

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI

VERGİLENDİRME İLKELERİNE ANAYASA MAHKEMESİ'NİN
BAKIŞ AÇISI

YÜKSEL LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Hakan BAŞ

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Bülent YAVUZ

Ankara-2011

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI

VERGİLENDİRME İLKELERİNE ANAYASA MAHKEMESİ'NİN
BAKIŞ AÇISI

YÜKSEL LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Hakan BAŞ

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Bülent YAVUZ

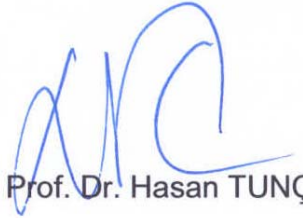
Ankara-2011

ONAY

Hakan BAŞ tarafından hazırlanan “*Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi’nin Bakış Açısı*” başlıklı bu çalışma, 10.03.2011 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda *oybirliği/oyçokluğu* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

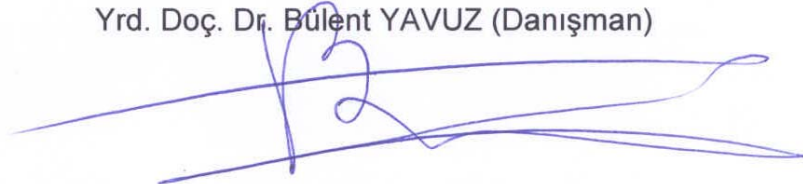


Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU (Başkan)



Prof. Dr. Hasan TUNÇ

Yrd. Doç. Dr. Bülent YAVUZ (Danışman)



İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	viii
TABLolar	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TANIMI, GELİŞİMİ, AMAÇLARI VE VERGİLEME İLKELERİ

1. VERGİNİN TANIMI	3
2. VERGİNİN GELİŞİMİ	7
2.1. Verginin Tarihsel Gelişimi	7
2.2. Verginin Teorik Açıdan Gelişimi	11
2.2.1. Faydalanma Teorisi (İstifade Yaklaşımı)	12
2.2.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Olarak Açıklayan Görüş	13
2.2.1.2. Vergiyi Sigorta Primi İle Açıklayan Görüş	14
2.2.1.3. Verginin Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Olarak Açıklayan Görüş	16
2.2.2. İktidar (Egemenlik) Teorisi	17
2.2.3. Verginin Günümüzdeki Açıklanış Şekli ve Nitelikleri	19
2.2.3.1. Vergilendirme Yetkisine Sahip Kuruluşlarca Alınması	20

2.2.3.2. Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınması	20
2.2.3.3. Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması	21
2.2.3.4. Karşılıksız Olması	21
2.2.3.5. Cebri Olması	22
2.2.3.6. Nakdi Bir Ödeme Olması	23
3. VERGİLEMENİN AMAÇLARI.....	24
3.1. Mali Amaç (Fiskal)	25
3.2. Mali Olmayan Amaçlar (Ekstra Fiskal).....	27
3.2.1. Adil Gelir Dağılımı Amacı.....	29
3.2.2. Ekonomik İstikrarın Sağlanması Amacı	30
3.2.3. İktisadi Büyümenin ve Kalkınmanın Gerçekleştirilmesi Amacı	31
3.2.4. Diğer Amaçlar	33
4. VERGİLEME İLKELERİ	35
4.1. Vergileme İlkelerine Genel Bakış	35
4.2. Vergileme İlkelerinin Gelişimi	38
4.3. Mali, İktisadi, Sosyal, Teknik Ve İdari Nitelikli Vergileme İlkeleri	41
4.3.1. Mali Nitelikli Vergileme İlkeleri	41
4.3.1.1. Verimlilik (Yeterlilik) İlkesi.....	42

4.3.1.2. Esneklik İlkesi	44
4.3.2. İktisadi Nitelikli Vergileme İlkeleri.....	45
4.3.2.1. Verginin Tarafsızlığı İlkesi	46
4.3.2.2. İktisadi Etkinlik İlkesi	47
4.3.3. Sosyal Nitelikli Vergileme İlkeleri	48
4.3.3.1. Vergide Adalet İlkesi	48
4.3.3.2. Vergide Genellik İlkesi.....	52
4.3.3.3. Vergide Eşitlik İlkesi	54
4.3.3.4. Faydalanma (Yararlanma) İlkesi	57
4.3.3.5. Ödeme Gücü (Mali Güç) İlkesi	60
4.3.4. Teknik ve İdari Nitelikli Vergileme İlkeleri.....	62
4.3.4.1. İstikrar İlkesi	62
4.3.4.2. Açıklık İlkesi	64
4.3.4.3. Uygunluk İlkesi.....	66

İKİNCİ BÖLÜM

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. GENEL OLARAK	68
2. ANAYASA'NIN 73. MADDESİNDE YER ALAN VERGİLENDİRME İLKELERİ.....	71

2.1. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi	71
2.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	80
2.3. Verginin Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	84
2.3.1. Mali Gücün Göstergeleri	87
2.3.1.1. Gelir	88
2.3.1.2. Servet.....	90
2.3.1.3. Harcama	91
2.3.2. Mali Güce Ulaşmada Yararlanılan Teknikler.....	92
2.3.2.1. En Az Geçim İndirimi.....	93
2.3.2.2. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri	95
2.3.2.3. Ayırma İlkesi	98
2.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi.....	101
2.5. Verginin Kanuniliği (Yasallığı) İlkesi	104
2.5.1. Genel Olarak.....	104
2.5.2. Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Anlamı	106
2.5.3. Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Kapsamı	113
2.5.3.1. Mali Yükümlülük Türleri Açısından	113
2.5.3.2. Kanunların Yürürlüğü ve Uygulanması Yönünden	114
2.5.3.2.1. Vergiler Kanunla Konulur	114

2.5.3.2.2. Vergiler Kanunla Değiştirilir	116
2.5.3.2.3. Vergiler Kanunla Kaldırılır	116
2.5.4. Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin İstisnaları	117
2.5.4.1. Bakanlar Kurulu’nun Yetkisi	119
2.5.4.1.1. Olağan Dönemlerde Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi	120
2.5.4.1.2. Olağanüstü Dönemlerde Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi	122
2.5.4.1.3. Dış Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu’nun Yetkisi	123
2.5.4.2. Uzlaşma Müessesesi	126
2.5.4.3. Uluslararası Vergi Andlaşmaları	127
3. DİĞER VERGİLENDİRME İLKELERİ	129
3.1. Hukuki Güvenlik İlkesi	129
3.1.1. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi	130
3.1.2. Geriye Yürümezlik İlkesi	133
3.1.3. Kıyas Yasağı.....	137

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. GENEL OLARAK	141
2. ANAYASA'NIN 73. MADDESİNDE YER VERİLEN VERGİLENDİRME İLKELERİ YÖNÜNDEN DENETİM	145
2.1. Genellik ve Eşitlik İlkesi Yönünden Denetim.....	145
2.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Yönünden Denetim	158
2.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Yönünden Denetim.....	162
2.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi Yönünden Denetim	180
2.5. Kanunilik (Yasallık) İlkesi Yönünden Denetim	191
3. DİĞER VERGİLENDİRME İLKELERİ YÖNÜNDEN DENETİM.....	213
3.1. Hukuki Güvenlik İlkesi Yönünden Denetim.....	213
3.2. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi Yönünden Denetim	219
3.3. Geriye Yürümezlik İlkesi Yönünden Denetim	223

SONUÇ	231
KAYNAKÇA	239
ÖZET	256
ABSTRACT	258

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AYMK.	: Anayasa Mahkemesi Kararı
C.	: Cilt
E.	: Esas numarası
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİ	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar numarası
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR

Tablo 1: Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Kanunlarının Yargısal Denetiminde Vergilendirme İlkelerine Uygun ve Aykırı Bulunan Uygulamaları Gösteren İstatistiksel Veriler	232
Tablo 2: Haklı Nedenlere Bağlı Olarak İhlal Edilen Vergilendirme İlkelerine Bazı Örnekler	237

GİRİŞ

Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzel kişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki tanınmıştır. Bunlar, vergi salma, zor kullanma ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde “devlet egemenliği” veya devletin üstün iradesi” gerçekleşmektedir¹.

Devlet toplum halinde yaşayan insanların, ortak ihtiyaçlarını karşılamak için meydana gelmiş bir organizasyondur. Devlet yüklendiği kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için finansal kaynaklara gereksinim duymaktadır. Bu finansal kaynakların başında vergiler gelmektedir.

Günümüzde kamu harcamalarının finansmanının sağlanması yanında kaynakların etkin ve verimliliği dağılımında, farklı toplumsal gruplar ve sektörler arasında vergi yükü dengelerinin gerçekleştirilmesinde, hızlı ve istikrarlı ekonomik büyümeyle birlikte milli gelirin artırılmasında, bölgesel dengesizliklerin giderilmesinde ve temel makro-ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesinde rasyonel bir vergi sisteminin önemi büyüktür.

Herhangi bir vergi sisteminin değerlendirilmesi ancak vergileme ilkeleriyle gerçekleşir. Vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle “vergileme ilkeleri” olarak nitelendirilmektedir. Vergilemeden beklenen fonksiyonların değişmesine bağlı olarak vergileme ilkeleri çeşitli farklılıklar sergilese de, bu ilkeler, vergileme ile güdülen amaçların gerçekleştirilebilmesi için uyulması gereken temel ve başlıca kuralları ifade eder.

Devletin vergilendirme yetkisini vergi kanunları ile kullanması ve yerine getirmesi gerekir. Vergilendirme yetkisinin kullanılması aracı olan kanunlar Anayasada yer alan vergilendirme ilkelerine aykırılıklar taşıyabilir.

¹ AYMK., 27.9.1988 günlü ve E.1988/7, K. 1988/27, s.k., (Erişim)

Vergileme ilkelerine uygun olarak hazırlanmayan vergi düzenlemeleri, gerek mükellefler, gerekse vergi idaresi tarafından tepkiyle karşılanabilmekte ve istenmeyen mali, iktisadi ve sosyal yönden olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Bu tür aykırılıkların belirlenip, Anayasaya aykırı vergi kanunlarının hukuk âleminden çıkarılmasının sağlanabilmesi, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetlenmesi ile mümkündür.

Bu çalışmamızda, anayasal gelişmelerle birlikte zamanla yerleşmiş olan ve olması gerekeni amaçlayan vergilendirme ilkelerini, kuramsal ve uygulamadaki görünüşleri ile birlikte incelemek ve bu kapsamda, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde hangi ölçü norm ve ilkelerden nasıl yararlanıldığının Anayasa Mahkemesi kararları ışığı altında ortaya konulmaya çalışılacaktır.

“Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi’nin Bakış Açısı” adlı bu tez üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, verginin tanımı, gelişimi ve verginin günümüzdeki açıklanış şekli ve nitelikleri belirtildikten sonra, vergilemenin amaçları ve genel olarak vergileme ilkeleri ele alınacaktır.

İkinci bölümde, Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan vergilendirme ilkeleri başlığı altında, verginin genelliği ve eşitliği, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması, verginin mali güce göre alınması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve verginin kanuniliği ilkeleri açıklandıktan sonra, diğer vergilendirme ilkeleri başlığı altında, hukuki güvenlik ilkesi ve bu kapsamda vergilendirmede belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı ilkeleri ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde, vergi kanunlarının yargısal denetimi sırasında Anayasa Mahkemesi’nin vergilendirme ilkelerine bakış açısı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda her bir vergilendirme ilkesi ayrı ayrı incelenerek, bu ilkelere uygun ve aykırı bulunan uygulamalar belirtilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TANIMI, GELİŞİMİ, AMAÇLARI VE VERGİLEME İLKELERİ

1. VERGİNİN TANIMI

Vergi kelimesi, aslen Türkçe bir terim olup, genel anlamda, hediye edilen, karşılıksız verilen bir kıymeti ifade eder. Mali anlamda vergi, mükellefler tarafından, kamu masraflarına iştirak hissesi olarak Devlete verilen kıymetlerdir².

Vergi zaman içinde gelişmiş, kurumsallaşmış, sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır³. Verginin tam ve eksiksiz bir tanımının yapılması oldukça güçtür. Çağlar boyunca vergiye yüklenen işlevler değiştikçe vergi tanımları da değişmiştir⁴.

Vergiyi bugünkü çağdaş anlayışa uygun şekilde Fransız maliyecisi Gaston Jeze tanımlamıştır. Buna göre modern devletlerde vergi, kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle, değişmez kurallara göre talep edilen parasal kıymetlerdir⁵.

Verginin tanımı konusunda geçmiş ve günümüz maliye öğretisinde tam görüş birliği olmayıp, zamanın gereklerine ve tanımı yapan maliye yazarlarının benimsemiş oldukları devlet ve kamu hizmeti anlayış şekline göre değişmektedir⁶.

² Nihad S. Sayâr, **Kamu Maliyesi: Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, C. 1, 5. Baskı, İstanbul, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:256, Sermet Matbaası, 1975, s.77.

³ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 7. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s.111.

⁴ S. Ateş Otkar, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009, s.1; Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul, Ekin Kitabevi, 2003, s.80; M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, 1. Kitap, 2. Baskı, İstanbul, Sermet Matbaası, 1964, s.65.

⁵ Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, İzmir, Birleşik Matbaa Ltd. Şti., 2004, s.139.

⁶ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.20; Dikmen, a.g.e., s.81.

Tanım farklılıkları konusundaki tartışmalara girmenin konumuz açısından faydası bulunmadığından öğretilerdeki tanımlara yer vermekle yetineceğiz.

- Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir⁷.
- Vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarımdır⁸.
- Vergi, matrahı, oranı ve ödeme şekli devletçe tek taraflı olarak saptanan, kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde yükümlülerin iradesi dikkate alınmaksızın ekonomik birimler tarafından siyasal zorlama altında devlete yapılan kesin bir ödemedir⁹.
- Vergi, kamusal ihtiyaçları karşılamak için devletin, fertlerin iktidarı üzerinden aldığı hissedir¹⁰.
- Vergi, devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerinin, amaçlarını gerçekleştirmek üzere, birey ve kurumlardan, hukuki cebir altında ve tek taraflı olarak tesbit ettikleri belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları para meblağlarıdır¹¹.
- Vergi, kamu tüzel kişilerinin, masraflarını yapmak için özel bir karşılık bahis konusu olmaksızın, fertlerden aldıkları cebri bir hissedir¹².
- Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği

⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s.115; Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi: Devlet Faaliyetleri ve Finansman Teknikleri**, C. 1, Ankara, Sevinç Matbaası, 1987, s.177.

⁸ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:3434/698, Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987, s.4.

⁹ Turhan, **a.g.e.**, s.22.

¹⁰ İ.Fazıl Pelin, **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**, 1. Kitap, 3. Bası, İstanbul, İsmail Akgün Basımevi, 1945, s.140.

¹¹ Dikmen, **a.g.e.**, s.98; Gülay Akgül Yılmaz, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, 3. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009, s.109.

¹² Sayâr, **a.g.e.**, s.84; Erdem, Şenyüz, Tathioğlu, **a.g.e.**, s.82.

harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın, geri vermemek üzere, gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır¹³.

- Vergi, devlet veya kendilerine vergilendirme yetkisi tanınmış olan diğer kamu kuruluşları tarafından, görevlerini yapabilmek için fert ve kurumlardan karşılıksız olarak, hukuki cebir altında ve muayyen hukuk kurallarına göre alınan iktisadi değerlerdir¹⁴.
- Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere devletin, tek taraflı olarak ve vergileme yetkisine dayanarak, kişilerin gelir ve mallarından aldığı ekonomik değerlerdir¹⁵.
- Vergi, toplumun genel ve kollektif nitelikteki ihtiyaçlarını gidermek maksadıyla yapılan masrafları karşılamak üzere, kanunların koydukları esaslar dâhilinde, devlet veya devletten yetki almış olan kamu müesseseleri tarafından, gerçek kişi ekonomileri ile özel ve kamu tüzel kişi ekonomilerinden özel bir menfaat karşılığında olmaksızın, cebri olarak alınan para veya para değeri ile ölçülebilen servetlerdir¹⁶.
- Vergi, devletin, kişilere hemen seçilebilir bir karşılık sunmaksızın devlet egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak elde ettiği iktisadi kaynaklardır¹⁷.
- Vergi, devletin, kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri

¹³ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul, Beta, 2000, s.217.

¹⁴ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi: Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Devlet Borçları, Bütçe, Maliye Politikası**, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.191; Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2008, s.122.

¹⁵ Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995, s.9; Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Konya, Mimoza Yayınevi, 2001, s.3; M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 185/11, 2007, s.216.

¹⁶ Şeref Nuri İlkmen, **Maliye**, İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Yayını No: 1431/140, Kutulmuş Matbaası, 1970, s.117.

¹⁷ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1999, s.269.

ölçüsünde, karşılıksız olarak ve hukuki zorunluluk altında aldığı ekonomik değerlerdir¹⁸.

- Vergi, umumî ihtiyaçları karşılamak üzere devletin fertlerin patrimonu üzerinden mali kudretlerine göre aldığı hissedir¹⁹.
- Vergi, devletin tek taraflı iradesiyle, egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlar üzerine yüklediği bir kamu alacağıdır²⁰.

Verginin tanımı konusundaki bu karışıklık nedeni ile olsa gerek anayasa ve kanunlarda verginin tanımı yapılmaktan kaçınılmıştır. Tanımlama yerine 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde vergi ödevi formüle edilerek, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanun ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır." kuralına yer verilmiştir²¹. Anayasa'nın bu hükmüne göre bir tanım yapılacak olursa; vergi, kanunla belirlenen kurallar çerçevesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali güçleri ölçüsünde devlete yapmak zorunda olduğu ödemelerdir²².

Buna göre, Anayasa çerçevesinde verginin başlıca nitelikleri, kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları, herhangi bir karşılık esasına dayanmaması ve bir kanunla konulmalarıdır²³. Burada karşılıksız olma kavramı ile ifade edilmek istenen, mikro ekonomik düzeyde bire bir karşılığın olmaması yani özel ve şahsi bir karşılığın bulunmamasıdır²⁴.

¹⁸ Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s.96; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2005, s.100; Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2007, s.143; Eker, **a.g.e.**, s.117.

¹⁹ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, C. 2, 3. Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s.1404.

²⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 32, Mayıs, 1984, s.3.

²¹ Turhan, **a.g.e.**, s.22; Eker, **a.g.e.**, s.140.

²² Oktar, **a.g.e.**, s.3.

²³ AYMK., 14.2.1991 günlü ve E.1990/18, K.1991/14, s.k., (Erişim)

[Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Kamu Borçları, Maliye Politikası, 17. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 2003, s.32; Oktar, **a.g.e.**, s.3; Sayâr, **a.g.e.**, s.85; Eker, **a.g.e.**, s.140.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=929&content=.)

²⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.3; Sayâr, **a.g.e.**, s.85; Eker, **a.g.e.**, s.140.

Son olarak Anayasa Mahkemesi kararında²⁵ vergi şöyle tanımlamıştır: “Vergi; kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzelkişilerden mali güçlerine göre istenen bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla, kamu giderlerini karşılamak için ya da mali politika nedeniyle piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır.”

İleride ele alacağımız vergilemenin amaçları ve vergilendirme ilkelerinin daha iyi anlaşılabilmesi için verginin gelişiminin ortaya konulması gerekir.

2. VERGİNİN GELİŞİMİ

2.1. Verginin Tarihsel Gelişimi

Vergi mutlak olmayıp tarihi ve sosyal bir olaydır. Bu olay tarih boyunca yer ve zamana göre sürekli değişimler göstermiş, vergi kavramı da bu değişimlere paralel olarak çok değişik anlamlar kazanmıştır²⁶. Vergilemedeki bu değişimler üzerinde; ekonomik ve toplumsal yapıya, devlet şekline ilişkin faktörler ile ahlâki-sosyolojik ideolojilerin büyük etkisi olmuştur²⁷.

Bu nedenle vergiyi, zaman ve mekâna göre değişiklikler gösteren tarihi ve mali bir olay olarak nitelendirebiliriz²⁸. Toplumun sürekli olarak değişen istek ve ideallerine bağlı olarak ihtiyaçların gittikçe artması, gelir kaynaklarının sürekli hale getirilmesi yanında, yeni kaynakların aranması gereğini ortaya çıkarmıştır. Din ve ahlâk duygularıyla ve isteğe bağlı olarak

²⁵ AYMK., 14.2.1991 günlü ve E.1990/18, K.1991/14, s.k., (Erişim)

²⁶ Schmölders Günter; **Genel Vergi Teorisi**, çev. Salih Turhan, 4. Baskı, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları No:2149/374/55, Fakülteler Matbaası, 1976, s.3; Dikmen, **a.g.e.**, s.57; Sayâr, **a.g.e.**, s. 84; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.143; Pehlivan, **a.g.e.**, s.99; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.83.

²⁷ Turhan, **a.g.e.**, s.1; Sayâr, **a.g.e.**, s.65; Pehlivan, **a.g.e.**, s.99; İlkmen, **a.g.e.**, s.120.

²⁸ Sayâr, **a.g.e.**, s.84.

verilen hediyeler, zamanla, zorunlu ve yasal bir şekil alması sonucu vergi doğmuştur²⁹.

Vergilemeye gidilmesinin en önemli tarihi nedenleri arasında; ülkenin dıştan gelecek tehlikelere karşı korunması, iç güvenlik ve adalet hizmetlerinin görülmesi için gerekli harcamalara finansman sağlanması yer almaktadır³⁰.

İlkçağlarda vergi, mağlupların galiplere ödemesi gereken bir borç olarak kabul olunmakta ve mağlupların gelirleriyle servetlerinin bir bölümü haraç adı altında alınmaktaydı³¹. Milattan önce vergiler hakkında pek fazla bilgi yoksa da Mısır, Yunan ve Roma'da verginin varlığı muhakkaktır³². Vergi sistemi en çok bilinen ilkçağ devleti, Roma'dır. Romalıların vergisi otoriter, ödenmesi zorunlu olan bir vergi idi. Malikâne (emlak) gelirleri, savaş ganimetleri ve kendisine bağladığı milletlerden aldığı haraçlarla Roma İmparatorluğu vergilerden büyük gelirler elde ederlerdi. Roma'da hem vasıtasız hem de vasıtalı vergiler uygulanmaktaydı, vasıtasız vergiler şahıs veya baş vergisi ile arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. Dolaylı vergiler ise, hudut ve limanlarda mallar üzerinden alınan gümrük resimleri ile şehir kapılarından tahsil edilen alım satım resminden oluşmaktaydı³³. Şahıs vergisi, mağlupların hayatını bağışlamak karşılığı, arazi vergisi de, devletin mülkü olan araziye işletme hakkının bedelidir. Bu durum Roma da verginin esas itibari ile bir karşılık, bir bedel olarak telakki edildiğini göstermektedir³⁴.

Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasıyla başlayan Ortaçağ esas itibariyle feodalite devri olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵. Bu çağda, büyük imparatorluklar yerine, küçük krallıklar ve feodal beylikler kurulmuştur³⁶. Bu dönemde vergi mefhumunda esaslı bir değişim geçirmiş, Roma'da olduğu

²⁹ Pelin, **a.g.e.**, s.131; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.84; Saffet R. İrtenk, **Maliye**, 3. Bası, İzmir, Ege Üniversitesi Matbaası, 1968, s.104.

³⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s.122.

³¹ Sayâr, **a.g.e.**, s.78; Pelin, **a.g.e.**, s.131.

³² İrtenk, **a.g.e.**, s.104; Orhaner, **a.g.e.**, s.144.

³³ Dikmen, **a.g.e.**, s.58; Pelin, **a.g.e.**, s.132; Schmolders, **a.g.e.**, s.9; Aksoy, **a.g.e.**, s.166; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.84.

³⁴ Dikmen, **a.g.e.**, s.59; Schmolders, **a.g.e.**, s.12.

³⁵ Pelin, **a.g.e.**, s.133; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.144; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.84.

³⁶ Dikmen, **a.g.e.**, s.59.

gibi, amme hizmetleri karşılığında devletçe alınan bir bedel ve karşılık olmaktan ziyade³⁷ fertlerin, kendilerini idare edenlere servet veya gelirlerinden bir kısmını hediye adıyla verdikleri veya idare edenlerin, idare edilenlerden yardım adıyla aldıkları kıymetler olarak telakki edilmeye başlanmıştır³⁸. Özetle, Ortaçağ, Roma'nın mülkiyet anlamını nasıl parçalamışsa verginin yapısını da onun gibi değiştirmiş ve onu kamusal bir kavram olmaktan çıkararak derebeyinin bir özel geliri, bir malikâne geliri haline sokmuştur³⁹.

XVII. yüzyılda vergi, devlet ihtiyaçlarına cevap veren başlıca bir finansal kaynak şekline gelmiş ve Avrupalılar bu yüzyılda bugünkü vergi sistemlerinin ilk temelini kurmuşlardır⁴⁰. XVIII. yüzyılda vergi, devletin fertlere yaptığı kamu hizmetlerinin bedeli olarak görülmüş ve bu yüzyılın sonlarıyla XIX. yüzyılda ise fertler tarafından devlet için yapılan bir fedakârlık, yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük, vatandaşlık borcu, vatani görev şeklinde nitelendirilen çeşitli ödemeler, gittikçe ödenmesi kaçınılmaz bir yapı kazanarak vergi varidat kaynağı haline gelmiştir⁴¹.

XIX. yüzyılda ve özellikle XX. yüzyılın başından itibaren dolaysız vergiler alanında yapılan reformlar, kamu maliyesinin fonksiyonlarının gerek teorik açıdan ve gerekse uygulama açısından öneminin artması ve değişime uğraması, verginin öneminin daha da artmasına neden olmuştur⁴². Vergi Ortaçağda olduğu gibi olağanüstü bir gelir kaynağı olmaktan çıkmış, gittikçe artan bir önem kazanarak kamu maliyesinin temel dayanağı şekline dönüşmüştür. Verginin niteliği hakkındaki düşüncelerde ortaya çıkan değişmelere paralel olarak, vergiye atfedilen fonksiyonlarda da değişme olduğundan, vergi yalnızca kamu giderlerini karşılamak yönündeki temel

³⁷ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.84; Sayâr, **a.g.e.**, s.78; Pelin, **a.g.e.**, s.133; Dikmen, **a.g.e.**, s.60.

³⁸ Sayâr, **a.g.e.**, s.78.

³⁹ Pelin, **a.g.e.**, s.133; Schmolders, **a.g.e.**, s.15; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.85.

⁴⁰ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.86; İrtenk, **a.g.e.**, s.105; Pelin, **a.g.e.**, s.134.

⁴¹ Sayâr, **a.g.e.**, s.78; Pelin, **a.g.e.**, s.134; Dikmen, **a.g.e.**, s.63; Akdoğan, **a.g.e.**, s.121; Orhaner, **a.g.e.**, s.144.

⁴² Akdoğan, **a.g.e.**, s.122.

geleneksel görevi yanı sıra, ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmenin önemli bir aracı olarak da kabul edilmeye başlanmıştır⁴³.

Vergilerin tarihsel gelişimi, Osmanlı İmparatorluğunda da Avrupa ortaçağındakine paralel bir seyir izlemiştir⁴⁴. Bütün kanunlarında olduğu gibi şer'i esasların tesirinde kalan vergi sistemi, şer'i ve örfi olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.⁴⁵ Bunlardan örfi vergiler, genel olarak birbirleri ile uyumlu olmayan ve daha çok ele geçirilen ülkelerde uygulanmakta olan vergilerin uygulanmasına devam olunmasıdır. Şer'i vergiler ise İslam hukuku esasları çerçevesi içerisinde alınan zekât, öşür, ağnam, haraç, cizye gibi zorunlu vergilerden oluşmaktadır⁴⁶. Osmanlı'da kamu giderlerinin karşılandığı en büyük gelir kaynağı öşür ve ağnam resmi olmak üzere tarım, hayvancılık ve topraktan alınan dolaysız vergilerdir⁴⁷.

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında "öşür"ün kaldırılması, ağnam, temettü vergisi, kazanç vergisi gibi önemli vergilerle ilgili olarak yapılan yasal düzenlemeler 1950 ve 1960'lı 1970'li yıllar ile 1980'de ve onu izleyen yıllarda yapılan önemli değişiklikler, Türk Vergi Sisteminin günümüzdeki şeklini almasının temel dayanaklarıdır⁴⁸. Gelir, servet veya servet transferi ve harcamalar üzerinde çeşitli vergi uygulamalarına yer veren Türk Vergi Sistemi, benimsediği vergiler, esas ve ilkeler ile yönetim ve uygulamalar dolayısıyla çağdaş bir yaklaşım hedeflemiş bulunmaktadır⁴⁹.

⁴³ Turhan, **a.g.e.**, s.13.

⁴⁴ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.75; Turhan, **a.g.e.**, 10.

⁴⁵ Pelin, **a.g.e.**, s.292; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.75; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.88.

⁴⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.123; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.75; Turhan, **a.g.e.**, s.10-11.

⁴⁷ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.88.

⁴⁸ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.147.

⁴⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.124.

2.2. Verginin Teorik Açıdan Gelişimi

Vergi ve vergilemeye ilişkin tartışmalar XVIII. yüzyıldan itibaren, verginin niçin alındığı ve vergi almanın haklı olup olmadığı, verginin bir karşılığının bulunup bulunmadığı, toplumu oluşturan kişiler arasında vergi yükünün adil bir şekilde nasıl dağıtılabileceği konusunda yoğunlaşmış bulunmaktadır⁵⁰.

Vergi hakkındaki eski düşüncelerle, zamanımızdaki düşünceler arasında büyük farklar bulunmaktadır⁵¹. Vergi, gerek ismi, şekli ve yapısı gerekse iktisadi, sosyal ve siyasal yönleri itibariyle zamanın akışı içinde sürekli bir değişme göstermiştir⁵². Vergilerde, diğer sosyal olaylar gibi, toplumun ekonomik, siyasal, sosyal ve hukuki düzeninde meydana gelen gelişmeler, verginin yapı ve esasının açıklanması hakkındaki görüş ve kuramlarda yeni şekil ve anlam kazandıracak gelişmelere yol açmış bulunmaktadır⁵³.

Mutlakiyet rejimlerinin egemen olduğu XIII. ve XVII. yüzyılları arasında verginin kralın mutlak haklarından sayıldığını, klasik-liberal ekonominin yaygın bir hal aldığı XVII. ve XIX. yüzyılları arasında verginin değişim veya fayda ile açıklanmaya çalışıldığını ve günümüzde ise, verginin devletin hâkimiyet hakkına ve otoritesine dayandırıldığını ve ölçüsünün de ödeme gücü olduğunu söyleyebiliriz⁵⁴.

Verginin hukuki mahiyetini ve esasını açıklamaya çalışan bu teorileri iki ana grup altında inceleyebiliriz: bunlardan ilki, faydalanma teorisi, ikincisi ise, günümüzde geçerli olan iktidar (egemenlik) teorisidir.

⁵⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.220; Aksoy, **a.g.e.**, s. 180; Akdoğan, **a.g.e.**, s.124; Pehlivan, **a.g.e.**, s.101.

⁵¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.179; Erginay, **a.g.e.**, s.33.

⁵² Turhan, **a.g.e.**, s.13; Akdoğan, **a.g.e.**, s.124; Aksoy, **a.g.e.**, s.179; Erginay, **a.g.e.**, s.33; Orhaner, **a.g.e.**, s.145.

⁵³ Erginay, **a.g.e.**, s.33.

⁵⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.33.

2.2.1. Faydalanma Teorisi (İstifade Yaklaşımı)

Faydalanma teorisi, verginin bir şey karşılığında alındığını ve vergi olayında bir mübadelenin söz konusu olduğunu savunmaktadır⁵⁵. Bu teoriye göre vergi, devletten sağlanan fayda karşılığıdır. Bu anlamda vergi kamu hizmetlerinin, faydalanma derecesine göre bir karşılık, aidat, fiyat veya bedelidir⁵⁶. Bu görüşe göre devlet, kişilerin ortak amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kurmuş oldukları bir çıkar birliğidir⁵⁷. J.J. Rousseau'nun sosyal mukavele teorisinden de kuvvet alan faydalanma teorisi vergiyi devletçe sağlanan kamu hizmetlerinin fiyatı olarak görmüş ve devletle vatandaşlar arasında mevcut olan zımni bir sözleşmeye dayanarak alındığını ileri sürmüştür⁵⁸.

Adam Smith'in adalet ilkesine dayalı oluşmuş bu yaklaşım, tarafsız devlet anlayışına uygun bir vergileme anlayışıdır. Vergi yükü bu anlayışla dağıtılırsa adil bir vergileme yapılacağı düşünülmektedir⁵⁹.

Vergiyi mübadele esasından hareket ederek devletçe yapılan hizmetlerin bir karşılığı olarak kabul eden bu teori⁶⁰, mali literatürde dayandıkları temel görüş aynı olmakla birlikte, aralarında sadece nüans olan üç ayrı izah tarzının doğmasına sebep olmuştur. Bunlardan birincisi, vergiyi hizmet bedeli, ikincisi, sigorta primi ve üçüncüsü, genel giderlere katılma payı olarak kabul etmektedir⁶¹.

⁵⁵ Eker, **a.g.e.**, s.142.

⁵⁶ Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi:Teori ve Uygulamada**, 10. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2009, s.212; Erginay, **a.g.e.**, s.34; Dikmen, **a.g.e.**, s.66; Eker, **a.g.e.**, s.143.

⁵⁷ Turhan, **a.g.e.**, s.13.

⁵⁸ Dikmen, **a.g.e.**, s.66; Aksoy, **a.g.e.**, s.180; Turhan, **a.g.e.**, s.14; İlkmen, **a.g.e.**, s.124; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.224.

⁵⁹ Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.178.

⁶⁰ Eker, **a.g.e.**, s.120; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.178.

⁶¹ Turhan, **a.g.e.**, s.14; Dikmen, **a.g.e.**, s.66; Aksoy, **a.g.e.**, s.181; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.222; Akdoğan, **a.g.e.**, s.124; İlkmen, **a.g.e.**, s.124; Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi: Genel Vergi Kuramı**, C. 2, Ankara, Sevinç Matbaası, 1987, s.8.

2.2.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Olarak Açıklayan Görüş

Liberal iktisadi düşüncelerin egemen olduğu XVIII. yüzyılın ikinci yarısında ortaya atılan ve önemini bugüne kadar devam ettiren bu görüşe göre vergi, devlet tarafından sağlanan hizmetlerin özellikle iç ve dış güvenliğin bedeli, fiyatıdır. Devlet bireylere dış ve iç güvenlik hizmetlerinden yararlanma imkânı sağlamakta, bireylerde bunun karşılığında devlete vergi ödemektedirler⁶².

Önceleri, vergi (cizye, arazi vergisi vs.) devlet tarafından kişilere sağlanan hizmetin bedeli, yani hususi bir karşılık olarak kabul edilmekte iken XIX. yüzyıldan itibaren ise, vergilerin devletin yaptığı bütün kamu hizmetlerinin bedeli olduğu fikri ileri sürülmeğe başlanmıştır⁶³.

Vergiyi hizmet bedeli sayan görüşe yönelik eleştirileri şu şekilde sıralayabiliriz;

- Vergi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri finanse etmek üzere alınmakla birlikte, belirli bir hizmetin karşılığı olarak değil⁶⁴, fertlerin sahip oldukları ödeme güçlerine göre alınmaktadır⁶⁵.
- Bu teorinin iktisadi yönünü oluşturan hizmet bedeli iddiası gerçekçi bir görüş değildir. Çünkü verginin bir hizmet bedeli olarak kabul edilebilmesi yani iktisadi açıdan bir değişimden söz edilebilmesi için ödenen vergi ile bu hizmetin değeri arasında mübadele eşitliğinin sağlanması gerekir⁶⁶. Devletin sağladığı kollektif hizmetlerin bölünememesi ve bunlardan sağlanacak faydanın derecesinin

⁶² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.222; Dikmen, **a.g.e.**, s.71; Pelin, **a.g.e.**, s.137; Turhan, **a.g.e.**, s.14; Sayâr, **a.g.e.**, s.81; Erginay, **a.g.e.**, s.34; Herekman, **a.g.e.**, s.8; Oktar, **a.g.e.**, s.7; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.76; Orhaner, **a.g.e.**, s.145; Eker, **a.g.e.**, s.143.

⁶³ Dikmen, **a.g.e.**, s.68; Aksoy, **a.g.e.**, s.182; Herekman, **a.g.e.**, s.8.

⁶⁴ Pelin, **a.g.e.**, s.138; Akdoğan, **a.g.e.**, s.125; Aksoy, **a.g.e.**, s.182.

⁶⁵ Pehlivan, **a.g.e.**, s.102.

⁶⁶ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.223.

hesaplanmasının mümkün olmaması karşısında, bu görüşün uygulanabilirliği bulunmamaktadır⁶⁷.

- Sosyal devlet anlayışında, düşük gelirliilerin kamu hizmetlerinden daha fazla yararlandırılmaları sosyal adalet ilkesinin gereğidir. Eğer, vergi kamu hizmetlerinin bir bedeli ve fiyatı olmuş olsa, o zaman en çok vergiyi ödeyen kimsenin kamu hizmetlerinden en fazla yararlanan kimse olması gerekirdi. Hâlbuki kamu hizmetlerinden en çok yararlananlar, hiç vergi ödemeyen veya en az vergi ödeyenler olmaktadır. O halde vergiyi kamu hizmetlerinin bir bedeli olarak kabul ve tesbit etmeğe de imkân yoktur⁶⁸.

Ayrıca verginin bir hizmet bedeli olduğu görüşünü sosyal mukaveleye dayandırılmış olması da hatalıdır. Çünkü devlet bir ortaklık müessesesi olmayıp, biyolojik ve sosyolojik zaruretlar neticesinde meydana gelmiş olan insan topluluğunun devamlılığını, mutluluğunu sağlamağa çalışan siyasi, idari, iktisadi ve sosyal nitelikte bir organizasyondur. Bu itibarla devleti hizmet satan bir müessese halinde görmek, onun sosyal yapısını ve fonksiyonlarını tanımamak demektir⁶⁹.

2.2.1.2. Vergiyi Sigorta Primi İle Açıklayan Görüş

Faydalama teorisinin taraftarlarının bir kısmı da, toplumu oluşturan kişilerin can ve mal güvenliklerinin sağlanması karşılığında devlete ödedikleri vergileri sigorta primine benzetmektedirler⁷⁰. Devlet tıpkı bir sigorta şirketi gibi, fertlerden vergi adı altında aldığı prim (para) karşılığında, güvenlik ve asayiş sağlamaktadır⁷¹. Sigorta primi teorisinin aslında hizmet bedeli teorisi

⁶⁷ Akdoğan, a.g.e., s.125; Dikmen, a.g.e., s.73; Pelin, a.g.e., s.138; Sayâr, a.g.e., s.80; Nadaroğlu, a.g.e., s.223; Aksoy, a.g.e., s.182; Erginay, a.g.e., s.35; İlkmen, a.g.e., s.124; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.77; Orhaner, a.g.e., s.146.

⁶⁸ Pelin, a.g.e., s.138; Dikmen, a.g.e., s.72; Sayâr, a.g.e., s.80-81; Aksoy, a.g.e., s.182; Nadaroğlu, a.g.e., s.223; Turhan, a.g.e., s.16; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.77; Pehlivan, a.g.e., s.102; İrtenk, a.g.e., s.108.

⁶⁹ İlkmen, a.g.e., s.125.

⁷⁰ Dikmen, a.g.e., s.69; Sayâr, a.g.e., s.81; Aksoy, a.g.e., s.183; Akdoğan, a.g.e., s.126; Herekman, a.g.e., s.9; Oktar, a.g.e., s.7; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s.77; Pehlivan, a.g.e., s.103; İrtenk, a.g.e., s.107; İlkmen, a.g.e., s.125; Eker, a.g.e., s.143.

⁷¹ Orhaner, a.g.e., s.146; Sayâr, a.g.e., s.81; Edizdoğan, a.g.e., s.151; Akdoğan, a.g.e., s.126; İrtenk, a.g.e., s.107; İlkmen, a.g.e., s.125; Eker, a.g.e., s.143.

ile sıkı bir münasebeti vardır. Çünkü bu teoriye göre vergi, devlet tarafından yapılan himayenin bir bedelidir⁷².

Bu görüşe göre, devlet tarafından sağlanan güvenliğin karşılığı olan fiyatın, adil bir biçimde saptanabilmesi için, ikili bir kriterden yararlanılmalıdır; Vergilerin düzeyi, devletin sağladığı güvenlik dolayısıyla yapılan giderlere veya kişilerin devlet tarafından sunulan hizmetlerden sağladıkları faydalara göre belirlenmelidir⁷³.

Devleti bir sigorta şirketine, vergi ödemek durumunda olanları da sigorta şirketlerinin müşterilerine benzeten bu görüş de günümüzde geçerliliğini kaybetmiştir⁷⁴. Bu görüşe yapılan eleştirilerin bazılarını şöyle sıralayabiliriz:

- Devletle, sigorta şirketlerinin varoluş nedenleri, maksat ve amaçları birbirinden çok farklıdır. Her şeyden önce sigorta şirketlerinin amaçları kârlılıktır ve faaliyetleri kâr sağlamak çabasına yöneliktir. Devlet, toplumun çıkarlarını ön planda tutar ve sigorta şirketlerinin aksine, herhangi bir zararlı durumun ortaya çıkmasının engellemek için önceden çeşitli önlemleri alır⁷⁵.
- Sigorta primi, malını ve canını sigorta ettirmek isteyenlerin kendi rizaları ile ödedikleri ve istedikleri anda sigortadan vazgeçmek şartıyla prim ödemekten de kurtulabildikleri bir mükellefiyettir. Vergide ise, yükümlünün, kendi iradesiyle vergi ödemekten kurtulabilmesi imkânı yoktur. Çünkü kanunen vergiyi ödemek zorundadır⁷⁶.
- Vergi ile tüm kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Sigorta şirketi ile müşteri arasında, her iki tarafında şartlarına uymayı taahhüt ettikleri bir akit var olduğu halde, vergi açısından böyle bir akit mevcut değildir⁷⁷.

⁷² İlkmen, **a.g.e.**, s.125.

⁷³ Turhan, **a.g.e.**, s.15; Pelin, **a.g.e.**, s.137; Herekman, **a.g.e.**, s.9; Aksoy, **a.g.e.**, s.183.

⁷⁴ Oktar, **a.g.e.**, s.7; Akdoğan, **a.g.e.**, s.126; Aksoy, **a.g.e.**, s.183; Turhan, **a.g.e.**, s.16; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.77; Orhaner, **a.g.e.**, s.146.

⁷⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s.127; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.77.

⁷⁶ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.223; Eker, **a.g.e.**, s.143.

⁷⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.127.

- Bu anlayışın en eksik tarafı, devlet hizmetlerini yalnız temincilikten ibaret sayması, kültür, bayındırlık, sosyal yardım gibi işler için alınan parayı bu nazariye ile izah edilmesinin yolu yoktur⁷⁸.

2.2.1.3. Verginin Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Olarak Açıklayan Görüş

Faydalanma teorisinin bu üçüncü izah tarzına göre toplum, bir üreticiler birliğine benzetilmekte ve vergi, devletçe yapılan kamu hizmetlerinin sosyal üretime katılması karşılığında ödenen bir pay olarak kabul edilmektedir⁷⁹. Bireyler vergi yoluyla söz konusu genel nitelikteki harcamalara katılmış ve birliğin birer üyesi olarak katkıda bulunmaktadır⁸⁰.

Vergi, devletin sosyal üretime katılması karşılığı sosyal üretimden aldığı paydır. Nasıl ki, bir ekonomide üretim faktörlerinin üretime katılmaları karşılığında emeğin aldığı paya ücret, sermayenin aldığı paya faiz, toprağın aldığı paya rant ve girişimcinin aldığı paya kâr denilmekte ise, devletin aldığı paya da vergi denilmektedir⁸¹.

Bu yaklaşım tarzı da diğerleri gibi verginin esasını açıklamakta yetersiz kalmakta ve bu görüş hakkında şu eleştirel görüşler belirtilmiştir:

- Toplum, bir üreticiler birliği değildir. Zira bireyler için içinde bulundukları örgütlenmiş topluma üye olmak ve o toplumun siyasal ve hukuki esaslarının getirdiği yükümlülöklere katlanmak zorunludur. Şayet bu toplum bir üreticiler birliği olsaydı, bireylerin diledikleri anda bu birlikten çıkabilmeleri ve toplum içindeki varlıklarını sadece kendi

⁷⁸ Pelin, **a.g.e.**, s.137; Dikmen, **a.g.e.**, s.74.

⁷⁹ Turhan, **a.g.e.**, s.15; Aksoy, **a.g.e.**, s.184; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.152; Erginay, **a.g.e.**, s.35; Oktar, **a.g.e.**, s.8; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.77; Pehlivan, **a.g.e.**, s.103; İrtenk, **a.g.e.**, s.109; Eker, **a.g.e.**, s.144.

⁸⁰ Sayâr, **a.g.e.**, s.82; İrtenk, **a.g.e.**, s.109.

⁸¹ Erginay, **a.g.e.**, s.35; Herekman, **a.g.e.**, s.9; Orhaner, **a.g.e.**, s.146.

faaliyetleriyle sürdürebilmeleri gerekirdi. Oysaki, devlet anlayışında böyle bir davranışa imkân yoktur⁸².

- Vergi ile finanse edilen kamu hizmetlerinin sosyal üretime yansıyan değerini hesaplamak mümkün değildir. Diğer yandan, kamu giderleri, sadece sosyal üretimi kolaylaştıran iktisadi nitelikteki hizmetlere tahsis edilmeyip, aynı zamanda kültürel ve sosyal amaçlara da yöneliktirler⁸³.

Görüldüğü üzere, faydalanma teorisinin bütün varyasyonları, verginin nitelik ve esasının açıklanmasında yetersiz kalmaktadır. Fakat bu teori, ferdi ve bölünebilir kamusal hizmetlerin sunulduğu harç, resim ve şerefiyelerin mahiyetinin açıklanmasında kısmen olsun kullanılabilir⁸⁴.

Sonuç olarak faydalanma teorisi, verginin niteliği ve fonksiyonlarını açıklamada yanlış esasa dayandığı için yetersiz kalmış ve zamanımızda eski üstün durumunu kaybederek yerini iktidar (egemenlik) teorisine bırakmıştır⁸⁵.

2.2.2. İktidar (Egemenlik) Teorisi

XIX. yüzyılın ilk yarısında kendini kabul ettiren organik devlet görüşüne göre devlet, bireylerin oluşturduğu toplumdaki ayrı, üstün bir varlık olarak kabul edilmiştir⁸⁶.

Bu anlayış tarzında devletin belli bir karşılık vaadinde bulunmaksızın tebaası olan fertlerden her türlü fedakârlığı istemesi ve bunu gerekirse cebren alması doğaldır. Çünkü devlet, fertlerin oluşturdukları topluluktan ayrı ve üstün, adeta ilahi bir varlıktır. Toplulukla devlet arasında sadece organik veya biyolojik bir ilişki vardır.⁸⁷ Şu halde vergi almak devlet için bir hak,

⁸² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.224-225; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.226-227; İlkmen, **a.g.e.**, s.126; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.152-153; Eker, **a.g.e.**, s.144.

⁸³ Turhan, **a.g.e.**, s.16; Sayâr, **a.g.e.**, s.83; Aksoy, **a.g.e.**, s.185; Akdoğan, **a.g.e.**, s.128; Erginay, **a.g.e.**, s.36; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.78.

⁸⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.36; Aksoy, **a.g.e.**, s.185; Turhan, **a.g.e.**, s.17.

⁸⁵ Dikmen, **a.g.e.**, s.71; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.153; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.78.

⁸⁶ Turhan, **a.g.e.**, s.17-18; Aksoy, **a.g.e.**, s.185; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.78; Herekman, **a.g.e.**, s.9; Oktar, **a.g.e.**, s.9.

⁸⁷ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.229; Pehlivan, **a.g.e.**, s.104.

vermek ise fertler için herhangi bir karşılık talep etmeksizin yerine getirmeleri gereken bir görevdir.⁸⁸

Siyasal örgütlenme şeklinde somutlaşan devlet, toplum halinde yaşamının doğal bir sonucudur. Herkes, devlet adını verdiğimiz siyasi bir örgütün zorunlu olarak üyesidir. Devlet temsil ettiği toplumun kolektif nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak, toplumu dış tehlikelere karşı korumak, toplumu oluşturan bireylerin can ve mal güvenliğini sağlamak gibi görevleri yüklenmiştir. Bütün bu hizmetlerin görülebilmesinde devlet hükümler (egemen) dir. Vergi, devletin hükümlerlik hakkına dayanarak getirdiği mali bir yükümlülükten başka bir şey değildir⁸⁹.

İktisadi ve sosyal hayatın her sahasında üstlenmiş olduğu görevleri ve gidermek zorunda kaldığı ihtiyaçları en iyi şekilde gerçekleştirmeye amaç edinen devlet, bu amacın gerçekleşmesi uğrunda her ferdin mali gücüne göre katkıda bulunması ve vergilemenin fertlerin ödeme güçlerine göre kademelendirilmesi gerekmektedir⁹⁰.

Vergilemede, ödeme gücü ilkesini esas alan iktidar teorisi, toplumu oluşturan kişilerin kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerine göre kamu harcamalarına katılma görüşünü tamamen terk etmekte, herkesin kamu harcamalarını karşılamak üzere, mali gücüne göre ve ekonomik iktidarlara oranında katılmalarını önermektedir⁹¹. Bu yaklaşımda, devlet hizmetlerinden sağlanan faydalar ile vergileme arasında herhangi bir ilişki kurulmamaktadır. Temel amaç gelir dağılımında adaletin sağlanması olmaktadır. Oysaki faydalanma teorisinde temel amaç kaynak dağılımında etkinliğin gerçekleştirilmesidir⁹².

Vergi bir piyasa ekonomisi olayı gibi fayda ya da değişim ile değil, prensip itibarıyla devletin egemenliğiyle açıklanabilir. Devlet görevlerini yerine

⁸⁸ Eker, **a.g.e.**, s.144; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.229.

⁸⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.230.

⁹⁰ Turhan, **a.g.e.**, s.18.

⁹¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.186; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.226; Pehlivan, **a.g.e.**, s.104; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.179.

⁹² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.226.

getirebilmesi ve toplumun kollektif nitelikteki ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için herhangi bir karşılık isteme hakkını vermeksizin fertlere mali yükümlülükler getirme yetkisine sahip bulunmaktadır⁹³. Ancak devletin egemenlik hakkına dayanarak getirdiği yükümlülüklerin yasal olması, objektif esaslara dayanması ve toplumdaki kişiler bakımından eşitlik ilkesine uygun olması gerekmektedir⁹⁴. Böylece bireysel anlamda bir nedeni bulunmayan vergi, egemenlik kuvvetinden doğan bir kanun olmaktadır. Kanun olduğu için vergi alınmakta, alınan vergi devletin egemenliğine dayanmakta, ölçüsü ise kamu hizmetleri olmaktadır⁹⁵.

2.2.3. Verginin Günümüzdeki Açıklanış Şekli ve Nitelikleri

Günümüz devlet anlayışı bireysel değil toplumsaldır. Bu nedenle vergi bireysel çıkar amacıyla değil, toplumsal hizmetlerin finansmanı amacıyla tahsil edilir ve kişinin elde ettiği yarar ile orantılı olmayıp ödeme gücüyle baėlantılıdır⁹⁶.

Bu durumda vergiyi, değişim ve yararlanma kuramına dayandıran görüş günümüzde tamamen önemini yitirmiştir. Vergi bir faydalanma veya değişim ile değil, devletin hâkimiyet hakkıyla aıklanmaktadır⁹⁷. şu halde vergi, ödeme gücüne göre alınmak için çaba gösterilen ve özel bir karşılığı bulunmayan cebri nitelikli bir demedir⁹⁸.

Zamanımızda verginin açıklanması bakımından önem taşıyan ve üzerinde durulan, genel olarak görüş birliği bulunan verginin nitelikleri şunlardır;

⁹³ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.227.

⁹⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.186.

⁹⁵ Erginay, **a.g.e.**, s.37; Dikmen, **a.g.e.**, s.77; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.153.

⁹⁶ Herekman, **a.g.e.**, s.10.

⁹⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s.191; Erginay, **a.g.e.**, s.36; Herekman, **a.g.e.**, s.11; Orhaner, **a.g.e.**, s.146.

⁹⁸ Erginay, **a.g.e.**, s.37; Akdoğan, **a.g.e.**, s.128; Aksoy, **a.g.e.**, s.191.

2.2.3.1. Vergilendirme Yetkisine Sahip Kuruluşlarca Alınması

Vergi, ülkelerin anayasalarının çizdiği sınırlar içerisinde ve yetkili kıldığı kuruluşlar tarafından alınan bir mali yükümlülüktür⁹⁹. Esas itibariyle vergi almaya yetkili olan kuruluş devlettir¹⁰⁰.

Kamu hizmetlerinin başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için devlet, vergilendirme yetkisini belirli ölçüler dâhilinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir¹⁰¹. Devlet bu yetkisini kural olarak yasama organı aracılığıyla, yani kanun çıkartmak suretiyle kullanır¹⁰².

Verginin kanuniliği olarak adlandırılan bu ana kural yanında Anayasa ile belirli durumlar ve sınırlar içerisinde kullanılmak üzere yürütme organına yetki verilmesi yoluna gidildiği de görülmektedir¹⁰³.

Bu, egemenlik hakkının devri olmayıp, gerek mali ve gerekse idari vesayet devletin elindedir. Kendilerine vergilendirme gücü devredilmiş olan kuruluşlar, yetki sınırları içerisinde kalmak suretiyle mali yükümlülükler getirebilmektedir¹⁰⁴.

2.2.3.2. Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınması

Vergiler toplumu oluşturan kişilerin ekonomik değerlerinin bir kısmının yasal olarak devlete aktarılmasını sağlamaktadırlar. O halde, vergi, hem gerçek hem de tüzel kişilerden alınmaktadır¹⁰⁵.

⁹⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, .129.

¹⁰⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.191; Akdoğan, **a.g.e.**, s.130; İlkmen, **a.g.e.**, s.117; Herekman, **a.g.e.**, C. 1, s.178; Orhaner, **a.g.e.**, s.148.

¹⁰¹ Sayâr, **a.g.e.**, s.84; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.80; Aksoy, **a.g.e.**, s.191; Herekman, **a.g.e.**, C. 1, s.179; Orhaner, **a.g.e.**, s.148.

¹⁰² Akdoğan, **a.g.e.**, s.130.

¹⁰³ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 17. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2006, s.61.

¹⁰⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.191; Akdoğan, **a.g.e.**, s.30; Orhaner, **a.g.e.**, s.148.

¹⁰⁵ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.81; Aksoy, **a.g.e.**, s.192; Herekman, **a.g.e.**, C. 1, s.178; İlkmen, **a.g.e.**, s.118; Orhaner, **a.g.e.**, s.148.

Bir ülke sınırları içerisinde sunulan kamu hizmetleri, hiç bir ayırım gözetilmeksizin tüm gerçek ve tüzel kişilere yöneliktir¹⁰⁶. Söz konusu hizmetlerin katlanılan yük ve sıkıntılarına, ayırım yapılmaksızın herkesin katılması vergide genellik ilkesinin gereğidir¹⁰⁷.

2.2.3.3. Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması

Verginin ne için alındığını, başka bir deyişle amacını belirtir. Vergi esas itibariyle kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli olan kamu giderlerinin finansmanını sağlamak amacıyla alınır. Vergi bu yönüyle ele alındığında verginin mali (fiskal) amacından söz edilir¹⁰⁸. Böylece vergi, ceza, müsadere, kamulaştırma gibi Devlet tarafından alınan diğer kıymetlerden ayırt edilmektedir. Devlet bunları da zora dayanarak bireylerden alır. Fakat giderlerini karşılamak yerine bireyleri cezalandırmak, doğru yola götürmek ya da herhangi zorunlu bir kamu hizmetini yapmak için başvurur¹⁰⁹.

Vergi, günümüzde kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılayanın yanında, ekonomik ve sosyal yapı ile ilgili çeşitli etkilerin yaratılması amacını da gütmektedir¹¹⁰.

2.2.3.4. Karşılıksız Olması

Vergi, belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayıp, tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payını anlatır¹¹¹. Bu nedenle genel kural olarak tüm topluma yarar sağlayan ve sağladığı yararlar toplumdaki bireylere bölüştürülemeyen bölünemez hizmetlerin finansmanında kullanılır¹¹².

¹⁰⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s. 192; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.81; Akdoğan, **a.g.e.**, s.133; Herekman, **a.g.e.**, C. 1, s.178.

¹⁰⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.133.

¹⁰⁸ Yılmaz(Akgül), **a.g.e.**, s.109; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.158; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.80.

¹⁰⁹ Sayâr, **a.g.e.**, s.84; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.158.

¹¹⁰ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.80; Akdoğan, **a.g.e.**, s.131.

¹¹¹ AYM., 14.2.1991 günlü ve E.1990/18, K.1991/14, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=929&content=, 5 Haziran 2010.

¹¹² Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.7.

Verginin karşılıksız olması; mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla devletten özel bir karşılık beklentilerinin olmayacağını ifade eder¹¹³.

Vergide hususi veya umumi bir karşılık bulunmamaktadır¹¹⁴. Böyle bir karşılığın bulunduğu zora dayanan ödemeler harçlar, resimler ve kısmen şerefiyelerdir¹¹⁵. Herhangi bir vergiyi ödeyen kimsenin, ödemiş olduğu verginin karşılığı olarak, devlette herhangi bir hizmetin görülmesini istemesi mümkün değildir¹¹⁶. Devlet, yüklendiği tüm görevleri gerçekleştirmek üzere vergi alır¹¹⁷. Vergiyi ödeyen kişi veya kurum devletten karşılığında doğrudan doğruya bir çıkar sağlamaz. Tüm topluma sunulan hizmetlerden yararlanır¹¹⁸.

Verginin siyasi veya ekonomik bir amaca dayalı olarak salınması ve kişinin ödeme gücüne oranla alınması verginin tam anlamıyla karşılıksız bir kamu geliri olma niteliğini ortaya koymaktadır¹¹⁹.

Vergi ile kamu hizmetlerinden yararlanma derecesi arasında bir ilişki kurulamayacağından dolayı az vergi veren bir kişi çok vergi verene göre kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanması söz konusu olabilir¹²⁰.

2.2.3.5. Cebri Olması

Her mükellef kanunda belirtilmiş olan mali görevleri zamanında ve tam olarak yapmak zorundadır¹²¹. Kanundaki koşulları taşıyan herkesten rızası

¹¹³ Orhaner, **a.g.e.**, s.147; Akdoğan, **a.g.e.**, s.131; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.110.

¹¹⁴ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.157; Aksoy, **a.g.e.**, s.192; Erginay, **a.g.e.**, s.37; Sayâr, **a.g.e.**, s.85.

¹¹⁵ Erginay, **a.g.e.**, s.37; Aksoy, **a.g.e.**, s.192; Sayâr, **a.g.e.**, s.84; Orhaner, **a.g.e.**, s.147.

¹¹⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.192; Akdoğan, **a.g.e.**, s.131; Sayâr, **a.g.e.**, s.85; Orhaner, **a.g.e.**, s.147; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.110.

¹¹⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.131; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.81.

¹¹⁸ Herekman, **a.g.e.**, C. 1, s.178.

¹¹⁹ Herekman, **a.g.e.**, C.2, s.7.

¹²⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.192; Akdoğan, **a.g.e.**, s.131; Sayâr **a.g.e.**, s.85.

¹²¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.132; Aksoy, **a.g.e.**, s.192.

olup olmadığına bakılmaksızın zorla alınır¹²². Vergisini ödemek istemeyene karşı gerektiğinde hukuki cebir kullanılmaktadır¹²³.

Vergiler hukuki zora dayanmaları temel bir kural olmakla beraber kanunla konulur ve alınır hükümlerinin anayasada yer alması demokratik ülkelerde verginin halkın rızası ile alındığı anlamına gelmektedir¹²⁴.

2.2.3.6. Nakdi Bir Ödeme Olması

Mali anlamda vergi, daha çok para ve mal ile ödenen maddi değerlerin ifadesi olmasına rağmen, zamanımızda artık verginin mal veya hizmet şeklinde ödenmesi bazı istisnalar dışında bırakılmıştır¹²⁵. Günümüzde vergi kural olarak para ile ödenir. Savaş ve afet gibi olağanüstü zamanlarda iş yükümlülüğü veya devletin istediği mal veya eşyayı vermek zorunluluğu, para ile ödenen vergilerin yanında aynı edalardır¹²⁶. Vergilerin günümüzde nakdi olarak alınmasının nedenlerini şöyle sıralamak mümkündür.

- Aynı vergilerin taşıma, depolama ve saklama yönünden sorunlara ve ek maliyete yol açmaktadır¹²⁷.
- Kamu hizmetlerinin görülmesi için, aynı olarak toplamış bulunduğu vergileri nakde çevirmesi; aynı ödeme yapılmasındaki güçlüklerin, ekonomik ve sosyal koşulların gerektirdiği bir zorunluluktur. Aynı verginin nakde çevrilmesi, devletin piyasaya girmesini ve fiyat dengesinin bozulması sonucunu yaratacaktır¹²⁸.

¹²² Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.81; Erginay, **a.g.e.**, s.37; Aksoy, **a.g.e.**, s.192; Herekman, **a.g.e.**, C. 1, s.178; İlkmen, **a.g.e.**, s.119; Orhaner, **a.g.e.**, s.148.

¹²³ Aksoy, **a.g.e.**, s.192; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.157; Erginay, **a.g.e.**, s.37.

¹²⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.38.

¹²⁵ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.158; Akdoğan, **a.g.e.**, s.132; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.81; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.110.

¹²⁶ Erginay, **a.g.e.**, s.37.

¹²⁷ Orhaner, **a.g.e.**, s.147; Akdoğan, **a.g.e.**, s.134; Aksoy, **a.g.e.**, s.193.

¹²⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.193; Akdoğan, **a.g.e.**, s.135.

- Vergi denetimi bakımından aynı vergilerin gerek vergi mükellefleri ve gerekse hazineye intikal süreci bakımından kontrol ve denetimi güçtür¹²⁹.

Belirtilen nedenlerden dolayı, verginin günümüzde ilke olarak nakdi bir ödeme şeklinde kabul edilmesinde, aynı vergilerin yol açtıkları sorunların büyük önemi vardır.

Yukarıda sözü edilen niteliklerin herhangi birisini dikkate almadan vergiyi tanımlamaya çalışmak, tanımın eksik kalmasına neden olur¹³⁰.

3. VERGİLEMENİN AMAÇLARI

Bugün niteliği hakkındaki düşüncelerin farklılığına ve çeşitliliğine rağmen, vergi tarihi gelişim içinde, çeşitli amaçların gerçekleştirilmesinde daima bir araç olarak kullanılmış ve kullanılmaktadır. Ancak bir araç olarak verginin gerçekleştirilmesine çalıştığı amaçlar, zaman ve mekâna göre değiştiği gibi devletten devlete de farklılıklar göstermektedir¹³¹. Fakat vergilerin birinci ve en önemli fonksiyonu olan devletin ihtiyaç duyduğu geliri temin etmek fonksiyonu hiçbir değişikliğe uğramamıştır¹³².

Günümüzde kamu gelirleri, devletten devlete değişmekle beraber milli gelirin %30'u civarına yükselmiştir. Kamu gelirlerinin milli gelir içindeki payı aynı zamanda milli ekonomideki yerini ve önemini gösterir. Bu oran, vergilerin bir politika aracı olarak ne ölçüde etkili olabileceği hakkında fikir verir¹³³.

XIX. yüzyılın ikinci yarısından bu yana vergi, sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkmış, devletin elinde

¹²⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.194.

¹³⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s.135.

¹³¹ Yusuf Karakoç, **Sosyal Maliye**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61, 1995, s.68.

¹³² M. Burhan Erdem, **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Ders Kitapları No:18, 1996, s.131; Turhan, **a.g.e.**, s.25; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.217; İlkmen, **a.g.e.**, s.127; Karakoç, **a.g.e.**, s.69; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.109.

¹³³ Eker, **a.g.e.**, s.119.

iktisadi ve sosyal hayata müdahalenin, hatta bazen politik amaçları gerçekleştirmenin önemli bir aracı haline gelmiştir¹³⁴. Devletin, vergiyi, gelir elde etme amacının yanında ekonomik ve sosyal bazı amaçlara ulaşabilmek için kullanmasına vergilemede müdahale ilkesi adı verilmektedir. Bu ilke, dar anlamıyla devletin, mükellefleri vergilemeyle etkileyerek onların karar ve davranışlarını değiştirmek şeklinde tanımlanabilir. Geniş olarak tanımlandığındaysa bu ilke, devletin vergilerle, ekonomik ve sosyal yapıya müdahale ederek, istediği etkileri ve değişiklikleri sağlamaya çalışması olarak tanımlanabilir¹³⁵.

Verginin bu fonksiyonunu ifade etmek için literatürde kullanılan terminolojide birlik bulunmamaktadır. Ancak bunlar içerisinde en yaygın sınıflandırma mali amaç (fiscal goal) ve iktisadi ve sosyal fonksiyonları ifade etmek için ise, mali olmayan amaçlar (extra fiscal goal) şeklinde yapıldığından¹³⁶ bizde bu sınıflandırmaya uygun olarak incelemeye çalışacağız.

3.1. Mali Amaç

Vergilerin mali amacı ilk ve en eski amaç olup, bugün de rasyonel bir vergi sisteminin kurulmasında önemle üzerinden durulması gereken bir konudur¹³⁷.

Devlet, toplum halinde yaşayan insanların kamusal gereksinimlerini karşılamak için kurulmuş olan bir kamu müessesesi olduğuna göre¹³⁸, bu varlığının sonucu olarak çeşitli anayasal görevler üstlenmiştir ve bu görevler;

¹³⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.220; Eker, **a.g.e.**, s.119; Özgür Biyan, “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri”, (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf, 10 Temmuz 2010, s.1.

¹³⁵ Binnur Tüzün Çelik, **Vergilemede Müdahale İlkesi: Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelemesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001, s.25; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.6; Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, s.67.

¹³⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s.69; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.217.

¹³⁷ Orhaner, **a.g.e.**, s.143; Turhan, **a.g.e.**, s.25; Akdoğan, **a.g.e.**, s.11; Karakoç, **a.g.e.**, s.69;

¹³⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.171.

siyasi, sosyal, mali ve ekonomik etkenlerin ışığı altında sürekli olarak değişime uğramış, gelişme göstermiştir. Devletin klasik nitelikteki görevlerini gerçekleştirebilmesi, yani adalet, savunma, ulaşım, eğitim, sağlık gibi kamu hizmetlerini topluma sunabilmesi için finansal ihtiyacı önemli ölçüde vergilerle sağlanmaktadır¹³⁹. Verginin devamlı niteliği ve karşılıksız oluşu, onun her zaman için sağlam bir finansman kaynağı olması sonucunu doğurmaktadır¹⁴⁰. Bu nedenle bir vergi sisteminin en önemli işlevlerinden biri, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri temin etmektir¹⁴¹.

Vergilemenin bu temel fonksiyonu her şeyden önce yeterli ölçüde gelir temin edebilecek bir vergisel yapıyı öngörmektedir¹⁴². Bu amacın işlevini etkin bir biçimde yerine getirilebilmesi için bazı koşullar bulunmaktadır¹⁴³.

Bu koşullardan birincisi, vergi sisteminin özellikle kamu giderlerinin daha hızlı arttığı gelişmekte olan ülkelerde milli gelirdeki artışın vergi gelirlerine de yansımaya imkân verecek pozitif bir gelir elastikiyetine sahip olmasıdır. İkincisi, vergi sisteminin mali kaynak ihtiyacında ortaya çıkan ani artışlara hız verebilecek esnek bir yapıya sahip olması gereğidir. Bu koşulun sağlanması kişi başına düşen gelir düzeyi, gelir bölüşümü, ekonominin parasallaşma düzeyi, vergi zihniyeti ve vergi ahlakı gibi vergi potansiyeli ya da vergi kapasitesini belirleyen öznel ve nesnel faktörlere bağlıdır. Üçüncü koşul ise, mükelleflerin vergi dolayısıyla katlanacakları öznel özveriyi en düşük düzeye indirmesi, yani vergi yükünün mükellefler arasında olabildiğince adil dağıtılmasıdır¹⁴⁴. Vergide adaletinin sağlanması en başta verginin ödeme gücüne göre alınması sağlayan tekniklerin kullanılması gerekli kılar¹⁴⁵.

¹³⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.118; Pehlivan, **a.g.e.**, s.105; İlkmen, **a.g.e.**, s.127.

¹⁴⁰ Ali Rıza Akbulut, "Verginin Mali Amacı ve Türkiye'deki Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 231, Kasım, 2000, s.122; Karakoç, **a.g.e.**, s.68.

¹⁴¹ Turhan, **a.g.e.**, s.32; Oktar, **a.g.e.**, s.10; Akdoğan, **a.g.e.**, s.118; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.229; Pehlivan, **a.g.e.**, s.105; İrtenk, **a.g.e.**, s.113; Karakoç, **a.g.e.**, s.69; Orhaner, **a.g.e.**, s.143.

¹⁴² Turhan, **a.g.e.**, s.33; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.48; Biyan, **a.g.m.**, s.1.

¹⁴³ Oktar, **a.g.e.**, s.10.

¹⁴⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.33; Nemli, **a.g.e.**, s.115; Oktar, **a.g.e.**, s.10.

¹⁴⁵ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.50.

Dördüncü ve son koşul ise, piyasa mekanizmasının işleyişine müdahale etmemesi, bir başka ifade ile rekabet bakımından tarafsızlık ilkesine ters düşen arzulanmayan etkileri ortaya çıkmasını engellemektir¹⁴⁶. Klasik iktisatçıların savunduğu tarafsız vergi, bireyleri baskı altında tutmayan ve yükümlülerin bir şeyi yapmalarına ya da yapmamalarına sebep olmayan bir diğer anlatım ile iktisadi karar ve davranışlarını olumlu veya olumsuz yönde etkilemeyen vergilerdir¹⁴⁷. Tarafsız devletin yerini müdahaleci devlete bırakmasıyla birlikte, tarafsız vergi de müdahaleci vergiye dönüşmüştür¹⁴⁸.

Özetle, vergilemenin mali amacı, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere herkesten mali gücüne göre, tam rekabet koşullarını ve piyasa mekanizmasını aksatmayacak şekilde, veri bir vergi hâsılatını asgari tarh ve tahsil masrafı yapmak suretiyle elde etmektir¹⁴⁹.

3.2. Mali Olmayan Amaçlar

Çağdaş kamusal finansman araçlarından en önemlisi olan vergiler¹⁵⁰; sadece kamu giderlerin finansmanını sağlamak için kullanılmamakta, aynı zamanda toplumun katlanması gereken vergi yükünün çeşitli sosyo-ekonomik faktörler dikkate alınarak dağıtılması yoluyla devletin üstlendiği ekstra-fiskal fonksiyonların yerine getirilmesinde de kullanılabilmektedir¹⁵¹. Verginin varidattan başka sosyal bir tesiri olmadığına inanmak, hadiseleri eksik görmektir. Sadece gelir elde etme amacıyla konan vergilerden bile birçok sosyal neticeler ortaya çıkmaktadır¹⁵². Vergi, kamu harcamalarını karşılama amacı dışında, gelir dağılımı dengesizliğini giderme, yatırımların

¹⁴⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.171; Turhan, **a.g.e.**, s.34.

¹⁴⁷ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.218; Aksoy, **a.g.e.**, s.171.

¹⁴⁸ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.218.

¹⁴⁹ Turhan, **a.g.e.**, s.34.

¹⁵⁰ Esra Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Fakültesi Dergisi**, S. 21, Temmuz-Aralık, 2003, s.113.

¹⁵¹ Mehmet Yücel, “Vergilemede Adalet, Eşitlik, Ödeme Gücü ve Ayırma İlkeleri ile Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Bu İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, (Erişim)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116074.htm, 21 Haziran 2010, s.1; Demircan, **a.g.m.**, s.113; Eker, **a.g.e.**, s.140-141.

¹⁵² Pelin, **a.g.e.**, s.145.

bölgeler arası dengeli dağılımı ve dış ödemeler bilançosunun denliğini temin ile enflasyonun önlenmesi gibi sosyal, ekonomik ve diğer bir kısım amaçlarla da alınmaktadır¹⁵³. Vergilerin bu ekonomik ve sosyal etkileri, istemeden tamamen kendiliğinden ortaya çıkabileceği gibi kanun koyucu tarafından bilinçli bir şekilde de oluşturulabilir. Bir başka deyişle, bu şekillendirici etkiler, her hangi bir vergi kanununun uygulamaya konmasıyla ortaya çıkabileceği gibi, kanun koyucunun istenilen etkinin oluşması için vergi, o şekilde dizayn edilmiş de olabilir¹⁵⁴.

Birinci Dünya Savaşında kamu harcamalarında olağanüstü artışların görülmesi ve 1929 yılında başlayıp uzun süre devam eden ekonomik buhranın ortaya çıkması klasik liberal iktisadi doktrinlerin tarafsız vergisinin yavaş yavaş yerini müdahaleci iktisat ve maliye politikalarına bırakmaya başlamasıyla, vergi sadece gelir sağlama aracı olmaktan çıkmış, iktisadi ve sosyal hayata yönelik düzenlemelerin yapılması ve bu faaliyetleri yönlendirmesi konularında bir araç olma özelliğini kazanmıştır¹⁵⁵.

Günümüzde, devletin sadece adalet, diplomasi, iç-dış güvenlik gibi klasik görevlerini değil, iktisadi dengesizliklerle mücadele edilmesi, istihdam seviyesinin artırılması, gelir dağılımında adaletin sağlanması, iktisadi kalkınmanın sağlanması gibi birçok nedenle ekonomik ve sosyal hayata müdahalesinde vergiyi araç olarak kullanmaktadır¹⁵⁶.

Uygulamada yönlendirici-düzenleyici vergilerle istenilen amacın gerçekleştirilebilmesi için vergisel avantajlar (muafiyet, istisna ve indirim gibi),

¹⁵³ İsmail Can, “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/İsmailCAN.pdf, 20 Haziran 2010, s.69; Oktar, **a.g.e.**, s.11; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.25; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.6.

¹⁵⁴ Ali Değirmendereli, “Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayırıştırılması Sorunu”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, C. 1, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 2009, s.212.

¹⁵⁵ Turhan, **a.g.e.**, s.28-29; Aksoy, **a.g.e.**, 172-173; Oktar, **a.g.e.**, s.11; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.27; Erdem, **a.g.e.**, s.131; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.6; Binyan, **a.g.m.**, s.1.

¹⁵⁶ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.28; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.230; Değirmendereli, **a.g.e.**, s.212.

ilave vergisel yükler ya da özel mali yükümlülükler ihdas edilme yoluna başvurulduğu gözlemlenmektedir¹⁵⁷.

3.2.1. Adil Gelir Dağılımı Amacı

Maliye politikasının önemli amaçlarından birisi, ülkede milli gelirin adil bir şekilde dağılımının gerçekleşmesine yöneliktir¹⁵⁸. Adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesi, sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereği olmaktadır¹⁵⁹. Nitekim Anayasa'nın 2. maddesinde, Devletin niteliğinin sosyal bir hukuk devleti olarak vurguladıktan sonra, 73. maddesinde de "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." diyerek hükümetlere direktif vermektedir¹⁶⁰.

Devlet, vergileme yoluyla sağladığı gelirlerinin bir kısmını çeşitli kamu harcamaları şeklinde düşük gelir gruplarına veya hiç geliri olmayanlara transfer harcamaları şeklinde aktarabildiği gibi finansmanı vergi gelirleriyle karşılanan mal ve hizmetleri düşük gelirli bireylere bedelsiz veya düşük bedelle yani maliyet bedelinin atında satmak suretiyle de gelir dağılımında adalet sağlamaya çalışabilir¹⁶¹.

Vergi yükünün adil dağılımı için gerekli önlemlerin alınması da verginin sosyal amacı bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda, gelir vergisi sisteminde en az geçim indirimi veya genel indirim, artan oranlılık ve emek gelirlerinin sermaye gelirlerine nazaran daha hafif vergilendirilmesi teşkil eden ayırma ilkesinin uygulanmasının adil bir vergilemenin ve verginin sosyal amacının gerçekleşmesinde önemi büyüktür¹⁶².

¹⁵⁷ Değirmendereli, **a.g.m.**, s.213.

¹⁵⁸ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.30; İlkmen, **a.g.e.**, s.128.

¹⁵⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.174; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.230.

¹⁶⁰ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.231.

¹⁶¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.174.

¹⁶² Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.38; Aksoy, **a.g.e.**, s.174; İlkmen, **a.g.e.**, s.129.

3.2.2. Ekonomik İstikrarın Sağlanması Amacı

Maliye politikalarıyla, ekonomik istikrarı sağlamak, sağlanan istikrarı sürdürmek mümkün olabilmektedir. Vergi politikaları da bu düşüncüyü gerçekleştirmede kuşkusuz en büyük araç olacaktır¹⁶³.

Günümüzde, konjonktürel dalgalanmaların ekonomik istikrarı bozucu etkileri olduğu kabul edilmekte ve bu nedenle vergisel tedbirler yoluyla bu menfi etkiler tamamen ortadan kaldırılmaya veya azaltılmaya çalışılmaktadır¹⁶⁴. Ekonomik amacın gerçekleştirilmesi için tam istihdam, fiyat istikrarı ve dış ekonomik dengenin bir arada gerçekleştirilmesi gerekir¹⁶⁵.

Konjonktürel dalgalanmaların hafifletilmesi ve azaltılması için anti konjonktürel bir bütçe politikası uygulanması gerekliliği konusunda modern mali literatürde tam bir görüş birliği bulunmaktadır¹⁶⁶.

Klasik bütçe teorisine göre, bütçenin mutlaka her yıl denk olması gerektiği ve bu nedenle, bir buhran döneminde vergi gelirlerinde meydana gelen bir azalma sonucunda bir bütçe açığı ile karşılaşıldığı zaman, vergi oranlarının yükseltilmesi veya yeni vergilerin konulması gerekmektedir. Buna karşılık konjonktürün refah döneminde vergi gelirleri otomatik olarak artar ve dolayısıyla bütçede bir fazlalığa yol açarsa, vergi yükünün azaltılması gerekir¹⁶⁷.

Modern bütçe kuramına göre, böyle bir paralel vergi politikası, konjonktürel dalgalanmaların hafifletilmesine değil, aksine kuvvetlenmesine yol açar. Çünkü bu dönemlerde vergi yükünün azaltılması, zaten yüksek olan yatırım ve tüketim eğilimini tırmandırarak, enflasyonu artırabilir. Diğer taraftan, buhran döneminde vergi yükünün ağırlaştırılması yatırım ve tüketim

¹⁶³ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.232; İlkmen, **a.g.e.**, s.128.

¹⁶⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.176; Turhan, **a.g.e.**, s.35.

¹⁶⁵ Turhan, **a.g.e.**, s.36; Oktar, **a.g.e.**, s.13.

¹⁶⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.176; Turhan, **a.g.e.**, s.36.

¹⁶⁷ Turhan, **a.g.e.**, s.36; Aksoy, **a.g.e.**, s.176.

harcamaları üzerinde olumsuz etki yaparak, krizin daha derinleşmesine neden olabilirler¹⁶⁸.

Bu nedenle, modern maliye teorisi, vergi politikası alanında “kontra” bir politikanın uygulanmasına taraftar olup, konjonktürün daralma ve düşüş zamanlarında vergi yükünün hafifletilmesi, genişleme ve yükselme zamanlarında ise vergi yükünün çoğaltılmasını yani ekonomik konjonktürel dalgalanmaları gidermek veya hafifletmek için değişen iktisadi koşullar ile uyum haline getirilen esnek bir vergi politikasının uygulanmasını önermektedir¹⁶⁹.

3.2.3. İktisadi Büyümenin ve Kalkınmanın Gerçekleştirilmesi Amacı

Günümüzde, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması tüm ülkelerde önemli olmakla birlikte; özellikle gelişmekte olan ülkelerde ön plana çıkan temel ekonomik amaçlardan biri olmuştur¹⁷⁰.

Kavram olarak kişi başına gerçek gelirdeki artış olarak tanımlanan ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek, iktisat politikası ile birlikte aynı zamanda maliye politikasının da temel amaçlarından biridir. Ekonomik kalkınma ise, ülkenin ekonomik, toplumsal, siyasi yapılarının değişerek insan yaşamının maddi ve manevi alanda ilerlemesi ve toplumsal refahın artmasıdır. Bu bakımdan kalkınma, ölçümlere dayalı olan ve GSMH'daki hızlı artışla belirlenen ekonomik büyümeyi içermekle birlikte, ekonomik ve sosyal değişimleri de kapsar¹⁷¹.

Devlet, kamu gelirleri ve giderleri yoluyla toplam talebi ve ekonomik büyümeyi belirleyen faktörleri etkileyebilmektedir¹⁷². Gelişmiş ülkelerde ekonomiye dışarıdan fazla bir müdahale yapmadan ekonominin iç dinamiği ile büyümenin gerçekleşeceği genellikle kabul edilmesine karşın, az gelişmiş

¹⁶⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.36; Oktar, **a.g.e.**, s.13.

¹⁶⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.177.

¹⁷⁰ Demircan, **a.g.m.**, s.97; Aksoy, **a.g.e.**, s.177; Turhan, **a.g.e.**, s.37.

¹⁷¹ Demircan, **a.g.m.**, s.98.

¹⁷² Turhan, **a.g.e.**, s.37; Oktar, **a.g.e.**, s.13; Aksoy, **a.g.e.**, s.177.

ülkelerde sosyo-ekonomik yapının değiştirilmesi için ekonomiye dışarıdan bilinçli müdahaleler gerekmektedir¹⁷³.

Vergileme ile ekonomik büyüme ve kalkınma arasındaki ilişkiyi belirten örnekleri şu şekilde belirtebiliriz.

Gelir üzerinden tahsil edilen gelir vergilerinde yapılacak vergi indirimleri ile yatırımlar arasındaki ilişki doğrudan doğruya ekonomik büyüme ile bağlantılıdır¹⁷⁴. Yatırımları teşviki amacıyla; yatırım mallarına KDV kolaylıkları sağlanması, gümrük vergisinde istisnalar veya muafıklar getirilmesi ya da yatırım mallarına farklı vergi uygulaması tercih edilebilir. Bunların yanı sıra yatırımın gerçekleşmesini takip eden birkaç yıl için gelir veya kurumlar vergisinde vergi indirimlerine veya istisnalarına yer verilmesi, hızlandırılmış amortisman, yatırım gibi önlemler alınabilir¹⁷⁵.

Vergi kayıp ve kaçakların ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkisi göz önüne alındığında; vergi yükünün azaltılması zorunluluğu ön plana çıkmaktadır. Bu kapsamda yapılacak olan vergi indirimleri vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi yoluyla, milli gelir artışına yol açacaktır¹⁷⁶.

Gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerin ekonomik büyüme ve kalkınma üzerindeki olumlu etkileri etkin bir vergi sisteminin varlığına bağlıdır. Ekonomik büyüme ve canlanmanın sağlanmasında vergi oranları önemli bir maliye politikası aracı olduğu gibi; vergi uygulamalarının etkinlikle yapılmasında vergi sistemi de önemli bir araçtır¹⁷⁷.

İktisadi kalkınmanın gerçekleşmesinde doğal kaynakların işletilmesinin önemi dikkate alınarak, bunları işleyecek temel sanayi kuruluşlarına kaynak

¹⁷³ Aksoy, **a.g.e.**, s.177; Demircan, **a.g.m.**, s.97.

¹⁷⁴ Demircan, **a.g.m.**, s.105.

¹⁷⁵ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.31-32.

¹⁷⁶ Necdet Gökmen, H.Abdullah Güleç, “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 238, Haziran, 2001, s.35.

¹⁷⁷ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.231; Demircan, **a.g.m.**, s.106.

aktaranlara vergi müdahaleleri yoluyla kolaylıklar getirilerek kalkınma süreci hızlandırılabilir¹⁷⁸.

Ekonomik büyüme önünde en büyük engellerden biri olan bölgesel farklılıkları azaltma yönünde atılmış adımların verimli sonuçlara dönüşmesi için vergilendirme ciddi bir araç konumundadır. Vergisel önlemler bölgeler itibariyle farklılaştırmalarla uygulanarak ekonomik büyümeyi sağlayacak yönde kullanılarak ekonomik büyüme ve kalkınma amacına hizmet etmektedir¹⁷⁹.

Vergilemenin ekonomik büyüme üzerinde yaratacağı etkiler aynı zamanda ekonomik kalkınmanın sağlanmasına da öncülük edecektir. Özellikle yatırımlara sağlanan vergisel teşvik mekanizmaları ile ekonomik kalkınma bağlamında yapısal nitelikli gelişmelerin sağlanması kaçınılmaz olacaktır¹⁸⁰.

3.2.4. Diğer Amaçlar

Dışarıdan çok daha ucuza sağlanabilecek olan malları üreten belirli üretim dalları vergileme vasıtasıyla teşvik edilerek, bütün ülkeler için en elverişli olan kuruluş yeri dağılımının meydana gelmesine engel olunur ve dolayısıyla uluslararası ticaretin faydalarından vazgeçilir. Böylece ülke ekonomisinin kendi kendine yeterli hale gelmesi (otarşı) amacı sağlanmış olacaktır¹⁸¹.

Bir ülkede nüfusun planlanması, ülke çapında nüfusu artırmak veya azaltmak amacını taşıyabileceği gibi bölgeler arasında nüfusu dengelemek amacını da taşıyabilir. Vergilerin, insanların yaşamlarını sürdürmelerinde yararlanacakları iktisadi değerlerle yakından ilgili olması nedeniyle nüfusun

¹⁷⁸ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.32.

¹⁷⁹ Demircan, **a.g.m.**, s.108-109.

¹⁸⁰ Demircan, **a.g.m.**, s.111.

¹⁸¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.178; Turhan, **a.g.e.**, s.38; Oktar, **a.g.e.**, s.14.

planlanmasında diğer birçok idari müdahale yollarından daha etkin bir müdahale aracı olduğu açıktır¹⁸².

Sosyal devlet ilkesi doğrultusunda, tabii afete maruz kalan bölgelerin yeniden yapılanması, ekonomilerin canlandırılması ve bu bölgelerde yaşayan ve çalışan kişilerin desteklenmesi amacıyla vergiler araç olarak kullanılabilir¹⁸³.

İnsan ve toplum sağlığına zararlı bazı maddelerin tüketiminin caydırılması amacıyla bu maddeler üzerine birden fazla vergi konulmak veya vergi oranı yükseltilerek müdahale edebilir¹⁸⁴.

Özürlüleri korumak, sosyal devlet olmanın gereklerinden birisidir. Başkalarına muhtaç olmadan yaşamlarını sürdürebilme için çalışırken, sağlıklı insanlardan daha fazla fedakârlık yapmak zorunda olan ve daha az para kazanma olanağı bulunan bu kişilerin korunmasında en etkili yolların başında vergi kolaylıkları gelmektedir¹⁸⁵.

Konulacak bir verginin, amaçlarının ne ya da neler olduğunun etkin ve sağlıklı bir şekilde belirlenmesi, yaratılmak istenen faydalar ile bu faydaların yaratılması için gerçekleştirilmesi gereken düzenlemelerin neler olduğunun ve verginin uygulanması halinde katlanılacak maliyetlerin göz önünde tutulması gerekmektedir¹⁸⁶.

Yukarıdaki açıklamalarda görüldüğü gibi vergi artık bir gelir sağlama aracı değil, pek çok amacı bulunan bir mali vasıta. Birçok amacın vergileme yoluyla aynı zamanda gerçekleştirilmeye çalışılması halinde amaç çatışmalarının söz konusu olmaması, hatta amaçların birbirlerini karşılıklı olarak tamamlaması mümkün olduğu gibi amaçlar arasında çatışma da

¹⁸² Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.41; Turhan, **a.g.e.**, s.40; İlkmen, **a.g.e.**, s.130; Aksoy, **a.g.e.**, s.179.

¹⁸³ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.43.

¹⁸⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.39; İlkmen, **a.g.e.**, s.130.

¹⁸⁵ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.45.

¹⁸⁶ Abdurrahman Akdoğan, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/AbdurrahmanAkdoğan.pdf. 17 Haziran 2010, s.100.

olabilmektedir¹⁸⁷. Örneğin, gelirin adil dağılımı amacı ile ekonomik büyümeye ilişkin amaç birbiriyle çatışmaktadır. Vergilemenin amaçları arasında meydana gelen bu tür çatışmaların, siyasi otorite tarafından bir karar verilmek suretiyle çözüme bağlanması gerekir¹⁸⁸.

4. VERGİLEME İLKELERİ

4.1. Vergileme İlkelerine Genel Bakış

Vergilendirme politikası, bir ülkede vergi uygulaması bakımından ulaşılmayı hedeflenen amaçlara ulaşmada; vergi ile ilgili tarafların özelliklerini, mükellef kesimlerin nitelikleri ve vergi ödeme güçlerini inceleyerek, çağdaş uygulamaları da dikkate alan bir yaklaşım içerisinde verginin nasıl yapılandırılması gerektiği ile ilgilidir¹⁸⁹.

Bir vergi veya vergi sistemi ekonomik hedeflerin gerçekleşmesine etkili olduğu gibi vergi yükünün o toplumu oluşturan kişiler arasında adil bir şekilde dağılımını da sağlamaktadır. İşte herhangi bir ekonomik sistemin toplumca kabul edilmiş olan hedeflerinin gerçekleşmesi için vergilerin ve vergi sistemlerinin sahip olması gereken nitelik ve özelliklerinin yani vergileme prensiplerinin belirlenmesi gerekmektedir¹⁹⁰.

Vergilerin yukarıda açıkladığımız amaçlara göre yönlendirilen vergilerin toplumu oluşturan bireyler arasında hangi esasa göre dağıtılması ya da bölüştürülmesi gerektiği sorunu vergi teorisinin en hassas noktasını oluşturmaktadır¹⁹¹.

¹⁸⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s.179; Turhan, **a.g.e.**, s.40.

¹⁸⁸ Biyan, **a.g.m.**, s.8.

¹⁸⁹ Akdoğan, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi” s.103.

¹⁹⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.221.

¹⁹¹ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.95.

Vergileme ilkeleri, iktisadi, sosyal ve ahlaki yönlerden etkin olmayan vergi şekillerini ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha etkinlerinin vergi sisteminde yer almasını sağlamak arzusu ile ortaya çıkmıştır¹⁹².

Vergileme ilkeleri ile vergilemeye hâkim olacak esaslar, vergilemede uyulacak kurallar, vergilemede gerçekleştirilecek amaçlar kastedilir.¹⁹³ Buna göre, öğretide yapılan vergileme ilkelerinin tanımlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Vergilere yönelik kanunların yürürlüğe konulmaları ve uygulanmaları aşamalarında uyulması gerektiği üzerinde teorisyenler tarafından genel olur almış kurallar vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmektedir¹⁹⁴.
- Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerde veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar ve kurallardır¹⁹⁵.
- Vergileme ilkeleri, çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır¹⁹⁶.
- Vergileme ilkeleri, bir vergi sisteminin gelişmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan ve vergileme ilkeleri olarak tanımlanan bazı kıstaslardır¹⁹⁷.

¹⁹² Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, çev. Celal Cankorel, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları No:2090/357/53, 1975, s.19.

¹⁹³ Türk, **a.g.e.**, s.119.

¹⁹⁴ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.5.

¹⁹⁵ Fevzi M. Devrim, Kamu Maliyesine Giriş, İzmir, Anadolu Matbaası, 1996, s.181; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.299; Orhaner, **a.g.e.**, s.164; Garip Ayaz, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, (Erişim)

<http://www.altindağymm.com.tr/tr/html/145/Vergilerin+Yasalligi+Ve+Anayasa+Mahkemesi+Kararlari>, 2 Temmuz 2010, s.1.

¹⁹⁶ Turhan, **a.g.e.**, s.190.

¹⁹⁷ John F. Due, **Maliye: Bir İktisadi Analiz**, çev. Sevim Görgün, İzzetin Önder, 3. Baskı, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları No:1241/206/27, Fakülteler Matbaası, 1967,s.109; Akdoğan, **a.g.e.**, s.192.

Vergileme ilkeleri vergiciliğin anayasası niteliğindeki kurallar olup, şekil ve yöntem ile ilgili bir sıra sorunları kapsamaktadır. Bir vergi sisteminde çeşitli vergi ilkelerine yer verilerek verginin fonksiyonlarının ortaya çıkması beklenir. Vergileme ile hedeflenen sonuçlara ulaşmada vergi ilkeleri araç olma özelliğine sahip bulunmaktadır¹⁹⁸. Önceleri vergilemenin amacı devletin ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamaktan başka bir şey değildi. Ancak zamanımızda vergi, iktisadi ve sosyal bir takım hedeflere varabilmenin de etkin araçlarından biri olarak kullanılmaktadır¹⁹⁹.

Vergileme ilkelerinin temel özelliklerini şu şekilde özetleyebiliriz;

- Vergileme ilkeleri, bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak zamanın akışı içinde değişebilmektedir²⁰⁰.
- Vergileme ilkeleri sosyal bir olay olmayıp, sosyal bazı görüş ve inançların ifadesidir²⁰¹. Bu ilkeler uygulanması gerekli normatif ilkeler niteliğindedir. Bu bakımdan bu ilkeler, olanı değil olması gerekeni ifade etmektedir²⁰². Başka bir ifade ile tarihi mahiyetleri yanında, normatif bir karakter arz etmektedir²⁰³.
- Normatif nitelikteki bu ilkeler, ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşulları ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum düzeyi ve kamu hukukunun durumu ile sıkı ilişki halinde olup, bu unsurlarla birlikte değişir²⁰⁴. Vergileme ilkelerinin bu dinamik niteliği günümüzde de korumaktadır. Bu sebeptendir ki, dün olduğu gibi bugün de yazarların vergileme ile ilgili görüşlerinde önemli sayılabilecek farklılıklar bulunmaktadır²⁰⁵.

¹⁹⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.291; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.5.

¹⁹⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.299; Turhan, **a.g.e.**, s.190; Aksoy, **a.g.e.**, s.221; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.230.

²⁰⁰ Dikmen, **a.g.e.**, s.217; Turhan, **a.g.e.**, s.190; Aksoy, **a.g.e.**, s.221; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.229.

²⁰¹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.229, Aksoy, **a.g.e.**, s.221.

²⁰² Turhan, **a.g.e.**, s.190; Dikmen, **a.g.e.**, s.218; Aksoy, **a.g.e.**, s.222; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.229; Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999, s.50.

²⁰³ Aksoy, **a.g.e.**, s.222; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.230; Turhan, **a.g.e.**, s.190; Dikmen, **a.g.e.**, s.218.

²⁰⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.190.

²⁰⁵ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.299.

- Bu prensiplerin nispi bir mahiyeti vardır. Her bir ilkenin manası ve değeri diğerlerinin mana ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içindedir. Bu ilkelerin her birinin tek tek değil, birlikte ele alınması ve değerlendirilmesi gerekir²⁰⁶.

Bir vergi sisteminde yer alan kanunların vergi ilkelerine uygun olması halinde, vergi sistemini toplum tarafından benimsenmesi kolaylaşır ve vergiye karşı tepkilerin en aza inmesi beklenir. Vergiye karşı tepkilerin az olduğu bir toplumda vergi ahlakı yerleşerek verginin unsurlarından olan cebir hissedilmez ve verginin tahsil maliyeti oldukça düşer²⁰⁷.

Vergileme ilkelerine uygun vergi sistemine sahip bir ülkede, vergileme yoluyla kalkınma veya gelişme hedeflerine daha kolay ulaşılabilir²⁰⁸.

Günümüzde de devletlerin yerine getirmesi beklenen fonksiyonları düşünüldüğünde bunların tümünün yerine getirilmesinin tek vergi ile mümkün olmamaktadır. Bu sebeple kamu harcamalarını karşılamak için çok sayıda vergiden oluşan vergi sistemleri uygulanmaktadır. Vergiler keyfi olarak uygulanamaz her vergi kanun ile konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Gerek genel olarak vergi sisteminin gerekse sistem içinde yer alan her bir verginin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için vergileme ilkelerine uygun düzenlemeler yapılması gerekmektedir²⁰⁹.

4.2. Vergileme İlkelerinin Gelişimi

Vergileme ilkeleri, tarihsel çizgi üzerinde görüşlerin ortaya konulduğu ve ortaya konulan görüşlerin ayrıntılı olarak tartışıldığı bir konu olmuştur²¹⁰.

²⁰⁶ Dikmen, **a.g.e.**, s.218-219; Aksoy, **a.g.e.**, s.222; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.230.

²⁰⁷ İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, TODAİE, 1977, s.58; Aksoy, **a.g.e.**, s.222; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.5; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.95; Özer, **a.g.e.**, s.60.

²⁰⁸ Özer, **a.g.e.**, s.58; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.5.

²⁰⁹ Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.171.

²¹⁰ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.233.

Bu ilkeler, bir vergi uygulamasının gerek mevzuat ve gerekse uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından geliştirilmişlerdir²¹¹.

Vergileme ilkeleri konusunda yapılan çalışmalar maliye ilminin doğuşuna kadar uzanmaktadır²¹². Vergileme ilkeleri, zaman içerisinde devlet anlayışında ortaya çıkan değişiklikler dolayısıyla devlet faaliyetindeki değişikliklere ve verginin amaçlarına bakış açısına göre farklılaşmıştır²¹³. Tarihsel süreç içerisinde yaşanan olaylara paralel olarak ortaya atılmış ve geliştirilmiştir. Temsilsiz vergileme olmaz ilkesi, uzun mücadeleler sonrasında; İngiltere’de 1215 tarihinde Magna Carta bildirgesiyle başlayarak, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihinde ilan edilen İngiliz Haklar Bildirgesiyle devam eden gelişmeler kralın bazı vergileme yetkilerinin parlamentoya devredilmesiyle sonuçlanarak hayata geçmiştir²¹⁴. Kralın yetki ve erkinin, feodal aristokrasinin çıkarlarını ifade eden istemlerle sınırlayan bir belge olan Magna Carta’nın 12. maddesinde, kralın soylulardan aldığı askeri hizmet yerine ödenen vergi ve yardıma sınırlama getirmektedir. Bu çerçevede genel meclise bir yetki tanımış ve anılan vergi miktarı ve yardımı bu meclisin belirlemesi öngörülmüştür²¹⁵. 7.6.1628 tarihli Haklar Dilekçesi başlıklı belge, Parlamento tarafından hazırlanan şikâyetler listesini içeren bir belgedir. Krala yöneltilen istemler arasında, parlamentonun onayı bulunmadıkça, hiç kimse ödünç para, bağış, vergi, herhangi bir armağan vermeye ya da buna benzer bir ödemede bulunmaya zorlanmaması gerektiği belirtilmiştir. 1628 tarihli belge, Parlamentonun onayı olmaksızın vergi salınamayacağını kurumsallaştırmıştır²¹⁶. Öte yandan Amerika Birleşik Devletleri’nde ulusal bağımsızlığın kazanılmasında ve demokratik rejimin kurulmasında hareket noktası, İngiltere’nin uyguladığı vergilere karşı

²¹¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.184.

²¹² Eker, **a.g.e.**, s.162.

²¹³ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.25.

²¹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s.7.

²¹⁵ Mehmet Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 4. Bası, İstanbul, Beta Yayınevi, 2003, s.27-28; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.7.

²¹⁶ Gemalmaz, **a.g.e.**, s.66.

gösterilen tepkiler olmuştur. 1776 yılında ilan edilen Bağımsızlık Bildirisinde temsilsiz vergi olmaz ilkesi yer almıştır²¹⁷.

1789 Fransız Devrimi'nden sonra ilan edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde, "Kamu gücünün muhafazası ve idarenin giderleri için bir genel vergi kaçınılmazdır. Bu vergi tüm yurttaşlar arasında, gelirlerine/olanaklarına orantılı olarak eşit biçimde bölüşülmelidir." 14. maddesinde ise, "Bütün yurttaşlar bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini, vergiye rızalarını serbestçe şekilde göstermek, verginin nerede kullanıldığının takipçisi olmak ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hususlarında karar verme hakkına sahiptir" ifadesine²¹⁸ yer vermek suretiyle vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleri ile vergilerin yasallığı ilkesi kuralına yer verilmiştir²¹⁹.

10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin, 17. maddesinin 2. fıkrasında, "Hiç kimsenin keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı" belirtilmiştir²²⁰, 20 Mart 1952 tarihine İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol'ün 1. maddesinde de "Hiç kimse mülkiyetinden yoksun bırakılamaz. Ancak ... vergiler ile diğer harç veya cezaların ödenmesini sağlamak için devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldıramaz"²²¹ hükmüne yer verilerek devletlerin vergi ve diğer malî yükümlülük koyma yetkilerine saygı gösterilmekle birlikte bu yetkilerin insan haklarına aykırı olarak kullanılamayacağı belirtilmiştir²²².

Vergilemeye ilişkin ilkeler ilk olarak Adam Smith tarafından ortaya konulmuştur. Söz konusu ilkeler, adalet, belirlilik, iktisadilik ve uygunluk

²¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.7.

²¹⁸ Gemalmaz, **a.g.e.**, s.89.

²¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağlayan, **a.g.e.**, s.8.

²²⁰ Gemalmaz, **a.g.e.**, s.333; Öncel,Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.8.

²²¹ A.Feyyaz Gölcüklü, A.Şeref Gözübüyük, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 2. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1996, s.365.

²²² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.8.

şeklinde sıralanabilir²²³. Pek çok yazar vergileme ilkeleri konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüş ve çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Bunların ilki olduğu için A. Smith tarafından formüle edilen prensiplerin maliye literatüründe özel bir yeri vardır²²⁴. Vergileme ilkelerinin tartışılması, özellikle A. Smith ve A. Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlatılmış ve yoğunlaştırılmıştır. Günümüzde dahi vergi politikası ve vergi tekniğinin kısmen temelini oluşturan bu ilkeler, modern mali literatürde F. Neumark ve H. Haller tarafından geliştirilmiş ve bilimsel açıdan gerekçelendirilmiştir²²⁵. Yeni araştırmalar ve tasnifler, eskilerden esas bakımından farklı olmayıp; bunların bir bakıma geliştirilmiş ve zamanın şartlarına uydurulmuş şekilleridir²²⁶.

4.3. Mali, İktisadi, Sosyal, Teknik ve İdari Nitelikli Vergileme İlkeleri

4.3.1. Mali Nitelikli Vergileme İlkeleri

Vergilemenin esas amacı kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere hazineye gelir temin etmektir²²⁷. Vergilemenin mali ilkeleri; vergilerin mali fonksiyonunu gerçekleştirecek biçimde düzenlenmesini ifade eder²²⁸. Bu ilkeleri, verimlilik ve esneklik olmak üzere iki kısımda incelemek mümkündür.

²²³ Suat Hayri Şentürk, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, (Erişim) http://www2.bayar.edut.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/SuatSENTÜRK.pdf, 23 Haziran 2010, s.1.

²²⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.301; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.5.

²²⁵ Turhan, **a.g.e.**, s.190-191.

²²⁶ Dikmen, **a.g.e.**, s.217.

²²⁷ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.302; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.173.

²²⁸ Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.173; Pehlivan, **a.g.e.**, s.157.

4.3.1.1. Verimlilik (Yeterlilik) İlkesi

Vergilere ait tarh ve tahsil masrafları çıktıktan sona geri kalan kısmının kamu harcamalarını karşılayabilecek düzeyde olmasını ifade eden bu ilke²²⁹ vergiden beklenen hâsılatın belirli bir döneminde elde edilmiş olmasını öngörmektedir²³⁰.

Vergilemenin temel amacı, devlete kamu harcamalarını finanse edecek yeterli gelir sağlamasıdır. Vergilerin özellikle günümüzde kamu harcamalarının finansmanı açısından en önemli kamu gelirini oluşturduğu bilinmektedir²³¹. Vergi sisteminin kamu harcamalarını yeterince finanse edememesi, o toplumda ya kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde aksamalar ortaya çıkaracak ya da borçlanma veya para basma gibi yollara gidilecektir ki bunun sonucunda birçok makro ekonomik dengesizliği getireceği açıktır²³².

Yeni bir vergi konulurken, öncelikle bunun devlete ne ölçüde gelir sağlayacağı hesaplanmalıdır. Yeterli ölçüde verimli olmayan bir vergi iyi bir vergi sayılmaz²³³. Yine bir vergi uygulamaya konulurken dikkat edilecek önemli hususlardan biri de onu verimli kılacak gerekli düzenlemeleri yapmaktır²³⁴.

Vergi sisteminin verimliliği için aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekir;

²²⁹ İlkmen, **a.g.e.**, s.131; Pehlivan, **a.g.e.**, s.158; Sayâr, **a.g.e.**, s.101; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.29; Akdoğan, **a.g.e.**, s.198; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.21.

²³⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s.198; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.235; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.173.

²³¹ Ali Rıza Gökbnar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, (Erişim)

http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf, 12 Temmuz 2010, s.6; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.21.

²³² Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.22; Pehlivan, **a.g.e.**, s.158.

²³³ Pehlivan, **a.g.e.**, s.158.

²³⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.303; Sayâr, **a.g.e.**, s.103; Pehlivan, **a.g.e.**, s.158; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.22.

- Vergi tabanı genellik ilkesine uygun şekilde bütün gelirleri, harcamaları ve her çeşit serveti kapsayacak şekilde geniş tutulmalıdır²³⁵.
- Vergi kaçakçılığı ya da kaçakçılık sayılamayacak bazı yollarla örneğin kendi üstlerinde kalması öngörülen vergi yükünü yansıma yolu ile başkalarına devretme gibi vergiden kurtulmalarını mümkün olduğu ölçüde önlenmesi gerekir²³⁶.
- Verginin verimliliğini sağlayan diğer bir husus, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin tahsilât masraflarının azaltılması diğer bir anlatımla, verginin tahsilât masrafları düşüldükten sonra vergi mükelleflerinin ceplerinden çıkan paralarla, hazinenin kasasına giren paralar arasındaki fark mümkün olan en aza indirilmelidir²³⁷.
- Her vergi, vergi yükümlüsünün gelirini, harcamasını ve servetini azaltır. Onun için vergi mükellefinin ödediği vergiyi psikolojik olarak hissetmemesi gerekir²³⁸. Dolaylı vergiler, kesinti (stopaj) yoluyla ödenen vergiler yükümlüler tarafından fazla hissedilmez. Hissedilmediği için kaçakçılık ya da vergiden kaçınma yollarına başvurulmadığından bu tür vergilerin verimliliği yüksektir²³⁹.
- Vergi tarifesinin tesbitinde vergi hâsılatını en çoğa çıkaracak bir nispetin bulunarak seçilmesini gerektirir. Bu nispet genellikle en yüksek vergi nispeti değil, vergi hâsılatını en çoğa çıkaran en uygun vergi nispetidir²⁴⁰.

Verginin verimli olup olmadığını belirlemeye yarayan en önemli kıstas, olağan kamu harcamalarını karşılayıp karşılamadığı ve vergi tahsil

²³⁵ Türk, **a.g.e.**, s.122; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.173; Gökbunar, **a.g.m.**, s.6; Ali Rıza Akbulut, “Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 260, Nisan, 2003, s.91.

²³⁶ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.303; Sayâr, **a.g.e.**, s.103; Türk, **a.g.e.**, s.122; Pehlivan, **a.g.e.**, s.158;

Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.22; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.173.

²³⁷ Türk, **a.g.e.**, s.122; Akbulut, **a.g.m.**, s.91.

²³⁸ Türk, **a.g.e.**, s.122; Pehlivan, **a.g.e.**, s.158.

²³⁹ Pehlivan, **a.g.e.**, s.158; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.174.

²⁴⁰ Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.174; Türk, **a.g.e.**, s.123; Akbulut, **a.g.m.**, s.91.

masraflarının ve denetim giderlerinin en az düzeyde olup olmadığına yöneliktir²⁴¹.

4.3.1.2. Esneklik İlkesi

Vergilemede esneklik ilkesi, bir yandan verginin türü, diğer taraftan vergilendirilecek konunun talep elastikiyeti ile ilişkilidir²⁴². Esneklik ilkesi ile kastedilen vergilerin konjonktürel dalgalanmalara karşı duyarlılığıdır²⁴³. Başka bir anlatımla, verginin, mükelleflerin vergi ödeme güçlerindeki azalma ve artmayı izleyebilmesidir²⁴⁴. Bu ilke, mükelleflerin ödeyecekleri verginin matrahında yükselme ortaya çıktığında daha fazla vergi ödemeleri gerektiğini ileri sürmektedir²⁴⁵.

Milli gelirdeki değişmelere bağlı olarak hâsılatı da değişen bir vergi esnek olarak nitelendirilir²⁴⁶. Vergi gelirleri esnekliğini % olarak vergi gelirleri artışının GSYİH artışına oranı olarak ifade etmek mümkündür²⁴⁷. Bu açıdan bakıldığında, esneklik ilkesinin vergi adaletinin gerçekleşmesi bakımından da önemli bir ilke olduğu ortaya çıkmaktadır²⁴⁸.

Bir vergi sisteminde esnekliği yüksek vergilerin bulunması halinde, iktisadi dengesizliklerle mücadelenin daha kolay olduğu bilinmektedir²⁴⁹. Örneğin ekonominin refah döneminde, gelir vergisi ile kurumlar vergisinden sağlanan hâsılatın artması gerekir. Buna karşılık, ekonominin gerileme döneminde, söz konusu vergilerden sağlanan hâsılatın düşmesi beklenir. Bu şekilde milli gelirdeki artışa paralel olarak hâsılatı otomatik olarak artan vergiler esnek ve iyi vergiler sayılır. Bu suretle devamlı artma eğilimi gösteren kamu harcamaları, yeni vergi arayışı içine girmeye gerek kalmadan ya da

²⁴¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.198; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.22.

²⁴² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.304.

²⁴³ Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.174.

²⁴⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s.200; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.304; Pehlivan, **a.g.e.**, s.159; Akbulut, **a.g.m.**, s.91.

²⁴⁵ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.9.

²⁴⁶ Pehlivan, **a.g.e.**, s.159; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.28; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.174.

²⁴⁷ Türk, **a.g.e.**, s.124; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.174.

²⁴⁸ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.9.

²⁴⁹ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.9; Sayâr, **a.g.e.**, s.103.

mevcut vergi oranlarının yükseltilmesine ihtiyaç duyulmadan, mevcut vergilerden sağlanan hâsılat ile karşılanır²⁵⁰.

Bir kısım vergilerde hâsılatın kendiliğinden yükselip alçalmasına otomatik elastikiyet denir. Devlet masraflarının daima artma istidadı olduğuna göre yeni gelir kaynakları aramağa, yeni vergiler koymağa veya mevcutların oranlarını arttırmağa lüzum kalmadan, mevcut verginin kendiliğinden artan hâsılatı ile yeni masrafların karşılanmasına imkân bulunur. Aksi takdirde, vergi oranları üzerine yapılacak artışlarla hâsılatın çoğaltılması mecburiyeti doğar ki bu müdahaleli elastikiyet durumu ortaya çıkar ve her zaman iyi neticeler vermez²⁵¹.

Verginin esnekliği, vergilendirilen maddenin ikame imkânının bulunup bulunmamasına, verginin dar veya geniş tabanlı olmasına ve nihayet yansıtılabilme imkânlarına bağlı olarak değişmektedir²⁵².

Esnekliği yüksek olan vergiler hem vergi gelirlerinin artmasında hem de ekonomik dalgalanmalara karşı önlemlerin alınmasında önemli rol oynar²⁵³.

4.3.2. İktisadi Nitelikli Vergileme İlkeleri

Vergi yapısı gereği iktisadi bir olaydır. Çünkü milli gelir içinden devlete ayrılan bir paydır. Bu sebeptendir ki verginin sermaye birikimi, kaynak dağılımı, iktisadi gelişme, gelir bölüşümü, yükümlüleri üretim ve tüketim gibi konulardaki davranışlarını büyük ölçüde etkiler²⁵⁴. Bu etkiler, verginin yapısal özelliği gereği az ya da çok kendiliğinden meydana gelebileceği gibi vergi

²⁵⁰ Pehlivan, **a.g.e.**, s.159; İlkmen, **a.g.e.**, s.132; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.175; Özer, **a.g.e.**, s.65.

²⁵¹ Sayar, **a.g.e.**, s.103.

²⁵² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.304.

²⁵³ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.235.

²⁵⁴ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.235; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.304; Gökbnar, **a.g.e.**, s.7.

politikası, bu etkilerin öncelikle meydana getirilmesi amacına göre de düzenlenebilir²⁵⁵.

Vergilemenin iktisadi ilkeleri, vergilerin iktisadi amaçların gerçekleştirilmesine katkı sağlayacak nitelikte olmasını ifade eder. Bu amaçlar, iktisadi büyüme ve gelişmenin sağlanması yanında, tam istihdam ile birlikte fiyat istikrarının sağlanması şeklinde özetlenebilir²⁵⁶.

4.3.2.1. Verginin Tarafsızlığı İlkesi

Vergilemede tarafsızlık ilkesi klasik maliyeciler tarafından savunulmuştur²⁵⁷. Vergileme ilkeleri konusunda yapılan tartışmalarda bu ilke çok önemli rol oynamıştır²⁵⁸.

Günümüzde önemini yitiren vergilemede tarafsızlık ilkesi, tarafsız devlet anlayışının ürünüdür²⁵⁹. Bu anlayışa göre ekonominin kendine özgü kuralları ve işleyişini değiştirecek şekilde vergilemenin yapılmaması gerekir. Verginin mükellefler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması, sadece ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılması öngörülmektedir²⁶⁰.

Verginin tarafsızlığı ilkesi ve tarafsız vergi tanımı maliye öğretisi tarafından çeşitli şekillerde yapılmaktadır. Bunlardan bazıları şu şekildedir.

- Devlet tarafından alınan vergilerin miktarının, piyasanın işleyişini bozmayacak bir düzeyde olmasını ifade eder. Bu nedenle, vergiler ne kadar az olursa, o kadar tarafsız olur²⁶¹.

²⁵⁵ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.305.

²⁵⁶ Pehlivan, **a.g.e.**, s.159.

²⁵⁷ Türk, **a.g.e.**, s.129; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.31.

²⁵⁸ Gökbnar, **a.g.m.**, s.7.

²⁵⁹ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.14; Türk, **a.g.e.**, s.129; Özer, **a.g.e.**, s.69.

²⁶⁰ Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.31; Gökbnar, **a.g.m.**, s.7.

²⁶¹ Pehlivan, **a.g.e.**, s.160.

- Bireyleri baskı altında tutmayan ve yükümlülerin iktisadi karar ve davranışlarını olumlu veya olumsuz yönde etkilememesidir²⁶².
- Verginin, vergi yükümlülerini vergiden önce bulduğu gibi terk etmesidir²⁶³.
- Devletin ekonomiye müdahale etmesi halinde piyasanın işleyişini bozacağına yönelik görüşlerin bir uzantısı olarak vergilerin ekonomide fonksiyonel olmamaları gerektiğini ileri süren bir ilkedir²⁶⁴.
- Vergilerin etkinlik kaybına yol açmaması için belirli ve sınırlı işlevlerini aşmadan, başka bir deyişle piyasa sisteminin işleyişine müdahale etmeden düzenlenmesidir²⁶⁵.

Vergilemede uygulanan değişik vergi nispetleri vergilerin tarafsız olmasını önler. Vergilerin tarafsız olabilmeleri vergi yükümlülerinin vergiden sonraki karşılıklı ekonomik, sosyal ilişkilerinde değişiklik meydana gelmemesini gerektirir. Bunu gerçekleştirebilmek her vergi yükümlüsüne ödediği kadar hizmet sunmakla mümkündür. Bu da verginin tanımıyla bağdaşmaz²⁶⁶.

4.3.2.2. İktisadi Etkinlik İlkesi

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesi vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesini savunur. Bu ilkeye göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde yapılandırılmalı ve olanak verdiği ölçüde konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına etki edebilecek bir biçimde düzenlenmelidir²⁶⁷.

Bu ilke ile bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için

²⁶² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.218.

²⁶³ Türk, **a.g.e.**, s.130.

²⁶⁴ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.14.

²⁶⁵ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.252.

²⁶⁶ Türk, **a.g.e.**, s.130-131.

²⁶⁷ Herekman, **a.g.e.**, s.32.

bir taraftan aşırı vergi yükünü önleyecek diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir²⁶⁸. Bu ilkeye göre vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır²⁶⁹.

4.3.3. Sosyal Nitelikli Vergileme İlkeleri

Sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde bir sosyal politika aracı olarak vergiler önemlidir. Çağdaş devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin vergilemede sosyal amaçlı vergileme ilkelerine dayalı olarak kabul ettikleri vergileme teknikleri gelir dağılımında eşitsizlikleri törpüleyici yönde etkileri bulunmaktadır²⁷⁰.

4.3.3.1. Vergide Adalet İlkesi

Vergide adalet ilkesi, verginin adil olması gerektiğini ifade etmektedir²⁷¹. Adalet, olması gerekendir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içerir. Bu görecelilik, adaletin hem hukuk dışı alanlarını hem de hukuk içi alanlarını kapsar. Etik alanlar bir yana bırakılırsa, adalet, hukukun özü ve amacı olarak açıklanır ve haklılık kavramıyla birlikte anılır. Adalet, hukuk düzeninin işleyişinde bir fonksiyon (işlev) üstlenir, yani hukuk adaleti gerçekleştirmek üzere vardır²⁷².

Adaletin neyi kastettiği konusundaki görüşlerin farklılığı sadece insanların, grupların çıkar ve inanç çatışmaları değil, aynı zamanda hukukun yöneldiği ve kapsadığı amaçların hem nitelik hem de nicelik olarak farklı olmasından kaynaklanır²⁷³.

²⁶⁸ Özer, **a.g.e.**, s.74; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.32.

²⁶⁹ Gökbnar, **a.g.e.**, s.8.

²⁷⁰ Gökbnar, **a.g.e.**, s.8.

²⁷¹ Orhaner, **a.g.e.**, s.164; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.178.

²⁷² Anıl Çeçen, **Adalet Kavramı**, 3. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003, s.9-10; Soydan(Yaltı), **a.g.m.**, s.98.

²⁷³ Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi**, 7. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2007, s.63.

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca maliyecilerin üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır²⁷⁴. Bu ilke, en genel anlamı ile vergi kanunlarının konulmaları ve uygulanmaları aşamalarında adil olmalarını sağlamak, diğer bir ifade ile vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktır. Ancak adalet; kişiden kişiye, toplumdan topluma değişiklik göstermesine bağlı olarak kesin sınırlarının çizilmesi zor olan bir kavramdır²⁷⁵. Daha doğru bir ifadeyle, adalet kavramı kesin ve mutlak bir kavram değildir. Bu nedenle, vergi adaleti de ne kesin ne de her zaman ve her yerde belirli ölçülere dayanmaktadır²⁷⁶. Genel adalette olduğu gibi vergi adaletinde de kesinlik olmamasının başlıca nedeni fert veya fert gruplarının zamana göre değişiklikler gösteren ekonomik, siyasal, sosyal ve hatta ahlâki düşüncelerdir²⁷⁷. Bu kavramın hukuki içeriğini anayasa kuralları belirler. Anayasa'nın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinden vergi adaletinin geleneksel bir kısım ilkeleri çıkarılabilir. Bu ilkeler, sosyal hukuk devleti ile birlikte düşünüldüğünde çağdaş anayasal vergi adaleti kavramına ulaşılır²⁷⁸.

Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır²⁷⁹.

²⁷⁴ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.234; Akdoğan, **a.g.e.**, s.188; Aksoy, **a.g.e.**, s.226; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.15; Pehlivan, **a.g.e.**, s.161; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.239; Erginay, **a.g.e.**, s.43; Şentürk, **a.g.m.**, s.1.

²⁷⁵ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.15; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.317; Akdoğan, **a.g.e.**, s.188; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.234; Aksoy, **a.g.e.**, s.226; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.239; Sayâr, **a.g.e.**, s.104; Orhaner, **a.g.e.**, s.164; Eker, **a.g.e.**, s.166; Garip Ayaz, İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 289, Eylül, 2005, s.64; Akbulut, **a.g.m.**, s.92.

²⁷⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.226; Sayâr, **a.g.e.**, s.104; Erginay, **a.g.e.**, s.43; Orhaner, **a.g.e.**, s.164; Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayını No:137/1-9, 1980, s.5; Cemil Rakıcı, "Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 275, Temmuz, 2004, s.114; Hakan Yavuz, "Vergi Adaleti ve Vergileme Alanında Adaleti Etkileyen ve Adaleti Sağlamaya Yarayan Bazı Yöntem ve Uygulamalar", **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak-Mart, 2007, s.204.

²⁷⁷ Erginay, **a.g.e.**, s.43.

²⁷⁸ Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf, 14 Temmuz 2010, s.177; Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta; Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 119, Ağustos, 1998, s.99.

²⁷⁹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.234.

Vergide adalet; verginin tarafsızlığı ya da vergi de müdahaleci bakış açılarına göre değişik şekillerde ya da diğer bir ifade ile yararlanma ya da iktidar yaklaşımı ile ele alınabilmektedir. Vergi adaleti; kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabildiği gibi, sosyo-ekonomik düzenlenmeleri gerçekleştirebilecek bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilebilir²⁸⁰.

Egemenlik hakkına sahip olan her devlet, aynı zamanda vergi alma hakkına da sahiptir. Bu sebeple, yaptığı kamu hizmetlerinden doğan masrafları karşılamak için almak zaruretinde bulunduğu vergileri mükelleflere adilane bir şekilde dağıtması onun temel görevlerinden birisidir²⁸¹.

Vergilemede adalet konusunda şöyle bir görüş birliği vardır: Adil bir vergileme ancak vergilerin dağıtımında “genellik” (vergi ödeme gücü olan herkesin vergi vermesi), “eşitlik” (herhangi bir vergiyi ödemekle mükellef olan kişilerin vergi konusunda aynı rejime tabi tutulması) ve “nisbilik” (mükelleflerin vergi ödeme iktidarlara göre vergi yüklerinin dağıtılması) ilkelerine uygun hareket edildiği zaman söz konusu olabilir²⁸².

Günümüzde maliye yazarları, vergilemede tam bir adaletin sağlanmasının mümkün olmadığını ileri sürerek, bazı teknik esaslardan yararlanmak suretiyle vergilemede adaletle yaklaşılabileceğini ifade etmektedirler²⁸³. Buna göre; mükelleflerin ancak yaşayabilecekleri gelir kısmından vergi alınmaması, bir bekâr mükellefle çocuklu ve çocuksuz bir aileden aynı miktar vergi alınmaması, yüksek gelirlilerle, düşük gelirli mükelleflerin aynı vergi yüküne tabi tutulmaması, emek ve sermaye gelirinin vergilendirilmesinde gelirin kaynağına göre farklı işlem yapılması, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi gibi hususların vergi yükünün

²⁸⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s.188; Aksoy, **a.g.e.**, s.227; Yavuz, **a.g.m.**, s.200.

²⁸¹ Sayâr, **a.g.e.**, s.104; Pehlivan, **a.g.e.**, s.161.

²⁸² Eker, **a.g.e.**, s.166.

²⁸³ Eker, **a.g.e.**, s.166.

toplumu oluşturan kişiler arasında dağıtılması, vergi adaletine yaklaşmayı sağlayabilir²⁸⁴.

Görülüyor ki, herhangi bir ülkede, vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında adil bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde kimden ne kadar vergi alınacağını tesbitinde mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarının ve ekonomik güçlerinin göz önünde bulundurulması büyük önem taşımaktadır²⁸⁵.

Adalet, ahlaki bir norm olmakla beraber, pratik bir ihtiyaç olarak da belirmektedir. Çünkü yükümlüler bakımından, vergilerin kabul edilebilirlik niteliği taşıması için adil olma özelliğini de içermesi gerekir²⁸⁶.

Vergi adaleti ilkesine uygun bir vergi sistemi, bir anlamda, gelir ve servetlerin dağılımını etkilemekte, fırsat eşitliği sağlamakta, sosyal devletin sosyal adaletini yerine getiren etkili bir araç olarak kullanılmaktadır²⁸⁷.

Çağdaş sosyal devlette gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmada en önemli rolü, vergi politikası oynamaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinde, "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." diyerek aynı anlayışı dile getirmiştir. Bu ilke, vergi oranlarının mükellefin mali gücüne göre saptamasını ifade eder. Vergi politikasının bu amaçla kullanılması, sosyal adalet ve sosyal devlet ilkelerinin bir gereğidir²⁸⁸.

Geniş bir açıdan bakıldığında vergide genellik, eşitlik, uygunluk, esneklik ilkelerinin vergide adalet ilkesi ile bağlantılı oldukları²⁸⁹, dar açıdan

²⁸⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.43-44; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.15; Akdoğan, **a.g.e.**, s.189; Türk, **a.g.e.**, s.133; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.245; Orhaner, **a.g.e.**, s.164-165; Eker, **a.g.e.**, s.166-167.

²⁸⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.227.

²⁸⁶ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.234.

²⁸⁷ Özer, **a.g.e.**, s.74.

²⁸⁸ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s.141.

²⁸⁹ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.15.

bakıldığında vergide adaletin sağlanması için gerekli görülen temel ilkelerin genellik ve eşitlik ilkelerinde belirlemektedir²⁹⁰.

4.3.3.2. Vergide Genellik İlkesi

Vergide genellik ilkesi, vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunan tüm gerçek ve tüzel kişilerden sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, vergi alınması gerektiğini ileri süren bir ilkedir²⁹¹. Bu ilke, bir ülke sınırları içinde bulunan herkesin, toplam vergi yüküne katılmasını öngörmektedir. Çünkü devletin gördüğü kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiçbir sınırlama olmaksızın sunulmaktadır²⁹². Günümüz koşulları içerisinde genellik kuralı sadece sosyal adalet açısından değil piyasa rekabeti yönünden de önem taşımaktadır. Şöyle ki bazı kişiler ve tüzel kişiler vergi dışı bırakılmak suretiyle bunların vergi yükü düşecek ve böylece bunlara devlet eliyle ayrıca bir rekabet üstünlüğü de sağlanmış olacaktır²⁹³. Bu ilkenin hayata geçirilmesinde en önemli gösterge beyannameli mükellef sayısının ülke nüfusuna oranıdır²⁹⁴.

Bir vergi sisteminde vergide adalet ilkesinin gerçekleştiğini ileri sürebilmenin temel şartı, vergide genellik ilkesine yer verilmesidir.²⁹⁵ Toplumsal gelişmelere bağlı olarak, genellik ilkesinin anayasalarda yer aldığı bilinmektedir. Bu ilkenin uygulanması ancak Fransız ihtilalinden sonra mümkün olabilmıştır. Çünkü Fransız Anayasasında, bir vatandaşın kamu giderlerine kendi mali gücü ölçüsünde iştirak edeceği kuralı düzenlenmiştir²⁹⁶. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle

²⁹⁰ Erginay, **a.g.e.**, s.44; Turhan, **a.g.e.**, s.206; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.15; Sayâr, **a.g.e.**, s.105; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.40; Orhaner, **a.g.e.**, s.165.

²⁹¹ Orhaner, **a.g.e.**, s.165; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.15-16; Erginay, **a.g.e.**, s.44; Aksoy, **a.g.e.**, s.27; Sayâr, **a.g.e.**, s.104; Pehlivan, **a.g.e.**, s.162; İlkmen, **a.g.e.**, s.134; Eker, **a.g.e.**, s.169; Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.9.

²⁹² Aksoy, **a.g.e.**, s.227; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.186; Erginay, **a.g.e.**, s.44; Akbulut, **a.g.m.**, s.92.

²⁹³ Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.33.

²⁹⁴ İlhami Söyler, "Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 289, Eylül, 2005, s.125.

²⁹⁵ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.16.

²⁹⁶ İlkmen, **a.g.e.**, s.135.

yükümlüdür.” kuralına yer verilerek vergide genellik ilkesine yer verildiği görülmektedir. Anayasalarda bu çeşit hükümlerin yer alması, demokrasilerin gelişmesiyle eski ayrıcalıklı sınıfların ortadan kalkmasının bir sonucudur²⁹⁷.

Bu ilke, herkesin kamu giderlerine ödeme gücü oranında katılmasını öngörmektedir²⁹⁸. Kamu gelirlerinin mali güce göre alınması, çağdaş modern maliyenin ilkelerindendir²⁹⁹. Günümüzde bu ilke, ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi şeklinde ortaya konulmaktadır³⁰⁰.

Aşırı liberal ve klâsik yazarlar, her şahsa vergi mükellefiyeti yüklemek, hiçbir kimseye istisna ve muafiyet tanımamak şeklinde, bu kuralı en geniş manası ile ele alarak vergide evrensellik olarak isimlendirmişlerdir³⁰¹. Günümüzde kanun koyucuların, çeşitli nedenlerle vergi ödeme gücü olmasına rağmen bazen mali, ekonomik, sosyal, politik, idari ve vergi adaleti gibi nedenlerle mükellefe vergi indirimleri, muafiyetlikler ve istisnalar tanınabilmekte ve böylece bir kısım mükellefler ya da vergi konuları vergi dışında tutulabilmektedir³⁰². Koyuldukları amaçlara bağlı olarak yararlı sonuçlar oluşturulabilen söz konusu uygulamalar, genellik ilkesinden sapılabileceğini ve niteliklerine göre zaman zaman vergi adaletini bozucu etkilere de yol açabilmektedir³⁰³. Uygulamaların toplum tarafından kabul edilebilmesi için vergilemeden beklenen iktisadi-sosyal amaçlara uygun olması gereklidir³⁰⁴.

Türk vergi sisteminde resmi kayıtlara girmeyen ve belgelendirilemeyen ve milli gelire dâhil olmayan tüm ekonomik faaliyetleri ifade eden kayıt dışı ekonomi, vergi tabanının genişlemesine, yani vergilemede adalet ve genellik

²⁹⁷ Erginay, **a.g.e.**, s.44.

²⁹⁸ Pehlivan, **a.g.e.**, s.158; Aksoy, **a.g.e.**, s.227; Turhan, **a.g.e.**, s.206; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.16; Akdoğan, **a.g.e.**, s.186; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.33; Orhaner, **a.g.e.**, s.165.

²⁹⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.227.

³⁰⁰ Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.33.

³⁰¹ Sayâr, **a.g.e.**, s.105.

³⁰² Aksoy, **a.g.e.**, s.228; Akdoğan, **a.g.e.**, s.187; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.17; Sayâr, **a.g.e.**, s.105; Pehlivan, **a.g.e.**, s.162; Erginay, **a.g.e.**, s.46; Orhaner, **a.g.e.**, s.165; Söyler, **a.g.m.**, s.125.

³⁰³ Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.10-11; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.17; Pehlivan, **a.g.e.**, s.162; Orhaner, **a.g.e.**, s.165.

³⁰⁴ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.17.

ilkesinin yerleşmesine engel teşkil etmektedir³⁰⁵. Kayıt dışı çalışanlar vergi ödemedikleri için maliyetlerini düşürmekte, sattıkları mal ve sundukları hizmetlerde de fiyat düşürerek kayıt içindeki mükelleflere karşı ciddi bir avantaj yakalamaktadırlar. Dolayısıyla vergilendirmede adalet ilkesi kapsamında herkesten mali gücüne göre vergi alınan bir sisteme geçilmesi gerekmektedir. Bunun başta gelen şartı da kayıt dışı ekonominin alanını daraltarak, mükellef sayısını artırıp kayıt içi çalışmayı teşvik etmektir³⁰⁶. Konuya gelir vergisi açısından bakıldığında gelir vergisi mükelleflerinin ülke nüfusuna oranına ilişkin 2005 yılı verilerine göre Ülkemizin OECD ülkeleri arasında en geride olduğu görülmektedir. OECD ortalamasına göre bu oran yaklaşık %50'dir. Türkiye'de ise %3'tür³⁰⁷.

4.3.3.3. Vergide Eşitlik İlkesi

Adaletle temel yapılmış olan eşitlik kavramının, adaletin gereği olduğunu doğuran bir alt veya üst önerme olmamakla birlikte, eşitliğin adaletin gereği olduğu hukuk duygusundan çıkmaktadır³⁰⁸.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir. Vergi adaleti, vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirir³⁰⁹.

Vergide eşitlik veya vergilendirmede eşitlik ilkesi, ilk anlamda fertlerin, genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder³¹⁰.

³⁰⁵ Yusuf Kıldış, "Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 321, Mayıs, 2008, s.126; Söyler, **a.g.m.**, s.129.

³⁰⁶ Kıldış, **a.g.m.**, s.126.

³⁰⁷ "OECD'de en az vergi mükellefi Türkiye'de" (Erişim)

<http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2005/01/03/578904.asp>, 25 Temmuz 2010.

³⁰⁸ Vecdi Aral, **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992, s.174.

³⁰⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.147-148.

³¹⁰ Erginay, **a.g.e.**, s.47; İlkmen, **a.g.e.**, s.138; Aksoy, **a.g.e.**, s.236; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.189; Orhaner, **a.g.e.**, s.167; Gökbunar, **a.g.e.**, s.10; Akbulut, **a.g.m.**, s.92; Eker, **a.g.e.**, s.169.

Bu ilkenin vergide adaletin sağlanmasında çok büyük önemi bulunmaktadır. Genel vergi yükünün, toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin şahsi, ailevi ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Burada bireylerin hangi ölçülerle vergi ödeyecekleri, vergi yükü toplumun bireyleri arasında nasıl paylaştırılacağı sorunu önem kazanmaktadır³¹¹. Ancak, hemen belirtmek gerekir ki vergi ödeme gücünün hesaplanmasındaki güçlükler nedeniyle her zaman kolaylıkla uygulanabilir ölçüler mevcut değildir. Bu nedenle günümüzde vergi ödeme gücünün kavranması hala vergi sistemlerinde bir hedef halinde yer almaktadır³¹².

Vergi ödeme gücünü temsil eden en önemli ölçü kişinin geliridir. Vergi ödeme gücünü yansıtan en iyi kıstas olmasına rağmen, en az geçim indirimi ile istisna ve muafiyetler sebebiyle gelirin tamamı vergilendirilemez³¹³.

Vergide eşitlik; yatay ve dikey eşitlik kavramları ile birlikte incelenebilir. Aynı durumda ve aynı miktar gelir elde eden mükellefleri, benzer şekilde vergilendirmek suretiyle aynı vergi yüküne tabi tutmaya yatay eşitlik; sosyal ekonomik durumları birbirinden farklı olan mükelleflerin, bir diğerinden farklı düzeyde vergi ödemesine ise dikey eşitlik denilmektedir³¹⁴. Yatay eşitlik, eşit durumda olanların eşit işleme tabi olmasını öngördüğü gibi Anayasa'nın 10. maddesinde ifadesini bulan kanun önünde eşitlik ilkesi ile de ilişkilidir³¹⁵.

Vergi önünde eşitlik, sadece vergi kanunu önünde eşitlik anlamında anlaşıldığı takdirde, vergi adaleti kavramı yönünden daha hukuki ve daha kesin bir ölçü elde edilir. Vergi kanunu önünde eşitlik ilkesini; vergi kanunu ile belirtilen bir durumda olan bütün mükellefler, aynı vergi rejimine tabi

³¹¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.189; Aksoy, **a.g.e.**, s.236; Akbulut, **a.g.m.**, s.92.

³¹² Erginay, **a.g.e.**, s.47; Aksoy, **a.g.e.**, s.23; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.19.

³¹³ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.311-312; Şener, **a.g.e.**, s.220.

³¹⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.311; Aksoy, **a.g.e.**, s.236; Akdoğan, **a.g.e.**, s.189; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.18; Pehlivan, **a.g.e.**, s.162; Şener, **a.g.e.**, s.219-220; Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.178; Ayaz, "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke", s.63.

³¹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.41.

tutulmalıdır şeklinde tanımlanabilir³¹⁶. O halde, vergi uygulamasında vergi memurları ve vergi yargısında da vergi yargıçları, mükelleflerin kanun önünde eşitliği sağlamak için, aynı durumunda olanlara aynı ölçüleri uygulamak mecburiyetindedirler³¹⁷. Bu halde, vergi kanununun bazı muafiyet ve istisnalar kabul etmiş olması, vergi uygulayıcı veya yargıcı bakımından, vergi eşitliğine aykırı sayılmamalıdır³¹⁸. Bu ilke, bağımsız vergi yargısının da önemini ve fonksiyonunu ortaya çıkarmaktadır³¹⁹.

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak cebren ve karşılıksız aldığı değer olduğundan, bu değer, vatandaşlara tam, doğru ve eşit olarak salınması hukuk devletine olan inanç ve devletin işleyişi açılarından çok önemlidir³²⁰.

Eşitlik ilkesinin yer almadığı bir vergi sisteminde vergi adaletinden söz edilemeyeceği açıktır. Aynı koşullara ve aynı gelire sahip iki mükellefin birisinin diğerinden daha az vergi ödemesi kadar, farklı koşullara ve farklı gelire sahip iki mükellefin aynı tutarda vergi ödemeleri de vergi eşitliği ilkesine ters düşerek vergi adaletini zedeleyecektir³²¹.

Çağdaş mali anlayışta, verginin mükelleflerinin gerçek ödeme güçlerine göre alınması temel ilke olduğundan, vergi ödeme gücünün belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Bunun için vergide eşitlik ilkesinin hukuki yönü yanında, mükelleflerin vergi ödeme gücünün belirlenmesi açısından vergi dolayısıyla katlanılacak fedakârlığın subjektif ölçüsünden, yani fedakârlıkta eşitlikten söz edilmektedir³²². Bu ilkenin esası, her mükelleften vergi alındığında, eşit miktarda fayda azalmasını

³¹⁶ Erginay, **a.g.e.**, s.47; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.311; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.18.

³¹⁷ Aksoy, **a.g.e.**, s.236; Erginay, **a.g.e.**, s.47.

³¹⁸ Erginay, **a.g.e.**, s.47.

³¹⁹ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.18.

³²⁰ Murat Başaran, "Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 163, Nisan, 2002, s.69.

³²¹ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.18.

³²² Akdoğan, **a.g.e.**, s.190; Erginay, **a.g.e.**, s.47; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.310-311; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.18.

gerçekleştirmektedir. Bu konuda ileri sürülen yaklaşımları, eşit fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve en az toplam fedakârlık olmak üzere sıralayabiliriz³²³.

Bu görüşlerin, genellik ilkesi ve adalet ilkesi gibi diğer vergi ilkelerine ters düşecek nitelikte sonuçlar yaratabilmeleri, fedakârlığın belirlenmesi ve ölçülmesindeki güçlük, refah unsurlarının değerlendirilmesinde geçerli subjektif etkenler ve bu unsurların yarattıkları faydaların belirlenmesindeki olanaksızlıklardır³²⁴. Bu durum, vergi ödeme gücüne ulaşmak bakımından, daha objektif ve uygulama olanağı bulunabilecek ölçülerin (en az geçim düzeyi, indirim ve oran uygulamalarında farklılaştırma gibi) dikkate alınmasını zorunlu kılmıştır³²⁵.

4.3.3.4. Faydalanma (Yararlanma) İlkesi

Verginin teorik gelişimi başlığı altında kuramsal olarak anlattığımız bu ilkeyi, aşağıda günümüzde uygulanma şekilleri bakımından inceleyeceğiz.

XVII. yüzyılın tabii hukuk teorikleri tarafından temsil edilmiş olan ve günümüzde Musgrave ve Haller gibi tanınmış maliyeciler tarafından tekrar vergilemenin temel ilkeleri arasında incelenen faydalanma (yararlanma) ilkesinin³²⁶ çağdaş açıklaması ancak XX. yüzyılda ortaya konulabilmiştir. Bowen, Lindhal ve Samuelson gibi ekonomistler bu ilkeyi daha çok refah ekonomisi yönünden ele alıp incelemiştir. Böylece bölünebilir nitelikli kamusal mal ve hizmetler için vergi oranının nasıl saptanacağına ilişkin çeşitli çözümler geliştirilmiştir³²⁷.

Faydalanma ilkesine göre vergiler, devletin gördüğü hizmet karşılığı ödenen bir bedel veya fiyat gibi kabul edilmekte ve bunların kamu

³²³ Aksoy, **a.g.e.**, s.236; Akdoğan, **a.g.e.**, s.190; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.312-313; Erginay, **a.g.e.**, s.48; Türk, **a.g.e.**, s.137.

³²⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s.193; Aksoy, **a.g.e.**, s.239; Orhaner, **a.g.e.**, s.169.

³²⁵ Erginay, **a.g.e.**, s.49; Akdoğan, **a.g.e.**, s.193; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.241.

³²⁶ Turhan, **a.g.e.**, s.211; Akdoğan, **a.g.e.**, s.202; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.34.

³²⁷ Şener, **a.g.e.**, s.212.

hizmetlerinden sağlanacak faydaya göre ölçülmesi öngörülmektedir³²⁸. Bu ilkeye göre vergileme, serbest piyasa ekonomisinin temelini oluşturan mübadele (değişim) esasına dayanır. Nasıl ki; bireylerin ürettikleri mal ve hizmetin piyasada bir bedeli vardır. Devletin ürettiği mal ve hizmetlerin de bir bedeli olmalıdır ve bu bedel vergidir³²⁹.

Bu ilkeye göre vergiler, insanlar arasında herkese açık şekilde sağlanan mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydalar ile ilişki olarak paylaştırılmalıdır³³⁰. Fayda ilkesi, aynı seviyeden kamu hizmetlerinden yararlanan insanların aynı miktarda vergi ödemesi (yatay eşitlik), farklı düzeylerde hizmetten yararlananların daha fazla düzeyde vergi ödemesi (dikey eşitlik) halinde gerçekleşebilir³³¹.

Faydalanma ilkesine göre vergileme, devletin ürettiği mal ve hizmetlerin bedelini mümkün olduğu ölçüde bireylerin tahsil etmesini gerektirir. Kamu hizmetlerinin büyük bir bölümü, bölünemez ve pazarlanamaz nitelikte olduğundan yararlanma ölçüsü, bütün kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan kaynağı sağlamakta başvurulabilecek bir teknik değildir³³². Kamu mal ve hizmetlerinin cinsi, fayda esasının uygulanabilirliği etkileyen en önemli teknik şartlardan birisidir. Bu etki, kamu mal ve hizmetlerinin yapısından kaynaklanmaktadır³³³.

Günümüzde, kamu hizmetlerinin niteliği ve çeşitliliği ile verginin nitelikleri göz önünde bulundurulduğu takdirde, yararlanma ilkesinin çok sınırlı uygulama alanı bulabileceği görülmektedir³³⁴. Buna karşın fayda ilkesi, kamu sektöründe etkinliğin sağlanması yönünden oldukça önemli bir ölçüttür.

³²⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.211; Akdoğan, **a.g.e.**, s.202; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.34.

³²⁹ Pehlivan, **a.g.e.**, s.163; Turhan, **a.g.e.**, s.211; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.98; Due, **a.g.e.**, s.114; Nemli, **a.g.e.**, s.109; Selda Aydın, "Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 128, 1999, s.16.

³³⁰ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.235; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.98; Gökbnar, **a.g.m.**, s.12; Rakıcı, **a.g.m.**, s.115; Aydın, **a.g.m.**, s.13.

³³¹ Ömer Faruk Batırel, Adnan Tezel, **Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No:68, 1976, s.126; Akdoğan, **a.g.e.**, s.201; Nemli, **a.g.e.**, s.109.

³³² Pehlivan, **a.g.e.**, s.163; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.98; Nemli, **a.g.e.**, s.110; Şener, **a.g.e.**, s.212; Rakıcı, **a.g.m.**, s.115.

³³³ Aydın, **a.g.m.**, s.14.

³³⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s.203; Şener, **a.g.e.**, s.212; Nemli, **a.g.e.**, s.111; Eker, **a.g.e.**, s.167.

Çünkü, bu ilkeye göre vergilendirilen çok sayıdaki kamusal mal ve hizmet, piyasa ekonomisi tarafından temel mal özelliği taşımaktadır³³⁵. Ancak, fayda ilkesinin geçerli olduğu vergilerin kapsamlı olmaması, sonuçta, vergilerin etkinlik ve adalet sağlayıcı etkilerini önemli ölçüde azaltmaktadır³³⁶.

Çağdaş vergi sistemlerinde, boyutları ülkeden ülkeye değişse bile, kişilerin kendilerine sunulan kamu hizmetleriyle ilişkili biçimde ödemede bulunmaya zorlayan değişik mükellefiyetlere rastlanmaktadır. Harçlar, resimler, şerefiyeler, ruhsatlar, katılma payı gibi değişik adlar altında tahsil edilen kamu geliri türleri, yararlanma ilkesinin değişik uygulanma biçimlerini oluşturur³³⁷. Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda³³⁸ bu hususu şöyle belirtmiştir. *“Vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur. Çünkü bu yükümlülüklerle konu olan hizmetlerden kişilerin yararlandırılması, bu bağlamda malî bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır.”*

Faydalanma ilkesi, ancak bölünebilir özellikteki kamusal mal ve hizmetler için uygulanabilir³³⁹. Fayda ilkesine göre alınan vergilerin çoğunu vergi dışı gelirler oluşturur. Yerel yönetimlerin sundukları elektrik, gaz, su ve taşımacılıkla ilgili hizmetler; genellikle tüketicinin ödediği fiyatlarla finanse edilir. Öte yandan doğal tekellerin sundukları hizmetler ve malların maliyeti de tüketicinin ödediği fiyatlarla karşılanmaktadır³⁴⁰.

Devletçe üretilen mal ve hizmet sadece özel faydalar sağlıyor, bölünmez faydalar söz konusu bulunmuyorsa ve neticede ortaya çıkacak vergi yükü dağılımı toplumun değer yargılarına ters düşmüyorsa vergiyi

³³⁵ Şener, **a.g.e.**, s.212.

³³⁶ Şener, **a.g.e.**, s.216.

³³⁷ Uluatam, **a.g.e.**, s.419; Turhan, **a.g.e.**, s.213; Pehlivan, **a.g.e.**, s.163; Akdoğan, **a.g.e.**, s.202; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.236; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.98; Due, **a.g.e.**, s.117; Gökbnar, **a.g.m.**, s.13; Rakıcı, **a.g.m.**, s.116-117.

³³⁸ AYMK., 7.10.2003 günlü ve E.2003/73, K.2003/86, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1886&content=, 15 Haziran 2010.

³³⁹ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.36; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.98; Nemli, **a.g.e.**, s.110; Aydın, **a.g.m.**, s.15.

³⁴⁰ Şener, **a.g.e.**, s.213.

faydalanma esasına göre koymanın bir sakıncası yoktur³⁴¹. Yararlanma ilkesinde, elde edilen fayda ile ilişki kurularak vergi alınması söz konusudur. Örneğin; devletin yaptığı karayollarından daha çok araç sahiplerinin faydalanabileceği düşüncesi ile taşıt araçları veya yakıt üzerine, sağlığa olan maliyeti dikkate alınarak tütün ve alkol üzerine belirtilen anlamda vergiler konulabilir³⁴².

Günümüzde, vergi türleri ile hizmet türleri arasında sıkı bir ilişkinin olması gerektiği yönünde eğilimler vardır. Buna göre, sosyal güvenlik vergileri sosyal güvenlik hizmetlerine, genel tüketim vergileri yarı kamusal hizmetlere, gelir üzerinden alınan vergiler ise klasik kamu mallarına harcanması gerekmektedir³⁴³.

Kamu hizmetlerinin bedelinin yararlanarlardan tahsil edilmesi halinde, piyasa ekonomisi çerçevesinde gerçekleşen gelir ve servet dağılımının eşit olduğunu varsaymak gerekmektedir. Eşit gelir dağılımının olmadığı bir toplumda, devletin kamu hizmetlerinin bedelini yararlanarlardan istemesi halinde, söz konusu kamu hizmetlerinden sadece bedel ödeyebilenler yararlanacaklar, bedel ödemeyenler mahrum bırakılmış olacaklardır. Şu halde vergilendirmeyi tamamen yararlanma ölçüsüne dayandırmak adalet anlayışıyla bağdaşmaz³⁴⁴. Bu durumun önlenmesi için de devletin düşük gelir gruplarına önemli miktarda transfer ödemelerinde bulunmasını gerektirir³⁴⁵.

4.3.3.5. Ödeme Gücü (Mali Güç) İlkesi

Vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin olarak ödeme gücü ilkesi çok sayıda kamu ekonomisti tarafından savunulmaktadır. Fayda ilkesi, kamu

³⁴¹ Nemli, **a.g.e.**, s.111.

³⁴² Akdoğan, **a.g.e.**, s.202; Eker, **a.g.e.**, s.167; Akbulut, **a.g.m.**, s.93.

³⁴³ Akbulut, **a.g.m.**, s.93; Gökbunar, **a.g.m.**, s.13.

³⁴⁴ Pehlivan, **a.g.e.**, s.164; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.236; Aydın, **a.g.m.**, s.20.

³⁴⁵ Şener, **a.g.e.**, s.216.

ekonomisinin etkinlik koşullarına uygun bir biçimde ele alınırken; ödeme gücü ilkesi vergilemede adaletin ölçüsü olarak kabul görmüştür³⁴⁶.

Genel anlamda eşitliğin gerçekleşmesi veya eşitsizliklerin önlenmesi bakımından maliye ilminde bazı temel kurallar yer almıştır. Bunlardan biri ve belki de en önemlisi, günümüzde bir kısım anayasalarda hüküm altına alınan vergi ödeme gücüdür³⁴⁷. Anayasal vergilendirme ilkeleri başlığı altında ayrıntılı olarak inceleyeceğimiz bu ilkenin ana hatlarını şu şekilde ifade edebiliriz.

Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için gerekli olan vergilemenin adil bir şekilde yapılabilmesi için toplumda yaşayan ve üzerine vergi salınacak kişilerin iktisadi ve sosyal durumlarının dikkate alınması gerekir³⁴⁸. Kişinin, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelir kısmını ifade eden vergi ödeme gücü, vergi uygulaması bakımından gerekli olduğu kadar, ulaşılması güç bir niteliğe sahiptir³⁴⁹.

Genellik ilkesi, herkesin vergi ödemesi anlamına gelmektedir. Eşitlik ilkesi ise, temelini sosyal adalet görüşünden almakta ve eşit koşullar altında oranlara eşit işlem yapılmasını gerektirmektedir. Eşitlik ilkesinin günümüzde bir kısım anayasalarda da beliren şekli, vergi ödeme gücüdür. Bu açıklamalar ışığı altında, anayasalar bakımından vergi adaletini, kamu giderleri yüklerini kendi ödeme gücüne göre karşılaması kuralına bağlamak uygun düşmektedir³⁵⁰.

Ödeme gücü ilkesi, sadece maliye öğretisinde yer alan bir ilke olarak kalmamış aynı zamanda Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle

³⁴⁶ Şener, **a.g.e.**, s.218; Eker, **a.g.e.**, s.167.

³⁴⁷ Orhaner, **a.g.e.**, s.171; Erginay, **a.g.e.**, s.50.

³⁴⁸ Şener, **a.g.e.**, s.212; Due, **a.g.e.**, s.117; Yücel, **a.g.m.**, s.2.

³⁴⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.203; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.34; Orhaner, **a.g.e.**, s.171; Yılmaz(Akgül), **a.g.e.**, s.179; Yücel, **a.g.m.**, s.2.

³⁵⁰ Erginay, **a.g.e.**, s.51.

yükümlüdür.” kuralına yer verilmek suretiyle anayasal vergilendirme ilkesi haline gelmiştir.

Ödeme gücü ilkesi, bugün en yaygın olarak kullanılan vergileme ilkesidir. Kişiler, kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya göre değil, ekonomik ve diğer durumları göz önünde bulundurularak mali güçleriyle orantılı bir biçimde vergilendirilirler³⁵¹. Vergilerin temel kaynakları yükümlülerin gelir, servet ve tüketimleri olduğuna göre, ödeme gücünü de bu üç ölçüyle tanımlamak ve açıklamak gerekmektedir³⁵².

4.3.4. Teknik ve İdari Nitelikli Vergileme İlkeleri

Bu sınıflandırma kapsamında, istikrar ilkesi, belirlilik ilkesi, açıklık ilkesi ve uygunluk ilkesine yer verilecektir. Ancak belirlilik ilkesini, çalışmamızın ikinci bölümünde “hukuki güvenlik ilkesi” kapsamında inceleneceğinden tekrara yer vermeme adına burada değinilmeyecektir.

4.3.4.1. İstikrar İlkesi

İstikrar ilkesi, vergilendirme tekniği ile ilgili düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesi, düzenli olması biçiminde³⁵³ ya da vergi kanunlarının verginin tarh ve tahsili gibi vergilendirme tekniği konusundaki hükümlerinin çok sık değiştirilmemesini ifade etmektedir³⁵⁴. Verginin dengeli ve düzenli bir şekilde uygulanmasını öngören bu ilkenin her koşulda geçerli olduğunu ileri sürme olanağı yoktur. Günün koşullarına cevap veremez hale gelmiş, uygulamada etkinliği ve önemi kalmamış, amaçlarını gerçekleştiremez duruma gelmiş bir vergi uygulamasının aynı şekilde sürdürülmesi savunulamaz. Vergi bu duruma gelmeden gerekli düzenlemelerin yapılması

³⁵¹ Turhan, **a.g.e.**, s. 215; Pehlivan, **a.g.e.**, s.164.

³⁵² Erginay, **a.g.e.**, s.51; Pehlivan, **a.g.e.**, s.164; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s.98; Due, **a.g.e.**, s.118; Akbulut, **a.g.m.**, s.92; Rakıcı, **a.g.m.**, s.16.

³⁵³ Akdoğan, **a.g.e.**, s.200.

³⁵⁴ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.11; Özer, **a.g.e.**, s.66; Gökbnar, **a.g.m.**, s.15.

kuşkusuz büyük önem taşır. Bu açıklama sık sık değişiklik yapılmasını da haklı kılmaz³⁵⁵.

Vergilemede istikrar, hiç değişiklik yapılmamasını değil, yapılan değişikliklerin sosyo ekonomik koşullara uygun bir şekilde çağın gerekleri doğrultusunda plan ve program çerçevesinde olmasını gerektirmektedir³⁵⁶.

Vergi kanunlarında yer alan hükümler ile tarifeyile ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normları büyük zaman aralıkları ve genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi gerekir³⁵⁷.

İstikrar ilkesine uyumlu bir vergi sisteminde mükellefler ileriye yönelik plan ve program yapabilirler. Ancak aksine bir sistemde mükelleflerin geleceğe yönelik vergisel boyutta endişelerin olacağı ve iktisadi kararlar almada çekingen davranacakları açıktır³⁵⁸.

Mükellefler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belli bir zaman süreci içinde uyum sağlayabildiklerinden³⁵⁹ Vergi sisteminde yer alan hükümlerin sık değiştirilmesi mükellef ve vergi uygulayıcıların vergiye uyum maliyetini artırmakta, sorunlara ve uyuşmazlıkların doğmasına neden olmaktadır³⁶⁰. Mükelleflerin mali danışmanlardan yararlanmasının zorunlu hale getirmesi³⁶¹, her defasında yeni hükümleri öğrenmek ve bir takım formalitelere alışmak durumunda kalması nedeniyle mükellefler üzerindeki psikolojik baskının artması suretiyle vergiye karşı gösterilen direnç ve tepkileri artıracaktır³⁶². Diğer taraftan vergi

³⁵⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s.200.

³⁵⁶ Fatih Saraçoğlu, “Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı:Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar”, (Erişim) http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_17.pdf, 27 Temmuz 2010, s.2; Selçuk İpek, “Vergi Uyumunu Açısından Vergilemede İstikrar”, **Bilonço Dergisi**, S. 120, Kasım, 2009, s.84; Saraçoğlu, **a.g.m.**, s.6.

³⁵⁷ Doğan Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 77, 35.Seri, Yıl: 1991-1992, Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan, İstanbul, Gür-Ay Matbaası, 1993, s. 209.

³⁵⁸ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.11.

³⁵⁹ Gökbnar, **a.g.m.**, s.15.

³⁶⁰ Akın Akbulut, “İyi Bir Vergi Politikasının Temel İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 267, Kasım, 2003, s.38; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.11.

³⁶¹ Saraçoğlu, **a.g.m.**, s.6.

³⁶² İpek, “Vergi Uyumunu Açısından Vergilemede İstikrar” s.6.

idaresi, vergi konularından anlayan personel istihdam etme yoluna gidecek ve katlanacakları vergi maliyetinde artışa neden olacaktır³⁶³. Vergilemede sürekli yeni uygulamaların getirilmesi, vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmede bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir³⁶⁴.

İstikrar ilkesinin gereklerine uyulmaması, belirlilik ve açıklık ilkeleri açısından da sorunlara neden olmaktadır³⁶⁵.

4.3.4.2. Açıklık İlkesi

Bütün olay ve ilişkiler açısından olduğu gibi, mali olay ve ilişkiler açısından da iletişimin etkinliği büyük bir önem taşır. Bu ise vergi uygulamasının amacı bakımından olsun, yasal düzenlemeler ve idari önlemler açısından olsun; gerçekleştirilmesi öngörülen hedeflerin ve yapılması istenen işlemlerin açıkça ortaya konulmasını gerekli kılar³⁶⁶.

Maddi vergi kanunları, var olan ekonomik yapıyı kavramak zorundadır. Kanunlar, herkes için geçerli genel ve soyut nitelikli hukuk kuralları olduğundan³⁶⁷, bir vergi sisteminde yer alan kanunların mükellefler ve vergi idaresi görevlileri tarafından açıkça anlaşılır şekilde düzenlenmesi gerekmektedir³⁶⁸. Açıklık ilkesi, vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik yönetmelik ve genelgelerinde açık, anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır. Bu ilkeye göre, vergi konusunun yani verginin nereden veya neden alınacağı açık ve net biçimde belirlenmelidir³⁶⁹. Söz konusu düzenlemeleri uygulayıcılarının iyi eğitilmiş, dürüst, ahlâklı ve anlayışlı kimselerden oluşması halinde mükelleflerin vergi ile ilgili olarak getirilmiş olan

³⁶³ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.11.

³⁶⁴ Gökbnar, **a.g.m.**, s.15.

³⁶⁵ Saraçoğlu, **a.g.m.**, s.3.

³⁶⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.196.

³⁶⁷ Rıza Bilgiç, "Vergi Kanunlarının Basitliği, Sadeliği ve Herkes Tarafından Anlaşılabilirliği Üzerine Felsefi Bir Deneme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 260, Mayıs, 2010, s.80.

³⁶⁸ Eker, **a.g.e.**, s.173; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.12; Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.13.

³⁶⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.197; Herekman, **a.g.e.**, C.2, s.28.

düzenlemeleri daha verimli bir şekilde yerine getirebilmeleri açısından yararlı olacaktır³⁷⁰.

Vergi kanunları açık bir dille ve herkesçe anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmelidir. Vergi kanunlarını bir yerde diğer yasalardan farklılaştıran nedenlerden biri de genellikle her tür vatandaşın doğumundan ölümüne kadar bu kanunlardan bir veya bir kaçının yükümlülüğü alanına girmesidir. Onun için vergi kanunlarının sade vatandaşların anlayabileceği bir dille yazılması daha çok önem kazanmaktadır³⁷¹. Gerçekleştirmek durumunda bulunduğu işlemlerin ne olduğunu açıkça görmeyen bir mükellefin, vergi kanunlarına; yasa koyucunun amaçladığı bir şekilde uyması güçtür. Mükelleflerin anlaşılması güç ve belirsiz bir biçimde düzenlenmiş vergi kanunları karşısında zor duruma düşmeleri ve buna ek olarak tepki göstermeleri sonucu ortaya çıkabilmektedir³⁷². Bu bakımdan vergi kanunlarında kavram konusunda dikkatli olmak gerekmektedir. İyi araştırılmamış, dil bakımından ilk bakışta doğru görülebilen, fakat tek tek olaylara uygulandığında olayları tam anlamıyla kavrayamayan kelime, deyim, kavram ve kurumların oluşmasına neden olmamak kanun koyucunun görevindedir³⁷³.

Diğer taraftan, vergi hukukunda kıyas yasağının bulunması ve yorumun sınırlı olarak yapılabilmesi nedeniyle vergi kanunları düzenlenirken mümkün olduğu kadar yoruma açık hüküm bırakılmamasını, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramların kullanılmamasını gerekli kılmaktadır³⁷⁴. Aksi halde, vergi yönetimi ile mükellef arasında söz konusu olacak uyuşmazlıklar bir taraftan, yargı organlarının etkinliği öteki taraftan, vergi alacağının

³⁷⁰ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.197; Schmolders, **a.g.e.**, s.56; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.28.

³⁷¹ Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.27.

³⁷² Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.13.

³⁷³ Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayın No:1987/288, 1987, s.82.

³⁷⁴ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.12; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.46.

zamanında toplanması bakımından olumsuz sonuçlar yaratarak vergi veriminin düşürecektir³⁷⁵.

Vergi kanunlarının çok sık değişmesi halinde her yeni hükmün kolayca ve hemen anlaşılması ve hatasız uygulamasında ortaya çıkaracağı güçlükler nedeniyle açıklık ilkesinin istikrar ilkesi ile bağlantısı bulunmaktadır³⁷⁶.

4.3.4.3. Uygunluk İlkesi

Bir vergi sisteminde uygun vergi konularından, uygun zamanda ve uygun şekilde vergi alınması gerektiğini ileri süren ilke, uygunluk ilkesi olarak isimlendirilmektedir³⁷⁷. Mükellefin ödeme olanaklarına en yüksek düzeyde sahip bulunduğu zamanda ve uygun koşullarda vergisini ödemesi düşüncesinden kaynaklanan bu ilke³⁷⁸ verginin yük olarak mükellefler arasında dağılımı bakımından değil, tutarların alınma dönemleri ve koşulları bakımından eşit olarak dağılımını gerektirmesi³⁷⁹ ve kamu alacağının zamanında tahsili, vergi taksitlerinin vergi yükümlüsüne uygun gelecek zamanlara göre tesbiti bakımından önem taşımaktadır³⁸⁰.

Verginin toplum yapısına uyumlu, ekonomiyi zorlamadan istenilen geliri sağlama şeklinde de açıklanan³⁸¹ uygunluk ilkesinin bünyesinde üç şart bulunmaktadır. Bunlardan ilki, bir vergi sisteminde uygun vergi konularının seçilmesi gereğine yöneliktir. Vergi konularının uygun olmaması halinde ya çifte vergileme ortaya çıkacak ya da mükellefler vergi konusunda kaçınma gayretine gireceklerdir³⁸². Bu durumda vergi sistemi, kamu geliri elde etme

³⁷⁵ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.197; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.12; Herekman, **a.g.e.**, s.28; Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 307, Mart, 2007, s.204.

³⁷⁶ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.12-13.

³⁷⁷ Dikmen, **a.g.e.**, s.225; Turhan, **a.g.e.**, s.207; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.19; Akdoğan, **a.g.e.**, s.198; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.231; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.234; Pehlivan, **a.g.e.**, s.157; Türk, **a.g.e.**, s.138; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.26; Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.13.

³⁷⁸ Dikmen, **a.g.e.**, s.221; Aksoy, **a.g.e.**, s.226; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.26.

³⁷⁹ Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.13-14.

³⁸⁰ Türk, **a.g.e.**, s.138.

³⁸¹ Pelin, **a.g.e.**, s.149; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.199.

³⁸² Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.20.

amacını gerçekleştirmede etkinliğini yitirecektir. Vergi konularının uygun seçilememiş olması, vergide adalet ilkesi açısından da olumsuzluklara neden olacaktır³⁸³.

Verginin uygun zamanda tahsil edilmesi gereğine yönelik olan ikinci şartın gerçekleşmemesi halinde vergiden beklenen verimliliğin gerçekleşmeyeceği açıktır. Verginin zamanında ödenmemesinden kaynaklanan kamu gelirindeki kaybın gecikme zammı müessesesi ile giderilebileceği düşünülse bile giderek büyüyen vergi ve cezaları altında mükelleflerin ezilebileceği ve vergiyi hiç ödeyemeyecek duruma düşebilecekleri göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durumda yine vergi kaynağı kurumuş olacak, üstelik vergi alınabilecekken alınamaz hale gelecek ve mükelleflerin vergiye karşı tepkileri artacaktır³⁸⁴.

Uygunluk ilkesinin üçüncü şartı ise, verginin uygun şekilde alınması gereğine yöneliktir. Mükellefleri en az zahmete sokacak şekilde vergi alınmasını hedefleyen ve uygunluk ilkesinin daha çok idari yönünü oluşturan bu şart, vergileme aşamalarında mükellefle idarenin işbirliği içinde olmasını ve vergilemenin mükelleflerin koşullarına ve kültür düzeyine uygun olarak yapılmasını gerektirmektedir. Aksi uygulamaların vergi tahminleriyle, tahsil rakamlarının birbirini tutmaması sonucunu doğuracaktır³⁸⁵.

Teorik olarak çok olumlu bir yapısı bulunan uygunluk ilkesi, uygulama bakımından başarılması güç bir nitelik taşımaktadır. Mükelleften mükellefe ekonomik, sosyal, mali ve psikolojik durumlarına göre farklılık gösteren söz konusu koşullar, günümüzde vergi çeşitleri, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ve politik durumu göz önünde tutulmak suretiyle mükellef grupları açısından düzenlenmektedir³⁸⁶.

³⁸³ Çelik(Tüzün), a.g.e., s.20.

³⁸⁴ Çelik(Tüzün), a.g.e., s.20.

³⁸⁵ Çelik(Tüzün), a.g.e., s.21.

³⁸⁶ Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, s.14.

İKİNCİ BÖLÜM

ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. GENEL OLARAK

Türk Anayasa düzeninde vergileme ile ilgili ilk hükümler önce Gülhane Hattı-Hümayununda, sonra da Islahat Fermanında yer almıştır. 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 20. maddesinde, verginin “herkesin kudreti nispetinde” yani ödeme gücüne göre tarh olunacağı belirtilmiş, 25. maddesinde ise, “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aharla hiç kimseden bir akçe alınamaz” kuralı ile verginin ancak bir kanunla alınabileceğini ilk kez düzenlenmiştir. 1924 tarihli Teşkilatı Esasiye Kanunu'nun 84. maddesinde ise: “Vergi, devletin umumî masarifine halkın iştiraki demektir” şeklinde bir tarife yer verilmiş ve ayrıca vergilerin ancak kanunla alınabileceği hususu 85. maddesinde teyit edilmiştir³⁸⁷.

Vergi ile ayrıntılı sayılabilecek ilk anayasal düzenleme 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde yer almıştır³⁸⁸. 1924 Anayasası'nda olduğu gibi vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini hükme bağlayan³⁸⁹ madde de, herkesin mali gücüne göre vergi ödeyeceği belirtildikten sonra kanunsuz vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulamayacağı ifade edilmiş ve Bakanlar Kuruluna kanunun belirttiği sınırlar içinde oran ve muafiyet ve istisnaları değiştirme yetkisi tanınmıştır.³⁹⁰ Bu

³⁸⁷ Ömer İzgi, Zafer Gören, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu**, C. 1, Ankara, TBMM, 2002, s.753; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.9-10; Halil Nadaroğlu, “Vergilemede Adalet”, **Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C. 5, S. 1-3, Ocak-Aralık, 1990, s.9; Abdullah Mutlu, **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, No:2009/390, Ankara, 2009, s.62-69.

³⁸⁸ İzgi, Gören, **a.g.e.**, s.753.

³⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.11.

³⁹⁰ Mutlu, **a.g.e.**, s.114.

madde de belirtilen hususlara bazı ilaveler yapılarak yeni şekliyle 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de yer almıştır³⁹¹.

Anayasanın siyasi haklar ve ödevler bölümünün vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar için değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*” kuralına yer verilmiştir. Bu hüküm, sosyal hukuk devleti ilkesinin doğrultusunda, vergi ödevine egemen olan temel anayasal kuralları kapsamaktadır³⁹². Bu halde 73. maddeyi okurken, hem sosyal hukuk devleti ilkesi hem de eşitlik ilkesi eksenini her zaman göz önünde tutmak gerekir³⁹³.

1982 Anayasası vergiyi faydalanma kuramı temelinde iktidar kuramıyla birlikte açıklamıştır. 73. maddenin birinci fıkrasında yer alan “kamu giderlerini karşılamak üzere” ibaresi faydalanma kuramının yansıması³⁹⁴ ve verginin esas amacının mali olduğunu teyit ederken³⁹⁵ “mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ve “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ibareleri iktidar kuramının yansımalarıdır³⁹⁶.

Vergi hukuku ile ilgili hükümlerin temel dayanağı olan Anayasada hem direk hem de dolaylı olarak vergi hukukunu ilgilendiren hükümler bulunmaktadır³⁹⁷. Anayasa'nın tamamına hakim olan ve bütün hukuk

³⁹¹ İzgi, Gören, **a.g.e.**, s.753.

³⁹² Kaneti, **a.g.e.**, s.28.

³⁹³ Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.100.

³⁹⁴ Uğur Yiğit, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.82.

³⁹⁵ Gülşen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.237, Haziran, 2008, s.165.

³⁹⁶ Yiğit, **a.g.e.**, s.82.

³⁹⁷ Mutlu, **a.g.e.**, s.119.

dallarıyla ilgili olan genel anayasal ilkeler aynı zamanda vergi hukukuyla da ilgili bulunmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan ilkeleri, verginin genelliği ilkesi, verginin eşitliği ilkesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi şeklinde sıralayabiliriz. Belirtilen bu ilkeler, hem yükümlüler hem de Devlet yönünden geçerli ve uyulması gerekli temel ilkelerdir³⁹⁸. Devletin vergilendirme yetkisi, yukarıda yer verilen ilkelere birlikte Anayasa'nın genelinden ve özel hükümlerinden çıkarılan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır. Vergi, Anayasa'nın öngördüğü bu ilkeleri gözeterek şekilde kanunla konulmalarıdır³⁹⁹.

Vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeleri “genel ilkeler” ve “Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergilendirme ilkeleri” olarak iki kısımda incelemek mümkündür. Çalışmamızda, genel ilkeleri “diğer vergilendirme ilkeleri” başlığı altında “hukuki güvenlik ilkesi” ve bu kapsamda “vergilemede belirlilik”, “geriye yürümezlik” ve “kıyas yasağı” ilkelerine yer verilecektir. Bu ilkeler, kanunilik ilkesi ile bağlantılı olması nedeniyle ve konunun daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergilendirme ilkeleri açıklandıktan sonra incelenecektir.

³⁹⁸ AYMK., 6.1.2005 günlü ve E.2001/379, K.2005/3, s.k.

³⁹⁹ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2010, s.164.

2. ANAYASA’NIN 73. MADDESİNDE YER ALAN VERGİLENDİRME İLKELERİ

2.1. Verginin Genelliği ve Eşitliği İlkesi

Anayasa Mahkemesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili kurallarını eşitlik ve genellik ilkeleri yönünden incelerken kimi zaman eşitlik ilkesi ile ilgili maddeyi tek olarak ele almış, kimi zaman da bu madde ile vergi ödevinin düzenlendiği maddeyi birlikte değerlendirerek eşitlik ve genellik ilkelerini yorumlaması⁴⁰⁰ nedeniyle bu iki ilkenin birlikte incelenmesi, Mahkeme’nin üçüncü bölümde vergilendirme ilkelerine bakış açısının ortaya konulması bakımından daha isabetli olacaktır.

Vergilemenin sosyal ilkeler başlığı altında açıklandığı üzere genellik ilkesi, vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunların verginin doğumunu bağladığı olay ile ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin vergiye tabi tutulmasını gerektirir⁴⁰¹. Bu ilke vergi yükünün olabildiğince adil bir biçimde tüm birey ya da gruplara yaygınlaştırılması, bazı toplum kesimlerinde birikmesinin önlenmesi çabasıdır⁴⁰². Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve dini düşünce vb. iktisat dışı ayrımlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmesi bir yandan genel vergilendirme ilkesine, diğer yandan da vergilendirmede eşitlik ilkesine ters düşer⁴⁰³.

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanı sıra, verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında, “kanunun genelliği” anlayışıyla da ilişkilidir. Maddi kanun anlayışının sonucu olan kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçüsünde,

⁴⁰⁰ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.101.

⁴⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.41; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.186; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.16; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, A.K.Ü. Yayını No:8, Afyon, 1997, s.34; Bünyamin Gürpınar, Fazlı Yıldız, “Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, C. 2, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 2009, s.874.

⁴⁰² N.Kemal Gündüz, “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.78, Mayıs, 1995, s.106.

⁴⁰³ Turhan, **a.g.e.**, s.206.

uyulması gereken bir ilkedir. Anayasada yer alan hukuk devleti ve eşitlik ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilkedir⁴⁰⁴.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında "herkes... vergi ödemekle yükümlüdür" hükmüne yer verilerek, verginin genelliği ilkesini dile getirmiştir. Anılan hükümdeki herkes sözcüğü mali güç kavramıyla birlikte değerlendirilmelidir. Herkes deyimiyle ülkede yaşayan tüm insanlar değil, vergi ödemeye mali gücü bulunan ve vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla doğrudan ilişki kuran vatandaşlar ya da yabancı kişiler anlaşılmalıdır⁴⁰⁵.

Genellik ilkesinden şu sonuçları çıkarmak mümkündür⁴⁰⁶;

- Yalnız belirli bireyleri kapsayacak biçimde vergi konulması olanaklı değildir.
- Mali güçle orantılı olarak vergi yükünün dağıtılması ilkesinin gerçekleştirilmesi amacı dışında, vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde özellikle yoğunlaştırılması da genellik ilkesiyle bağdaşmaz.
- Vergilere tanınan bağışıklıkların, matrahtan yapılacak indirimleri, o verginin bünyesine ve anayasal doğrultulara uygun, nesnel gerekçelere dayanması zorunludur.
- Vergi kanununda, vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına göre, doğal olarak kapsadığı bütün olguları içerecek şekilde tanımlanması gerekmektedir.
- Vergileme oranlarının, mali güçle orantılama ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir bölümünün eylemli olarak vergi dışı kalmalarına yol açacak biçimde belirlenmemesi gerekir.

⁴⁰⁴ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", (Erişim) <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1980-37-01-04/AUHF-1980-37-01-04-Cagan.pdf>, 15 Temmuz 2010, s.138.

⁴⁰⁵ Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası", s.5; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.16.

⁴⁰⁶ Kaneti, **a.g.e.**, s.29.

Genellik ilkesini yükümlüye ve yükümlülük konusuna bakan iki yönü bulunmaktadır. Yükümlüye bakan yönü “herkes” kavramıyla ifade edilmiş ve Anayasa çerçevesinde ayrık tutulabilecekler dışında herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğunu ifade etmektedir. İlkenin yükümlülük konusuna bakan yönü ise, mali gücü oluşturan gelir, servet ve tüketim gibi unsurların vergilendirmede temel alınmasını ifade etmektedir⁴⁰⁷.

Herkesin vergi ödemek zorunda olması prensibine rağmen, genellik ilkesinin mutlak olarak uygulanabilmesi mümkün değildir⁴⁰⁸. Zira vergilemede genellik ilkesi, yasal olmayan ve yasal yollarla zedelenmektedir. Genellik ilkesini yasal olmayan yollarla zedeleyen faktörlerin başında kayıt dışı ekonomi olgusu gelmektedir. Genellik ilkesini yasal yollardan zedeleyen faktörlerin başında ise vergi muafiyet ve istisnaları olarak bilinen vergisel bağışıklıklar gelmektedir.⁴⁰⁹

Kayıt dışı ekonomik faaliyetleri besleyen faktörleri, sık sık çıkarılan vergi afları, vergi olarak toplanan kaynakların kötü kullanılması, vergi yükünün ağır olması ve vergi sisteminin yeterli derecede denetlenememesi olarak sıralayabiliriz. Bu durum, vergi tabanını daraltarak, vergi yükünün ağırlaştırılmasına neden olmakta ve genellik ilkesini zedelemektedir⁴¹⁰.

Genellik ilkesi sosyal adalet ve ekonomik kalkınma amaçlarına ulaşmak amacıyla belirli yumuşatmalarla uygulanmaktadır. Devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar gibi görevler olduğuna göre, bu görevlerin yerine getirilmesi için vergisel bağışıklıkların uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir⁴¹¹. Her ne kadar, vergi muafiyet ve istisnaları genellik ilkesine aykırı gibi görünsede, bunlar, iktisadi, sosyal, kültürel, politika nedenleriyle vergi tekniğinin

⁴⁰⁷ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009, s.224.

⁴⁰⁸ Erginay, **a.g.e.**, s.45.

⁴⁰⁹ Söyler, **a.g.m.**, s.124.

⁴¹⁰ Söyler, **a.g.m.**, s.125-127.

⁴¹¹ Metin Taş, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12**, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s.279-280.

gerektirdiği ölçüde geçerlidir⁴¹². Ancak, vergi sisteminde çok sayıda vergi bağışıklığının bulunması vergi tabanının daralmasına, vergi adaletsizliğine, devletin önemli ölçüde gelir kaybına uğramasına ve haksız rekabete yol açarak serbest piyasa ekonomisine zarar vererek vergide genellik ilkesini zedeler⁴¹³.

Anayasal iktisatçıları tarafından, vergileme yetkisini sınırlandırılması için genellik ilkesinin esas alınması ve bu ilkeye uygun kuralların anayasada güvence altına alınmasını gerektiği görüşü savunulmaktadır⁴¹⁴.

Adil bir vergi sisteminin en önemli göstergelerinden biri vergi tabanının genişliği kıstası olduğundan, genellik ilkesinden mümkün olduğunca asgari seviyede taviz verilmeli ve vergi tabanı daraltılmamalıdır⁴¹⁵.

Genellik ilkesine uygun olarak, mali yükümlülüğe tabi tutulacak yükümlü grubu, zaman zaman herkes kavramının mutlak anlamına göre daha dar bir çerçeve içinde belirlenmekte, bu grup içindekilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesinde eşitlik ilkesi işlev görmektedir⁴¹⁶.

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir⁴¹⁷. Eşitlik ilkesi, vergi kanunu önünde şeklen eşit olan kişilerin fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirir⁴¹⁸. Mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirilmesini, ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemelerini ifade eden ve vergilemede adaletin gerçekleştirilebilmesi bakımından önemli bir

⁴¹² Çağan, **a.g.e.**, s.147; Erginay, **a.g.e.**, s.46; Yılmaz(Akgül), **a.g.e.**, s.129.

⁴¹³ Söyler, **a.g.m.**, s.128.

⁴¹⁴ Gürpınar, Yıldız, **a.g.m.**, s.874; Akdoğan, **a.g.e.**, s.148.

⁴¹⁵ G.Williams Morse, D. Setler, *Principles Of Tax Law*, 3rd edition, Sweet&Maxwell, London, 996, s.7'den Aktaran, Gürpınar,Yıldız, **a.g.m.**, s.875.

⁴¹⁶ Tekbaş, **a.g.e.**, s.225.

⁴¹⁷ Atar, **a.g.e.**, s.40.

⁴¹⁸ Fatih Acar, "Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 176, Mayıs, 2003, s.49.

fonksiyonu bulunan bu ilke, vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılar⁴¹⁹.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergide genellik ve vergi kanunlarının genelliği ilkelerini de içermektedir. Vergide genellik ilkesine aykırı davranılması aynı zamanda eşitlik ilkesine de aykırı davranılması anlamına gelir⁴²⁰.

Genel anlamda eşitlik ilkesi, şekli hukuki eşitlik ve maddi hukuki eşitlik olarak iki anlamda yorumlanabilir. Şekli hukuki eşitlikten kastedilen, kanunların genel ve soyut nitelik taşıması, yani kapsadığı herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Anayasa'nın 10. maddesinin hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağı yolundaki ikinci fıkrası bu anlamdadır. Maddi hukuki eşitlik ise, şekli eşitliğin ötesinde aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluğunu içermektedir⁴²¹.

Bu kapsamda vergilendirmede eşitliğin iki yönü vardır; birincisi hukuk devleti ilkesinin sonucu olan herkesin vergi kanunları önünde eşit olması, ikincisi de sosyal devletin gereği olan, herkesin mali güçlerine göre vergilendirilmesini ifade eder⁴²².

Vergilendirmede eşitlik ilkesine bu anlamda bakıldığında, vergi kanunu önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirir. Kişilerin vergi kanunları önünde şeklen eşit olmaları, vergi kanunlarının genelliği ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Maddi hukuki eşitlik ise kişilere mutlak değil, nispi olarak eşit davranılmasını gerektirir; çünkü vergilendirmede tam ve mutlak

⁴¹⁹ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.18.

⁴²⁰ Acar, **a.g.m.**, s.49.

⁴²¹ Özbudun, **a.g.e.**, s.148.

⁴²² Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", (Erişim) <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>, 17 Temmuz 2010, s.150.

eşitlik yükümlülerin kendi aralarındaki eşitsizlikler nedeniyle gerçekleştirilemez⁴²³.

Öte yandan, bir kanunun her zaman herkes için aynı hükümler taşıması mümkün değildir. Kanun yapma, daima kişilerin veya durumların bazı özellikler yönünden benzerlikleri veya farklılıklarına dayanan sınıflandırmaları içerir. Şu halde kanunların, maddi hukuki eşitlik normu açısından denetlenmesinde sorun hangi sınıflandırma veya farklılaştırma türlerinin eşitlik ilkesine aykırı düşeceği⁴²⁴. Anayasa Mahkemesi'ne göre kanun önünde eşitlik ilkesi, "herkesin her yönden aynı hükümlere bağlı olması gerektiği anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların kanunlarca aynı işle uyruk tutulmasını sağlamaktır⁴²⁵. Mahkeme'nin aynı yönde başka bir kararında ise, *"Anayasada öngörülen eşitlik, herkesin aynı hak ve yükümlülüklerle sahip olması anlamında değildir. Eşitlik her yönüyle aynı hukuki durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle "eşitlerin eşitliği" anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani "eşit olmayanların eşitsizliği" eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz."*⁴²⁶ şeklinde ifade edilmiştir.

Eşitlik ilkesi, 1961 Anayasası'nın 12., 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi ödevinin düzenlendiği 61. ve 73. maddelerde eşitlik ilkesine doğrudan yer verilmemiştir.

1982 Anayasası'nın 10. maddesinin 1. fıkrasına göre "Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." Vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddenin 1. fıkrasına göre ise, "Herkes kamu giderlerini

⁴²³ Çağan, **a.g.e.**, s.148; Acar, **a.g.m.**, s.49.

⁴²⁴ Özbudun, **a.g.e.**, s.148; Tekbaş, **a.g.e.**, s.226.

⁴²⁵ AYMK., 13.04.1976 günlü ve E.1976/3, K:1976/23, s.k., (Erişim)

⁴²⁶ AYMK., 27.9.1998 günlü ve E.1988/7, K:1988/27, s.k., (Erişim)

karşılama üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödemek bakımından herkese kanun önünde eşit davranılacak, vergi yükümlülüğü bakımından sosyal sınıf farkları farklı muamele için gerekçe olamayacaktır. Ancak 10. maddenin başlığının “kanun önünde eşitlik” olarak düzenlenmiş olması, kimlerin eşit ve kimlerin farklı kabul edileceklerinin takdirinin yasama organına bırakıldığını göstermektedir. Bu durumda vergilendirmede eşitliği gerçekleştirecek olan makam yasama organıdır⁴²⁷. Kanun koyucu, vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklere göre ayrımlar yapabilir ve buna göre değişik düzenlemeler getirebilir⁴²⁸.

Eşitlik ilkesinin gözetilmesi vergi sistemini kuran yasama organının takdirinde olunca, yasama organının tabi olduğu etkiler de eşitsizliklerin ortaya çıkmasına sebep olabilecektir⁴²⁹. Çağdaş demokratik ülkelerde ve Türkiye’de vergilendirmede eşitlik ilkesinin bozulmasına neden olan çok önemli bir olguda baskı ve çıkar gruplarıdır. Yasama organınca çıkarılan bazı kanunlarla belirli kesimlere avantajlar sağlanması, bu avantajlardan yararlanmayan kesimler bakımından eşitsizlik olarak ortaya çıkacak ve bu kesimler benzer avantajlardan yararlanabilmek için bir araya gelerek baskı grupları oluşturacaklardır⁴³⁰. Ortak ekonomik çıkarlarını gerçekleştirmek için örgütlenerek siyasal karar organlarını etkileyen (dolaysız baskı grubu) ya da örgütlü olmamalarına rağmen oy potansiyelleri bakımından varlıkları etkili olan (dolaylı baskı grubu) baskı grupları⁴³¹ vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu etkiye bulunabilir⁴³².

Eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeler yapılabilmesinin bazı koşulları bulunmaktadır. Ancak, düzenlemelerin bu koşullara uygun olarak yapılması

⁴²⁷ Erginay, **a.g.e.**, s.47; Çağan, **a.g.e.**, s.150; Tekbaş, **a.g.e.**, s.228.

⁴²⁸ Çağan, **a.g.e.**, s.150; Acar, **a.g.m.**, s.49.

⁴²⁹ Tekbaş, **a.g.e.**, s.228.

⁴³⁰ Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, 3. Baskı, İzmir, Kanyılmaz Matbaası, 2010, s.102-103; Başaran, **a.g.m.**, s.69.

⁴³¹ Münci Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, 7.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 1993, s.275-276.

⁴³² Başaran, **a.g.m.**, s.69; Şener, **a.g.e.**, s.229.

halinde eşitsizlikler anayasal olarak kabul edilebilecektir⁴³³. Bunlardan bazıları anayasal temele dayalı olarak ortaya çıkabileceği gibi, bazıları da, hukuk politikası ve vergi tekniği gereği ortaya çıkabilmektedir. Bunların yanı sıra, yasama organının ihmali nedeniyle de eşitsizliklerin ortaya çıkabilmesi mümkündür. Bu sebeplere dayalı eşitsizlik hallerinden bazıları şunlardır⁴³⁴.

- Ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımları ve ihracatın teşvik edilmesi amacıyla yapılan düzenlemeler, tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik muaflık ve istisna hükümleri, Anayasa'nın diğer hükümlerinde öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almışlardır⁴³⁵.
- Uluslararası ekonomik, ticari ve siyasi ilişkiler vergilendirme yönünden vatandaşlarla yabancılar arasında ayırım yapılmasını bazen zorunlu kılmaktadır. Böyle bir ayırım bazen yabancıların yurt içindeki ekonomik faaliyetlerinin teşviki amacıyla yapılabildiği gibi uluslararası hukukun zorunlu kıldığı nedenlerden de kaynaklanabilmektedir⁴³⁶.
- Vergi hukukunda kabul edilmiş olan tahakkuk ve tahsil zaman aşımı, vergi borçlarını zamanında ve düzenli ödeyen yükümlüler açısından eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu eşitsizliğin kaynağı ise kamu yararı ve hukuk politikalarıdır⁴³⁷.
- Uzlaşma yolu ile tahakkuk eden vergi, normal yasal usul uygulanarak tahakkuk etmesi gereken vergiye göre farklılık göstereceğinden eşitlik ilkesine aykırılık taşır⁴³⁸.
- Ayrıca ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin basitleştirici nedenlerle de eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilir⁴³⁹. İstisna ve muaflıklar ile anayasal ilkeler arasında dolaylı da olsa bir ilişki varsa, bu hükümlerin anayasal geçerliliğini kabul etmek gerekir. Böylece, devletin iktisadi kararları özendirme, aile

⁴³³ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 5. Bası, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976, s.7; Çağan, **a.g.e.**, s.151.

⁴³⁴ Çağan, **a.g.e.**, s.153; Acar, **a.g.m.**, s.50-51.

⁴³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.41; Çağan, **a.g.e.**, s.153.

⁴³⁶ Çağan, **a.g.e.**, s.155; Acar, **a.g.m.**, s.51.

⁴³⁷ Çağan, **a.g.e.**, s.154.

⁴³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.42; Çağan, **a.g.e.**, s.155.

⁴³⁹ Çağan, **a.g.e.**, s.151.

kurumunu koruma, iktisaden güçsüzleri koruma amaçlarıyla koyduğu istisna ve muafıklar Anayasa'nın ruhuna aykırı sayılmayacaktır⁴⁴⁰.

- Hükümler genel nitelikli olmalı, yani kimlikleri önceden belli kişilere yönelmemeli ve aynı hukuki durumda bulunan kişilere ayırım yapılmaksızın uygulanmalıdır. Örneğin, istisna ve muafiyetlerin isim belirtilerek belirli bir takım kişilere tanınması, Anayasada vergi eşitliği ilkesine aykırı bir ayrıcalık olur ve Anayasa'nın ruhuna aykırıdır⁴⁴¹.

Vergi hukukunda eşitlik uygulaması ülkemizde oldukça geniş yorumlanmış, ilke olarak, farklı durumda bulunanlara farklı hükümlerin uygulanması genel olarak Anayasaya aykırı bulunmamıştır. *“Vergilemede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine bir tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de gereklidir. Vergi yükünün saptanmasında bu ilkelerin gözetileceği kuşkusuzdur.”*⁴⁴² ifadesi Anayasa Mahkemesi'nin bu konuya ilişkin yaklaşımının göstergesidir.

Vergilendirme bakımından eşitliğin ölçütü yani aynı durumda olma ve farklı durumda olma ifadesinden vergi ödemek için mali güce sahip olmak gerektiği için eşitlik ilkesinin uygulanmasında aynı muameleye tabi tutulacak olanlar için kıstas olarak kabul dilen “aynı durumda olmak” ifadesinin vergi hukukundaki görünümü “aynı mali durumda olmak” ya da “aynı mali güce sahip olmak” şeklinde anlaşılması gerekmektedir⁴⁴³. Bu doğrultuda genellik ve eşitlik ilkeleriyle birlikte mali güce göre vergilendirme ilkesinin vergi adaletini sağlamaya yönelmiş ilkeler olduğu söylenebilecektir⁴⁴⁴.

⁴⁴⁰ Tekbaş, **a.g.e.**, s.229.

⁴⁴¹ Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.7.

⁴⁴² AYMK., 25.6.1998 günlü ve E.1996/73, K.1998/41, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?lmanage_karar&ref=show&action=karar&id=14098&content=, 29 Haziran 2010.

⁴⁴³ Tekbaş, **a.g.e.**, s.226.

⁴⁴⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.40.

Yasama organının bilinçli olarak ortaya çıkardığı eşitsizlikler belli amaçlara yönelmişken, ihmali nedeniyle ortaya çıkardığı eşitsizliklerin belli bir amacı bulunmamaktadır. Kanun koyucu bir vergi ya da vergi muaflığı hükmü getirirken, bu hükmün kapsamına girebilecek kişiler arasında eşitlik ilkesine aykırı düşebilecek ölçüde bir ayırım yapmışsa, vergi kanununda bir boşluktan veya eksiklikten söz edilebilir⁴⁴⁵. Eksik kanuni düzenlemeler nedeniyle eşitlik ilkesine aykırı bir durumun oluşması durumunda Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanununun yargısal denetimine ilişkin bakış açısı üçüncü bölümde genellik ve eşitlik ilkesi yönünden denetim başlığı inceleyeceğimizden burada bu konuya değinmeyeceğiz.

2.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Bu ilke, kökeni eski çağlara dayanan, keyfi vergi almayı engellemeyi hedefleyen bir ilkedir. Günümüzde bu temel özelliğini yitirmiş görünmektedir. Zira, kamunun kişi yaşamının her alanına el atmış olması neredeyse yapılan her türlü harcamanın bir “kamu gideri” bulunmasını sağlamıştır⁴⁴⁶.

Verginin, “kamu giderlerini karşılamak üzere” alınması ve herkesin bu nedenle vergi ödemekle yükümlü olması, temel anayasal ilkelerden biridir⁴⁴⁷. Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasında verginin “kamu giderlerini karşılamak üzere” alınacağı kurala bağlayan ifadesi, vergi ödemenin nedenini belirlemekte⁴⁴⁸ ise de kamu giderlerinin tanımı yapılmamıştır.

Maliye literatüründe dar ve geniş anlamda tanımlanan kamu gideri, dar anlamda, devlet ve mahalli idarelerinin kamu ihtiyaçlarının görülmesi ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için gerekli giderler olarak tanımlanabilir⁴⁴⁹. Bu tanımda, kamu gideri harcamayı yapanın hukuki

⁴⁴⁵ Tekbaş, **a.g.e.**, s.230.

⁴⁴⁶ Oğuz Çetinkaya, “Vergi Hukukunda İlkeler”, (Erişim) <http://www.google.com.tr/search?q=vergi+hukukunda+ilkeler&hl=tr&sa=..>, 23 Temmuz 2010, s.5.

⁴⁴⁷ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.42.

⁴⁴⁸ Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.60; Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.52.

⁴⁴⁹ Erginay, **a.g.e.**, s.131; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.40; Aksoy, **a.g.e.**, s.92.

kişiliğine bağlanmaktadır⁴⁵⁰. Para şeklinde ödemesi yapılan, yetkili kişilerce gerçekleştirilen ve zaman içerisinde sürekli olarak artma gösteren kamu giderleri, kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir⁴⁵¹.

Geniş anlamda kamu giderleri ise, harcamaları yapan kişilerin salt, hukuki kişilikleri yerine, devletin sosyal hayat ile ekonomik faaliyetlerdeki rolünü ve devleti karakterize eden kamu yetkisini göz önüne almaktadır⁴⁵². Buna göre, yalnız devlet ve diğer kamu kuruluşlarının bütçe ödemeleri değil, iktisadi devlet teşekküllerinin harcamaları, sosyal sigorta ödemeleri, vergi muafık ve istisnaları ve özel kişilerin kamu kuruluşlarına yardımlarını da içeren bir terimdir⁴⁵³.

Vergilerin kamu giderlerine karşılık olması ilkesi, vergilendirmenin ekonomik ve sosyal amaçlı düzenlemelerin aracı olarak kullanılmasını engelleyecek bir biçimde yorumlanmamalıdır. Bu ilke verginin temel işlevini belirtmektedir. Vergilendirme yetkisi bu temel mali amaç ve işlev yanında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlar doğrultusunda da kullanılabilir. Bu amaçlar temel mali işlev ve amaca göre çoğu kez ikincil nitelikte olmakla beraber, bazen temel amaç niteliğini de kazanabilir⁴⁵⁴.

1961 ve 1982 Anayasalarında kamu hizmetlerinin ve kamu giderlerinin tanımı yapılmamakla birlikte; Devletin şekli, nitelikleri, varlık sebebi, temel amaç ve görevleri ile birlikte ekonomik, sosyal ve kültürel alanlardaki görevleri sayılmış, vergi ödevinin ve harcamaların genel ilkeleri belirlenmiştir. Kamu hizmetlerinin ve giderlerinin tanımı ve kapsamının, Anayasa ile Devlete verilen görevlerle birlikte, insan haklarına saygılı, demokratik sosyal bir hukuk

⁴⁵⁰ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.40.

⁴⁵¹ Sayâr, **a.g.e.**, s.26.

⁴⁵² Edizdoğan, **a.g.e.**, s.40.

⁴⁵³ Erginay, **a.g.e.**, s.131; Aksoy, **a.g.e.**, s.91; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.40-41.

⁴⁵⁴ Çağan, **a.g.e.**, s.99; Bayraklı, **a.g.e.**, s.34-35.

devletinin gereklerinde ve doğal olarak Anayasa'nın bütünü içinde aranması gerektiği ortaya çıkmaktadır⁴⁵⁵.

Anayasa ile Devlete yüklenen görevlerin çeşitliliği ve niteliği kamu hizmetleri ve bu hizmetlerin gerektirdiği giderlerinin çerçevesini çizmektedir⁴⁵⁶. Buna göre, toplumun müşterek nitelikli ihtiyaçlarının karşılanması bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak nitelendirilmektedir. Devlet, söz konusu bu hizmetleri prensip olarak merkez ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirecektir⁴⁵⁷.

Bu ilke, bir yandan vergi kanunlarının temel amacını ve diğer yandan da verginin mali amacını ortaya koymaktadır. Kanunların temel amacı olan kamu yararının vergi hukukuna yansması, devletin devamlılığının sağlanması bakımından gerekli harcamaların yapılabilmesi için vergilerin toplanmasını ifade eden, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesidir⁴⁵⁸.

Bireyler temsilcileri aracılığıyla bütçe kanunlarıyla kamu giderlerinin miktarına ve bileşimine karar vermekte, devletin amaç ve görevlerinin gerçekleştirilebilmesi için kamu harcamalarının yapılmasına ve bu harcamaların finansmanı için vergilerin toplanmasına gerek bulunmaktadır. Bu bağlamda, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında yer verilen kuralın yanı sıra, devletin temel amaç ve görevlerinin belirtildiği 5. maddesi, bütçe ile ilgili 161 vd. maddeler ve devletin iktisadi ve sosyal ödevlerinin sınırları ile ilgili 65. maddede anayasal dayanağını bulmaktadır⁴⁵⁹.

⁴⁵⁵ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.42; Birol Terlemez, "1982 Anayasası'nda Vergileme İlkeleri", (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042558.htm, 26 Haziran 2010, s.1.

⁴⁵⁶ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.43.

⁴⁵⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.39.

⁴⁵⁸ Tekbaş, **a.g.e.**, s.241.

⁴⁵⁹ Tekbaş, **a.g.e.**, s.241-242; Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.43-44.

Kamu gideri, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3. maddesinde, "Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler" olarak geniş anlamda tanımlanmıştır.

Bu tanımda dikkate alınarak bu anayasal ilkeden anlaşılması gereken de mali güce göre alınmış olan vergilerin yine kanunlarla belirtilmiş olan kamu giderlerini karşılamaya kullanılmasıdır. Bu yönü itibariyle verginin kamu giderlerini karşılamaya tahsis edilmesi mali güce göre vergileme anlayışında, keyfiliği önlemek açısından verginin kanuniliği ilkesine yön vermektedir⁴⁶⁰.

Verginin temel amacı, kamu gücünün sürdürülmesi ve kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Kamu giderleri gerektirmedikçe yükümlülerden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması anlamına gelen⁴⁶¹ verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, kamu giderlerine katılma belirli hizmetlerden yararlanma karşılığında olmayıp, mali güce göre kamu giderlerinin tümü bakımındandır ve anonim özellik göstermektedir⁴⁶².

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinden iki önemli sonuç çıkmaktadır. İlki, vergilerin alınmasında, kamu giderlerine kaynak sağlamak amacı olmalıdır. Vergilerde, bunun dışındaki amaçlar ancak ikincil bir nitelik taşıyabilir. İkinci sonuç ise, kamu giderlerini karşılayacak kadar vergi alınacak, kamu hizmetleri gerektirmedikçe vergi alınmayacaktır⁴⁶³.

⁴⁶⁰ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.52.

⁴⁶¹ Kaneti, **a.g.e.**, s.31; Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.44.

⁴⁶² Aliefendioğlu, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", s.72; Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.44.

⁴⁶³ Kaneti, **a.g.e.**, s.32.

2.3. Verginin Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Verginin amaç ve ilkeleri tarihi süreç içerisinde çokça tartışılmış, konu hakkında oldukça farklı görüşler ileri sürülmüştür. Birinci bölümde ayrıntısıyla incelediğimiz bu görüşler faydalanma ve iktidar kuramı çerçevesinde şekillenmiştir.

Vergilendirme ilkelerinden birisi olan mali güce göre vergilendirme ilkesi, faydalanma ilkesinin taşıdığı sakıncaları gidermek⁴⁶⁴, vergilemede adaleti sağlamak, kamu hizmetlerinde etkinliği gerçekleştirmek ve sosyal devlet ilkesini hayata geçirebilmek için iktidar kuramına dayalı olarak geliştirilen ve günümüzde en yaygın olarak kullanılan vergilendirme ilkesidir⁴⁶⁵.

Anayasada yerini bulan bu ilkeye göre, belirli bir karşılık veya fayda beklenilmeksizin, kamu hizmetlerinin finansmanı için her ferdin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek miktarın üzerinde sahip olduğu servet ve gelire göre vergi yüküne katılması gerekmektedir⁴⁶⁶.

1961 Anayasası'nın "Vergi ödevi" başlıklı 61. maddesiyle hukukumuzda yerini alan "mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü" 1982 Anayasası'nın 73. maddesiyle de benimsenmiştir. İlk çağlardan beri dile getirilmekte olan "yükün mali güce göre eşit dağılımı" düşüncesinin bir ürünü olan⁴⁶⁷ mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir⁴⁶⁸. Çünkü herkesin mali gücü ile

⁴⁶⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.215; Pehlivan, **a.g.e.**, s.160; Akdoğan, **a.g.e.**, s.211.

⁴⁶⁵ Yiğit, **a.g.e.**, s.93; Nemli, **a.g.e.**, s.112; Rakıcı, **a.g.m.**, s.116; Akbulut, **a.g.m.**, s.92.

⁴⁶⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.211; Erdem,Şenyüz,Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.99; Erginay, **a.g.e.**, s.41; Akbulut, **a.g.m.**, s.92; Aydın, **a.g.m.**, s.22.

⁴⁶⁷ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s.69.

⁴⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.52; Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.56; Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" s.145; Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", s.5; Garip Ayaz, "Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 191, Temmuz, 1997, s.79.

orantılı bir vergi yükünü taşıması vergi adaletinin bir gereğidir. Vergilemede asıl olan eşitlikten çok adalettir⁴⁶⁹.

Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur⁴⁷⁰. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Kanun koyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir⁴⁷¹.

Anayasa'nın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinin 1. fıkrasında, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" ve 2. fıkrasında "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükümlerini getirirken dar anlamda vergileme kavramı kullanılmıştır. Oysa aynı maddenin 3. ve 4. fıkralarında vergilerin kanuniliği ilkesi Bakanlar Kurulu'nun vergileme alanındaki yetkisinin koşulları ve sınırları düzenlenirken geniş anlamda vergi kavramı temel alınmıştır⁴⁷².

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir. Vergiler dışında mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur⁴⁷³. Çünkü bu yükümlülüklerle konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali bir karşılığa dayanabilmesi olanağı vardır⁴⁷⁴.

⁴⁶⁹ Yusuf Karakoç, "Türk Hukuku'nda Vergi Kanun'larının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yargısı Dergisi No:13**, Ankara, 1996, s.345; Gündüz, **a.g.m.**, s.125.

⁴⁷⁰ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

⁴⁷¹ Gürpınar, Yıldız, **a.g.m.**, s.872; Nami Çağan, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", **Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları No:7, Ankara, 1988, s.220.

⁴⁷² Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.171-172.

⁴⁷³ AYMK., 7.10.2003 günlü ve E.2003/73, K.2003/86, s.k., (Erişim)

⁴⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.5; Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s.145.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi kanunlarının kurgulanması sırasında dikkate alınması gereken bir ilke olup, vergi yükünün mükelleflerin mali gücü dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Vergi ile ilgili düzenlemeler yapılırken mali gücün gözetilmesi görevi, vergilendirme yetkisine sahip olan yasama organına aittir⁴⁷⁵.

Mali güç kavramı, 1961 ve 1982 Anayasalarında bir tanımı yapılmamış ve ödeme gücünün nasıl belirleneceğine değinilmemiştir. Bu sebeptendir ki Anayasa Mahkemesi bir kararında⁴⁷⁶ Anayasada mali gücün ne suretle belli edileceği konusunda kanun koyucuya bir direktif verilmediğini belirterek Anayasaya uygunluğu sağlamak için mali güç konusunun kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu hükmünü vermiştir.

Anayasada tanımı yapılmamış olan mali güç; vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamı olarak ifade edilebilir. Bu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcama olarak belirlenir ve bunlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturur⁴⁷⁷. Böylelikle, mali güç kişilerin yalnız gelire bağlı ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını ve harcamalarını da kapsamaktadır. Elinde yeterince nakit para bulunmasa da taşınır veya taşınmaz serveti olan kişinin mali gücü var demektir⁴⁷⁸.

Mali gücün kavranmasında temel amaç, vergi mükelleflerinin vergi ödemelerinde gereksiz yere yük altına sokmamak veya yükü hafifletmek olduğu gibi aynı düzeyde ekonomik güce sahip olan kişileri benzer vergi yükleri altına sokmaktır⁴⁷⁹.

⁴⁷⁵ Yusuf Kıldış, Abdullah Tekbaş, “Gelir Vergisi Kanunu’nun Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt 2, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 2009, s.887.

⁴⁷⁶ AYMK., 26.10.1965 günlü ve E.1965/25, K.1965/57, s.k., (Erişim)

⁴⁷⁷ Erginay, **a.g.e.**, s.51; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.98; Rakıcı, **a.g.m.**, s.116; Akbulut, **a.g.m.**, s.92-93; Ayaz, **a.g.m.**, s.79; Aydın, **a.g.m.**, s.23; Soydan(Yaltı), **a.g.m.**, s.111.

⁴⁷⁸ Tekbaş, **a.g.e.**, s.233.

⁴⁷⁹ Hüseyin Işık, “Ekonomik Denge, Net Aktif, Ek Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği ve Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, (Erişim)

Aynı gelir seviyesinde olanların aynı miktarda, farklı gelir seviyesinde olanların farklı miktarda vergilendirilmesi şeklinde mali güce göre vergilendirme ilkesinin mutlak bir şekilde uygulanması imkânsız görünmektedir. Sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği, emek gelirlerinin daha az vergilendirilmesi, eğitim, sağlık ve kültürle ilgili faaliyetlerin teşvik edilmesi, kalkınmanın sağlanması gibi maliye politikasının ve aynı zamanda vergi politikasının amaçlarına ulaşabilmek bakımından, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bazı düzenlemelerin yapılması kaçınılmazdır⁴⁸⁰.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluştururken, aynı zamanda verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları teşkil eder.⁴⁸¹

Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesinin kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan “sosyal devlet” ilkesini vergilendirme alanında daha somut duruma dönüştürmüştür. Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program kural konulmuştur⁴⁸².

2.3.1. Mali Gücün Göstergeleri

Geçmiş yıllarda malî gücün göstergesi olarak, genellikle sahip olunan mülk temel alındığından, ülkelerin bulundukları ekonomik kalkınma düzeyleri ödeme gücünün belirlenmesinde rol oynamıştır⁴⁸³.

Vergide eşitliğin sağlanabilmesi için ödenecek verginin iktisadi güce göre alınması gerekmektedir⁴⁸⁴. Vergi teorisi literatüründe genel kabul

30 Temmuz 2010, s.2.

⁴⁸⁰ Kıldış, Tekbaş, **a.g.m.**, s.889.

⁴⁸¹ Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.109.

⁴⁸² Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.110.

⁴⁸³ Şener, **a.g.e.**, s.219.

⁴⁸⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.311.

görmüş bir anlayış olarak vergi ödeme gücünün göstergeleri gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir.⁴⁸⁵

Vergi konusu olarak sadece gelirin veya servetin ya da tüketimin esas alınması, gerek vergi ödeme gücüne ulaşmak bakımından gerekse vergi mükelleflerinin ve vergi matrahlarının kavranması ile idari etkinlik açısından uygun olmadığı gibi çeşitli sorunlara yol açabilecektir⁴⁸⁶. Mali gücün bu şekilde kabulü, günümüzün modern vergi sistemlerinde, gelir yanında, harcama ve servetler üzerine de vergi salınması sonucunu doğurmuştur⁴⁸⁷. Türk vergi sisteminde de vergiler gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler şeklinde üç ana kısma ayrılmaktadır.

2.3.1.1. Gelir

Gerek teori olarak ve gerekse uygulama itibariyle gelir; vergi ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak kabul edilmektedir⁴⁸⁸. Geniş anlamda gelir, hangi kaynaktan gelirse gelsin ve nerede kullanılırsa kullanılsın servette meydana gelen artış olarak tanımlanmaktadır. Alternatif olarak gelire, birikim ve tüketimin toplamı da denilebilir. Böyle geniş anlamda tanımlanan gelir, ödeme gücünün en geniş kapsamlı yegâne ölçüsünü teşkil etmektedir⁴⁸⁹.

Dar anlamda gelir, kişilerin üretim faktörleri sunma karşılığında elde ettikleri sürekli bir değer akımı olarak tanımlayabiliriz⁴⁹⁰. Gelir, kişinin milli gelirden aldığı payı gösteren bir değer olup, kişinin yapacağı harcamayı ve tasarrufları ve aynı zamanda onun hayat standardını belirler. Gelirin ödeme

⁴⁸⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.53; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.311; Çağan, **a.g.e.**, s.195; Nemli, **a.g.e.**, s.112; Pehlivan, **a.g.e.**, s.161; Orhaner, **a.g.e.**, s.172; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.179; Güneş, **a.g.m.**, s.237; Due, **a.g.e.**, s.118.

⁴⁸⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.211; Orhaner, **a.g.e.**, s.173.

⁴⁸⁷ Kıldış, Tekbaş, **a.g.m.**, s.888-889; Şener, **a.g.e.**, s.219; Orhaner, **a.g.e.**, s.173; Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.145.

⁴⁸⁸ Akdoğan, **a.g.e.**, s.206; Nemli, **a.g.e.**, s.112; Şener, **a.g.e.**, s.233; Orhaner, **a.g.e.**, s.172; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.179; Aydın, **a.g.m.**, s.23.

⁴⁸⁹ Batırel, Tezel, **a.g.e.**, s.134.

⁴⁹⁰ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s.261; Herekman, **a.g.e.**, s.91.

gücü göstergesi olarak alınabilmesi için kişinin geçimini sürdürebilmesi için gerekli olan miktarın vergi dışı tutulması gerekir⁴⁹¹.

Gelir vergisinin konusu gelirdir. Sübjektif bir kavram olan gelir safidir ve yıllıktır. Geliri oluşturan unsurlar kişilerin irat ve kazançlarıdır. İrat bir gerçek kişinin sermayesinden, kazanç ise emek veya bir arada olmak kaydıyla emek ile sermayesinden sağladığı hâsılatı ifade eder⁴⁹². Kazanç ve iratların toplamı geliri oluşturur ve gelir, yapısı bakımından iktisadi bir kavramdır⁴⁹³.

Vergi kanunlarında yapılan gelir tanımına mali anlamda gelir denir. Başka bir anlatımla, vergi kanunları, iktisadi anlamda gelir kavramının ışığı altında, bir kısım geçici gelirleri de göz önüne alarak, vergiye tabi gelirleri açıkça saymak ve tanımlamak suretiyle saptamaktadırlar⁴⁹⁴.

GVK'da "Gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un ikinci maddesinde gelir, tasarruf veya harcamaya kaynak teşkil eden kazanç ve iratlar gösterilmiştir. Bu kapsamda gelirin nitelikleri; gelir bir gerçek kişiye ait olmalı, belirli bir sürede elde edilmeli ve kişinin harcama ve tasarrufuna kaynaklık teşkil eden kazanç ve iratların safi tutarı olmalıdır. Belirtilen bu nitelikler, GVK'nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarının her biri için geçerlidir⁴⁹⁵. Bu kazanç ve iratlar, toplumun ekonomik hâsılasından alınan paydır. Bu anlamda gelir, kişinin tüketim ve tasarruf gücünün bir ölçüsüdür. Ancak bir kimsenin geliri, yalnız kendisi ve ailesini geçindirebilecek miktarda ise, onun ödeme gücünün olmadığı kabul edilir. Diğer bir ifade ile vergi

⁴⁹¹ Nemli, **a.g.e.**, s.112.

⁴⁹² Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.341.

⁴⁹³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.144; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.341; Erginay, **a.g.e.**, s.86; Turhan, **a.g.e.**, s.112.

⁴⁹⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.88.

⁴⁹⁵ Fevzi Rifat Ortaç, "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması", (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/FevziORTAC.pdf, 27 Haziran 2010, s.113.

ödeme gücü, mükellefin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan kısmıdır⁴⁹⁶.

Gelir vergisi, geliri vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramaya çalışır⁴⁹⁷. Vergi ödeme gücünü yansıtan en önemli kriter olmasına rağmen, en az geçim indirimi ile istisna ve muafiyetler nedeniyle gelirin tamamı vergilendirilmez⁴⁹⁸. Vergilendirme, ayrıca gelir miktarının yanı sıra gelir elde eden kimsenin, kişisel, medeni, ailevi ve sağlık durumu gibi subjektif unsurlar ile gelirin elde edildiği kaynak da göz önünde bulundurulur⁴⁹⁹.

2.3.1.2. Servet

Vergi ödeme gücünün diğer bir göstergesi ise servettir. XIX. yüzyılın ortalarına kadar mülk sahibi olmak, genellikle vergi ödeme gücünün kanıtı sayılıyordu⁵⁰⁰.

Bir gerçek veya tüzel kişinin, belirli bir zamanda mal varlığına dâhil bütün iktisadi değerleri toplamına servet denir⁵⁰¹. Diğer bir deyişle, bir gerçek kişinin veya bir kurumun birikmiş varlığı servettir⁵⁰². Bu iktisadi değerler deyiminin kapsamına her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile para ve alacaklar dâhildir⁵⁰³.

Bireyin toplam serveti; birey tarafından biriktirilmiş olan satın alma güç stokunu temsil etmektedir⁵⁰⁴. Servet, gelir getirebilir veya atıl durumda da bulunabilir. Fakat servetin ödeme gücünü temsil etmesi gelir getirmesi koşuluna bağlanamaz. Servet, sahibine verdiği güven duygusu ve potansiyel

⁴⁹⁶ Erginay, **a.g.e.**, s.51.

⁴⁹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.238.

⁴⁹⁸ Ayaz, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, s.80.

⁴⁹⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.340.

⁵⁰⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.193; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.285.

⁵⁰¹ Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.193; Erginay, **a.g.e.**, s.96; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.350; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.286.

⁵⁰² Erginay, **a.g.e.**, s.96; Aydın, **a.g.m.**, s.23.

⁵⁰³ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.350; Erginay, **a.g.e.**, s.96.

⁵⁰⁴ Orhaner, **a.g.e.**, s.172.

gelir getirebilmesi nedeniyle ödeme gücünün bağımsız bir unsuru olarak kabul edilmiştir⁵⁰⁵.

Ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli farklılıklar göstermelerine rağmen servet vergilerinin ortak niteliği, kişilerin ekonomik faaliyetlerinin değil, sahip oldukları iktisadi varlıklarının yani servetlerini yükümlü tutmalarıdır⁵⁰⁶.

2.3.1.3. Harcama

Gelirin elde edilmesi ve servetin mülkiyetine sahip olunması kadar gelirin ve servetin elden çıkartılması yani harcanması da vergi ödeme gücünün ayrı bir belirtisi olarak kabul edilmektedir⁵⁰⁷. Vergi ödeme gücünün gelirin doğuşunda olduğu kadar harcanmasında da bulunması, hatta gelir vergisinin bünye, kapsam, teknik ve diğer nedenlerle bunu tam ve gerçek bir şekilde kavrayamaması, gelirin harcanması sırasında alınan harcama vergilerinin de önemli bir role sahip olduğunu gösterir⁵⁰⁸. Bu sebeple ödeme gücü anlayışına dayalı olarak vergileme anlayışının hâkim olduğu ülkelerin vergi sistemlerinde harcamalar üzerinden vergi alınmaktadır⁵⁰⁹.

Harcama vergileri, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkartılması sırasında alınan vergilerdir. Bu bakımdan üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulur. Gelirin harcandıkları aşamada, mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmiş olarak vergilendirirler⁵¹⁰.

Gelir vergisi ile servet vergileri, çeşitli sebepler dolayısıyla bireylerin vergi gücün tam olarak kavrayamamaktadır. Çünkü bu vergilerin yapısal ve

⁵⁰⁵ Ayaz, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, s.80; Nemli, **a.g.e.**, s.113; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.180.

⁵⁰⁶ Aksoy, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, s.311; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.286.

⁵⁰⁷ Ayaz, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, s.80; Edizdoğan, **a.g.e.**, s.305; Turhan, **a.g.e.**, s.222; Erginay, **a.g.e.**, s.105; Nemli, **a.g.e.**, s.113; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.208.

⁵⁰⁸ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.305; Nemli, **a.g.e.**, s.114.

⁵⁰⁹ Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.208.

⁵¹⁰ Edizdoğan, **a.g.e.**, s.305; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.399; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.358.

teknik özellikleri vergi ödeme gücünü temsil eden gelirin kısmen vergi dışında kalmasına sebep olmaktadır. İstisna ve muafiyetler gibi sebeplerin yanı sıra, beyana dayanan bu vergilerde doğru beyanda bulunulmaması meşru ve gayri meşru şekilde vergiden kaçınma imkânlarını artırmaktadır. İşte gelirin ve servetin harcanması sırasında ortaya çıkan vergi ödeme gücünü kavrayan bu vergiler, gelir ve servet vergilerinin eksikliklerini de giderirler. Bu sebeple, harcama vergileri, vergi sistemleri içinde mali fonksiyonlarının yanı sıra telafi edici bir fonksiyonda ifa ederler⁵¹¹.

Sonuç olarak, kaynağı her ne olursa olsun belirli bir dönemde yapılan tüm harcamalar vergiye tabi tutulacaktır. Bu durumda ödeme gücünün daha gerçekçi bir şekilde kavranmış olacağı düşünülmektedir⁵¹².

2.3.2. Mali Güce Ulaşmada Yararlanılan Teknikler

Vergi adı altında uygulanan toplumsal yükün adaletli bir şekilde dağılım göstermesi ve bireylerin yaşamlarını insanca sürdürebilmeleri bakımından kendilerine ancak yetecek finansal güçlerin zorla alınmaması gerektiği, genel olarak kabul edilen bir ilkedir⁵¹³. Böyle olmakla birlikte vergi ödeme gücüne nasıl ulaşılacağı önemli bir sorun olarak varlığını sürdürmektedir⁵¹⁴.

Ödeme gücünü, herkesin kendisini ve ailesini geçindirebilecek miktarın üstünde sahip olduğu servet veya elde ettiği gelire oranlamak suretiyle belirlemek için üç kural ve teknik uygulanmaktadır. Bunlar en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesidir⁵¹⁵. Bunların ortak amacı ise,

⁵¹¹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.359.

⁵¹² Erginay, **a.g.e.**, s.106.

⁵¹³ Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.1.

⁵¹⁴ Orhaner, **a.g.e.**, s.173; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.212; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.239.

⁵¹⁵ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.240; Herekman, **a.g.e.**, s.36; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.212; Pehlivan, **a.g.e.**, s.165; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.99; Orhaner, **a.g.e.**, s.173; Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.145; Akbulut, **a.g.m.**, s.93; Rakıcı, **a.g.m.**, s.117; Aydın, **a.g.m.**, s.24.

mükellefin ödeme gücüne optimum oranda yaklaşmak ve adil bir vergileme yapabilmektir⁵¹⁶.

2.3.2.1. En Az Geçim İndirimi

Vergilemede adalet prensibi, herkesin mali gücü ile orantılı olarak vergi ödemelerini öngörmektedir. Vergi ödeme gücünün, bir kimsenin fizyolojik varlığını sürdürebilecek gerekli vasıtaları sağladıktan sonra söz konusu olabileceği kabul edilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi ödeme gücü asgari geçim haddinden sonra kalan gelir dilimi üzerinden başlar. Bu nedenle bütün vergi kanunları, o ülkenin sosyal ve ekonomik durumuna göre, belirli bir asgari geçim tutarını vergi kapsamı dışında tutar ve bunun kişinin hayatını idame ettirmek için var olduğunu kabul eder ve bundan arta kalan geliri vergi matrahı olarak kabul eder⁵¹⁷. Şu halde, mükelleflerin gerçek ödeme gücüne erişmek için uygulanan tekniklerden birisi de en az (asgari) geçim indirimidir⁵¹⁸.

Vergi ödeme gücünün ilk unsuru, mükelleflerin, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir⁵¹⁹. Diğer bir anlatımla, mükelleflerin yaşamalarını ve varlığını devam ettirmeye yeten kısmın üstündeki maddi olanaklarından vergi alınmalıdır⁵²⁰. En az geçim indirimi, genel ve objektif olarak vergi konusunu sınırladığı için bir çeşit vergi ayrıcalığı olarak kabul edilmektedir⁵²¹.

En az geçim miktarı kişinin gelirinin bir fonksiyonu yani kişinin gelirin bağlı bir değişken olmayıp, bir ekonomide tüm kişiler için kabul edilen salt bir

⁵¹⁶ Akbulut, **a.g.m.**, s.93; Rakıcı, **a.g.m.**, s.117.

⁵¹⁷ Güneş Yılmaz, “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.185, Şubat, 2004, s. 150; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.181.

⁵¹⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.240; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.252; Akdoğan, **a.g.e.**, s.213.

⁵¹⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.213; Erginay, **a.g.e.**, s.54; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.100; Nemli, **a.g.e.**, s.135; Türk, **a.g.e.**, s.160; Orhaner, **a.g.e.**, s.173; Eker, **a.g.e.**, s.145.

⁵²⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.241; Pehlivan, **a.g.e.**, s.165.

⁵²¹ Herekman, **a.g.e.**, s.36.

rakamdır. Bu rakam ekonomik, sosyal ve siyasal tercihle bağlantılı olup, matematiksel olarak da satın alma gücünün bir fonksiyonu olması gerekir⁵²².

Modern vergi sistemlerinde en az geçim indirimi yer almaktadır. Bununla birlikte en az geçim indirimini savunan görüşlere karşı yeren görüşlerde vardır. Konunun daha iyi anlaşılması bakımından bu görüşlere yer vermek faydalı olacaktır.

En az geçim indirim uygulamasının aleyhinde ileri sürülen hususlar şunlardır;

- En az geçim indirimi, vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Vergiye tabi tutulmayan miktarlar düşük olsa bile ülke genelinde bu miktarların toplamı fazla olacağından vergi gelirleri düşecektir⁵²³. Ancak, vergi veriminin azalması gerçeği, vergilemede ödeme gücünün dikkate alınması zorunluluğunu ortadan kaldırmaz⁵²⁴.
- En az geçim indirimi nedeniyle çok az ya da hiç vergi ödemeyen kişilerin, demokratik ülkelerde oy kullanmaları haksızlıktır. Vergide genellik ilkesi gereği herkes vergi ödemelidir⁵²⁵.
- En az geçim indiriminden zengin de fakir de yararlandığı için vergi önünde eşitlik bozulmaktadır⁵²⁶.

En az geçim indirim uygulamasının gerekliliği konusunda şu hususlar ileri sürülmüştür.

- En az geçim indirimi, vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için gerekli bir kurumdur. Yaşamını ancak sürdürmeye yetecek bir gelire sahip olan kişinin ödeme gücünün varlığından söz edilemez⁵²⁷.

⁵²² Herekman, **a.g.e.**, s.36.

⁵²³ Orhaner, **a.g.e.**, s.174.

⁵²⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.58.

⁵²⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.246.

⁵²⁶ Erginay, **a.g.e.**, s.58; Orhaner, **a.g.e.**, s.175.

⁵²⁷ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.104; Orhaner, **a.g.e.**, s.174; Aksoy, **a.g.e.**, s.247.

- Mükelleflerin çok düşük gelirli bir bölümü, en az geçim indirimi sonucu vergi ödemezler ise idarenin ilgilenmek durumunda kalacağı mükellef sayısı düşecek, idarenin vergi toplama maliyeti düşecektir⁵²⁸.
- Anlamlı ve gerçekçi tutarlarda uygulanır ise verginin mükelleflerin yaşamların zorlanması engellenmiş olacağından, çeşitli sosyal problemler engellenecektir⁵²⁹.

Sonuç olarak, her iki görüşün kendileri açısından haklı yanları olmakla beraber, en az geçim indirimi lehinde ileri sürülen görüşler geçerlilikleri itibariyle ağırlıktadır⁵³⁰. Diğer taraftan, kendisini ancak geçindirebilecek geliri olan kişilerin, vergi dışı tutulması her şeyden önce insanca düşüncelerin gereğidir⁵³¹. Bugün modern vergiciliğin temel aracı haline gelen en az geçim indirimi diğer ülkelerde yaygın biçimde uygulanmaktadır.

2.3.2.2. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Vergi tarifiesi, ödenecek vergi tutarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanan oran veya ölçüler olarak tanımlanabilir⁵³². Özellikle aynı durumdaki mükelleflerin farklı vergi yükleri altında kalmamaları veya tersine farklı durumlardaki mükelleflerin aynı vergi yükü altında bırakılmaması yönündeki düşünce ve görüşler, vergi tarifelerinin önemini artırmıştır. Yalnızca en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi aracılığıyla vergi ödeme gücüne ulaşmaya çalışmanın yeterli olmaması, vergi tarifelerinden yararlanılması gereğini ortaya çıkartmış bulunmaktadır⁵³³.

Günümüz vergiciliğinde, ödeme gücüne ulaşmak bakımından kullanılabilecek en iyi ve uygun araçlarından birisi olması nedeniyle üzerinde en çok durulan ve her çeşit vergi açısından uygulanmasına çalışılan bir tarife

⁵²⁸ Orhaner, **a.g.e.**, s.174.

⁵²⁹ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.216.

⁵³⁰ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.104.

⁵³¹ Orhaner, **a.g.e.**, s.175.

⁵³² Aksoy, **a.g.e.**, s.248; Erginay, **a.g.e.**, s.64; Şener, **a.g.e.**, s.223.

⁵³³ Akdoğan, **a.g.e.**, s.221.

biçimi olup⁵³⁴, alınacak vergi miktarlarının hesaplanmasında matraha uygulanacak oranın bu matrahın artmasıyla yükselmesi esasına dayanmaktadır⁵³⁵. Vergi matrahı yükseldiğinde, efektif ortalama vergi oranı (yani toplam matrah üzerinden hesaplanan vergi) de yükseliyor ise, vergi artan oranlı demektir⁵³⁶.

Kişinin geliri arttıkça vergi ödeme gücünün de artacağı varsayımı, ekonomi bilimindeki marjinalistlerin, gelir arttıkça marjinal faydası azalır biçiminde ortaya koydukları kurama dayanmaktadır⁵³⁷.

Artan oranlılık, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasını sağlayan tarife yapısıdır⁵³⁸. Vergi adaletini daha etkin bir şekilde sağlamaya yönelik bir uygulama olan artan oranlı vergi tarifeleri günümüzde genel olarak savunulan bir uygulamadır⁵³⁹.

Genel anlamda artan oranlılığın amacı, ödeme gücü ile ödenen vergi arasında ilişki kurmaktır⁵⁴⁰.

Bir tarife biçimi olmaktan ziyade bir vergi sistemi meselesi olarak artan oranlılık; sadece bir verginin marjinal vergi oranının ortalama vergi oranından büyüklüğü değil, tüm vergi sisteminin gelir dağılımına müdahale ederek mevcut dağılımı, düşük gelir grupları lehine değiştirme kabiliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamıyla artan oranlılık, hem vergilemenin eşitsizlikleri azaltıcı özelliğini belirtmek hem de vergi tarifelerinin yapısını tamamlamak üzere kullanılmaktadır⁵⁴¹.

⁵³⁴ Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.22; Orhaner, **a.g.e.**, s.178.

⁵³⁵ Herekman, **a.g.e.**, s.55; Erginay, **a.g.e.**, s.65; Aksoy, **a.g.e.**, s.253; Şener, **a.g.e.**, s.224; Eker, **a.g.e.**, s.146.

⁵³⁶ Akdoğan, **a.g.e.**, s.223; Herekman, **a.g.e.**, s.55; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.138.

⁵³⁷ Herekman, **a.g.e.**, s.40.

⁵³⁸ Pehlivan, **a.g.e.**, s.166; Işık, **a.g.m.**, s.2.

⁵³⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.223; Pehlivan, **a.g.e.**, s.166.

⁵⁴⁰ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.105; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.138.

⁵⁴¹ Fatih Sarioğlu, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/kamu_ders_plani.php, 13 Temmuz 2010, s.221.

Artan oranlı vergi tarifeleri hakkında ileri sürülen olumsuz görüşler şunlardır;

- Nazari olarak artan oranlı vergilerde adalete uygun esaslar varsa da, uygulamada zorluklarla karşılaşıldığından, beklenen adalet sağlanamaz⁵⁴².
- Artan oranlı vergiler tasarrufa engel olur. Zira vergiden artan kısmın fazlalığı veya azlığı derecesinde, tasarruf fazla veya az olur. Tasarruflar genel olarak yatırımlarda kullanılacakları için tasarrufun azlığı, yatırımın ve dolayısıyla üretimin azalmasına sebep olacaktır⁵⁴³.
- Artan oranlı tarife yapısının devlete bol gelir sağlayacağı doğru değildir. Çünkü artan oranlı tarife yüksek gelir dilimlerinden sayıları az olan yükümlüleri vergilemektedir⁵⁴⁴.
- Artan oranlı tarifelerin uygulanmasıyla vergiler ekonomik olumsuzluklara neden olabilir. Yani verginin gelir etkisinin, mükellef üzerinde göstereceği etkiyle mükellefin ya gelir kaybını kapatabilmek için daha fazla çalışmasına ya da fazla çalışma yerine çalışmamayı tercih etmesine neden olabilir. Çalışmama durumuna neden olmaları ise ekonomik kayba yol açar⁵⁴⁵.
- Dik ve sert bir yapıya sahip olan artan oranlı bir tarife, vergiden kaçınma ve kaçırma olaylarını sıklaştırarak, vergi ahlakını zedeleyecek ve sonuçta artan oranlılıktan beklenen amaç gerçekleşmeyecektir⁵⁴⁶.

Yukarıda belirtilen sakıncalarına rağmen artan oranlı vergileme, büyük bir çoğunluk tarafından kabul edilmekte ve savunulmaktadır. Mali amaçlarla Devlete fazla gelir sağlamak için konulmuş olan dolaylı vergilerin adaletsizliği,

⁵⁴² Sayâr, **a.g.e.**, s.121.

⁵⁴³ Erginay, **a.g.e.**, s.75.

⁵⁴⁴ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.107; Sayâr, **a.g.e.**, s.122.

⁵⁴⁵ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.248.

⁵⁴⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.255.

dolaysız vergilerde artan oranlı tarifenin uygulanması ile kısmen de olsa giderilmektedir⁵⁴⁷.

Artan oranlı vergi tarifeleri, özellikle sübjektif dolaysız vergilerin (gelir ve servet vergilerinde) beyan esasına dayanmaları ve mükelleflerin vergi ödeme güçlerini belirleyen hususların önceden bilinmesi özellikleri nedeniyle uygulanmasına karşın⁵⁴⁸ objektif dolaysız vergilerle, dolaylı vergilerde artan oranlılığın tam olarak uygulanması teknik nedenlerden dolayı pek mümkün olamamaktadır. Bu tür vergilerde daha çok tek oranlı tarifeler uygulanmaktadır⁵⁴⁹.

2.3.2.3. Ayırma İlkesi

Vergilemede yükümlülerin gerçek ödeme güçlerine göre vergilendirilmeleri için en az geçim indirimi ve artan oranlılığın yanında ayırma ilkesinin de uygulanması gerekir⁵⁵⁰.

Mükelleflere, vergi borçlarının hesaplanmasında, sadece şahsi durumlarına göre değil, elde ettikleri gelirin kaynağına ve niteliğine göre de farklı davranmayı ifade eden bu ilkede⁵⁵¹, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha düzenli ve devamlı olduğu kabul edilir. Çünkü emek gelirleri bir yandan çalışanların sağlıklı olmalarına, çalışabilmelerine, diğer yandan çalışabilme çağına, süresine bağlıdır. Onun için emek gelirlerinin servet gelirleriyle aynı şekilde vergilendirilmeleri, vergileme yönünden aynı işleme tabi tutulmaları vergilemede adalet prensibi bakımından doğru

⁵⁴⁷ Sayâr, **a.g.e.**, s.121.

⁵⁴⁸ Yavuz, **a.g.m.**, s.203; Aydın, **a.g.m.**, s.24; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.139.

⁵⁴⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s.253; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.105.

⁵⁵⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.263; Selçuk İpek, "Vergilemede Ayırma İlkesi ve Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamaları" (Erişim)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005036367.htm, 13 Temmuz 2010, s.1.

⁵⁵¹ Pehlivan, **a.g.e.**, s.169; Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.32.

bulunmaz ve çalışanların gelirlerinin bir kısmının verginin matrahından düşülmesi yoluna gidilir⁵⁵².

Ayırma ilkesinin dayandığı görüşler şu şekilde sıralanabilir.

- Sermaye sahiplerinin gelir sağlamak için sarf ettikleri çaba ile emeğin karşılığı geliri sağlamaya çalışanların karşılaştıkları risk ve güçlükler birbirinden farklı olup, emek gelirlerinin zahmeti ve güçlüğü daha fazladır⁵⁵³.
- Sermaye geliri, emek gelirine kıyasla daha sağlam, düzenli ve istikrarlı niteliktedir⁵⁵⁴.
- Servet ve sermaye, sahibine toplum içerisinde sağladığı itibarın sonucu olarak yeni gelir fırsatları yaratabilir. Aynı olanağın emek geliri sahipleri açısından her zaman var olduğu ileri sürülemez⁵⁵⁵.
- Sermaye veya servet güçlü bir gelir kaynağı olup, bu yapısı nedeniyle vergiye daha dayanıklıdır⁵⁵⁶.
- Verginin ekstra fiskal fonksiyonları dolayısıyla, servet ve sermaye sayılabilecek bazı gelir kaynaklarına özendirici ve koruyucu uygulamalar yapılabilmesi, bu kaynakları daha güçlü kılar⁵⁵⁷.

Ayırma ilkesini savunanların görüşleri yanında, söz konusu ilke ile ilgili olarak ileri sürülen eleştiriler de vardır. Yukarıda belirtilen görüşlerin eleştirisi niteliğinde ileri sürülmüş olan görüşler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- Emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında uygulanacak vergi oranının farklılaştırılması bakımından, hangi oranda farklılık yaratılacağına bilimsel göstergesi yoktur. Bu kararın verilmesinde sübjektif faktörler etkili olur⁵⁵⁸.

⁵⁵² Türk, **a.g.e.**, s.160; Akdoğan, **a.g.e.**, s.233; Erginay, **a.g.e.**, s.59; Aksoy, **a.g.e.**, s.264; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, 108; Şener, **a.g.e.**, s.227; Orhaner, **a.g.e.**, s.175; Yılmaz (Akgül), **a.g.e.**, s.182.

⁵⁵³ Akdoğan, **a.g.e.**, s.233.

⁵⁵⁴ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.323; Herekman, **a.g.e.**, s.43; Erginay, **a.g.e.**, s.63; Aksoy, **a.g.e.**, s.264.

⁵⁵⁵ Orhaner, **a.g.e.**, s.176; Akdoğan, **a.g.e.**, s.234.

⁵⁵⁶ Orhaner, **a.g.e.**, s.176.

⁵⁵⁷ Akdoğan, **a.g.e.**, s.234.

⁵⁵⁸ Aksoy, **a.g.e.**, s.267; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.323.

- Emek gelirinin güvenilir ve sürekli olmadığı yanlıştır. Çünkü günümüzde sosyal devletin gereği olarak oluşturulan sosyal güvenlik örgütleriyle emek gelirlerine de devamlılık ve güvenlik kazandırmıştır. Ayrıca, toplu iş sözleşmesi, asgari ücret ve grev hakkı gibi imkânlar da emeği sermaye karşısında çok güçlü duruma getirmiştir⁵⁵⁹.
- Toplum içerisindeki itibar; kişinin, insan olma özelliğinden, davranışlarından, kişiliğinden kaynaklanır. Servet ya da sermaye sahibi, ancak toplum içerisinde gerçek saygınlığı fazla olmayan kişilerle karşılaşma olanağı vardır. İş ilişkilerinde, alacak-borç ilişkilerinde gerçek nitelikler göz önünde bulundurulur⁵⁶⁰.
- Sermayenin diğer kaynaklara kıyasla ağır bir şekilde vergilendirilmesi, üretimin önemli bir unsuru olan sermayenin azalması sonucu, üretimin düşmesine ve buna bağlı olarak sosyo-ekonomik sorunlarla karşılaşılmasına neden olur⁵⁶¹.
- Verginin ekstra fiskal fonksiyonları sonucu, emek geliri elde edenleri koruyucu sosyal nitelikteki önlemler de uygulanmaktadır. Maliye politikasının amaçları, tüm toplum kesimlerini ilgilendirir. Özendirici vergi önlemlerinin de bu anlamda herkese (işgücü talebinin artması, gelir düzeyinin yükselmesi) katkısı olabilir⁵⁶².

Artan oranlılık, yükümlülere vergilendirirken gelir seviyesini dikkate aldığı halde, ayırma ilkesi, gelirin elde edildiği kaynak ile yükümlünün sosyal durumunu göz önünde bulundurmaktadır. O halde ayırma ilkesi, ödeme gücünün gerçekleşmesi için hem en az geçim indirimi uygulamasının hem de artan oranlılığın eksikliğini tamamlayan bir ilke durumundadır⁵⁶³.

Günümüzde vergi sistemlerinde ayırma prensibinin; gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı oranların uygulanması, sermaye gelirlerinden ayrıca ek bir vergi alınması, emek gelirlerine bazı indirimlerin yapılması, emek geliri

⁵⁵⁹ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.323; Erginay, **a.g.e.**, s.64; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.110

⁵⁶⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s.235.

⁵⁶¹ Şener, **a.g.e.**, s.229; Orhaner, **a.g.e.**, s.177.

⁵⁶² Akdoğan, **a.g.e.**, s.235.

⁵⁶³ Aksoy, **a.g.e.**, s.263; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.323; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.108.

lehine vergi tarifesine sınır konulması şeklinde uygulanma biçimleri mevcuttur⁵⁶⁴.

Daha çok sosyal bir görünüm arz eden ayırma ilkesi, artan oranlılıkta olduğu gibi ekonomik-sosyal hedeflere ulaşmak için bir araç olarak kullanılmaktadır⁵⁶⁵. Ayırma ilkesi, yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına ilişkin, vergilemede adalet ilkesinin tek istisnasıdır. Çünkü emek gelirine avantaj sağlamak amacıyla bu ilkeye göre aynı büyüklükteki matrah birimleri farklı vergi oranlarının uygulanması gerekir. Bu nedenle, ayırma ilkesi uygulamasıyla emek geliri elde edenleri korumak amacıyla, ayrıca dikey eşitlik kriterlerinden de sapılmaktadır. Ancak, adil vergilemeyi daha etkin bir biçimde sağlama olanağı vermesi nedeniyle, ayırma ilkesinin vergilemenin yatay ve dikey eşitlik kurallarına istisna oluşturmasının bir sakıncası yoktur⁵⁶⁶.

Ödeme gücünün gerçekleşmesi için en az geçim indirimi ve artan oranlar usulü yanında, ayırma kuramına da geniş ölçüde yer verilmesi vergi adaletine daha çok yaklaşmayı sağlayabilir⁵⁶⁷. Bu nedenle, ödeme gücünün saptanmasında önemli rol oynayan söz konusu üç aracın kendi içerisinde ayrı ayrı değerlendirilmesi ve belirtilen ortak amaca hizmet edecek bir yapıya kavuşturulması zorunludur. Bu yapılırken de; aynı durumdaki mükelleflerin aynı, farklı durumda olanların ise aralarındaki durum farklılığını değerlendiren bir sistem içerisinde işleme tabi tutulmaları gereğinin, vergi adaletinin başlıca koşulu olduğu gözden uzak tutulmaması gerekmektedir⁵⁶⁸.

2.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Türk Pozitif Hukuku'nda teorik vergi adaletinden, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini ayıran şey, ilkenin düzenleniş biçimidir. 1961

⁵⁶⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.268-269; Akdoğan, **a.g.e.**, s.236; Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.325; İpek, **a.g.m.**, s.2-4.

⁵⁶⁵ Dikmen, **a.g.e.**, s.310; Şener, **a.g.e.**, s.227.

⁵⁶⁶ Şener, **a.g.e.**, s.228.

⁵⁶⁷ Erginay, **a.g.e.**, s.64; Pehlivan, **a.g.e.**, s.170; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.110.

⁵⁶⁸ Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.103.

Anayasası'nda yer verilmeyen bu ilke 1982 Anayasası ile getirilmiştir. Anayasanın 73. maddesinin 2. fıkrası “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” şeklinde düzenlenmiş; vergi yükünün dağılımında, maliye politikasının sosyal amaçları doğrultusunda “sosyal adalet” anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir⁵⁶⁹.

Vergi yükünün dağılımı konusu düzenlenirken birkaç ilkenin birlikte ele alınması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵⁷⁰ vergilendirmede verginin konusu, matrahı kadar oranı da alınacak vergi yükünün vergilendirmenin adaletli, dengeli ve mali güce göre olması ilkesini doğrudan etkilediğini belirtmiştir.

Vergi tutarının üzerinden vergi alınan gelir ve harcama miktarına, servetin gerçek değerine oranı şeklinde hesaplanan vergi yükü, sayısal bir kavram olup, kıyaslamaya en uygun ölçüttür. Bir dağılımın adaletli ve dengeli olup olmadığı ancak kıyaslamayla anlaşılabilir. Bu yönden bakıldığında vergi yükü, yükümlünün ödeme gücü ile doğrudan bağlantılıdır⁵⁷¹.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile Anayasaya uygunluk denetimi yapılırken mali güç ile bağlantı kurmak ve bu iki ilkeyi birlikte yorumlamak gerekmektedir. Öncelikle mali gücün kavranıp kavranmadığı ölçülmelidir. Mali gücün kavranmadığı düzenlemelerde vergi yükünün hesaplanması ve adaleti ve dengeli dağılıp dağılmadığının saptanması mümkün olmayacaktır⁵⁷².

Diğer bir bakış açısıyla, herkes mali gücüne göre vergi ödeyecekse, zaten burada adil ve dengeli bir dağılım gereği ortaya çıkmaktadır. Ancak adil ve dengeli dağılımın esas olarak, mali gücünün altında vergilendirilmek istenen kesimler bakımından bir sınır oluşturduğu düşünebilir. Buna göre,

⁵⁶⁹ Tekbaş, **a.g.e.**, s.238.

⁵⁷⁰ AYMK., 13.7.1995 günlü ve E.1994/85, K.1995/32, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1215&content=, 12 Temmuz 2010.

⁵⁷¹ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.129.

⁵⁷² Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.129.

mali güce göre vergilendirme, vergi salmada üst sınır; verginin adil ve dengeli dağılımı ise, vergilendirme alt sınırı ve nispi vergisel yük dağılımının nasıl olacağını göstermektedir. Herkes mali gücüne göre vergi ödeyecektir, ancak bir kimse mali gücünün atında vergi ödeyecekse, aynı durum, aynı statüdeki diğer kimseler için de geçerli olacak şekilde düzenlenecektir⁵⁷³. Böylece vergilendirmede mutlak eşitlikten farklı bir adalet anlayışının kabulü gerekmektedir. Bu farklı adalet anlayışını gerektiren şey sosyal devlet anlayışıdır. Çünkü sosyal devlet, kendi amaçları doğrultusunda serbest piyasa ekonomisini oluşturduğu bazı olumsuzlukları ortadan kaldırmalıdır⁵⁷⁴. Bu da ancak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında maliye politikasının sosyal amaçlarının da göz önüne alınmasıyla mümkün olabilecektir⁵⁷⁵.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile ilgili 73. maddenin 2. fıkrasının gerekçesinde, “vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi getirilmiştir.” açıklaması yapılmıştır. Madde metninde sadece “vergi” sözcüğüne yer verildiği halde gerekçede “benzeri mali yükümlülükler” de adaletli ve dengeli dağılım ilkesi kapsamında gösterilmiştir. Bu durum Anayasa koyucunun bir tercihi olup, kamu giderlerini karşılama, mali güç ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin resim ve harç ile bunların benzeri mali yükümlülükleri kapsamaması, bu yükümlülüklerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak, vergiyi kapsayan bir ilkenin vergi benzeri mali yükümlülüğü de kapsaması doğaldır⁵⁷⁶.

Bu ilke, yasama organına yön gösterir niteliktedir. Ancak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ölçüsü konusunda parlamento çoğunluğunun görüşleri ve değer yargıları geçerli olacaktır⁵⁷⁷. Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olduğu tesbiti veri olarak alındığında (gelir dağılımı bozukluğu bu sonucu gerektirmektedir), istisna, muafiyet ve teşvik kurumlarından üst gelir

⁵⁷³ Tekbaş, **a.g.e.**, s.239.

⁵⁷⁴ Bayraklı, **a.g.e.**, s.36.

⁵⁷⁵ Tekbaş, **a.g.e.**, s.239.

⁵⁷⁶ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.114.

⁵⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.52.

dilimindeki grupların yararlandığı gerçeğiyle karşılaşılacaktır. Bu durumda söz konusu kurumlardan üst gelir gruplarının yararlanması, verginin adil ve dengeli dağılımı ilkesinin içini boşaltmaktadır⁵⁷⁸. Diğer taraftan, verginin yüklenmesi ve toplanması sırasında, yükü olabildiğince adaletli ve dengeli dağıtılması vergi ödeme bilincinin toplumda yerleşmesine katkıda bulunacaktır⁵⁷⁹.

2.5. Verginin Kanuniliği (Yasallığı) İlkesi

2.5.1. Genel Olarak

Tarihsel süreç içerisinde dengesi bulunmaya çalışılan birey devlet ilişkisinde hukuk devleti kavramına varılarak modern devletin hukuka bağlı kalması, yalnızca hukuksal bir ortam içerisinde eylemlerini sürdürmesi ve bunun dışına çıkmaması olguları sağlanma yoluna gidilmiştir. Genel anlamda kanunilik ilkesinin bir ifadesi olan bu durum kanunun hüküm sürmesi, kanunun ve dolayısıyla hukukun üstün tutulması ve keyfiliğin reddedilmesi sistemidir⁵⁸⁰.

Kanunilik ilkesi çağdaş hukukta, ceza kanununa özgü bir ilke ve kural olmaktan çıkarak, zamanla tüm kamu hukuku alanında yayılmıştır⁵⁸¹. Suç ve cezalarla birlikte kanunilik ilkesinin geçtiği diğer alan vergidir. Bunun böyle olması da doğaldır. Çünkü ceza, kişinin özgürlüğü ve canı ile ilgiliyken vergi, malı, emeği ve geçimi ile ilgilidir⁵⁸².

⁵⁷⁸ Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.108.

⁵⁷⁹ Öz, **a.g.e.**, s.72.

⁵⁸⁰ Bahri Savcı, **İnsan Hakları (Kanunilik Yolu ile Korunması)**, Ankara, 1953, s.87-88'den Aktaran, Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2008, s.5.

⁵⁸¹ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, C. 1, 13. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1997, s.22.

⁵⁸² Bekir Baykara, **İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi**, (Erişim) http://www.Baykaraymm.com/İdari_Vergi_Suç_ve_Cezalarında_Kanunilik_Ilkesi_doc., 5 Eylül 2010, s.1.

İngiltere’de deklare edilen Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ve sonrasındaki temel hak ve özgürlük belgeleri meşru anayasal gelişmeler kabul edilmektedir. Magna Carta’yla, hükümdarın vergilendirme yetkisi karşısında yönetilenler yararına vergilerin kanuna dayanılarak alınması hakkı tanınmıştır. Böylelikle ilk defa vergilerin kanuniliği ilkesi yazılı bir metinde yer almıştır⁵⁸³.

Günümüze gelindiğinde, batılı ülkelerin ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda yer alan “kanunsuz vergi olmaz” kuralının kökeninde, Batıda Magna Carta ve sonrasındaki temel hak ve özgürlük belgelerinde; Osmanlı Devleti’nde ise, özellikle Gülhane Hattı Hümayunu ve sonrasındaki temel hak ve özgürlük belgelerinde yer alan ve özellikle XVII. ve XVIII. yüzyıllardaki belgelerde çok sesli ifade edilir hale gelen “temsilsiz vergi olmaz” ve “rızasız vergi olmaz” sloganları vardır. Bu sloganların anlamı, yükümlü temsilcilerden oluşan parlamentoların onayı bulunmaksızın vergi alınmayacağı, aksi halde söz konusu vergilere halkın rıza göstermemiş sayılacağıdır⁵⁸⁴.

Parlamentoların kurulması, esas itibariyle hükümdarların mali alanlarındaki aşırılıklarına yani bir taraftan şiddet ve baskılarına diğer taraftan da savurganlıklarına karşı halkı korumak endişesine dayanmaktadır. Bu suretle verginin, millet veya temsilcileri tarafından onanması, kişisel özgürlüğün en eski ilkelerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁸⁵.

Verginin kanuniliği ilkesi, demokratik mücadelenin sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içinde bugünkü anayasal yerini ve boyutunu kazanmıştır⁵⁸⁶. Vergilendirmede kanunilik ilkesinin Ülkemizde kısmen 1924, kapsamlı olarak da 1961 ve 1982 Anayasalarında hükümleştirildiği görülmektedir. 1924 ve 1961 Anayasalarında vergilerin kanunla konulabileceğini ifade eden farklı hükümler yer almakta, 1982 Anayasasında ise kanunla konulma amir hükmünün yanına, kanunla konulan vergilerin yine ve ancak kanunlarla

⁵⁸³ Öz, **a.g.e.**, s.77.

⁵⁸⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.7.

⁵⁸⁵ Dikmen, **a.g.e.**, s.81; Güneş, **a.g.e.**, s.14.

⁵⁸⁶ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.66.

değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği hükmü eklenmiştir⁵⁸⁷. Bu hüküm, verginin kanuniliği ilkesini hayata geçiren ve tüm yükümlülükler bakımından kanun olmaksızın bir işlem yapılamayacağını ortaya koyan bir nitelik taşımaktadır⁵⁸⁸.

Kamu giderlerinin karşılanmasında temel kaynak durumunda olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin alacaklısı konumunda olan devlet ile bunların borçlusu konumunda olan yükümlülerin çıkarları tarih boyunca birbirine ters yönlerde ilerleme çaba içerisinde olmuştur. Dengenin oluşturulmasında ilke olarak nitelendirilebilecek olan “vergilerin kanuniliği ilkesi”ne ulaşılmıştır⁵⁸⁹.

Kanunlar ve hukuken en üst kanun mahiyetindeki Anayasa; genel olarak ait oldukları bölgenin veya ülkenin, gerçekleştirmek istediği eylem ve işlemlerin sınırını belirlemede yol gösterici, gerçekleştirdiği eylem ve işlemlerde ise denetleyicisidir. Vergilendirme ile ilgili anayasalarda yer alan en önemli hüküm “vergilendirmede kanunilik ilkesi”dir⁵⁹⁰.

2.5.2. Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Anlamı

Vergilendirmenin en önemli özelliklerinden birisi hiç şüphesiz yaratılan yükümlülüklerin hukuksal temelini bulundaki gerekliliktir. Bu esas, temel kanun olma özelliğini taşıyan anayasalarda vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin olarak bulunan doğrudan düzenlemelerin dışında, halkın temsilcileri tarafından oluşturulan, hukuk kuralları ile yönetilme ve

⁵⁸⁷ Öz, **a.g.e.**, s.78; Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s.174; Karakoç, **a.g.m.**, s.323; Güneş Yılmaz, “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 177, Haziran, 2003, s.196.

⁵⁸⁸ Ahmet Kırman, “Vergide Kanunilik ilkesi ve ÖTV Örneği: Türk Silahlı Kuvvetlerine Yapılan Araç Teslimleri”, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Erden Kuntalp’e Armağan, C. 2, S. 1-2, 2004, s.6.

⁵⁸⁹ Kırman, **a.g.m.**, s.5.

⁵⁹⁰ Mehmet Tosuner, Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.272, Mayıs, 2004, s.23.

idarenin bu kurallara göre hareket etmesini öngören hukuk devleti ilkesinin de doğal bir sonucudur⁵⁹¹.

Vergilendirme ile egemenlik yetkisini kullanan bir devletin maddi zora ya da hukuksal zora dayanan tasarruflarına karşı tarihin seyri boyunca bazen eylemsel olarak bazen sözleşmelerde ortaya çıkmış olan verginin kanuniliği ilkesi, vergilerin mecliste onaylanarak kanun adı altındaki düzenlemelerle ve vergilendirme ile ilgili tüm bilgileri kapsayacak şekilde salınmasını ifade ederek birey için bir güvence oluşturmaktadır. Bu ilke aracılığıyla birey, vergilendirmenin keyfiliğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmaktadır⁵⁹². O halde vergi hukukunun yükümlülüğe, verginin hesaplanmasına, tahsiline ilişkin tüm kuralları kanundan başka şekilde düzenlenemez ve doğallığı gereği yazılı hukuk dışında kaynağını alamaz⁵⁹³.

Günümüzde verginin en önemli niteliklerinden biri kanuni (yasal) olmasıdır. Bu ilke; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin şekli ve maddi düzenlemelerin kanun ile konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını yani vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını ifade etmektedir⁵⁹⁴. Bir başka ifade ile devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılmasını ifade etmektedir⁵⁹⁵. Vergi getirilmesine ilişkin ilkenin hayata geçirilmesi açısından kanun tek başına yeterli olmamakta, kanunun tam anlamıyla bir vergi kanunu olması gerekmektedir⁵⁹⁶. Bu nedenle ilke, verginin kanuniliğinden bahsedilebilmesi için çıkarılan kanunun, öngörülen yükümlülüğün tüm unsurlarını bünyesinde bulundurmasını da içeren bir

⁵⁹¹ Kırman, **a.g.m.**, s.3.

⁵⁹² Güneş, **a.g.e.**, s.1; Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s.171.

⁵⁹³ Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 59, Temmuz, 1986, s.56.

⁵⁹⁴ Çağan, **a.g.e.**, s.100; Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.8; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.4; Atar, **a.g.e.**, s.22; Tekbaş, **a.g.e.**, s.244; Öz, **a.g.e.**, s.76; Bayraklı, **a.g.e.**, s.14; Tosuner, Öz, **a.g.m.**, s.23; Kırman, **a.g.m.**, s.6.

⁵⁹⁵ Çağan, **a.g.e.**, s.103; Öz, **a.g.e.**, s.72; Sayâr, **a.g.e.**, s.131; Tosuner, Öz, **a.g.m.**, s.23; Karakoç, **a.g.m.**, s.321; Kırman, **a.g.m.**, s.7.

⁵⁹⁶ Güneş, **a.g.e.**, s.14.

kavram olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁹⁷. Kanunilik ilkesi keyfi ve takdiri uygulamaları önleyerek, yaptırımların kanunlarda yer almasını sağlamakta ve bireyin bu anlamda özgürlüklerini koruyan güvenlik sınırını oluşturmada önem arz etmektedir⁵⁹⁸.

Anayasa hükümlerinden çıkan vergilendirme ilkelerinden önde geleni, kanunilik ilkesidir. Buna göre, devlet zor unsuru içeren mali yükümlülükler (geniş anlamda vergi) koyarken ya da vergi muaflık ve istisnaları getirirken mutlaka kanun çıkararak zorundadır⁵⁹⁹. Bu ilke, sadece verginin kanunla konulmasını değil, aynı zamanda vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir⁶⁰⁰.

Kanunsuz vergi olmaz biçiminde de ifade edilen bu kural birçok devletin anayasasında yer almıştır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası; Anayasa'nın üstünlüğü, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin temelleri üzerine oturtulmuştur. Anayasa'nın 11. maddesinde, "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz" ifadesiyle, Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı öngörülmektedir. Buna göre kanunlar Anayasaya aykırı olamazlar ve başta kamu yetkisini kullananlar olmak üzere herkes Anayasa hükümlerine uymak zorundadır⁶⁰¹.

1961 Anayasası kanunların Anayasaya uygunluğunu sağlamak üzere Anayasa Mahkemesi eliyle gerçekleştirebilecek bir denetim usulü öngörmek suretiyle Anayasa'nın üstünlüğünü kurumsal bir güvenceye de bağlamıştır. Bu kurumsal güvence 1982 Anayasası'nın 148. maddesinde "Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından

⁵⁹⁷ Güneş, **a.g.e.**, s.119.

⁵⁹⁸ Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 28. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009, s.27.

⁵⁹⁹ Çağan, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", s.218.

⁶⁰⁰ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.66.

⁶⁰¹ Tosuner, Öz, **a.g.m.**, s.29.

uygunluğunu denetler. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler” ifadesiyle korunmuştur.

1982 Anayasası’nın 73. maddesinde bu kural “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ifadesiyle hükme bağlanmıştır.

Görüldüğü üzere, vergiler ancak kanunla konulabilecek, değiştirilebilecek ve de kaldırabilecektir. Vergilere ilişkin bu işlemler sadece parlamento tarafından gerçekleştirilebilecektir. Bu hüküm açıkça vergilendirmede kanuniliğin ortaya konmasıdır. Bu durum Anayasa’nın 7. maddesine göre “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez.” ifadesiyle daha da sertleştirilmektedir⁶⁰².

Diğer taraftan, 1982 Anayasası’nın 8. maddesinde, yürütme yetkisi ve görevinin, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği, 123. maddesinde ise, idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği belirtilmiştir. Bu hükümlerin incelenmesinden yürütme yetkisinin kanunlara uygun olarak kullanılması gerektiği ve yürütmenin yetkisinin kaynağını yasama organından alması gerektiği anlaşılmaktadır⁶⁰³.

Bu bağlamda, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlem veya yargı organının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur⁶⁰⁴.

Kanunların, kişi hak ve özgürlüklerinin koruyucuları oldukları inancı, kuvvetler ayrılığında anlamlıdır. Kuvvetler ayrılığının etkin biçimde uygulanmadığı ortamlarda, kanunların bu fonksiyonlarını sergilemeleri pek mümkün olmamaktadır. Nitekim, hükümeti oluşturan siyasi gücün aynı

⁶⁰² Tosuner, Öz, **a.g.m.**, s.30.

⁶⁰³ Terlemez, **a.g.m.**, s.2.

⁶⁰⁴ Çağan, **a.g.e.**, s.7; Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.67.

zamanda yasama organına da hâkim olması, vergi yükümlülüklerini yasal olarak oluşturmayı kolaylaştırmakta, bireylerin yasalaşma sürecindeki fonksiyon ve dirençlerini en aza indirmektedir⁶⁰⁵.

Vergi normunun kanun niteliğini taşıması, verginin kanuniliği ilkesinin biçimsel (şekli) yönünü oluşturmaktadır⁶⁰⁶ ve kanun şeklinde çıkarılan ve kanunun taşıması gereken özellikleri taşıyan bir düzenleme bu ilkeye uygun olacaktır. Ancak bu vasfı taşıyan her verginin adil olduğu söylenemez. Bazen kanunla meydana getirilen bir vergi zaman ile bu vasfını kaybedebilir⁶⁰⁷. Bu durumda bu hükmün kanunilik ilkesine değil, diğer vergilendirme ilkelerine uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabi tutulacaktır.

Kanunilik ilkesi, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁰⁸. Vergilerin kanuniliği ilkesi bir yönüyle vergilendirme yetkisini yasama organının kanun aracılığıyla kullanmasını gerektirirken, diğer yönüyle vergi yükümlülerini vergi idaresinin ve hatta yargı organlarının keyfi ve takdirli uygulamalarına karşı korumayı amaçlamaktadır⁶⁰⁹.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin temelinde, kişilerin gelirleri, mal varlıkları ve harcamaları üzerine konulacak vergilere, kendi temsilcilerinden oluşan yasama organı aracılığıyla rıza göstermeleri düşüncesi yatmaktadır⁶¹⁰.

İlkenin bir başka yönü ise; kural olarak vergi hukukunda, irade özgürlüğüne ve sözleşmelere yer verilmemesidir. Vergisel yükümlülüklerin

⁶⁰⁵ Çetinkaya, **a.g.m.**, s.6.

⁶⁰⁶ Güneş, **a.g.e.**, s.14.

⁶⁰⁷ Sayâr, **a.g.e.**, s.131.

⁶⁰⁸ Güneş, **a.g.e.**, s.6.

⁶⁰⁹ Kumrulu, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", s.150; Karakoç, **a.g.m.**, s.322.

⁶¹⁰ Karakoç, **a.g.m.**, s.321; Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası", s.6.

konulması ve değiştirilmesi konusunda sözleşme yapılamayacaktır. Ancak istisnai olarak vergi uyumsuzluklarının idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülmesi durumunda sınırlı da olsa irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verildiği görülmektedir⁶¹¹. Diğer taraftan, VUK'nun 8. maddesinde, vergi kanunlarıyla kabul edilen durumlar dışında yükümlülüğe ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı hükmüne yer verilerek muvazaa yoluyla vergi sisteminin artan oranlı tarifelerinden kaçmayı önlemek ve ödeme gücü olmayan kişilere sözleşme yoluyla vergi borcunun devrini yasaklayarak kamu alacağının tehlikeye girmesini önlemektedir⁶¹².

Vergi kanunlarında verginin yükümlülüğü, konusu, matrah, oran, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay belirtilir. Vergi kanunları dolayısıyla devletle kişiler arasında meydana gelen kamu hukuku ilişkisi, yalnız bir alacak borç ilişkisi değildir; bundan öteye bir ödev ilişkisini de içerir. Vergi ödevi ilişkisi, vergi alacaklısı devletin, vergi borçlusu olmayan kişilerle olan ilişkisini de kapsar⁶¹³.

Bir mali yüküm, kanunda yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomi durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan yükümlülerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunla düzenlenmeleri zorunludur⁶¹⁴.

Bu ilke, vergilendirme yetkisini kullanan organları bağlayıcı bir sınır çizerek; verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay ve ödeme zamanı gibi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesinin yanı sıra, verginin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara uygun olarak yürütülmesini gerekli kılmaktadır⁶¹⁵. Dolayısıyla bu ilke, aynı zamanda, idare tarafından

⁶¹¹ Çağan, **a.g.e.**, s.101.

⁶¹² Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.67.

⁶¹³ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.66.

⁶¹⁴ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.147.

⁶¹⁵ Kumrulu, **a.g.m.**, s.150-151; S. Ateş Oktar, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", **Prof. Dr.Kenan Bulutoğlu'na Armağan**,

kanunların tam ve doğru olarak uygulanmasını ifade eden “kanuni idare İlkesi”ne de açık bir anlam kazandırmaktadır⁶¹⁶.

Kanunilik ilkesi böyle kabul edilince, vergi hukuku bakımından 73. maddenin içeriği büyük ölçüde somutlaşır. Söz gelimi, kanunla saptanan unsurların var olduğunu, fakat vergi alacaklısının yükümlüyü ya da vergi konusunu yanlış yorumlayarak hatalı vergi tarh ettiğini düşünürsek, bu işlem 73. maddedeki verginin kanuniliği ilkesine ters düşer. Çünkü yüküm, öngörülen konu ya da yükümlüden alınmamakla kanun yanlış uygulanmış, 73. maddenin daha geniş içeriğiyle vergi, kanuna uygun ve doğru olarak alınmaması sonucuna ulaşılır⁶¹⁷. Bu durum aynı zamanda özde veya benzer durumda olanlara farklı işlem sonucu farklı vergi alınmasını sonucunu oluşturduğundan vergilemede eşitlik ilkesini de zedelemiş olmaktadır⁶¹⁸.

Günümüzde vergilendirme alanında yasama ve yürütme alanındaki yetkileri tayin etmek zorlaşmıştır. Genelde vergilendirmenin temel öğelerini ve hükümlerini yasama organının, usule ilişkin hükümleri de yürütme organının düzenlenmesi uygun görülmektedir. Fakat yasama organının gücünü temsil eden yürütme organının, temel öğeler üzerinde de zaman zaman yeni norm koyan hukuksal düzenlemeler yapma eğilimine girmesi, çağdaş demokratik gelişme sürecinde yasama-yürütme dengesini yürütme lehine yumuşatmış ve kurumlar dengesi yürütme organı yararına bozulmuştur⁶¹⁹.

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, 1996-1997, Emek Matbaacılık, 1998, s.169.

⁶¹⁶ Çağan, “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi”, s.218; Kumrulu, **a.g.m.**, s.151; Oktar, **a.g.m.**, s.169; Adnan Gerçek, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı:ÖTV Açısından Bir İnceleme”, (Erişim) <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/001/>, 17 Temmuz 2010, s.1.

⁶¹⁷ Kumrulu, **a.g.m.**, s.151.

⁶¹⁸ Gökbnar, **a.g.m.**, s.15.

⁶¹⁹ Ersan Öz, Işık İsmail, “Gecikme Zam ve Faizinin Belirlenmesi ve Vergilemede Kanunilik İlkesi”, (Erişim) http://www.alomaliye.com/ersan_oz_gecikme_zam.htm, 14 Ağustos 2010, s.1.

2.5.3. Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Kapsamı

2.5.3.1. Mali Yükümlülük Türleri Açısından

1982 Anayasası'nda vergilendirme olayı “vergi ödevi” kenar başlığını taşıyan 73. maddede düzenlenmektedir. Bu madde de vergi kavramı tanımlanmamıştır. Ancak Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi yalnızca vergileri değil, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri, başka bir deyişle kamusal güce dayalı bütün yükümleri kapsamaktadır. Bununla birlikte Anayasa'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında dış ticarete ilişkin ek yükümleri kanunilik ilkesinin dışında bırakmış ve kanunun bu ek yükümlülükler konusunda Bakanlar Kuruluna genel nitelikte yetki vermesini öngörmüştür⁶²⁰.

Devletin egemenlik esasına dayanarak sağladığı gelirler yalnızca vergiler değildir. En önemli grubu oluşturan vergiler dışında harçlar, resimler, harcamalara katılma payları (şerefiyeler) ve benzeri mali yükümlülükler de vardır⁶²¹.

Harç, resim ve katılma paylarının vergi kavramının dışında kalmalarına karşılık Türk hukukunda, bu mali yükümler vergilerle birlikte düzenlenmiş, vergilerin hukuksal düzenine bağlanmışlardır. Anayasa'nın 73. maddesi vergi ödevi başlığını taşımakla birlikte 3. ve 4. fıkralarında “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” den söz ederek, bunların aynı anayasal ilkelere bağlanmış bulunmaktadır⁶²².

Suç ve cezada kanunilik ilkesi Anayasa'nın 38. maddesine, “*Kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş cezaları daha ağır bir ceza verilmez. ... Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik*

⁶²⁰ Kaneti, a.g.e., s.34.

⁶²¹ Güneş, a.g.e., s.20.

⁶²² Kaneti, a.g.e., s.7.

tedbirleri ancak kanunla konulur.” hükmüyle yansımıştır. Bireylerin temel hak ve hürriyetlerini güvence altına almayı amaçlayan bu hükümler aynen vergi hukukunda da geçerlidir. Yani vergi cezaları da aynı hükümlere tabi olacak ve aynı kurallara riayet edilerek uygulanacaklardır.

2.5.3.2. Kanunların Yürürlüğü ve Uygulanması Yönünden

Tarih boyunca bireyin devlete karşı mali konularda giriştiği mücadele, vergi konmasının keyfilikliğini ve aşırılığını önleme yönünde olmuştur. Verginin kanuniliği ilkesi işlevini daha çok kanunların vergi konulmasına egemen olması açısından göstermiştir. Bu nedenle verginin kanuniliği ilkesinin yalnızca vergi koymanın kanunla yapılacağını çağrıştırması söz konusu olmaktadır. Halbuki verginin kanuniliği ilkesinin kapsamına mali yükümlerin kanunlarla konulması dışında, değiştirilmesi ve kaldırılması olguları da girmektedir⁶²³.

2.5.3.2.1. Vergiler Kanunla Konulur

Anayasa, her çeşit mali yükümün kanun ile konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamayı önleyecek ilkelerin kanunda yer alması amacını gütmüştür. Yürütmenin vergi uygulaması kanunlara bağlı kılınarak, kişisel hak ve özgürlükler açısından güvence sağlamıştır. Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasındaki kuralın temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organında düzenlenmesini sağlamaktır⁶²⁴.

Vergi kanunları Anayasadan sonra vergi hukukunun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağıdır. Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla ve orada konulan temel ilkeler doğrultusunda vergi koyma yetkisi kural olarak yasama organına verilmiştir⁶²⁵. Yasama organı, vergilendirmede kanunilik ilkesi

⁶²³ Güneş, **a.g.e.**, s.21.

⁶²⁴ AYMK., 15.6.1971 günlü ve E:1970/55, K:1971/57, s.k., (Erişim)

⁶²⁵ Kırbaş, **a.g.e.**, s.24.

gereği, vergilere ilişkin şekli ve maddi düzenlemeleri ancak kanunla yapacaktır.

Vergi kanunlarının diğer kanunlardan farklı bazı özellikleri daha vardır. Vergi kanununun Anayasada yer alan kanunilik ilkesi gereği bazı hükümleri içermesi gerekmektedir. Yani kanunun içeriğinde verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, tarifesi, tahsil şekilleri gibi vergileme olayının temeli olan hususları mutlaka düzenlemesi gerekmektedir⁶²⁶.

Vergi kanunları da diğer kanunlar gibi genel ve soyut hükümler getiren metinlerdir. Ancak sürekli olma konusunda vergi kanunları diğer kanunlardan farklı bir nitelik göstermektedir. Bu durum bütçe kanunu ile yakın ilişkisinden doğmaktadır. Bütçe kanunu kamu gelirlerinin toplanmasına izin, harcamaların yapılmasına yetki veren bir kanundur. Buna göre bir verginin toplanabilmesi için vergi kanununun varlığı yeterli olmamakta, buna ek olarak, o verginin toplanması için bütçe kanununda izin verilmiş olması gerekmektedir⁶²⁷.

Ayrıca Anayasa'nın 90. maddesi çerçevesinde usulüne göre yürürlüğe konulan andlaşmalar kanun hükmünde olacağından, Türkiye Cumhuriyeti'nin gerek uluslararası gerek uluslararası kuruluşların katılımıyla ilgili olarak usulüne göre yürürlüğe konulan andlaşmaların vergilere ilişkin hükümleri de değinilen anayasal ilke sonucu, vergi kanunu hükmü niteliği taşır. Aynı şekilde yabancı devletlerle özellikle çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak yapılan andlaşmalar da aynı niteliği taşıyacaktır. Ancak söz konusu uluslararası andlaşmaların diğer vergi yasalarından farklı yönü bunlar için anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamamasıdır⁶²⁸.

⁶²⁶ Öz, **a.g.e.**, s.118; Kırbaş, **a.g.e.**, s.25.

⁶²⁷ Bayraklı, **a.g.e.**, s.38-39; Kırbaş, **a.g.e.**, s.25; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.14.

⁶²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.14; Erginay, **Vergi Hukuku**, s.23.

2.5.3.2.2. Vergiler Kanunla Değiştirilir

1924 ve 1961 Anayasalarında yer almayan bu ibare 1982 Anayasası'nda halen korunmaktadır. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin gerek şekli ve gerekse maddi kanuni düzenlemeler, ihtiyaç duyulduğunda yine kanunlarla değiştirilebileceklerdir⁶²⁹.

Vergi kanunlarında çeşitli şekillerde değişiklik yapılabilir. Mevcut vergi düzenini tamamlayıcı nitelikte olan yeni vergiler konabileceği gibi, şimdiye kadar uygulanmakta olan vergiler kaldırılabilir veya mevcut vergilerin yapısında değişikliğe gidilebilecektir⁶³⁰. Demek oluyor ki bir hükmün kapsamı tadilat suretiyle genişletilip daraltılabileceği gibi yeni anlamlar getiren hükümler de eklenebilecektir. Bunun sonucu olarak vergi kanunlarındaki değişikliklerle vergi dışı kalmalar, indirimler, ödenecek vergi miktarındaki azalmalar sağlanabileceği gibi arttırmalar da yapılabilir⁶³¹.

Vergi kanunlarının kaderinin sık sık değişmek olduğu ve ekonominin gizlilik isteyen konularında yürütme organına elastikiyet kazandırılması gereği bir arada düşünüldüğünde Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesinin isabetli olduğu düşünülebilir⁶³².

2.5.3.2.3. Vergiler Kanunla Kaldırılır

Kanuni düzenleme yapılmadan bir verginin kaldırılması mümkün değildir. Vergi kanunları yeni bir vergi kanunuyla, ilgili kanunda değişiklik yapan yeni bir kanunla, yargı organı kararıyla veya süresi dolmasıyla

⁶²⁹ Öz, a.g.e., s.119; Çağan, a.g.e., s.103.

⁶³⁰ Turhan, a.g.e., s.362.

⁶³¹ Güneş, a.g.e., s.24.

⁶³² Aliefendioğlu, "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", s.85.

yürürlükten kalkarlar. Yani kanunla konulmuş olan vergiler ancak yine kanunla kaldırılabilir⁶³³.

Anayasa Mahkemesi'nin kanunlar üzerindeki denetim yetkisi dolayısıyla vergi kanunlarını da Anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edip bunların yürürlükten kalkmaları durumunu yaratabilecektir⁶³⁴.

Kısaca belirtmek gerekirse, vergilerin kanunla konulması ve değiştirilmesi daha çok yükümlünün güvenliğine yönelik bir olgu iken, kaldırılması devletin sosyal devlet ilkesinin yükümlüye karşı ödevlerini yerine getirmesi zorunluluğunu sağlamaya yönelik gözükmektedir. Ayrıca yönetimin takdirine bırakılacak olan bir vergi almama seçeneği vergi kanunları arasında uyumu bozabileceği gibi verginin mali güç ile orantılı olması, eşitlik ve adalet ilkelerini de zedeleyebilecektir. Öte yandan bu durum verginin alınması zorunluluğu boyutu açısından da verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacaktır⁶³⁵.

2.5.4. Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin İstisnaları

Vergilendirmede kanunilik ilkesini benimseyen Anayasa'nın 73. madde hükmünü, kanun koyma hak ve yetkisini TBMM'ne veren 87. maddesi ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine ilişkin 7. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerinin TBMM tarafından konulup kaldırılabilirliği veya değiştirilebilirliği, yasama organının bu yetkisinden vazgeçemeyeceği ve bu yetkisini yürütme organına bırakamayacağı veya devredemeyeceği veya böyle bir sonucu doğuracak tasarrufta bulunamayacağı ortaya çıkmaktadır⁶³⁶. Ancak, verginin değişen durumlara göre hızla karar almayı gerektiren ekonomi politikasının bir aracı

⁶³³ Öz, a.g.e., s.119.

⁶³⁴ Güneş, a.g.e., s.26; Öz, a.g.e., s.119.

⁶³⁵ Güneş, a.g.e., s.27.

⁶³⁶ Bumin Doğrusöz, "Verginin Yasallığı İlkesi" (Erişim)

http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=81815&FoArşiv=1., 2 Ağustos 2010, s.1.

olması, yürütme organına, yasama organınca sınırlı bazı yetkilerin verilmesini zorunlu kılmaktadır⁶³⁷.

1924, 1961 ve 1982 Anayasası ile teminat altına alınmış olan vergilendirmede kanunilik ilkesinin uygulama safhasında bazı kanuni sapmalar da diyebileceğimiz istisnalara yer verilerek⁶³⁸ düzenleyici işlemler yönünden yürütme organı ya da yönetimi geniş yetkilerle donatılmıştır⁶³⁹. Kanun, ilgili konuyu, bütün ve ayrıntılarıyla şüphesiz ki düzenleyebilir. Fakat zaruret olmadıkça bundan kaçınması ihtiyaca ve toplum yararına daha uygundur. Çünkü kanun, yapılışı kolay olmayan üstün bir hukuk kaynağıdır. İdari sorunların teknik niteliği ve konuların değişkenliği dolayısıyla kanunun aşırı düzenlemelere girişmesi sakıncalı olur. İdari hizmetlerin tam olarak görülmesini zorlaştırır⁶⁴⁰.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin düzenleme yetkisi kavramları vergi hukuku alanında vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda birbirleriyle en çok çatışan iki kavram olarak nitelendirilebilir⁶⁴¹.

Vergi kanunları, verginin kanuniliği ilkesi gereği, yürütme organının diğer faaliyetlerine ilişkin kanunlara göre daha ayrıntılı hükümler taşır. Ancak bu, kanun koyucunun vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesi anlamına gelmez. Vergi kanunları, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilirler⁶⁴². Yürütme organı diğer alanlarda olduğu gibi

⁶³⁷ Çağan, a.g.e., s.326.

⁶³⁸ Öz, a.g.e., s.133.

⁶³⁹ Sadık Kırbaş, “Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.29, Ocak, 1984, s.37.

⁶⁴⁰ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku: Genel Konular**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:326, 1970/72, s.131.

⁶⁴¹ Cenker Göker, “Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, C. 2, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 2009, s.1033.

⁶⁴² Çağan, a.g.e., s.130

vergileendirme alanında da kanuni dayanak olmaksızın yetki kullanamayacaktır⁶⁴³.

Vergileendirmede kanunilik ilkesinin istisnaları olarak, Bakanlar Kurulu'nun vergileendirme alanındaki yetkisi, uzlaşma müessesesi, yürürlükteki uluslararası vergi andlaşmaları olarak sıralayabiliriz.

2.5.4.1. Bakanlar Kurulu'nun Yetkisi

Günümüzde parlamentonun üstünlüğüne dayanan sosyal hukuk devleti anlayışının yanı sıra yürütmenin üstünlüğüne dayanan "düzenleyen devlet" ortaya çıkmaktadır⁶⁴⁴. Son yarım yüzyılda batı demokrasilerinde giderek güçlenen yürütmenin üstünlüğüne yol açan nedenler ekonomik gelişimin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır⁶⁴⁵.

1982 Anayasası'na yasama-yürütme ilişkilerinde egemen olan genel mantık vergileme alanında da gözlemlenmektedir. 1982 Anayasası, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak yürütmeyi sadece yasama yetkisine bağlı, ondan türetilen bir görev olarak değil, aynı zamanda bir yetki olarak da belirtmiştir. Yürütme organı bütün yetkilerini kanundan almamaktadır. Kanun aracılığı ile de olsa Anayasadan aldığı kanun hükmünde kararname çıkarma, olağanüstü hal ilanı, sıkıyönetim ilanı gibi yetkilerle de donatılmıştır⁶⁴⁶.

Yürütme organının vergileendirme konusundaki yetkisi, kural olarak bağlı yetkidir. Bu organın vergileendirme alanındaki istisnai düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları, anayasa ile veya kanunlarla belirlenir⁶⁴⁷.

Yürütme organı belli sınırlara ve koşullara bağlı olsa da vergileme alanında düzenleme yetkisine sahiptir. 1982 Anayasası'nın yürütmeyi bir

⁶⁴³ Çağan, a.g.e., s.111.

⁶⁴⁴ Erdoğan Teziç, "Batı Demokrasilerinde Yürütme'nin Üstünlüğü ve Yeni Kurumlar Dengesi", **İdare Hukuku ve İdare İlimler Dergisi**, İstanbul, 1980, s.95.

⁶⁴⁵ Teziç, a.g.m., s.91.

⁶⁴⁶ Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.173.

⁶⁴⁷ Çağan, a.g.e., s.7.

görev olmasının yanı sıra yetki olarak da nitelendirmesi, bu organın güçlendirilmiş olması nedenine dayanmaktadır⁶⁴⁸.

2.5.4.1.1. Olağan Dönemde Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi

Bakanlar Kuruluna vergilendirme alanında tanınan düzenleme yetkisi vergilendirmede kanunilik ilkesinin istisnalarının başında gelmektedir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında yer verilen, "Bakanlar Kurulu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna ve oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak kaydıyla, değişiklik yapmak yetkisine haizdir." kuralından almaktadır.

Anayasa kanunilik ilkesini bir dereceye kadar yumuşatarak yürütme organına da bazı temel öğeler konusunda düzenleme yetkisi vermiştir⁶⁴⁹. Bakanlar Kurulu'nun değiştirme yetkisi iki yönden sınırlanmıştır. Bunlardan birincisi sınırlama konusuna ilişkindir. Buna göre Bakanlar Kurulu yalnızca mali yükümlerinin muafık, istisnalar ve oranlarında değişiklik yapabilecektir. İkinci olarak, bu öğelerde Bakanlar Kurulu, yetkiyi veren kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapabilecektir⁶⁵⁰.

Bu yetki, özellikle ekonomik alandaki ani değişme ve gelişmeler karşısında ekonomiye çabuk ve etkili müdahale edilmesi, verginin etkinliğinin düzenlenmesi için vergilemeye ilişkin değişikliklerin hızlı bir şekilde yapılarak kamu yararının sağlanması amacıyla verilmiştir⁶⁵¹. Aksi halde, kanunilik

⁶⁴⁸ Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.173.

⁶⁴⁹ Kırbaş, **a.g.e.**, s.29.

⁶⁵⁰ Güneş, **a.g.e.**, s.25; Kırbaş, **a.g.e.**, s.29; Yılmaz, "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", s.198; Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisi", (Erişim) http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/1_2_17.pdf, 1 Ağustos 2010, s.10.

⁶⁵¹ Çağan, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", s.218; Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Tük Vergi Politikası", s.6; Kırman, **a.g.m.**, s.10; Gündüz, **a.g.m.**, s.102; Doğrusöz, **a.g.m.**, s.1; M. Aykut Kelecioğlu, "Vergi Kanunları ile Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092755.htm, 15 Ağustos 2010, s.6.

ilkesinin sert kalıbı içinde kalınması halinde, kamu maliyesinin vergi aracının kısa vadeli ekonomi politikası amaçları yönünde kullanılması mümkün değildir⁶⁵².

Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 73/4 madde hükmünü, yürütmeye yetkili olma gücü veren, Anayasa hükümleri arasında saymış; bunları Anayasa'nın 7. maddesinde, kanunla düzenleme ve yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin ayrık halleri ya da istisnaları olarak değerlendirmiştir⁶⁵³.

Verginin değişik durumlara göre hızla karar almayı gerektiren ekonomi politikasının bir aracı olması, yürütme organına, yasama organınca sınırlı bazı yetkilerin verilmesini gerektirir. Bu durumda yürütme organı, kaynağı yasama organında bulunan bağlı bir yetki kullanmaktadır⁶⁵⁴. Bu yetkinin sınırlarının mutlak suretle kanunla çizilmiş olması koşulu aranmaktadır. Yani yürütmeye verilen yetkinin sınırı yasama organı tarafından çizilerek, temsilsiz vergi olmaz prensibinin sürdürülmesi sağlanmış olur⁶⁵⁵.

Bakanlar Kurulu, ilgili madde de belirtilen vergilendirme öğeleri dışında, vergilendirmenin temel unsurlarına ilişkin (mükellef, sorumlu, konu, matrah ve vergiyi doğuran olay) olarak düzenleme yapamaz⁶⁵⁶. Vergileme alanında yeni ödevler ve şekilsel yükümlülükler getiremez⁶⁵⁷.

Bakanlar Kuruluna yetki tanıyan hüküm incelendiğinde, maddede sayılan verginin temel öğelerinde hangi ölçülerde değişiklik yapılacağı konusu açık değildir. Dolayısıyla Anayasada herhangi bir sınırlama getirilmemesi, yasamanın yürütmeye vergilendirmenin temeli olan vergi nispeti, istisna ve muafiyetlerde sınırsız değişiklik yapma imkânı verdiği

⁶⁵² Çağan, “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi”, s.218; Karakoç, **a.g.m.**, s.327.

⁶⁵³ AYMK., 1.1.1985 günlü E.1984/6, K.1985/1, s.k., (Erişim)

⁶⁵⁴ Aliefendioğlu, “Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Tük Vergi Politikası”, s.6; Kaneti, **a.g.e.**, s.37.

⁶⁵⁵ Kelecioğlu, **a.g.m.**, s.6.

⁶⁵⁶ Öz, **a.g.e.**, s.73; Güneş, **a.g.e.**, s.161; Doğrusöz, **a.g.m.**, s.2.

⁶⁵⁷ Güneş, **a.g.e.**, s.166; Doğrusöz, **a.g.m.**, s.2.

biçimde yorumlanmamalıdır. Anayasal denetim “norm” denetimidir. Her denetim temelinde bir anlamda yasama organı yetki alanının ve sınırının tartışılmasıdır. Anayasa’nın vergi konusundaki istisnai yetkisi, temel Anayasa kuralının anlamını kaybettirecek şekilde geniş ve sınırsız olamaz. Yani istisnai kural, temel kuralın anlamını yitirecek derecede sonuç doğurmamalıdır⁶⁵⁸.

Bakanlar Kurulu Anayasa ile kendisine tanınmış olan bu yetkiyi doğrudan doğruya kendisi kullanmalıdır; bunu Maliye Bakanlığı’na ya da başka bir organ veya makama devredemez⁶⁵⁹.

Diğer taraftan, vergi ödevine ilişkin 73. madde Anayasa’nın siyasi haklar ve ödevlere ilişkin dördüncü bölümünde yer aldığından Anayasa’nın 91/1 madde hükmü nedeniyle Bakanlar Kurulu, sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere vergiler konusunda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi yoktur⁶⁶⁰.

2.5.4.1.1. Olağanüstü Dönemlerde Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi

Olağanüstü durumlar, genel olarak kanun koyucunun önceden kestiremeyeceği olaylardır⁶⁶¹. Örneğin iktisadi bunalımlar ve doğal afetler, başkaldırmalar, yurdun tümünü tehlikeye sokabilecek savaş hali olağanüstü durumlara girer.

⁶⁵⁸ Öz, **a.g.e.**, s.136; Yürekli, **a.g.m.**, s.6.

⁶⁵⁹ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:2956/648, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982, s.82.

⁶⁶⁰ Kırbaş, “Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler” s.42; Kaneti, **a.g.e.**, s.20; M. Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No:121, 2008, s.39; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.19; Bayraklı, **a.g.e.**, s.16; Gündüz, **a.g.m.**, s.103; Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, s.175; Kırman, **a.g.m.**, s.8; Karakoç, **a.g.m.**, s.328.

⁶⁶¹ Server Tanilli, **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş**, İstanbul, Adam Yayınları, 2002, s.365.

Olağanüstü durumlar bireysel hak ve özgürlüklerde birtakım kısıtlamalara yol açtıkları için anayasalarda ve kanunlarda temellenirler ve istisnai bir yönetim gerektirirler⁶⁶².

Sıkıyönetim ve olağanüstü hal KHK'leri olağan KHK'ler bakımından Anayasada yer alan konu sınırlamalarına tabi değildir. Başka bir deyişle temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevlerde bu tür KHK'lerle düzenlenebilir⁶⁶³. Olağanüstü dönemlerde Bakanlar Kurulu'nun Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasındaki yetkisine ilaveten, Anayasa'nın 91. maddesi gereğince Bakanlar Kurulu tarafından sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde vergi konusunda kanun hükmünde kararname çıkartabilir. Olağanüstü hallerde çıkartılan KHK'ler 148. madde gereğince Anayasa Mahkemesi'nin denetimi dışında tutulmuşlardır⁶⁶⁴.

Olağanüstü hallerde Bakanlar Kurulu'nun vergilendirme konusundaki yetkisi, yasama organının yetkisinden daha güçlü bir nitelik arz etmektedir. Çünkü bu durumlarda kullanılan yetki sürekli, TBMM'nin bilgi ve onayı dışında ve Anayasa Yargısından da uzak bir şekilde kullanılabilir⁶⁶⁵. Dolayısıyla olağanüstü hallerde Bakanlar Kuruluna verilen aşırı yetkiler, hukuk devleti ilkesiyle çelişen ve vergilendirmede kanunilik ilkesinin istisnasını teşkil eden önemli bir durumdur⁶⁶⁶.

2.5.4.1.2. Dış Ticaretin Düzenlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu'nun Yetkisi

1982 Anayasası'na göre yasama organının yürütme organını vergilendirme alanında yetki verdiği ve kanunilik ilkesinin istisnasını oluşturan dışalım, dışsatım ve diğer dış ticaret işlemleridir⁶⁶⁷.

⁶⁶² Tanilli, **a.g.e.**, s.461.

⁶⁶³ Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.175; Yürekli, **a.g.m.**, s.7.

⁶⁶⁴ Kırbaş, "Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler" s.43; Kaneti, **a.g.e.**, s.20-21.

⁶⁶⁵ Lütfi Duran, "Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye'nin Hukuk Düzeni- I" C. 19, S.1, **Amme İdaresi Dergisi**, Mart, 1986, s.16.

⁶⁶⁶ Öz, **a.g.e.**, s.137.

⁶⁶⁷ Güneş, **a.g.e.**, s.173.

Anayasa'nın ekonomik hükümleri düzenleyen ikinci bölümünde piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi başlığı altında yer alan 167. maddesinin 2. fıkrasında, "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükleri dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir." kuralına yer verilmiş, bu hükme dayanarak çıkarılan 2967 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, bu amaçla, dış ticaret işlemleri üzerine ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması hususunda Bakanlar Kuruluna yetki vermektedir.

Bu hüküm, Bakanlar Kuruluna dış ticaret işlemlerinin gerektirdiği çabuk harekete geçme imkanını ve esnekliğini sağlamaktadır⁶⁶⁸. Bu yetki, yasama yetkisinin devredilmezliğinin, yani yasama yetkisinin TBMM'nce kullanılması zorunluluğunun istisnalarından birini oluşturmaktadır⁶⁶⁹.

Vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülüklerin ne olduğu tartışma konusu olmuştur⁶⁷⁰;

Bir görüşe göre, Anılan hükümde yer alan ek mali yükümlülük kavramı Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında tutulmuş olmakla birlikte, kamusal güce dayalı olarak alınmaları nedeniyle, diğer mali yükümler (benzeri mali yükümlülük) kapsamında düşünülebilir⁶⁷¹. Bu halde Anayasanın 167. maddesinin 2. fıkrasında hükme bağlanan dış ticaretin düzenlenmesi 73. maddenin 3. fıkrasının sınırlı bir istisnası olarak kabul edilmelidir. Şöyle ki Bakanlar Kurulu düzenleyici yetkisini Anayasa'nın 73. maddesinde olduğu gibi ek mali yükümlerinin tüm temel unsurların yani tüm ana öğelerine yönelik olarak değil,

⁶⁶⁸ Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", s.176; Uluatam, Methibay, **Vergi Hukuku**, s.10; Karakoç, **a.g.m.**, s.328.

⁶⁶⁹ Karakoç, "Türk Hukuku'nda Vergi Kanun'larının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi" s.328.

⁶⁷⁰ Çağan, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", s.219.

⁶⁷¹ Kaneti, **a.g.e.**, s.8; Uluatam, Methibay, **Vergi Hukuku**, s.10; Çağan, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi", s.219.

ancak kanunda belirtilmek ve çerçeveleri çizilmek kaydıyla ek mali yükümlerin, oranlarına, indirimlere, istisnalara, bağışıklıklara yönelik olarak kullanılmalıdır. Aksi bir durum vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmayacaktır⁶⁷².

Diğer bir görüşe göre, Bakanlar Kuruluna verilen yetki hem konusu, miktarı, ödeme şekli ve usul hükümleri gibi temel unsurlarını belli ederek ek bir mali yükümlülük ihdas edecek hem de bunu re'sen kaldırma yetkisiyle donatılacaktır. Bu yetki 73. maddenin 4. fıkrasında tanımlanan yetkiden nicelik bakımından olduğu kadar, nitelik bakımından da farklıdır. Maddenin lafzından anlaşılan, ek mali yükümlülüklerin, vergi benzeri mali yükümlülüklerden farklı olduğu şeklindedir⁶⁷³. Her iki düzenlemenin ortak paydası “mali yükümlülük” kavramı olmakla birlikte anayasa koyucu ek mali yükümlülükler ayrı ve özel bir anlam yüklemiş, diğerlerinden farklı bir statü tanımıştır. Madde hükmünde ek mali yükümlülükleri “vergi benzeri mali yükümlülükler dışında” tanımlanarak yürütme organının tam vergileme yetkisi kapsamında ele alınmışlardır⁶⁷⁴.

Konuyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda⁶⁷⁵ “Anayasa’nın 167. maddesinin 2. fıkrası ile sözü edilen ek mali yükümlülüklerin konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi söz konusudur. Bir ek mali yükümlülüğün konulması onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükleri koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır” şeklinde ek mali yükümlülük

⁶⁷² Güneş, **a.g.e.**, s.177-178; Çağan, “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi”, s.219; Yürekli, **a.g.m.**, s.16.

⁶⁷³ Oktar, **a.g.m.**, s. 155.

⁶⁷⁴ Oktar, **a.g.m.**, s.166.

⁶⁷⁵ AYMK., 12.6.1996 günlü ve E.1995/50, K.1996/19, (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1266&content=, 13 Ağustos 2010; AYMK., 1.1.1985 günlü E.1984/6, K.1985/1, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=703&content=, 13 Ağustos 2010.

kavramını benzeri mali yükümlülük kavramından farklı olarak nitelendirmiş ve iptali istenilen hükümleri Anayasa'nın 7. maddesinde yer alan yasama yetkisinin devredilmezliği kuralının istisnaları olarak kabul etmiş ve Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.

Ek mali yükümlülük koyma ve kaldırma işlemi konusunda yetkili kılınan Bakanlar Kurulu'nun, bu alanda kanun koyucu gibi hareket etme salahiyetine sahip olduğu, ilgili Anayasa Mahkemesi kararında da teyit edilmektedir. Demek oluyor ki Ülkenin üstün menfaatleri söz konusu olduğunda Bakanlar Kuruluna oldukça önemli bir alanda yasama organının yetki devri söz konusudur⁶⁷⁶. Burada yasama ve yürütme kuvvetleri arasındaki dengenin yürütme lehine bozulması, 1982 Anayasası'nın en önemli özelliklerinden biri olup, bu madde hükmünün genel eğilimi, bir yansıması olarak düşünülmelidir⁶⁷⁷.

2.5.4.2. Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma, gerek vergi yönetimi gerek yükümlü bakımından, somut bir vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığın yargı organına gitmeksizin kısa sürede, yönetsel aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik barışçı bir çözüm yoludur⁶⁷⁸.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi gereğince vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemiştir. Ancak Türk Vergi Hukuku'nda istisnai olarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi durumunda sınırlı da olsa kanunla belirlenen koşullar altında irade özgürlüğü ve sözleşmeye dayanan uzlaşma müessesine yer verildiği görülmektedir.

Uzlaşma, vergi yönetimi ve mükellefin serbest iradelerine dayalı bir sözleşmedir. Bu sözleşme her iki tarafın karşılıklı tavizler vererek, belli bir

⁶⁷⁶ Öz, **a.g.e.**, s.139.

⁶⁷⁷ Oktar, **a.g.m.**, s.156.

⁶⁷⁸ Ahmet Kumrulu, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, S.72/73, Ankara 1989, s.16; Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", **Danıştay Dergisi**, S.32-33, Ankara, 1979, s.143.

rakam üzerinde pazarlık usulüyle anlaşmalarına dayanmaktadır. Anlaşma gerçekleşikten sonra yani söz konusu vergi veya ceza konusunda uzlaşıldıktan sonra artık kanuni yollara gidilmeyecektir⁶⁷⁹.

Uzlaşma, ikna ve pazarlık niteliğiyle, vergilemenin dayandığı zorlama (cebir) biçimindeki ilkeyle çelişmesine, tarh edilen verginin ve kesilen cezanın bir kısmının alınmasından vazgeçilmesi sonucunu doğuran özelliği nedeniyle eşitlik ve mali güç gibi bazı anayasal ilkelerin yanı sıra kanuni olarak alınması gereken bir vergi asıl ve fer'ilerinin alınmasından vergi yönetimince vazgeçilmesi noktasında vergilendirmede kanunilik ilkesine de ters düşmesine⁶⁸⁰ ve Anayasaya uygunluğu bu yönden tartışmalı olan uzlaşma kurumu, devlet açısından tahsilâtın gecikmeksizin yapılmasının önemi karşısında⁶⁸¹, pratikliği ve uyuşmazlıkları azaltmada başarılı bir araç olarak gözükmesi nedenleriyle idari çözüm yolu olarak vazgeçilmez bir kurumdur⁶⁸².

2.5.4.3. Uluslararası Vergi Andlaşmaları

Uluslararası ekonomik ilişkilerin ve değişimlerin yoğunlaşması ile birlikte vergi hukuku ulusal sınırların dışına taşmış bulunmaktadır. Vergi hukuku alanında uluslararası boyutta ortaya çıkan en önemli sorun çifte vergilendirme sorunudur⁶⁸³.

Uluslararası vergi andlaşmalarının amacı sadece çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olmayıp, bu andlaşmalarda devletlerin mali idareleri arasında işbirliği ve bilgi alışverişine ilişkin hükümler de yer alır; uluslararası vergi kaçakçılığı bu yoldan önlenmeye çalışılır⁶⁸⁴.

1982 Anayasası'nın uluslararası andlaşmaların hukuksal temelini ve uygulanma kudretini hükme bağlayan 90. maddesine göre, Türkiye

⁶⁷⁹ Öz, **a.g.e.**, s.140-141; Kaneti, **a.g.e.**, s.232; Ayaz, "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", s.2.

⁶⁸⁰ Öz, **a.g.e.**, s.141; Çağan, **a.g.e.**, s.139; Güneş, **a.g.e.**, s.182.

⁶⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.170.

⁶⁸² Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", s.143.

⁶⁸³ Kaneti, **a.g.e.**, s.24; Bayraklı, **a.g.e.**, s.15.

⁶⁸⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.61.

Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması kanun ile uygun bulunmasına bağlıdır.

Uluslararası andlaşmaları görüşmeye ve imzalamaya yürütme organı yetkili olduğuna göre, 1982 Anayasası'nda da uluslararası andlaşma yapma yetkisi yasama ve yürütme organları arasında paylaştırılmıştır⁶⁸⁵.

Uluslararası vergi andlaşmaları, Türk Vergi Hukuku'nun temel ve zorunlu kaynaklarından biridir. Kanun gücünde olup yargı ve yürütme organlarını bağlayıcı niteliktedir⁶⁸⁶.

Anayasa'nın vergilerin kanuniliği ilkesini öngören 73. maddesi ile uluslararası andlaşmaları düzenleyen 90. maddesi birlikte yorumlandığında vergilendirmeye ilişkin hüküm taşıyan andlaşmaların onaylanmalarının kanun ile uygun bulunması gerekeceği sonucu ortaya çıkmaktadır⁶⁸⁷.

Uluslararası vergi andlaşmaları hakkında Anayasa Yargısı prensipleri uygulanmaz. Bu andlaşmalar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı Anayasa'nın 90. maddesinde belirtilmektedir⁶⁸⁸. Yani verginin kanuniliği ilkesinin öngördüğü "meclisten çıkmış olma" şekilsel yönü onay kanunu ile bir ölçü yerine getirilmiş olsa bile Anayasaya aykırı kurallar taşıma olasılığı, kuramsal da olsa var olabilecek vergisel andlaşmaların bu kuralları hukuk denetiminden yoksun kalmaktadır. Böylece verginin kanuniliği ilkesinin hukuk devleti ilkesine bağlı olarak öngördüğü yaptırımsal yön yani verginin kanuniliği ilkesine uygunluk denetimi bunlar hakkında uygulanamamaktadır⁶⁸⁹.

Anayasanın 90. maddesinin son fıkrasında, "usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla

⁶⁸⁵ Çağan, **a.g.e.**, s.223; Erginay, **Vergi Hukuku**, s.23; Bayraklı, **a.g.e.**, s.15.

⁶⁸⁶ Kırbaş, **a.g.e.**, s.26.

⁶⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.61.

⁶⁸⁸ Selim Kaneti, "Avrupa Topluluğu Hukuku Üstünlüğü Karşısında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası", (Erişim), http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg7/selim.pdf, 30 Ağustos 2010, s.139; Güneş, **a.g.e.**, s.191; Kırbaş, **a.g.e.**, s.27.

⁶⁸⁹ Öz, **a.g.e.**, s.142.

kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır” kuralına yer verilmek suretiyle söz konusu kanunların milli mevzuattan daha güçlü olduğu daha da açık bir şekilde ifade edilmiştir.

3. DİĞER VERGİLENDİRME İLKELERİ

3.1. Hukuki Güvenlik İlkesi

Anayasa’nın 2. Maddesinde “Cumhuriyetin nitelikleri” arasında sayılan hukuk devletinin varlık şartlarından biri olan⁶⁹⁰ hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelir⁶⁹¹. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Bu güvenliğin sağlanabilmesi her şeyden önce, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır⁶⁹².

Bir hukuk devletinde, kişiler, kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğunu önceden bilme ve davranışlarını bu kurallara göre düzenleyebilme imkânına sahip olmalıdır. Aksi takdirde, kendilerini hukuki güvenlik içinde hissetmeleri mümkün değildir. Bugün hukuka uygun olarak yaptıkları davranış, sonradan kabul edilen bir kanun veya düzenleyici işlemle hukuka aykırı hale gelebiliyorsa, kişilerin hukuki güvenliğinin sarsılması kaçınılmazdır⁶⁹³.

Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan biri, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan

⁶⁹⁰ Özbudun, **a.g.e.**, s.122.

⁶⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.45; Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri” **Vergi Dünyası Dergisi**, S.212, Nisan, 1999, s.95.

⁶⁹² Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.91.

⁶⁹³ Kemel Gözler, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, C. 1, Bursa, Ekin Kitabevi, 2009, s.126.

biri olan vergilendirme alanıdır⁶⁹⁴. Kişiler, devletin vergiler yolu ile hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenilebilecektir⁶⁹⁵.

Vergilendirme açısından hukuki güvenlik, kişilere yüklenen vergi yükünün tam ve net olarak belli olmasıyla, vergi kanunlarının kesin, açık, yalın ve anlaşılabilir olmasıyla sağlanabilir. Ayrıca bu ilke, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanmamasını da gerektirmektedir. Nihayet hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukukunda kıyası da yasaklamaktadır. Aksi halde, idare veya yargı organlarının kıyas yoluyla yeni vergiyi doğuran olaylar yaratmaları veya vergi yükünü arttırmaları ihtimali bulunmaktadır⁶⁹⁶.

Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesi kapsamına, vergilendirmenin belirliliği, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleri girmektedir⁶⁹⁷.

3.1.1. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği de devlet faaliyetlerinin belirliliğidir. Hukuk devletinde, idarenin eylem ve işlemlerinin idare edilenler tarafından önceden tahmin edilebilir ve bilinebilir olması, hukuki güvenliğin sağlanmasında önemli rol üstlenmektedir⁶⁹⁸.

Vergi uygulamasının başarısı bakımından, vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından anlaşılabilir şekilde ortaya konulmuş bulunması gerekir⁶⁹⁹.

⁶⁹⁴ Tekbaş, **a.g.e.**, s.207.

⁶⁹⁵ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.141.

⁶⁹⁶ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.141.

⁶⁹⁷ Çağan, **a.g.e.**, s.172.

⁶⁹⁸ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2004, s.44.

⁶⁹⁹ Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, s.14.

Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergi kanunlarında vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil şekillerinin ve zamanlarının gerek idare gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder⁷⁰⁰. Vergilendirmeyi ilgilendiren hususların belirsizlik ihtiva etmesi, iyi niyetli mükelleflerin dahi zor durumda kalması sonucunu yaratabilir⁷⁰¹. Mükelleflerin bu bilgilere sahip olmaları halinde, hata yapmaları aza indirilecek, vergiye yönelik işlemlerde keyfilik kalmayacak ve iktisadi kararların alınmasında daha rasyonel olunabilecektir⁷⁰².

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır⁷⁰³.

Vergilemede belirlilik ilkesine göre, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olması gerekir. Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay esas unsur olduğuna göre, bu konuda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır.⁷⁰⁴ Bu ilkeye uyulmaması halinde eşitsizlikten bile daha kötü sonuçlara yol açabilmesi nedeniyle Adam Smith, vergilemede belirlilik (kesinlik) ilkesinin, eşitlik ilkesinden bile önemli olduğunu vurgulamıştır⁷⁰⁵.

Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenecektir. Belirlilik ilkesi bir yandan yükümlülerin hukuki güvenliğini korurken diğer yandan da vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır⁷⁰⁶. Vergi idaresinin vergi usulüne ilişkin faaliyetlerinin yasallığı, bir yandan vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlar, öte yandan da idarenin kamu

⁷⁰⁰ Karakoç, “Türk Hukuku’nda Vergi Kanun’larının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, s.312; Çağan, **a.g.e.**, s.172; Aksoy, **a.g.e.**, s.226; Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.12; Türk, **a.g.e.**, s. 137; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.26; Ayaz, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, s.64; Akbulut, “Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, s.88.

⁷⁰¹ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.196; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.26.

⁷⁰² Çelik(Tüzün), **a.g.e.**, s.12; Akdoğan, **a.g.e.**, s.196; Herekman, **a.g.e.**, C. 2, s.25.

⁷⁰³ Çağan, **a.g.e.**, s.172.

⁷⁰⁴ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.92; Çağan, **a.g.e.**, s.173.

⁷⁰⁵ Turhan, **a.g.e.**, s.191-192.

⁷⁰⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.46; Turhan, **a.g.e.**, s.191; Çağan, **a.g.e.**, s.172; Özer, **a.g.e.**, s.71.

hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını ayrıcalıklı, daha hızlı ve etkili usulde tahsil ve takip edebilmesine olanak verir⁷⁰⁷.

Vergilendirmede belirlilik ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için kişisel vergi yükünün açık bir biçimde önceden hesaplanabilir ve tahmin edilebilir nitelikte olması gerekir. Bu nedenle, vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır⁷⁰⁸.

Bu ilkenin, verginin mali fonksiyonları kadar sosyo-ekonomik fonksiyonları açısından da önemi vardır. Yapılacak bir iş girişimi ile ilgili olarak ödenecek vergi tutarının bilinmemesi yatırım riskini artıracaktır⁷⁰⁹.

Eğer bir iş veya işlem vergiye tabi ise ve mükellefler bunun belirlenme şekli ve matrahı hakkında kurallardan sonuç çıkarabiliyorsa, vergide belirlilik ve açıklık ilkesi hedefine yaklaşılmış demektir. Diğer taraftan, eğer vergi matrahı sübjektif değerlendirmelere bağlı ise veya işlemlerin niteliklerinin vergisel sonucunun ne olduğu belirlenemiyor veya sınıflandırılmıyorsa, vergi yapısı belirlilik ilkesinden uzaktır⁷¹⁰.

Belirlilik ve açıklık bir vergi sistemi için önemlidir çünkü bu ilke kurallara uyumu geliştirir ve sisteme saygıyı artırır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanabilmesi için, vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır. Böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açık olarak anlayabilmelidir. Bu durum vergi uyuşmazlıklarını da en az düzeye indirecektir. Ayrıca bir vergi kanununda başka hukuk kurallarına yollama yapılıyorsa, bu kuralların çok açık bir biçimde gösterilmesinde yarar vardır⁷¹¹.

⁷⁰⁷ Ayaz, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, s.1.

⁷⁰⁸ Çağan, **a.g.e.**, s.173.

⁷⁰⁹ Akdoğan, **a.g.e.**, s.196.

⁷¹⁰ Ayaz, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz ilke”, s.64.

⁷¹¹ Çağan, **a.g.e.**, s.173; Ayaz, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, s.64.

3.1.2. Geriye Yürümezlik İlkesi

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi olmakta devam edeceğini ifade etmektedir.⁷¹² Kanunlar esas olarak, geleceğe yönelik hükümleri, emirleri ve yasakları kapsamaktadır.⁷¹³ Yani hukuki etkilerini, yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren göstermeye başlarlar. Yürürlük tarihinden önce bir tarihin belirlenmesi halinde kanun hukuken var olmadığı dönemin ilişkilerini düzenler hale gelecektir. Bu bakımdan yürürlüğe giriş tarihi geçmişini kapsayacak şekilde belirlenmemelidir.⁷¹⁴ Bu ilke, kişi hak ve özgürlüklerinin yasamanın keyfiliklerine karşı korunması amacına yöneliktir.⁷¹⁵ Buna karşılık, suç ve cezalarla, ödev ve sorumlulukları ortadan kaldıran ya da hafifleten veya hak sağlayan kanunların geçmişe yürütülebileceği kabul edilmektedir.⁷¹⁶

Vergi kanunların yürürlüğe girmesi ve yürürlükten kaldırılması diğer kanunlarda olduğu gibidir. Kanun metninde yürürlük tarihi belirtilmişse o tarihte, böyle bir hüküm yoksa Resmi Gazete’de yayımlandığı günden itibaren 45 gün sonra yürürlüğe girer.⁷¹⁷ Kanunların geçmişe yürümezliği veya geçmişini kapsamaması ilkesinin anlamı, bunların yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olaylara uygulanmamalarıdır.⁷¹⁸ Bu durum, hukuk sistemlerinin genellikle kabul ettikleri temel ilkedir.⁷¹⁹ Vergi kanunlarının

⁷¹² Karakoç, **a.g.m.**, s.313.

⁷¹³ Onar, **a.g.e.**, C. 1, s.369.

⁷¹⁴ Şükrü Kızılot, v.d., **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.54.

⁷¹⁵ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku: Genel Kısım**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2007, s.63; Coşkun Can Aktan, Ufuk Gencel, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukilik İlkesinin İhlali”, <http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt5.say%C4%B11/5.1%20aktan%20gencel.pdf>, 11 Eylül 2010, s.4.

⁷¹⁶ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 2001, s.281.

⁷¹⁷ 28.5.1928 tarihli, 1322 sayılı Kanunların Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanunun 3. Maddesi.

⁷¹⁸ Çağan, **a.g.e.**, s.179; Karakoç, **a.g.m.**, s.313.

⁷¹⁹ Aktan, Gencel, **a.g.m.**, s.4; Erginay, **Vergi Hukuku**, s.44; Onar, **a.g.e.**, Cilt 1, s.369; Ahmet Ak, “Yasaların Zaman Bakımından Uygulanması ve Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi”, (Erişim) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034318.htm>, 11 Eylül 2010, s.3.

geriye yürümezliği ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi ve kazanılmış haklara saygı açısından önemlidir⁷²⁰.

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Vergide adalet bir anlamda kazanılmış haklara dokunulmamasını gerektirir⁷²¹. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile birlikte hukuk devleti ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının geriye yürümezliğinin benimsenmesinin amacı, yükümlülerin eski tarihlere yönelik yeni, beklenmedik ve olağan dışı mali yükümlülüklerle karşı karşıya bırakılmamasıdır⁷²². Çünkü, kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yapar. Sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemleri için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bundan olumsuz yönde etkilenir⁷²³. Geriye yürümezlik ilkesinin amacı, kanun koyucunun keyfi hareketlerini engellemek ve hukuk kurallarına karşı toplumun güven duymasını sağlamaktır⁷²⁴. Bu bakımdan vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi gerekliliği meydana çıkar⁷²⁵.

Geriye doğru vergileme, hükümetler tarafından çıkarılan kanunlar çerçevesinde daha önce yürürlükte bulunan vergi ve mali yükümlülüklerle ilave yeni bir vergi ve mali yükümlülük getirilmesi veya mevcut vergi ve mali yükümlülüklerin oranlarında bir artış yapılması şeklinde tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle, kanuni düzenlemelerle, gelir, servet, harcama ve diğer kaynaklar üzerinden alınmakta olan vergilere daha sonra ilave bazı yeni vergiler

⁷²⁰ Çağan, **a.g.e.**, s.180.

⁷²¹ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.48.

⁷²² Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/302/2838.pdf>, 12 Eylül 2010, s.247.

⁷²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.47; Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.25; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.20; Gözler, **a.g.e.**, s.127; Öz, **a.g.e.**, s.58; Aktan, Gencel, **a.g.m.**, s.5.

⁷²⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004, s.102.

⁷²⁵ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.48.

konulması ya da daha önce yürürlükte olan vergilerin oranlarında artışlar yapılması anlamına gelmektedir⁷²⁶.

Geriye yürümezlik ilkesi ile önceki kanun yürürlükte iken usulüne göre elde edilen haklar korunmuş olmaktadır⁷²⁷. Bu bakımdan geriye yürümezlik ilkesi kazanılmış hak kavramı ile açıklanmaya çalışılmaktadır. Bu anlayışa göre, yeni kanun kazanılmış hakkı zedeliyorsa geriye yürür niteliktedir⁷²⁸. Diğer yandan, hukuk devleti kavramının, başka bazı unsurlar yanında, kişilerin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri, başka bir deyişle hukuki bir güvenlik içinde bulunmaları gereğini de içerdiği çağdaş demokratik toplumlarda kabul edilmektedir. Böyle bir hukuki güvenlik, doğal bir biçimde, kanunların ancak çıkartıldıktan sonraki olaylar ve durumlara uygulanması zorunluluğunu getirir⁷²⁹.

Türk Anayasalarında ve Vergi Usul Kanunu'nda vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm yer almamakla birlikte⁷³⁰ hukukun temel ilkelerinden olan kanunların ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması, Anayasa'nın temel hak ve ödevleri düzenleyen ikinci kısmında yalnızca ceza hukukuna ilişkin olarak ifade edilmekle beraber, vergi hukukunda da genel olarak geçerliliğini korumaktadır⁷³¹. Ancak, bu ilkeye ceza hukukunda olduğu gibi mutlak ve kesin bir ilke olarak bakılmamakta

⁷²⁶ Aktan, Gencil, a.g.m., s.1.

⁷²⁷ Kırbaş, a.g.e., s.65.

⁷²⁸ Tekin Akıllıoğlu, "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/tekin.pdf, 13 Eylül 2010, s.281; Bayraklı, a.g.e., s.22.

⁷²⁹ Uluatam, Methibay, a.g.e., s.53; Kırbaş, a.g.e., s.46; Garip Ayaz, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi", (Erişim) <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/82/Anayasa+Mahkemesi+Kararlarinda+Vergi+Yasalarinin+Geriye+Yurumezligi+Ilkesi>, 22 Temmuz 2010, s.1.

⁷³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.47; Uluatam, Methibay, a.g.e., s.52; Güneş, a.g.e., s.136; Ayaz, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi", s.1; Ak, a.g.m., s.2.

⁷³¹ Uluatam, Methibay, a.g.e., s.52; Güneş, a.g.e., s.136-137; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.20.

vergi kanunlarında zaman zaman geriye dönük uygulama sayılacak örneklere de rastlanmaktadır⁷³².

Vergi kanunlarının, yükümlülerin lehine olan hükümlerinin geçmişe yürütülmesi, vergilendirmede eşitlik ilkesine uyulduğu ölçüde, hukuk devleti ilkesi açısından sakınca yaratmayacağı, ancak vergi yükümlülüğünü arttıran veya vergi kolaylarını geçmişe yürütecek biçimde kaldıran hükümler hukuki güvenliği bozacağı belirtilmiştir⁷³³.

Vergi kanunlarının geriye yürür hükümler koyamayacakları yönünde açık bir Anayasa hükmünün bulunmayışının temel nedeni, Devletin olağanüstü dönemlerde ilave kaynak ihtiyacı nedeniyle geçmişe yönelik olarak vergi salma ihtiyacı duyabilmesi olarak açıklanmaktadır⁷³⁴.

Vergi kanunlarının geriye yürütülmesi ile ilgili olarak “gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme” ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi kanununun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni kanunun, eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir⁷³⁵. Doktrinde ve mahkeme kararlarında kural olarak gerçek geriye yürüme Anayasaya aykırı, gerçek olmayan geriye yürüme ise Anayasaya uygun sayılmaktadır. Ancak ana kural bu olmakla birlikte, her iki kuralın da istisnaları olduğu kabul edilmektedir. Bu istisnaların kabul edilmesinde ölçüt, yükümlülerin hukuki güvenliklerinin korunmaya değer olup olmamasıdır⁷³⁶.

⁷³² Recep Bıyık, “Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 222, Şubat, 2000, s.42.

⁷³³ Çağan, **a.g.e.**, s.180; Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.26; Oktar, **a.g.e.**, s.39.

⁷³⁴ Erginay, **Vergi Hukuku**, s.48; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.21; Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.27-28; Aktan, Gencel, **a.g.m.**, s.2.

⁷³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.47; Kaneti, **a.g.e.**, s.47; Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku (Genel Kısım)**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s.26; Bayraklı, **a.g.e.**, s.22; Karakoç, **a.g.m.**, s.314; Bıyık, **a.g.m.**, s.42-43; Ayaz, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği”, s.1.

⁷³⁶ Çağan, **a.g.e.**, s.182

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi Anayasada yer alsaydı, istisnasız bütün durumlarda bu ilkenin geçerli olması zorunlu olacaktı. Bununla beraber Türk Hukuku'nda kanunların Anayasaya uygunlukları yargısal denetime tabi olduğu için geçmişe yürüyen vergi kanunu hükümlerinin, her somut olayda geçmişe yürürlüğü haklı kılan nedenler ve vergilerin kanuniliği ilkesi açılarından incelenmesine bir engel bulunmadığından geçmişe yürür şekilde keyfi ve ölçüsüz şekilde getirilen bir vergi kanunu Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edebilecektir⁷³⁷.

Kısaca belirtmek gerekirse, vergi hukukunda vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilke olarak kabul edilmekle beraber⁷³⁸ yeni düzenlemenin mükellefin lehine olması, kamu yararının, ekonomik ve sosyal koşulların bunu zorunlu kılması durumunda⁷³⁹ ve geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerek getirdiği ek vergi yükümlülük açısından ölçüsüz değilse hukuki güvenlik ilkesine ters düşmeyeceğinden geçerli sayılabilecektir⁷⁴⁰.

3.1.3. Kıyas Yasağı

Kıyas bütün hukuk dalları için ortak bir kavram, daha doğrusu bir ilkedir. Ancak bu ilke özel hukuk ve kamu hukuku açısından değişik şekilde uygulanmaktadır. Medeni hukuk, ticaret hukuku alanında geçerli bir ilke olduğu halde, ceza hukuku ile vergi hukukunda yer verilmemektedir. Buna kısaca “kıyas yasağı” da denilmektedir⁷⁴¹.

Kıyas, sözcüğü gündelik dilde, bir şeyi başka bir şeye benzeterek veya ona göre tutarak hüküm verme ve benzetme anlamına gelir⁷⁴². Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları

⁷³⁷ Çağan, **a.g.e.**, s.181.

⁷³⁸ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.23.

⁷³⁹ Bıyık, **a.g.m.**, s.43.

⁷⁴⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.49-50.

⁷⁴¹ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2003, s.3; Neslihan Coşkun Karadağ, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, C.1, 2009, s.724.

⁷⁴² Tuncer, **a.g.e.**, s.4.

ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır.⁷⁴³ Başka bir deyişle kıyas, yeni normlar yaratma faaliyeti olmayıp, hareket noktası yazılı hukuk olan ve bu hukukun mantıki yaygınlaşmasını sağlayan benzerliklere dayalı bir akıl yürütmedir⁷⁴⁴.

Vergi hukukunda kıyas yasağının anlamı, vergilendirmede benzetme yolu ile yeni mali mükellefiyetler konulamayacağı gibi istisna ve muafiyetler yaratılamaz⁷⁴⁵. Vergi ilişkisinin eşit taraflar arasındaki ilişkiler gibi yatay bir ilişki olmayıp dikey bir ilişki olması ve bu ilişkide yükümlülükleri belirleme yetkisinin, egemenliği kullanan organlardan münhasıran yasama organına tanınmış olması, “verginin kanuniliği ilkesi”ni doğurmuştur. Bu ilkenin zorunlu bir sonucu olarak, kanun koyucu dışında egemenliği kullanan hiçbir organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine sahip değildir. Dolayısıyla, münhasıran yasama yetkisinde olan verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri ne düzenleyici idari işlemlerle ne de yargı organlarının yorum sınırlarını aşan kararlarıyla gerçekleştirilebilecektir⁷⁴⁶.

VUK’nun 3. maddesinin 2. Fıkrasında, “Vergi kanunları, lâfzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lâfzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” bu hüküm açıkça vergi kanunlarının anlamı araştırılırken tarihsel, deyimisel, amaçsal, sistematik yorum yöntemlerinden yararlanılabileceğini ifade etmektedir. Kıyas yolu ile yorum bu hükmün kapsamı dışındadır⁷⁴⁷.

Vergi hukukunda yorum ile adalet prensiplerine en uygun şekilde kanun hükümlerinin konulmalarındaki gerçek irade ortaya koyulmaya çalışılarak, kanunların gerçek anlamı belirlenir⁷⁴⁸. Yorumun yapılması için

⁷⁴³ Kızılot, v.d., **a.g.e.**, s.62; Şenyüz, **Vergi Hukuku**, s.30; Oktar, **a.g.e.**, s.49; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.29; Bayraklı, **a.g.e.**, s.25.

⁷⁴⁴ Toroslu, **a.g.e.**, s.61.

⁷⁴⁵ Tuncer, **a.g.e.**, s.9.

⁷⁴⁶ Tekbaş, **a.g.e.**, s.217.

⁷⁴⁷ Çağan, **a.g.e.**, s.17.

⁷⁴⁸ Mübin Başer, **Vergi Hukukunda Tefsir**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1956, s.1.

öncelikle kanunda bir hükmün bulunması gerekir. Kıyasta bir olay ya da işlemi kanunun kapsadığı düşüncesi genişletilirken, yorumda kural içinde yer alan bir kavram geniş yorumlanır ve kuralın uygulama alanının genişletilmesine neden olacak şekilde özünü aşan bir anlam verilir⁷⁴⁹. Kıyas, kanunun anlamını ortaya koyabilmek için değil, kanundaki boşlukları doldurmak için yapılan genişletici bir işlemdir⁷⁵⁰.

Vergi hukuku kurallarının kıyas yöntemi ile yorumlanması, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerinin kanuniliği ilkesine ters düşer⁷⁵¹. Yoruma “lafzın açık olmadığı hallerde” başvurulabileceğine göre, kullanılan dilin ve kavramların yalın, açık, net, basit, cümlelerin düzgün olması yoruma ve dolayısıyla kıyasa giden yolu kapatır⁷⁵². Bu bakımdan vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlamaktadır⁷⁵³. Kanuni idare ilkesi de, vergi kanunlarındaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasını engeller. Aksi halde idare, kanuni dayanak olmaksızın keyfi işlem yapmış olur⁷⁵⁴.

Hukuki güvenlik ilkesi açısından önemli olan, yeni vergi doğurucu olaylar meydana getiren veya vergi yükünü artıran kıyasın yöntem olarak yasaklanmasıdır⁷⁵⁵. Türk Hukuku’nda vergilerin kanuniliği ilkesinin Anayasada açık olarak hükme bağlanması nedeniyle kıyasın vergilendirmede bir yorum yöntemi olarak tümüyle reddedilmesi gerekir⁷⁵⁶.

Yargıç, vergi kanunlarını özü (ruhu) ile yorumlarken yeni vergi doğurucu olaylar ya da yeni vergi muaflık ve istisnaları yaratamaz. Vergi kanunlarında görülen boşlukların ya da eksik kanuni düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir. Aksi halde vergi koyma

⁷⁴⁹ Kızılot, v.d., **a.g.e.**, s.62.

⁷⁵⁰ Kırbaş, **a.g.e.**, s.69.

⁷⁵¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.29; Çağan, **a.g.e.**, s.174; Oktar, **a.g.e.**, s.49; Tuncer, **a.g.e.**, s.9.

⁷⁵² Karadağ (Coşkun), **a.g.m.**, s.725.

⁷⁵³ Tuncer, **a.g.e.**, s.9; Karadağ (Coşkun), **a.g.m.**, s.725.

⁷⁵⁴ Johannes Hensel, **Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts**, Verlag Paul Haupt, Bern-Stuttgart, 1973, s.109’dan Aktaran Çağan, **a.g.e.**, s.174.

⁷⁵⁵ Tekbaş, **a.g.e.**, s.218.

⁷⁵⁶ Çağan, **a.g.e.**, s.176.

açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar yaratılabilir. Kamu hukukunda bu durum fonksiyon (işlev) gasbına yol açar⁷⁵⁷.

Kural olarak, kıyas yasağı, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi değil, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini ilgilendirmektedir⁷⁵⁸. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi vergi hukukunda kıyas yasağına ilişkin herhangi bir karar vermemiştir⁷⁵⁹. Zira kıyas yasağı ilkesi, yasama tarafından kabul edilmiş kanunların, idare tarafından uygulanması veya çıkan uyuşmazlıkların yargı organları tarafından çözülmesi sırasında dikkate alınabilecek bir ilke olduğundan Anayasa Yargısı denetiminde işlevsel bir ilke değildir⁷⁶⁰.

Öte yandan, kıyas yasağının tüm vergi kanunlarını kapsayacağını düşünmek doğru değildir. Öğretide maddi vergi hukuku alanında kıyasa başvurulamayacağı, yani yeni vergiyi doğuran olaylar yaratılıp vergi yükü konusunda kanununun belirlediği sınırın dışına çıkılamayacağı, usul hukukunda ise tartışmalar mevcut olmakla birlikte, boşlukların doldurulması için yorum ya da kıyas yoluna başvurulabileceği kabul edilmektedir⁷⁶¹.

⁷⁵⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.29.

⁷⁵⁸ Karakoç, **a.g.m.**, s.311.

⁷⁵⁹ Güneş, **a.g.e.**, s.144.

⁷⁶⁰ Tekbaş, **a.g.e.**, s.218.

⁷⁶¹ Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, (Erişim) <http://muhassebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd112.htm#VERGI>, 15 Eylül 2010, s.1; Güneş, **a.g.e.**, s.144; Kırbaş, **a.g.e.**, s.52; Şenyüz, **Vergi Hukuku**, s.30; Bayraklı, **a.g.e.**, s.25.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. GENEL OLARAK

Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzelkişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki tanınmıştır. Bunlar, vergi salma, zor kullanma ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde “devlet egemenliği” veya devletin üstün iradesi” gerçekleşmektedir⁷⁶².

Vergilendirme, devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için yapacağı harcamaların karşılanmasının vazgeçilmez aracıdır. Vergilendirmenin, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yöneltile en etkin müdahalelerden biri olduğundan, anayasalarda düzenlenmesi ve bir takım güvence mekanizmalarına kavuşturulması gerekmektedir. Bu özelliği ve önemi nedeniyle vergilendirme yetkisinin kanunlar aracılığıyla kullanılması gerekmektedir⁷⁶³.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması aracı olan kanunlar, Anayasada ifadesini bulan bir takım ilkelere aykırılıklar taşıyabilir. Bu tür aykırılıkların belirlenip, Anayasaya aykırı vergi kanunlarının hukuk âleminde çıkarılmasının sağlanabilmesi, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetlenmesi ile mümkündür⁷⁶⁴.

⁷⁶² AYMK., 27.9.1988 günlü ve E.1988/7, K. 1988/27, s.k., (Erişim)

⁷⁶³ Karakoç, **a.g.m.**, s.289.

⁷⁶⁴ Karakoç, **a.g.m.**, s.250.

Vergilendirme söz konusu olduğunda, 1982 Anayasası'nın 73. maddesi temel ölçü norm olarak karşımıza çıkar ve bu düzenleme bize bir dizi temel vergilendirme ilkesi verir⁷⁶⁵. Bu ilkeler genellik ve eşitlik, kamu giderlerinin karşılanması, mali güç, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve kanunilik ilkeleridir. Ancak, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde sadece bu ilkelerden yararlanıldığını söylemek doğru değildir. Çünkü Anayasa'nın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan birtakım ilkelerden de vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminden yararlanılmaktadır. Örneğin hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi bunların en önde gelenleridir⁷⁶⁶.

Bir kanunun Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, aynı zamanda Anayasa'nın da yorumlanması demektir. Bu yorumlama yapılırken, kanunun içeriğinin hangi yönlerden Anayasaya aykırı olduğunun belirlenmesi gerekir. Başka bir deyişle, Anayasaya uygunluk denetiminde, denetim konusu olan normun ne tür norm veya normlara uygun olması gerektiği araştırılmaktadır. O halde denetim konusu normun kendisine uygun olması gerektiği yani ölçü normların neler olduğunun bilinmesi gerekir. Kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminde ilk akla gelen ölçü norm, elbette Anayasa'nın kendisidir⁷⁶⁷.

Bu çerçevede, hukuk devletinde vergilendirmenin hangi ölçü, kavram ve ilkelerle yapılacağını belirten Anayasa'nın 73. maddesinin içeriğinden çıkarmak mümkündür⁷⁶⁸.

Anayasa'nın 73. maddesindeki ilkeler değerlendirilirken, öncelikle bu madde kapsamında bir mali yükümlülüğün bulunup bulunmadığı değerlendirilmekte, böyle bir mali yükümlülük söz konusu ise konu, ilgili ilke bakımından ele alınmaktadır. Buna göre, kararların gerekçelerinde,

⁷⁶⁵ Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.100.

⁷⁶⁶ Karakoç, **a.g.m.**, s.299; Tekbaş, **a.g.e.**, s.252.

⁷⁶⁷ Lütfi Duran, "Türkiye'de Anayasa Yargısının İşlevi ve Konumu", (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/duran.pdf, 26 Temmuz 2010, s.65.

⁷⁶⁸ Billur Yaltı, A.Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2005, s.1.

nitelendirme ve değerlendirme olmak üzere iki aşama söz konusu olmaktadır⁷⁶⁹.

Anayasa Mahkemesi kararlarında dikkati çeken önemli bir özellik, vergilendirme ilkelerinden ayrılmanın gerekçeleri olarak çeşitli “haklı neden”lerin kullanılmasıdır. Mahkeme mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin Anayasaya aykırılık iddialarını Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan ilkelerle birlikte konunun özelliğine göre Anayasa’nın diğer kurallarını da göz önünde bulundurarak incelemiştir. Kararlarda genel olarak Anayasa’nın ilgili maddelerinde yer alan ilkeler çerçevesinde inceleme yapılırken, kimi kararlarda amaç denetimine girilerek kamu yararı, ekonomik koşullar, kamu hizmetinin en iyi şekilde görülmesi gibi haklı neden gibi gerekçelerle inceleme yapıldığı görülmektedir⁷⁷⁰.

Anayasal ilkelerden ayrılmada temel gerekçe olarak kullanılan haklı nedenle ilgili belki de en önemli sorun, haklı neden olarak kullanılabilecek unsurlara ilişkin somut bir kriterin bulunmamasıdır⁷⁷¹. Haklı nedene bağlı sınıflandırma “amaçla ilgili”, “makul ve adil”, “anlaşılabilir” olmalıdır⁷⁷². Vergilemenin Anayasadan kaynaklanan bir ödev olduğu, vergilemenin ancak kanunlarla yapılabileceği şüphesizdir. Hangi vergi kanununun hangi kamu hizmetini gerçekleştireceği, alınan tedbirlerin kamu yararına ait olup olmadıkları hukuki olduğu kadar ve belki daha da fazlasıyla siyasidir⁷⁷³. Bu bağlamda, hangi durumun ve hangi zorluğun bunu gerektireceğinin kıstası bulunmamaktadır. Ekonomik buhran bir gerekçe midir, tabii afetler bir gerekçe midir, savaş ya da olağanüstü hal bir gerekçe midir, milli bütçede artan faiz giderleri bir gerekçe midir, gayrisafi milli hâsılanın yüzde kaç, Anayasa Mahkemesi’nin makul, eşitlik ilkesine aykırı olması

⁷⁶⁹ Tekbaş, **a.g.e.**, s.253.

⁷⁷⁰ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.204; Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.105-107.

⁷⁷¹ Tekbaş, **a.g.e.**, s.258.

⁷⁷² Billur Yaltı, A.Selçuk Özgenç, **a.g.e.**, s.64.

⁷⁷³ Osman Saraç, “Vergilemede Anayasal Denetim”, (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003043595.htm, 15 Eylül 2010, s.5.

değerlendirilemeyecek, geriye yürüme kabul edilemeyecek bir veridir?⁷⁷⁴ Belirlenmiş bir kriterin bulunmaması, Mahkemeye oldukça serbest bir hareket alanı içinde karar verme imkânı vermektedir⁷⁷⁵.

Ülkemizde, vergi kanunlarının Anayasaya uygun olarak yürürlüğe konulup uygulanması ve vergi hukukunun bir takım ilkelerinin gelişip yerleşmesi bakımından, Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi çerçevesinde verdiği kararların anlam ve önemi büyüktür⁷⁷⁶.

Vergilendirme ilkelerinin özelliklerini sıraladığımız ikinci bölümde belirttiğimiz üzere, her bir vergilendirme ilkesinin manası ve değeri diğerlerinin mana ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içindedir. Bu ilkeler değerlendirilirken her birinin tek tek değil, birlikte ele alınması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında da değerlendirmeler birçok ilkenin birbiriyle ilişkisi göz önüne alınarak yapılmıştır. Dolayısıyla kararlarda, bazı kanun hükümlerinin birden fazla ilkeyi ihlal etmesi nedeniyle iptal edildiği görülmektedir⁷⁷⁷. Bu nedenle, Anayasa'nın genelinden ve 73. maddesi hükmünden çıkarılan ve aşağıda doğrudan gruplandırılarak belirttiğimiz vergilendirme ilkeleri, Anayasa Mahkemesi kararları ışığında incelenirken ilkelerin birbirleriyle kesin sınırlar çizilerek ayırım yapılamayacağından diğer ilkeler ile bağlantılı olarak ele alınacaktır.

Vergilendirme ilkeleri, ikinci bölümde ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışıldığından bu bölümde konuyla ilgili tekrar yapılmayacaktır. Vergilendirme ilkeleri, Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde değerlendirilecek ve Mahkeme'nin vergilendirme ilkelerine bakış açısı ortaya konulmaya çalışılacaktır. "Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan

⁷⁷⁴ Saraç, **a.g.m.**, s.6.

⁷⁷⁵ Tekbaş, **a.g.e.**, s.258.

⁷⁷⁶ Karakoç, **a.g.m.**, s.251.

⁷⁷⁷ Tekbaş, **a.g.e.**, s.253.

vergilendirme ilkeleri yönünden denetim” ve “diğer vergilendirme ilkeleri yönünden denetim” başlığı altında iki bölümde inceleyeceğimiz vergilendirme ilkelerini, madde metninde belirtilen sıra dâhilinde ve bu ilkelere dayanılarak verilen kararlar çerçevesinde değerlendirilecektir. Ancak açıklamalar daha çok ilkelerin Anayasa Mahkemesi’nce nasıl anlaşılıp yorumlandığının ortaya konulmasına yönelik olacağından, kararların ayrıntısından çok ana hatların belirtilmesiyle yetinilecektir.

2. ANAYASA’NIN 73. MADDESİNDE YER VERİLEN VERGİLENDİRME İLKELERİ YÖNÜNDEN DENETİM

2.1. Genellik ve Eşitlik İlkesi Yönünden Denetim

1982 Anayasası’nın 73. maddesinin 1. fıkrası “herkes ... vergi ödemekle yükümlüdür.” kuralına yer vererek verginin genelliği ilkesini ölçü norm olarak belirlemiştir. Anayasa Mahkemesi ise genellik ilkesini, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleriyle birlikte değerlendirmek suretiyle kararlarına dayanak yapmıştır.

Mahkeme, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili yasa kurallarını eşitlik ve genellik ilkeleri yönünden incelerken kimi zaman eşitlik ilkesi ile ilgili maddeyi tek olarak ele almış, kimi zaman da bu madde ile vergi ödevinin düzenlendiği maddeyi birlikte değerlendirerek eşitlik ve genellik ilkelerini yorumlamıştır⁷⁷⁸.

Anayasa Mahkemesi genellik ilkesini, “*sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin ve diğer bir ayırım yapılmaksızın, mali gücü olan herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesidir.*”⁷⁷⁹ şeklinde tanımlamıştır.

⁷⁷⁸ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.101.

⁷⁷⁹ AYMK., 23.6.2004 günlü ve E. 2004/14, K.2004/84, s.k., (Erişim)

Anayasa'nın vergi ödevi başlığını taşıyan 73. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilerek, verginin "genel olması" ile "mali güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere" alınması öngörülmüştür⁷⁸⁰.

Mahkemenin mükerrer vergilemeye ilişkin kararında⁷⁸¹ "Aynı mükelleften, aynı konu nedeniyle, aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasının, yani mükerrer vergilemenin Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan ödeme gücü ve vergi adaleti ilkeleri ile bağdaştırılması mümkün değildir. Hükümetler olağanüstü durumlarda ek gelir kaynaklarına ihtiyaç duyabilirler. Ancak, ek gelir kaynaklarına ilişkin düzenlemeler yapılırken de, Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan ilkelere uyulması bir zorunluluktur. Bu ilkeler, vergi yükünün adil ve mali güce göre dengeli bir biçimde dağıtılmasını gerektirmektedir. Bu gerek ortada dururken, ek gelir kaynağı yaratmak amacıyla, 4837 sayılı Kanunla vergi mükelleflerinden yalnız emlak vergisi ve motorlu taşıt vergisi mükelleflerine ek vergi yükü getirilmesi, genellik ve dengeli dağılım ilkelerine aykırı düştüğü gibi; mükellefler arasında vergi yükünün dağılımı bakımından ayrıcalıklar yaratarak Anayasa'nın 10. maddesinde ifadesini bulan kanun önünde eşitlik ilkesiyle de çelişmiştir." denilmek suretiyle genellik ilkesine değinilmiştir.

Mahkeme, genellik ilkesinin uygulamasında asıl olanın vergilendirme işlemi yapılırken herkesten, yani kimse için özel bir ayırım gözetmeden mali gücü oranında vergi alınması olduğunu hükme bağlamıştır.

Genellik ilkesinin amacını gerçekleştirmek için mali politika, sosyal ve ekonomik ve kimi teknik gereklerle bazı kimselerin vergi dışında bırakılması halinde, genellik ilkesinin zedelenip zedelenmeyeceği konusunda Anayasa

⁷⁸⁰ AYMK., 7.4.2004 günlü ve E.2003/11, K.2004/49, s.k., (Erişim

⁷⁸¹ AYMK., 23.7.2003 günlü ve E.2003/48, K.2003/76, s.k., (Erişim

Mahkemesi verdiği kararda⁷⁸² “Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.” denilerek bu durumun genellik ilkesine aykırılık oluşturmayacağını belirtmiştir.

Mahkeme’nin eşitlik ilkesi ile ilgili olarak vermiş olduğu bir kararı⁷⁸³ özetle şöyledir; “Anayasa’nın 10. maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasada öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.”

Mahkemeye göre kanun önünde eşitlik “herkesin her yönden aynı hükümlerle bağlı olması anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme uyruk tutulmasını sağlamaktır.”⁷⁸⁴ şeklinde tanımlamıştır. Ancak, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilerek

⁷⁸² AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K.2003/3, s.k., (Erişim)

⁷⁸³ AYMK., 27.9.2006 günlü ve E.2002/133, K.2006/91, s.k., (Erişim)

⁷⁸⁴ AYMK., 13.4.1976 günlü ve E.1976/3, K.1976/23, s.k., (Erişim)

eşitsizliğe yol açılması mutlak anayasal yasak kapsamındadır⁷⁸⁵. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, kanunlara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz⁷⁸⁶. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, Anayasanın kabul ettiği eşitlik “eşitlerin eşitliği” anlamındadır. Bu sebeple, farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani “eşit olmayanların eşitsizliği” eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz⁷⁸⁷.

Anayasa Mahkemesi’nin içtihat haline getirdiği bu kararından çıkarılacak sonuç; eşitlik veya farklılık, “hukuksal durum”la ölçülür. Dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din mezhep ve benzeri sebepler hiçbir biçimde farklılığın ölçüsü olamaz. Keyfi olmayanın ölçüsü ise “haklı neden”dir. Farklı hukuksal durumda bulunma, ayrı muamele için tek başına “haklı neden” oluşturur⁷⁸⁸. Örneğin 3329 sayılı Kanun’un geçici 4. maddesiyle, Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayanların vergi borcu aslını %25 fazlası ile 31.12.1985 tarihine kadar ödeyenler için kesilen cezaların terkin edilmesinin ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmasının incelendiği kararda⁷⁸⁹ *“Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında söz konusudur. Dava konusu geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11.12.1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarh edilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o takdirde zedelenirdi. Ancak, maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak*

⁷⁸⁵ Acar, **a.g.m.**, s.53; Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.102.

⁷⁸⁶ AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1995/4, K.1995/28, s.k., (Erişim)

⁷⁸⁷ AYMK., 27.9.1988 günlü ve E.1988/7, K.1988/27, s.k., (Erişim)

⁷⁸⁸ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 4. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s.54; Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.103.

⁷⁸⁹ AYMK., 19.3.1987 günlü ve E. 1986/5, K.1987/7, s.k., (Erişim)

mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir afı bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir.” gerekçesiyle dava konusu kuralı eşitlik ilkesine aykırı bulmamıştır. Bu kararda Mahkeme, söz konusu kanun ile sınırlı bir af getirildiğini ve bu durumun eşitlik ilkesine aykırı olmadığını hükme bağlamıştır. Söz konusu kanunda, eşitsizlik için haklı neden olarak kabul edilen farklılaştırmanın “kamu yararı” olduğu belirtilmiştir.

Eşitliğin kanun önünde eşitlik şeklinde algılanmasının en önemli sonucu eşitlikleri ve eşitsizlikleri belirleme yetkisinin yasama organına bırakılmış olmasıdır. Ancak burada üzerinde durulması gereken nokta, eşitlikle ilgili temel ilkelerin Anayasada yer almakta olması ve kanuni düzenlemelerle oluşturulan statülerin ve buna bağlı eşitlik ve eşitsizlik iddialarının bu anayasal çerçeveye uygun olması gerekliliğidir⁷⁹⁰.

Vergide eşitlik ise, *“yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.”*⁷⁹¹ Bu ilke, aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de gereklidir⁷⁹². Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya

⁷⁹⁰ Tekbaş, **a.g.e.**, s.288.

⁷⁹¹ AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1994/80, K. 1995/27, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1210&content=, 15 Ağustos 2010; AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1995/6, K.1995/9, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1212&content=, 15 Ağustos 2010.

⁷⁹² AYMK., E.1996/73, K.1998/41, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1409&content=, 18 Ağustos 2010.

gelirler vergi kapsamı dışına tutulabilir⁷⁹³. Ancak vergilendirme yönünden kişilerin durumlarının hangi şartlar altında eşit, benzer, özdeş veya aynı olduğunu belirlemek kolay değildir. Bu konuda kanun koyucu, anayasal sınırlara uymak kaydıyla takdir yetkisine sahiptir⁷⁹⁴.

Vergi hukuku bakımından ekonomik ve sosyal gerekçelerle oluşturulan eşitsizlikler, kanun önünde eşitlik kavramı içine dahil edilebilse de, yukarıda yer verilen vergi affına ilişkin kararda olduğu gibi hukuksal eşitlikten oldukça uzakta kalabilmektedir. Böylesi durumlarda kalkınma amacı, sosyal amaçlar gibi faktörler, eşitlik ilkesinden öncelikli olarak kabul edilmekte ve eşitlik ilkesine tercih edilmektedir. Bu durum, eşitlik ilkesinin uygulama alanının oldukça sınırlı bir hale gelebileceğini ve bunun da, hukuksal eşitlikten kanun önünde eşitliğe yönelişle ilişkili olduğunu göstermektedir⁷⁹⁵.

Yasama organı, eşitsizliğe yönelen takdir yetkisini “ekonomik, sosyal ve teknik gerekler” gerekçesine dayandırmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarında bu gerekçeleri ölçü olarak almakta ve takdir yetkisinin sınırını bizzat yasama organının takdiri ile ölçmektedir. Bu da Mahkeme’nin takdir yetkisini hiçbir biçimde denetime tabi tutmadığı sonucunu vermektedir.⁷⁹⁶

Vergi kanunları incelenirken, eşitlik ilkesi konusunda anayasal yargı denetiminin zor olduğunu kabul etmek gerekir⁷⁹⁷. Vergi kanunlarında muafiyet ve istisnaların bulunmasını, vergi ödeme gücünün bulunmamasını, iktisadi, sosyal ve siyasi nedenlere bağlamak mümkündür⁷⁹⁸. Bunların hangisinin ne ölçüde vergide eşitliği bozduğunu, ne ölçüde ise Anayasa’nın toplumsal ve ekonomik hedefleriyle bağdaştığını kestirmek zordur. Bunu saptayacak ölçüt sosyo-ekonomik ve siyasal olacaktır. Kanun koyucunun bu

⁷⁹³ AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K.2003/3, s.k., (Erişim)

⁷⁹⁴ AYMK., 6.7.1995 günlük ve E:1995/4, K.1995/28, s.k., (Erişim)

⁷⁹⁵ Tekbaş, **a.g.e.**, s.288.

⁷⁹⁶ Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.108.

⁷⁹⁷ Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, s.157.

⁷⁹⁸ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.46.

takdir yetkisinin yerindeliğine Anayasa Yargısının karışması, belki çok açık, ağır, bariz farklılık oluşturan uygulamalarda geçerli olabilir⁷⁹⁹.

Bu konuda, kanun koyucu kural olarak takdir yetkisine sahip olmakla beraber, anayasal sınırların aşılmaması, takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşüp dönüşmediği ve eşitlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetime tabi tutulmalıdır⁸⁰⁰. Ancak Mahkeme, kanun koyucunun yerine geçerek kendi adalet anlayışını ortaya koymamalı, fakat Anayasa'nın eşitlikle ilgili kurallarına açıkça aykırı kanun hükümlerini iptal edebilmelidir⁸⁰¹. Özellikle dikey eşitlik, dikey adalete ilişkin bir konuda, anayasaya aykırılık iddiası aynı zamanda vergi ödeme gücüne de dayandırılacaktır. Bu konuda yapılan bir denetimde muafiyet ve istisnalarda olduğundan çok daha geniş çapta, hukuki denetim-yerindelik denetimi ayrımı kendini gösterecek ve denetime girildiği takdirde, büyük ölçüde kanun koyucunun takdirine müdahale edilmiş olacaktır. Ancak sosyal adalet, sosyal devlet gibi bir kısım anayasal gerekler göz önünde tutularak Anayasa'nın genel esprisi içinde, yine çok açık ihlaller için sınırlı bir denetimin söz konusu olabileceği düşünülebilir. Belirtmek gerekir ki, bu denetimi, yerindelik denetimden ayırt edecek olan, çok duyarlı, çok ince bir çizgidir⁸⁰².

Anayasa Mahkemesi, serbest bölgede faaliyet gösterenlere tanınan vergi muafiyetlerin genellik ve eşitlik ilkesini zedelediğini hükmeden kararı⁸⁰³ özetle *“Türkiye’deki serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir iktisadi yapıya sahip olabilmesi için bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ve yabancı girişimcilerinin hepsinin yararlanacağı cihetle*

⁷⁹⁹ Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, s.158.

⁸⁰⁰ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinden Vergilendirme”, s.139; Karakoç, **a.g.m.**, s.339.

⁸⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.41.

⁸⁰² Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, s.158.

⁸⁰³ AYMK., 6.10.1986 günlü ve E.1985/21, K.1986/23, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=747&content=, 19 Ağustos 2010.

Anayasa'nın eşitlik ilkesinin ihlali varit değildir. Yeni kurulan bir serbest bölgenin, bölgelerarası rekabette kendisini koruyabilmesi, ayakta kalabilmesi için ülkeye sağladığı yararlar karşılığı orada faaliyet gösteren müteşebbisin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden muaf tutulması kanuna dayanılmış olmak koşuluyla mümkündür.”

Eşitlik ilkesi ile ilgili önemli bir konu da, yasama organının eksik düzenleme yapma halidir. Mahkeme, yaptığı inceleme sonucunda yasal düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırı biçimde dar bulmuşsa bu eksik düzenlemeyi iptal edebilecek midir? İlk bakışta dar kapsamlı hükmün iptal edilerek kanun koyucu tarafından yeniden düzenlenmesine imkan tanınması uygun gözükmemektedir. Çünkü, Anayasa Mahkemesi, kanun koyucunun yerine geçerek kanunun eşitlik ilkesine uygun biçimde kapsamını genişletemeyecektir. Özellikle sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnaları söz konusu olduğunda önemli bir sakıncası bulunmaktadır. Bu nedenle Mahkeme'nin Anayasaya aykırılığını belirlediği eşitsizliğı, kararının gerekçesinde göstermesi, buna karşılık iptal kararı vermemesi sosyal amaca daha uygun düşecektir. Yasama organı da, Mahkeme'nin kararının gerekçesi doğrultusunda harekete geçerek eşitsizliğı yasama süreci içinde gidermelidir⁸⁰⁴. Nitekim bu doğrultudaki bir kararda⁸⁰⁵ “*Anayasa Mahkemesi'nin daha önceki kimi kararlarında açıkça belirtilmiş olduğu üzere Anayasaya uygunluk denetiminin yapılabilmesi için bu konunun yasa koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir. Bu bakımdan eksik düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla Anayasaya aykırılık iddiası öne sürülemez*” “tanınan hakkı iptal kararıyla kaldırarak değil, aynı hakkı tanıyan tamamlayıcı yasama işlemleriyle düzeltilmesi, düzenleme eksikliklerinin bu yöntemle giderilmesi Anayasaya

⁸⁰⁴ Çağan, a.g.e., s.160-161; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.43.

⁸⁰⁵ AYMK., 27.9.1988 günlü ve E.1988/9, K.1988/28, s.k. (Erişim)

daha uygun ve daha tutarlı tasarruf olacaktır.”⁸⁰⁶ demek suretiyle bu anlayışı benimsediğini göstermiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin, başlangıçta vergi düzenlemelerinin eşitlik ilkesine aykırılık sorunu Anayasa’nın eşitlik ilkesini düzenleyen genel hükmünü esas alarak incelerken, daha sonra, vergi ödevi ile ilgili özel hükümden eşitlik yorumu yapması vergide eşitliğin, genelliği ve adaletin değerlendirilmesi anlamında yerinde bir yaklaşım olmuştur. Böylece, eşitlik ilkesi yorumlanırken, 73. maddenin vergiyle ilgili genel ilkeleri de göz önünde bulundurularak vergilendirmenin özüne daha uygun bir yaklaşım yolu açılmıştır⁸⁰⁷.

Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarının denetiminde eşitsizlik iddialarına yönelik üç aşamalı bir inceleme yapmaktadır. İlki, Anayasa’nın 10. madde kapsamında; dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle eşitsizliğe yol açılıp açılmadığı incelenmektedir⁸⁰⁸.

*“Yasaların uygulanmasında, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülmez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanların ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir.”*⁸⁰⁹

⁸⁰⁶ AYMK., 24.11.1987 günlü ve E.1987/24, K.1987/32, s.k., (Erişim)

⁸⁰⁷ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.102.

⁸⁰⁸ Tülin Kıranoglu, “Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.174, Mart, 2003, s.139.

⁸⁰⁹ AYMK., 6.6.1991 günlü ve E.1990/35, K.1991/13, s.k. (Erişim)

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun bazı maddelerinin iptali istemiyle açılan davada, Mahkeme'nin verdiği kararda⁸¹⁰ *"Vergi Barışı Kanunu'nun yayımlandığı 27.2.2003 tarihinden önce vergi mahkemelerinde devam eden davalarda henüz karar verilmeden kendi istekleri ile vergi cezası ve gecikme faizine ilişkin borçlarını ödeyenler ile bu tür borçları ödemiş, ancak davalarını itiraz ya da temyiz yoluna başvurarak devam ettiren mükelleflerin aynı hukuksal konumda olmadıklarına"* aynı kararda *"4811 sayılı Kanun'un 14. maddesinin VUK'nun 359. maddesi ile birlikte incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar ile düzenleyenler aynı hukuksal konumda bulunmadıklarından eşitlik karşılaştırılmasına esas alınamazlar"* gerekçesiyle söz konusu durumda bulunan kişilerin farklı kurallara tabi kılınmasını Anayasa'nın 10. maddesi kapsamında eşitlik ilkesine aykırı görmemiştir.

3986 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre Net Aktif Vergisi'nin mükellefler için değişik oranlarda alındığı belirtilerek bunun Anayasa'nın 10. maddesine aykırı olduğu savı ileri sürülmüş Mahkeme kararında⁸¹¹ özetle *"Üretim ve dağıtım alanında etkinlik gösteren işletmelerle, bankalar, sigorta şirketleri ve özel finans kurumlarının ekonomik, mali ve hukuki yapılarındaki farklılık nedeniyle bunların farklı oranlarda vergilendirilmeleri Anayasanın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Bu gerekçeler serbest meslek mensupları ile yukarıda sayılan alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler arasındaki vergi oranlarının farklılığı için de geçerlidir. Dava konusu kurallar, Net Aktif Vergisi'nin, konusunu, matrahını ve oranını yasa koyucunun vergilendirme amacına yönelik nesnel (objektif), genel ve vergilendirilen ekonomik etkinlik alanları ve yükümlüler yönünden hiçbir ayrıcalık taşımayan kurallardır. Bu nedenle kuralların Anayasa'nın 10. maddesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır."*

⁸¹⁰ AYMK., 12.5.2004 günlü ve E.2003/106, K.2004/59, s.k., (Erişim)

⁸¹¹ AYMK., 27.6.1995 günlü ve E.1995/32, K.1995/20, s.k., (Erişim)

Mahkeme bu kararla, kanun önünde eşitliğin herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmeyeceği, kimi vatandaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmalarının eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığına karar vermiştir. Özetle, Anayasa'nın amaçladığı eşitliğin eylemli değil hukuksal eşitlik olduğu gerekçeleriyle Net Aktif Vergisinin değişik oranlarda alınmasında Anayasaya aykırılık görülmemiştir.

İkinci olarak, Anayasa Mahkemesi yatay ve dikey eşitlik kavramlarıyla birlikte eşitlik iddiasını incelemekte ve benzer durumda olanlar için bir sınıflandırma yapılabileceği ve diğerlerinden farklı bir düzenlemeye tabi olunabileceğini kabul etmektedir⁸¹². Mahkemeye göre, vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Buna göre, mali gücü aynı olanlarında aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması gerekmektedir. Bu durumda anayasada öngörülen verginin “mali güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur⁸¹³. “*Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergesidir. Verginin, herkesten mali gücüne göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirme alanına yansımasıdır. Mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlarda farklı tutarda vergi alınması vergide eşitlik ilkesinin esasını oluşturur. Bu bağlamda 73. maddenin ikinci fıkrasında da vergi yükünün adaletli ve dengeli bir dağılımı öngörülerek eşitlik ve hukuk devleti temelinde maliye politikasının sosyal amacı vurgulanmıştır.*”⁸¹⁴

⁸¹² Sibel İnceoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverilme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/INCEOGLU.PDF., 20 Eylül 2010, s.7.

⁸¹³ AYMK., 24.6.1993 günlü ve E.1992/29, K.1993/23, s.k., (Erişim)

⁸¹⁴ AYMK., 23.6.2004 günlü ve E.2004/14, K.2004/24, s.k., (Erişim)

Son olarak da, aynı hukuksal durumda olanlar arasında yani aynı mali güce sahip olanlar arasında bir farklılık öngörülmüş ise, bu farklı işleme tabi tutulmanın bir haklı neden kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği incelenmektedir. Mahkeme'nin eşitsizliğin haklı nedeni⁸¹⁵ olarak kabul ettiği durumlar, "hukuksal yapı ve nitelik farklılığı"⁸¹⁶, "kamu yararı"⁸¹⁷, "mali politika, sosyal ve ekonomik teknik gerekler"⁸¹⁸, gibi nedenleri şeklinde sıralanabilir.

Bu durumu Anayasa Mahkemesi kararında⁸¹⁹ şöyle belirtmektedir; *"Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel*

⁸¹⁵ AYMK., 23.7.2003 günlü ve E.2003/48, K.2003/76, s.k., (Erişim)

⁸¹⁶ AYMK., 13.7.1995 günlü ve E.1994/85, K.1995/32, s.k., (Erişim)

⁸¹⁷ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/124, K.2009/146, s.k., (Erişim)

⁸¹⁸ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/119, K.2009/145, s.k., (Erişim)

⁸¹⁹ AYMK., 6.6.1991 günlü ve E.1990/35, K.1991/13, s.k. (Erişim)

nitelikleri ve durumları özdeş alanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz."

3239 sayılı Kanunu'nun 65. maddesi ile getirilen 193 sayılı Kanunun 94. maddesinin değiştirilmesine ilişkin düzenlemenin, söz konusu maddede belirtilen kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak vergi tevkifat nispetinin, ücret gelirleri dışında kalanlar için ayrı ayrı sifıra kadar indirilmesine veya bir katına kadar indirilmesine veya bir katına kadar artırılmasına imkan getirilmişken, ücret gelirlerinin yer aldığı GVK'nun 103. maddesindeki esas tarife ait vergi nispetlerin sadece yüzde on oranında kalmasının ücret gelirleri aleyhine bir farklılık yaratmakta ve Anayasa'nın 73. maddesine aykırı düşmektedir. Mahkeme, bu konuyla ilgili olarak verdiği kararda⁸²⁰ *"Ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. ve 104. maddeleri uyarınca "esas tarife"de yer alan ve gelir seviyelerine göre %25 - % 50 arasında değişen oranlara göre tevkifata tabi tutulması ve bu oranların Bakanlar Kurulu kararı ile ancak % 10 oranında indirilmesi ve eski seviyesine çıkarılmasıyla; stopaj usulüne göre ve % 25 oranında vergi tevkifatına tabi diğer gelir unsurlarının yine Bakanlar Kurulu kararıyla vergiden muaf tutulması (sıfır oran) veya bir misli fazla tevkifata tabi kılınması Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ilkesi ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" sosyal amacına ters düşmez. Çünkü Gelir Vergisine "esas tarife" üzerinden tabi tutulan ücret geliri çoğu mükellefler için yegane devamlı gelir kaynağıdır. Ücret dışı stopaj usulü ile tevkifata tabi gelirlerin bir kısmı geçici gelir kaynağı niteliğindedir. Ücret geliri elde edenlerin de bir ek gelir olarak bu tür gelirler elde etmesi mümkündür. Farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem*

⁸²⁰ AYMK., 19.3.1987 günlü ve E.1986/5, K.1987/7, (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=761&content=,
23 Ağustos 2010.

ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir. Öte yandan çağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, kalkınma hızının arttırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kullandığı etkin araçlardan biri çeşitli gelirlere uygulanan vergi oranlarının indirilip yükseltilmesidir. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerine kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmüne yer vermesi bu nedenledir. Mahkememizin çeşitli kararlarında ısrarla vurguladığı gibi eşitlik ilkesi haklı nedenlerin varlığı halinde farklılık yaratılmasına engel olmayıp bilakis bu ilkeyi gerçekleştirmek için gereklidir. Bu nedenlerle 65. maddede ücret gelirlerine uygulanacak tevkifat oranları ve bunlarda yapılabilecek indirme ve yükseltme sınırlarının stopaja tabi diğer gelir unsurlarının tevkifat oranlarından ve değiştirme sınırlarından farklı tutulmasında Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına herhangi bir aykırılık yoktur." Mahkeme, gelir türlerinin farklı oranlarda vergilendirme yapılmasının vergi adaletinin sağlanması için gerekli olduğunu belirttiği kararda, haklı nedenlerin varlığı halinde farklılık yaratılmasının eşitlik ilkesini bozan bir durum olmadığı hususuna vurgu yapmış, bu karardaki haklı neden olarak sosyo-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi olarak belirlemiştir.

2.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Yönünden Denetim

Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin anlamı, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmamasıdır.⁸²¹ Vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmette doğrudan doğruya yararlanma karşılığı

⁸²¹ AYMK., 26.3.1974 günlü ve E.1973/32, K.1974/11, s.k., (Erişim)

olarak değil, bütün kamu hizmetlerine ilişkin giderlere karşı anonim bir katılma payını üstlenmesi söz konusudur. Bu bakımdan, belirli bir kimsenin belirli bazı hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde, kamu giderlerinin karşılanmasına katılma zorunluluğu vardır⁸²². Ancak, anonim karşılık olma, sadece dar anlamda vergiler için geçerli olup, resim, harç ve bunlara benzeyen mali yükümlülüklerde, bu ödemeleri yapanların çeşitli şekillerde kamu hizmetlerinden yararlanmaları veya kendilerine izin verilmesi gibi kişisel yararlanmalar söz konusu olabilmekte ve bu durum Anayasaya uygun kabul edilmektedir⁸²³. Anayasa Mahkemesi'nin verdiği başka bir kararda⁸²⁴, *“kamu gelirlerinden (yasayla konulmuş mali yükümlerden elde edilen paralardan) harcama yapılabilmesi, ancak kamu hizmetinin görülmesi ve kamu yararının sağlanması için mümkün olabilir. Bu ilkenin gerçekleşmediği durumlarda kamu giderinden”* söz edilemeyeceği belirtilmiştir.

Vergilerden oluşan kamu gelirleri yalnızca kamu giderlerine harcanabilir. Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarıyla konulmuş mali yükümlerden elde edilen paraların ancak kamu giderlerinin karşılanması alanında kullanılmasının düşünülebileceğini göz önünde tutarak⁸²⁵ 1961 Anayasası döneminde verdiği bir kararda⁸²⁶ *“Siyasi partiler kamu hizmeti gören veya kamu yararına çalışan kuruluşlar değildir. Bunlara devletçe yapılacak para yardımının kamu giderleri arasında yeri olamaz. Anayasa'nın 61. maddesi ise herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu hükme bağlamıştır. Anayasa'nın bu maddesine dayanılarak kanunlarla konulmuş mali yükümlerden elde edilen*

⁸²² AYMK., 18.2.1985 günlü ve E.1984/9, K.1985/4, s.k., (Erişim)

⁸²³ AYMK., 26.3.1974 günlü ve E.1973/32, K.1974/11, s.k., (Erişim)

⁸²⁴ AYMK., 6.7.1989 günlü ve E.1988/39, K.1989/29, s.k., (Erişim)

⁸²⁵ Karakoç, **a.g.m.**, s.352.

⁸²⁶ AYMK., 2.2.1971 günlü ve E.1970/12, K.1971/13, s.k., (Erişim)

paralardan bir bölümü ile siyasi partilere yardım edilebilmesinin olanağı ve anayasal desteği yoktur. Siyasi partilere Devletçe yardım edilmesi ilke, bakımından Anayasaya aykırıdır.” hükmünü vermiş 1982 Anayasası döneminde ise, siyasi partilere devlet yardımı ilke olarak Anayasaya aykırı bulunmadığı gibi *“Siyasi partilerin temel amacı seçimlere katılarak milli iradenin ortaya çıkmasına aracılık etmek ve yeterli seçmen desteğini elde ederek yönetime katılmaktır. Bu nedenle, seçimlere katılabilme koşullarını sağlayamayan ve seçimlere katıldığı halde aldığı oyla yeterli oranda seçmen kitlesinin güvenini kazanamadığı anlaşılan bir siyasi partinin milli iradenin oluşumuna daha büyük seçmen kitlesinin güvenini kazanan güçlü partiler gibi katkıda bulunacağı düşünülemez. Dava konusu düzenlemeyle partilerin büyüklük ve güçlerine göre demokratik siyasi hayata katkıları ölçüt olarak dikkate alınmak suretiyle devlet yardımından yararlanmaları öngörülmüştür. Bu ölçütün objektif ve makul olmadığı söylenemeyeceği gibi itiraz konusu kurallarda yer alan oranların da ölçüsüz olduğu sonucuna ulaşılamaz.”* denilerek siyasi partilerin büyüklük ve güçlerine göre sağladıkları kamu yararı göz önünde tutularak farklı davranılması da Anayasaya aykırı bulunmamıştır⁸²⁷.

Anayasa Mahkemesi çarşı ve mahalle bekçilerine mahalle halkı tarafından ödenen ücreti incelerken⁸²⁸ *“Çarşı ve mahalle bekçilerinin görevi, zabitanın denetimi altında ve onun yardımcıları olarak genel güvenliği sağlamak ve adli zabıtaya yardımcı olmaktır. Bu görevin bir kamu hizmeti olduğu meydandadır. Şu halde bekçilere, hizmetlerine karşılık verilen ücret, bir kamu gideridir. Bu gideri karşılamak amacı ile kişilerden alınan para da kendilerine yönetilen, Anayasa deyimi ile vergi benzeri bir mali yükümdür”* diyerek bu kişilere ödenen ücreti kamu gideri olarak nitelendirmiştir.

⁸²⁷ AYMK., 20.11.2008 günlü ve E.2008/42, K.2008/167, s.k., (Erişim)

⁸²⁸ AYMK., 26.10.1965 günlü ve E.1965/25, K.1965/57, s.k., (Erişim)

Anayasa Mahkemesi, Sosyal Sigortalar Kurumu bütçesinden Gecekondu Kanunu'nda öngörülen hizmetlerin yürütülmesi için para ayrılmasına ilişkin kuralını incelediği kararında⁸²⁹ “Gecekondu işlerinin kamu işlerinden bulunduğu 775 sayılı Kanunu’nun 1. maddesinden açıkça anlaşılmaktadır. Bu durum karşısında, gecekondu işlerine ilişkin giderlerin Devletin genel gelirleriyle karşılanması, Anayasadan doğan bir zorunluluktur. Oysa Anayasa karşısındaki durumu tartışılan 14. Maddenin (b) bendinin Mahkemece incelenen bölümü, gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu’nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanmasını öngörmektedir. Böylelikle kamu giderinin bir bölümü yurttaşlar içinde yalnızca işçilere ve işverenlere yükletilmektedir. Bu durum Anayasa’nın 61. maddesiyle çelişmektedir” denilmek suretiyle Anayasaya aykırı bularak söz konusu kuralın iptaline karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi, vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere ödeneceği hükmünü çoğu kez dar biçimde yorumlamıştır. Bir giderin kamu gideri sayılabilmesini, “kamu yararına olan iş ve faaliyetlere”, “kamu işlerine”, harcanması gibi soyut ve çerçeveleri kesin sınırlarla belli olmayan ölçütlere bağlamıştır⁸³⁰.

Anayasa Mahkemesi’nin kimi kararlarında da, kamu gelirlerinden karşılanamayan kimi ödemelerin Anayasaya aykırılık sorunu incelenirken, “kamu giderlerinin karşılanması ilkesi” ile doğrudan bağlantı kurulmaksızın kamu hizmeti, kamu gideri ve kamu giderinin kullanılması kavramlarıyla ilgili açıklamalara yer verildiği görülmektedir⁸³¹. Buna ilişkin bir kararda⁸³² “Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları organlarının seçimlerinin yargı

⁸²⁹ AYMK., 29.6.1971 günlü E:1971/19, K.1971/61, s.k., (Erişim)

⁸³⁰ Karakoç, **a.g.m.**, s.354.

⁸³¹ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.53.

⁸³² AYMK., 1.3.1985 günlü ve E.1984/12, K.1985/6, s.k., (Erişim)

gözetimi altında yapılması, Anayasa'nın 135. maddesinin ilk fıkrası hükmü gereğidir. Baro ya da Barolar Birliği gibi kuruluşların seçimlerinin, ilçe seçim kurulu başkanının gözetiminde yapılması ve bundan dolayı kendisine kanunun öngördüğü ücretin baro veya birlik bütçesinden ödenmesinin, hakimin saygınlık ve itibarını zedeleyebilecek bir hal olarak el alınması doğru değildir. Seçim masraflarının Devletçe üstlenilmeyip ilgili kuruluşlarca karşılanması esasının benimsenmesinin Anayasada yer alan ilkeleri zedeleyebileceği söylenemez. Sorunu Yasa Koyucunun takdir ve tercih yetkisi içinde görmek gerekir.” denilmek suretiyle söz konusu kuralın Anayasaya aykırılık itirazının reddine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi, kamu giderlerinin sadece vergilerle karşılanmasının zorunlu olmadığını, başka kaynaklarla da bu giderlerin karşılanabileceğini kabul etmektedir. Bu durumda 73. maddenin 1. fıkrasındaki “kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödeneceği” yolundaki ifade temel kuralı koymakta, ancak mutlak bir kural olarak belirtmemektedir⁸³³.

2.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Yönünden Denetim

Anayasa Mahkemesi kararlarında mali güç ilkesini şöyle değerlendirmiştir⁸³⁴. “Mali güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olandan mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasada bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta kamu maliyesi yönünden ise, gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre

⁸³³ Tekbaş, **a.g.e.**, s.320.

⁸³⁴ AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1994/80, K. 1995/27, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1210&content=, 25 Ağustos 2010; AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1995/6, K.1995/9, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1212&content=, 25 Ağustos 2010.

alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı” olarak belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi tarafından, 1961 Anayasası’nın 61. maddesi yönünden inceleme yapılan ilk kararda, mali güç ilkesinin temel unsurları da gösterilmiştir. Daha sonra, konuyla ilgili diğer kararlarda benimsenen bu unsurlara göre vergi ve benzeri mali yükümlülüğün herkesin mali güce göre alınmasını kanun sağlamalıdır. Anayasaya aykırılığı ileri sürülen mali yükümlülüğün konusu incelenirken mali güç esasının gözetilip gözetilmediğine bakılmalıdır. Mali güç her yerde ve herkese uygulanmalıdır⁸³⁵.

Anayasa Mahkemesi kararlarında mali güce göre vergilendirme ilkesini, eşitlik ilkesi, genellik ilkesi ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı ilkeleri ile birlikte incelemektedir.

Bu ilkelerin birlikte incelendiği bir kararda⁸³⁶ *“Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise, mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını*

⁸³⁵ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.56.

⁸³⁶ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/95, K.2009/144 s.k., (Erişim)

gerçekleştiremez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir.”

Mali güce göre vergilerin salınmasını gerçekleştirmek için kanuni düzenlemeler yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar değişik kararlarda dile getirilmiştir. Buna göre, kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekmektedir⁸³⁷. Dolayısıyla sosyal devlet olmanın gereklerinin vergisel boyutunun bu ilke esas olmak kaydıyla gerçekleştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır⁸³⁸.

Mahkemeye göre, sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet⁸³⁹ olarak tanımlamış ve “Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Sosyal devletin benimsediği eşitlik anlayışı, sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir. Sosyal devlet niteliği, maliye politikasının sosyal amacı”⁸⁴⁰ olduğu belirtilmiştir.

Sosyal devletin bireye karşı yükümlülüğü iki boyut içerir; bireyin kendi içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük ve bireyin topluma nazaran bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülüktür. Bu yükümlülüklerin vergilendirmeye ilişkin izdüşümü 73. maddede de bulabiliriz. Birinci yükümlülük, yükümlünün mali gücü ile uyumlu bir biçimde vergilendirilmesini ya da mali gücünü aşan oranda vergilendirilmemesi, ikinci yükümlülük ise,

⁸³⁷ AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K.2003/3, s.k., (Erişim)

⁸³⁸ Ayaz, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, s.84.

⁸³⁹ Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.113.

⁸⁴⁰ AYMK., 13.7.1995 günlü ve E.1994/85, K.1995/32, s.k., (Erişim)

mali gücü farklı olanların farklı oranlarda vergilendirilmesi yoluyla vergi yükünün dengeli dağılımının sağlanmasıdır⁸⁴¹.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluştururken, aynı zamanda, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansıması olarak⁸⁴² başka bir deyişle, sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanında somutlaşmış hali olarak kabul edildiğinden⁸⁴³, sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği uygulamalar mali güce göre vergilendirme ilkesinin de gerekleri olarak kabul edilmektedir⁸⁴⁴.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. *“Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesinin kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan “Sosyal Devlet” ilkesinin vergilendirme alanında daha somut duruma dönüştürmüştür. Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program kural konulmuştur. Vergi ödeme, bir yakınma değil, yurttaşlık niteliğini dokuyan, kıvanç duyuran bir görev nedeni olmalıdır. Yükümlüyü bıktırıp, soğutan, çalışmaktan vazgeçiren, ödeme güçlükleri ve eşitsizliklerle üzen uygulamalardan kaçınılarak mali güce uygun vergiyi saptama, modern yöntemlerle toplama olanakları, hukuk içinde ulaşılabilecek bir aşamadır.”*⁸⁴⁵ denilmek suretiyle sosyal devlet ilkesi gereği mali güce göre vergilendirmenin nasıl olması gerektiği vurgulanmıştır.

Mali gücü ortaya koyan, yükümlülerin sahip oldukları ekonomik değerler toplamı ve bunların düzeyidir. Yükümlülük bu ekonomik değer

⁸⁴¹ Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.108.

⁸⁴² Kaneti, **a.g.e.**, s.33.

⁸⁴³ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.57.

⁸⁴⁴ Tekbaş, **a.g.e.**, s.307.

⁸⁴⁵ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

düzeyine göre belirlenecektir⁸⁴⁶. Mahkeme, kamu maliyesi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin, gelir, servet ve harcamanın bu ekonomik değerleri temsil eden göstergeler olarak kabul etmektedir⁸⁴⁷. Ancak, mali güç ile ekonomik durum arasında bağlantı sağlanabilmesi için gerçek gelir, servetin gerçek değeri ve gerçek harcamanın tesbit edilmesi gerekmektedir⁸⁴⁸. Mali güç ilkesi, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasıdır⁸⁴⁹.

Bu kapsamda, mali güce ulaşmak için Mahkemenin birçok kararında⁸⁵⁰ *“Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.”* ifadesiyle öğretideki tekniklerin anayasal açıdan geçerli teknikler olduğu kabul edilmiştir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, diğer bazı ilkelerle birlikte sadece dar anlamda vergi ve vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilgilidir. Vergi dışındaki resim, harçlar ve benzeri mali yükümleri yönünden mali güç

⁸⁴⁶ AYMK., 27.9.2006 günlü ve E.2002/133, K.2006/91, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2390&content=.., 26 Ağustos 2010.

⁸⁴⁷ AYMK., 11.3.2008 günlü ve E.2003/49, K.2008/76, (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2580&content=.., 26 Ağustos 2010; AYMK., 23.6.2004 günlü ve E. 2004/14, K.2004/84, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1985&content=.., 26 Ağustos 2010.

⁸⁴⁸ AYMK., 12.11.1991 günlü ve E.1991/7, K.1991/43, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=968&content=.., 26 Ağustos 210; AYMK., 27.9.2006 günlü ve E.2002/133, K.2006/91, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2390&content=.., 26 Ağustos 2010.

⁸⁴⁹ AYMK., 24.6.1993 günlü ve E.1992/29, K.1993/23, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1066&content=.., 27 Ağustos 2010.

⁸⁵⁰ AYMK., 1.4.2004 günlü ve E.2003/9, K.2004/47, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1962&content=.., 27 Ağustos 2010; AYMK., 7.4.2004 günlü ve E.2003/11, K.2004/49, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1964&content=.., 27 Ağustos 2010.

ilkesinin uygulanmayacağını belirten Anayasa Mahkemesi, kararında⁸⁵¹ *“Anayasa’nın 73. maddesinin ilk fıkrasında verginin mali güce göre ödeneceği belirtilmişse de, mali gücün tanımı yapılmamıştır. Öğretide, dar anlamda vergi için öngörüldüğü kabul edilen, mali güce göre vergilendirme ilkesinin, geniş anlamda vergi kapsamına giren mali yükümlülükler yönünden de uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanması, bunların özellikleri ve nitelikleri nedeniyle olanaklı değildir. Ancak, bu tür mali yükümlülükler getirilirken de makul ve kabul edilebilir ölçülerin gözetilmesi gerektiğinde duraksamaya yer yoktur.”* Mahkeme’nin bu anlayışı destekler başka bir kararında⁸⁵² *“harçların idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan para, diğer bir deyimle verginin özel ve ayrık bir türü olduğuna göre o kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın buna tabi tutulması asıldır.”*

Anayasa’nın 73. maddesi ve Mahkeme’nin kararları incelendiğinde, şu genel değerlendirme yapılabilir; “vergi” ve “vergi benzeri mali yükümlülük”lerde mali güç ilkesinin gözetilmesi, Anayasa gereği zorunludur. “Resim”, “harç”, “resim veya harç benzeri mali yükümlülük” sayılan yükümlülükler getirilirken ise, mali güç ilkesi ile doğrudan bir bağlantı kurulmasa bile bunların özellikleri ve nitelikleri de dikkate alınarak, “makul ve kabul edilebilir” ölçülerin gözetilmesi gerektiği, hem 73. maddenin özüne hem de sosyal hukuk devleti ilkesine uygunluğu sağlayacaktır⁸⁵³.

Anayasa Mahkemesi, kanunların anayasaya uygunluğu denetimi yaparken aynı zamanda kanun koyucu için yön gösterecek ölçütlere yer vermiştir. Mali güce göre vergilendirme sistemine ilişkin, kanun koyucunun

⁸⁵¹ AYMK., 16.9.1998 günlü ve E.1997/62, K.1998/52, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1420&content 28 Ağustos 2010.

⁸⁵² AYMK., 17.12.1968 günlü ve E.1968/12, K.1968/65, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=254&content=., 27.Ağustos 2010.

⁸⁵³ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.59.

takdir yetkisini kullanırken uyması gereken kurallara ilişkin yer verilen ölçütleri⁸⁵⁴ karar örnekleriyle birlikte şu şekilde somutlaştırabiliriz.

Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının anayasal denetimi ile ilgili olarak verdiği kararlarda mali güce göre vergilendirme ilkesi ile vergilerin kanuniliği ilkesi arasında bir bağlantı kurmuştur. Mali gücü belirleyen unsurların kanun ile düzenlenmesini öngören bu ölçüte ilişkin olarak çarşı ve mahalle bekçilerine, bu hizmetleri dolayısıyla ödenen ücreti vergi benzeri mali yükümlülük olarak saptadıktan sonra anayasal ilkelere uygunluk koşulunu aradığı kararda⁸⁵⁵ Miktarı ve dağıtım usulü, mahallenin örf, teamülüne ve ihtiyacına göre, mahalli idare meclislerinin kararı ile belirlenen çarşı ve mahalle bekçi ücretlerine ilişkin *“kanundan önce de alındığı anlaşılan bekçi ücretlerinin herkesin mali gücüne göre alınması yolunda bir örf ve teamülün kurulup kurulmadığı, bunun devam edip etmediği ve kanunda hangi örf ve teamülün kastedildiği, tartışmağa elverişli bir konudur. Başlı başına bu tartışma imkanı, Anayasa’nın 61. maddesinde mali yükümler için öngörülen mali güç unsurunun kanunda gözetilmediğini kabul için yeter bir nedendir. Zira bu unsurun açık bir direktif teşkil edecek şekilde kanunda yer alması ve bunu uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur”* denilmek suretiyle Anayasa’nın 61. maddesine aykırı bulunan düzenlemenin iptaline karar vermiştir.

Verginin konusu, matrahı ve oranı mali güce uygun olarak belirlenmesine ilişkin ölçüte ilişkin Mahkeme kararında⁸⁵⁶ 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 21. maddesinin 4. fıkrasında yer alan *“meydan, yol ve sokaklara ve umuma açık yerlere il nakil vasıtalarında ve herkesin görebileceği sair yerlerde asılan, gösterilen ve dağıtılan ilanlarda her ne suretle olursa olsun yapılacak diğer reklamlardan belediye*

⁸⁵⁴ Soydan (Yaltı), **a.g.m.**, s.111-114.

⁸⁵⁵ AYMK., 26.10.1965 günlü ve E.1965/25, K.1965/57, s.k., (Erişim)

⁸⁵⁶ AYMK., 22.12.1970 günlü ve E.1970/29, K.1970/48, s.k., (Erişim)

meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre resim alınır” hükmü, mali güç ilkesi yönünden denetlenerek *“iptali istenen hükümde mali yükümün konusu ve yükümlüleri gösterilmiştir. Ancak matraha, oran veya en yüksek sınıra ilişkin hiçbir saptama yoktur. Fıkroda reklam resminin belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre alınacağının açıklanması ile yetinilmiştir. Bu mali yüküm kavramıyla bağdaşmayacak sınırsız bir yetkidir.”* denilerek itiraz konusu kuralı Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.

1961 Anayasası, 1971 değişikliğinden önce, yasama organının vergi oranlarını belirleme yetkisini belirli sınırlar içinde Bakanlar Kuruluna devredilebileceği yönünde hüküm içermiyordu. Anayasa Mahkemesi bu kararında, oran belirleme yetkisinin devrini mali güce göre vergilendirme ilkesi ışığında değerlendirmişti: *“Anayasa Mahkemesi’nin vergi kanunlarında denetleyeceği konulardan birisi de kanunun malî gücü saklı tutup tutmadığı keyfiyetidir. Vergi oranının tayini ve değiştirilmesi kararname ile olunca Anayasa Mahkemesi bu açıdan denetim yapamaz”*⁸⁵⁷ hükmünü vermiştir.

Yukarıda yer verilen kararın gerekçesinde, yükümlü, matrah, oran, belli oranların saptanmasına olanak bulunmadığı hallerde adaletli ölçülere dayandırılan en yüksek sınırların kanunda gösterilmesi gerektiği ölçütüne yer verilerek *“Anayasa’nın 61. maddesinin son fıkrasına göre vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun, her çeşit malî yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfî ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur. Kanun koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek malî bir yükümün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Malî yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranlar, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküm, bu yönleri dolayısıyla, kanunda yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını, hatta*

⁸⁵⁷ AYMK., 15.6.1971 günlü ve E:1970/55, K:1971/57, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=354&content=,
28 Ağustos 2010.

temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan yükümler belli başlı unsurları da açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunlarla düzenlenmelidir. Nitekim tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideler ve zaman aşımı genel ve ortak kurallar halinde yasa ile düzenlenmiştir. Öteki yönlerin, yani yükümlü, matrah, oran, belli oranların saptanmasına olanak bulunmadığı hallerde adaletli ölçülere dayandırılan en yüksek sınırların kanunda gösterilmesi gerekir. Böyle yapılmayınca idareye, keyfi uygulamalara yol açabilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur.” şeklinde belirtilmiştir.

Mali güç ilkesi yönünden mali yüküm ile yükümlü arasında bağlantı bulunması ölçütünün belirtildiği kararda⁸⁵⁸ “gecekondu işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu’nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanmasını öngörmektedir. Böylelikle kamu giderinin bir bölümü yurttaşlar içinde yalnızca işçilere ve işverenlere yükletilmektedir. Sigorta kurumunun mal varlığıyla ve dolayısıyla primleri ödeyenlerin akçalı güçleri ile gecekondu fonuna pay ödeme yükümünün kapsamı arasında herhangi bir ilişki kurmuş değildir. Oysa herhangi bir akçalı yükün yükümlünün gücüne göre belirlenmesi, Anayasa’nın 61. maddesinin ilk fıkrası gereğidir.” denilerek söz konusu kuralın iptaline karar vermiştir.

Vergi, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmalıdır ölçütünün belirtildiği kararda⁸⁵⁹ “Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise

⁸⁵⁸ 7 AYMK., 29.6.1971 günlü E:1971/19, K.1971/61, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=356&content=.., 28 Ağustos 2010.

⁸⁵⁹ AYMK., 23.7.2003 günlü ve E.2003/48, K.2003/76, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1878&content=.., 28 Ağustos 2010.

malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Yasa'nın iptali istenen 1. maddesiyle 2003 yılı içinde alınan motorlu taşıtlar vergisi aynı yıl içinde aynı miktarda ek vergi adı altında ikinci kez alınmaktadır. Oysa, 197 sayılı Yasa gereğince 2003 yılı için motorlu taşıtlar vergisinin Vergi Usul Kanunu'na göre yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle zaten güncelleştirilerek alınmaktadır. Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.” denilmek suretiyle söz konusu kural Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

5479 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 193 sayılı Kanun'un 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi oranlarında beş puan indirim uygulaması kaldırılmak suretiyle ücret gelirleri ile ücret dışı gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanan iki vergi tarifesi yerine, ücret gelirleri de diğer gelir unsurlarıyla aynı nitelikte kabul edilmek suretiyle, tek tarife uygulamasına geçilmiştir. Tarifedeki gelir dilimleri beşten dörde indirilmiş, gelir dilimlerinin tutarları yükseltilerek değiştirilmiştir. Söz konusu değişikliği anayasal ilkelere uymak koşuluyla gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde konu, miktar ve niteliklerine değişik ölçütlerin getirilmesi ve yükümlünün kişisel durumunun gözetilmesi gerektiğine ilişkin ölçütlerin bir arada kullanılmak suretiyle ücret gelirlerine uygulanacak vergi tarifelerinin incelendiği Anayasa Mahkemesi kararında⁸⁶⁰ ücret geliri elde edenler ile ücret dışı gelir elde edenlerin kanuni değişiklikten önceki vergi ödeme gücü ile söz konusu değişiklikten sonraki vergi ödeme gücü karşılaştırılarak

⁸⁶⁰ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/95, K.2009/144 s.k., (Erişim)

[http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=.,), 29 Ağustos 2010.

“dördüncü dilimde ücret gelirleri yönünden önceki tarifiede %30 olan vergi oranı %35’e çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %35 oranı korunmuştur. Önceki tarifiede ücret gelirleri yönünden 78.000 lira fazlası için %35, ücret dışı gelirlerde ise %40 olarak uygulanan vergi oranları yeni tarifiede beşinci dilim kaldırılmak suretiyle, 40.000 liradan fazlası hem ücret gelirlerinde hem de ücret dışı gelirlerde aynı olmak üzere, %35 olarak belirlenmiştir. Böylece, önceki tarifiede ücret gelirleri yönünden 78.000 lira fazlası için uygulanan %35 oranı, yeni tarifiede 40.000 liraya çekilerek (78.000-40.000) 38.000 lira matrah farkının ücretliler aleyhine vergilendirilmesi öngörülmüştür.” saptamasını yapan Mahkeme, mali güce göre vergilendirme, adalet ilkesi ve ücret geliri elde edenler ile diğer gelir elde edenleri ayırma ilkesi uyarınca farklı vergi oranlarına tabi olması gerektiği ilkelerinin bir arada değerlendirerek “Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir.

Dava konusu kuralın da yer aldığı yeni gelir vergisi tarifesi ile önceki tarife karşılaştırıldığında, yeni tarifenin ilk üç dilimine giren ücretlinin vergi tutarı önceki tarifeye göre daha düşük iken, %35 vergi oranlı dördüncü dilimine giren ücretlinin vergi tutarının öncekine göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Karşılaştırma, ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer

yükümlüler arasında yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer gelir vergisi yükümlülerine göre yükseldiği, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır. Yeni tarifenin dördüncü dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücret dışı gelir sahiplerinin lehine değişirken ücretlinin aleyhine değişmiş ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırılmıştır. Ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulmamıştır. Yasa koyucu vergi oranlarını belirlerken ücret geliri elde eden yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumunu göz önüne alacak bir sistem getirmemiştir.

Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir.

Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez.

Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayırık durumunu gözeterek, Devlet'e "adaletli

bir ücret” için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa’nın 73. maddesindeki “mali güç” ilkesi ile 55. maddesindeki “adaletli bir ücret elde etme” ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, “adalet” ilkesini de zedeler.” denilerek söz konusu kuralın iptaline karar verilmiştir.

Bu kararda Mahkeme, kanun değişikliği ile ücretlilerin eskisine oranla vergi yüklerinde yaşanan artış yanında ücretliler üzerindeki yarattığı vergi baskısının yüksekliğine vurgu yapmış, ücretlilerin vergilendirilmesinde uygulanan yöntemin ve kazanç ve tesbit şeklinin diğer gelirlerden farklı olduğunu ifade etmekte ve bu nedenle ücret geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmemesi gerektiğini ifade etmektedir.⁸⁶¹

Mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiği ve mali gücü aynı olanlarda aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınmasını ölçütünü belirten kararda⁸⁶² *“Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin, herkesten malî gücüne göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirme alanına yansımasıdır. Anayasa’nın 10. maddesinde yer alan “yasa önünde eşitlik” ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlayarak yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğundan, bu ilkenin, vergi yükünün dağılımında gözetilmesi gereken temel bir unsur olduğu kuşkusuzdur. Malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan da farklı tutarda vergi alınması vergide eşitlik ilkesinin esasını oluşturur. Bu bağlamda, 73. maddenin ikinci*

⁸⁶¹ Mustafa Tan, “Vergilendirmede Eşitliğin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Okunması ve AYM Karar Örneği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 264, Eylül, 2010, s.102.

⁸⁶² AYMK., 23.6.2004 günlü ve E. 2004/14, K.2004/84, s.k., (Erişim)

fıkrasında da vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülerek eşitlik ve hukuk devleti temelinde maliye politikasının sosyal amacı vurgulanmıştır.

Motorlu taşıtlar vergisi, konusu motorlu kara, hava ve deniz taşıtları olan bir servet vergisi niteliğindedir. Servet, genelde ekonomik bir anlam taşır. Ekonomik anlamda servetin vergilendirilmesinde, servetin gerçek değerinin saptanmasını sağlayan ölçülerin kabulü gerekir. Taşıtların gerçek değerinin tesbiti, getirilen yasal ölçünün mali gücü yansıtması, adaletli ve dengeli olması bakımından önem taşımakta ise de motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi kimi durumlarda, gerçek değeri saptamanın çok zor veya olanaksız bulunması ya da bunun verginin toplanmasında aksamalara yol açması, ekonomik olmaması gibi nedenlerle yasa koyucunun farklı özellikleri esas alarak gerçek değere en yakın değerin bulunabilmesi için vergilendirmenin anayasal ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla değişik ölçüler öngörebileceğinin kabulü gerekir.

197 sayılı Yasa'nın 5035 sayılı Yasa ile değiştirilen 5. ve 6. maddelerinde düzenlenen tarifelerde, motor silindir hacmi (cm³), taşıt cinsi, oturma yeri, azami toplam ağırlık, motor gücü (BG), azami kalkış ağırlığı ve yaş gibi teknik nitelikteki vergileme ölçüleri esas alınmış, aynı özellikteki araçlara sahip olan yükümlüler arasında ayırım ve ayrıcalık yapılmamıştır.” denilerek Anayasaya aykırılık itirazının reddine karar vermiştir.

Vergi tekniğinin, vergi adaletini yansıtması gerektiği yani kanuna uygun ve bu kapsam içerisinde kalması gerektiğine ilişkin ölçütü belirten kararda⁸⁶³ “Anayasa’nın 73. maddenin son fıkrasına göre, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin, muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Ancak, vergi ve mali

⁸⁶³ AYMK., 7.4.2004 günlü ve E.2003/11, K:2004/49, s.k., (Erişim

yükümlülüklerle ilişkin yasalarda uygulamaya yönelik kuralların idari düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. Yasa koyucu bu tür kuralları vergi yasalarında ayrıntılı düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek idari düzenlemelere de bırakabilir. Buna göre, Bakanlar Kuruluna yetki verilirken alt ve üst sınırların vergi yasasında belirtilmesi gerekir. Nitekim yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır.”

Beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle farklı düzenlemeler getirilmesi mümkündür. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan finansman ihtiyacını gidermek amacıyla çıkarılan ek vergilerle ilgili düzenlemelerin mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından değerlendirildiği ekonomik denge vergisi ile ilgili kararında⁸⁶⁴ “*yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerektiğini*” belirterek ekonomik denge vergisinin gelir vergisine %10 oranında yükümlülük öngörmesinin mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmadığı sonucuna varmaktadır.

Benzer şekilde, deprem nedeniyle getirilen ek vergilerin kamu yararı, yükümlülerin özel durumları, sosyal amaç ve mali güçleri gözetilerek getirildikleri gerekçesiyle Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olmadıkları sonucuna varılmıştır⁸⁶⁵. Ancak bu vergilerin miktarlarının belirlenmesinde geçmiş dönem gelirleri veya servetleri dikkate alındığından, vergilerin

⁸⁶⁴ AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1995/6, K.1995/9, s.k., (Erişim)

⁸⁶⁵ AYMK., 28.3.2001 günlü ve E.1999/51, K.2001/63, s.k., (Erişim)

konulduğu dönemde yükümlülerin gerçek gelir ve servet durumlarını kavramayan ve özellikle ekonomik kriz dönemlerinde doğal olarak ekonomik durumları daha da kötüleşen yükümlülere ek mali yükümlülükler yüklenmesinin mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluğu oldukça şüpheli görünmektedir. Ek vergiler gerek bu ilkeye ve gerekse diğer ilkelere aykırılıklarına karşın; acil ve zorunlu finansman ihtiyacı bulunması ve bu ek vergilerden toplanan hâsılatın cazibesi, yeni uygulamalara başvurulmasına ya da mevcut uygulamaların sürelerinin uzatılmasına yol açabilmektedir⁸⁶⁶.

Verginin zamanında ödenmemesi durumunda söz konusu olan gecikme faizi, gecikme zammı gibi vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları uygulamasında mali gücün dikkate alınmayacağını belirten kararda⁸⁶⁷ *“Anayasa’nın 73. maddesine göre, vergi koymaya, kaldırmaya ve değiştirmeye yetkili olan yasa koyucu, buna bağlı gecikme zammı, faizi ve cezalarına ilişkin düzenlemeler yapmaya da yetkilidir. Ancak, bu tür yasal düzenlemeler yapılırken, Anayasada belirtilen ilkelere uygun davranılması anayasal bir zorunluluktur.*

Vergi borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alınan gecikme zammı, asıl alacağa bağlı olarak ortaya çıkan fer’i nitelikte belli oran ve miktarlardaki ek yükümlülüklerdir. Bunlardan gecikme zammı kamu alacağının süresinde ödenmeyen bölümü için vade gününü izleyen aylara göre belli oranlarda alınır. Gecikme faizi ise, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle olağan dışı yapılan vergilendirme işlemlerinde uygulanan ve gecikme zammından ayrıca tahsil edilir. Gecikme zammı ile gecikme faizinin amacı verginin zamanında ödenmesini sağlamak ve ödenmemesi durumunda Hazine’nin kaybını önlemektir. Vergi cezaları,

⁸⁶⁶ Abdurrahman Akdoğan, “Ek veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından Sürekliliği Olan Vergi Düzenlemelerine”, (Erişim)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000122350.htm, 23 Eylül 2010, s.3.

⁸⁶⁷ AYMK., 24.6.1993 günlü ve E.1992/29, K.1993/23, s.k., (Erişim)

mükelleflerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda uygulanması gereken yaptırımlardır.

Gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı hazinenin uğradığı zararı karşılamak iken, vergi cezalarının amacı ise vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmaktır. Bu cezalar, vergi idareleri tarafından idarî usullerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulanan malî ve idarî nitelikli yaptırımlar olabileceği gibi, yargı organlarınca ceza yargılama usulleri uygulanarak hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki yaptırımlar da olabilir. İptali istenen yasa, bazı kamu alacaklarının tahsilâtının hızlandırılmasını sağlamak amacıyla kimi kolaylaştırıcı ve özendirici kurallar içermektedir. Gecikme zammı ve gecikme faizi ile vergi cezaları, verginin zamanında ödenmesini sağlayan yaptırımlardır. İptali istenen maddelerde vergi aslında herhangi bir indirim öngörülmemekte aksine tamamının ödenmesi koşuluyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının bir bölümünden vazgeçilmektedir. İptali istenen kurallarla Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen malî güç ilkesi ile yürütme yetkisi ve görevine ilişkin 8. madde ve TBMM'nin görev ve yetkilerine ilişkin 87. maddesi arasında bir ilgi kurulamamıştır.” gerekçesiyle Anayasaya aykırılık itirazının reddine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi, verginin ödenme şeklinin düzenlenmesinde, yani verginin geçici veya peşin olarak düzenlenmesinin mali güce göre vergilendirme ilkesiyle bir ilişkisinin bulunmadığını belirten kararında⁸⁶⁸ “Geçici vergi kesin olmayan, değişken ve hesabı daha sonra yapılarak tamamlattırılacak ya da geri verilecek bir vergi, daha açık anlatımla, bu niteliği bakımından bir vergi alım yöntemidir. Hukuksal niteliğiyle bir vergi ögesi olan malî gücün geçici vergiyle uyumsuzluğu söz konusu olamaz. Malî güç, tartışmasız gözetileceğine göre, vergi geçici olsa da olmasa da, uyulması zorunlu bulunduğundan, geçici vergiden bunun dışlanması ya da

⁸⁶⁸ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=885&content=,
30 Temmuz 2010.

geçici vergi alınırken malî gücün gözardı edilmesi düşünülemez. Gerçekte bir "vergi sayılmaması gereken inceleme konusu "geçici vergi"nin malî güce göre saptanması zorunluluğu da bulunmamaktadır. İncelenen yapısıyla geçici vergide, vergiye dayanak olan, vergiyi doğuran olay, matrah ve oran öğeleri yoktur.

Gelir ve Kurumlar Vergisinin ilkeleri olduğu gibi korunmuş, bu vergilerin "malî güç" ilkesine uygun olarak benimsenen kuralları değiştirilmemiş, yalnız ödeme sistemi yenilenerek "peşin" ya da "ön ödeme" adı verilen bir uygulamaya geçilmiştir. Önceki uygulamaya göre 3-21 ay arasında değişen bir gecikmeyle değil, gelirin elde edildiği yıl içerisinde vergisinin de alınmasını amaçlayan işleyiş, yeni bir vergi yaratmamakta, ödenmesi zorunlu verginin daha erken yatırılmasını sağlamaktadır. Ortada "malî güce göre vergilendirme"ye ters düşen bir durum bulunmadığı gibi bu duruma neden olacak özel koşullar da yoktur. Sosyal devlet niteliğine, maliye politikasının sosyal amacına ters düşen düzenleme biçiminde bir görünüm söz konusu değildir. Kişi ve kurumların malî güçlerini aşan oranda vergi yüküne bağlı tutulduklarının kanıtlarına rastlanmadıkça, malî güce ters düzenleme savını yerinde bulmak güçtür. Peşin ödemede malî güçle çatışan, Anayasaya aykırılığı gerçekleştirip somutlaştıran bir yön yoktur. Ödeme süresinin kısaltılmasının malî güçle ilişkisi kurulamaz. Malî güç, vergiye esastır, ödeme süresini ilgilendirmemektedir. Gelirlerin, vergilerinin aynı yıl içinde alınması, süre düzenlemesidir. Malî güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmayan bir yanı bulunmamaktadır." şeklinde belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında mali güç kavramıyla ilgili saptamaları şu şekilde belirtebiliriz;

- Vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturur⁸⁶⁹.

⁸⁶⁹ AYMK., 16.9.1998 günlü ve E.1997/62, K.1998/52, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1420&content
30 Ağustos 2010.

- Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir⁸⁷⁰.
- Verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır⁸⁷¹.
- Verginin mali güce göre alınması ve verginin genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır⁸⁷².
- Verginin asli unsurlarından olan vergi oranı, mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir⁸⁷³.

2.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi Yönünden Denetim

1982 Anayasası'nın 2. maddesi Türkiye Cumhuriyeti'ni sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlar. Bu ilkenin doğal bir sonucu olarak maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan verginin, adil alınması yoluyla sosyal adalet, sosyal yarar, iktisadi ve sosyal denge oluşturulmasında kullanılması gerekir. Bu aynı zamanda devletin ödevidir⁸⁷⁴.

“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ifadesindeki “adalet”ten ne anlaşılması gerektiği Anayasa Mahkemesi kararlarında görmek mümkündür. *“Anayasa'nın 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda, sosyal devlet olduğunu belirlemiştir. Hukuk devletinin ileri*

⁸⁷⁰ AYMK., 12.11.1991 günlü ve E.1991/7, K.1991/43, s.k., (Erişim) [http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=968&content=.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=968&content=.,), 26 Ağustos 210.

⁸⁷¹ AYMK., 7.4.2004 günlü ve E.2003/11, K:2004/49, s.k., (Erişim) [http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1964&content=.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1964&content=.,), 1 Eylül 2010.

⁸⁷² AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1994/80, K. 1995/27, s.k., (Erişim) [http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1210&content=.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1210&content=.,), 1 Eylül 2010.

⁸⁷³ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/95, K.2009/144 s.k., (Erişim) [http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=.](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2761&content=.,), 2 Eylül 2010.

⁸⁷⁴ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.53.

aşaması, bu ilke ile sağlanır. Bu ilke, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına Devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü içerir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır.”⁸⁷⁵ Sosyal devlet anlayışı, devletin sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini meşru ve haklı görür⁸⁷⁶. “Malî güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin, vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır.”⁸⁷⁷

Mahkeme, sosyal hukuk devletini “*Hukuk devletinin ana ilkelerinden birisi de eşitliktir. Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani gerçek adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet*”⁸⁷⁸ olarak tanımlamaktadır.

Mahkemenin bu kararlarından, adaletli dağılımdan anlaşılması gereken, vergi yükünün güçlüler karşısında güçsüzleri koruyacak şekilde dağıtılmasıdır. Bu durumda bazı kimselerin mali güçlerinin altında vergi ödemesi, bazı kimselerin de bu nedenle ortaya çıkan gelir eksikliğine katlanmaları eşitlik ilkesine aykırı olmayacağı sonucunu çıkarabiliriz⁸⁷⁹.

Mahkeme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini, genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri ile birlikte değerlendirmiştir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı yönünden Anayasaya uygunluk denetimi yapılırken mali güç ile bağlantı kurmak ve bu iki ilkeyi birlikte yorumlamak gerekmektedir. Öncelikle mali gücün kavranıp

⁸⁷⁵ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

⁸⁷⁶ Özbudun, **a.g.e.**, s.132.

⁸⁷⁷ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

⁸⁷⁸ AYMK., 28.3.2001 günlü ve E.1999/51, K.2001/63, s.k., (Erişim)

⁸⁷⁹ Tekbaş, **a.g.e.**, s.315.

kavranmadığı ölçülmelidir. Mali gücün kavranmadığı düzenlemelerde vergi yükünün hesaplanması ve adaletli ve dengeli dağılıp dağılmadığının saptanması mümkün olmayacaktır. Başka bir anlatımla, adaletli ve dengeli dağılımın saptanabilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Bununla birlikte vergi yükü somut olarak belirlenmeli ve bu yükün kıyaslama yoluyla adaletli ve dengeli dağılıp dağılmadığına bakılmalıdır⁸⁸⁰.

Vergi teorisinin en önemli konularından bir olan vergi adaleti konusu hukuksal olmaktan ziyade, ilgili ülkede benimsenen iktisadi anlayış paralelinde maliye teorisi doğrultusunda çözümlenmesi gereken ve bu çözümler paralelinde, en uygun şekilde, anayasa ve kanunlara kodlanması gereken bir sorundur. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı konusundaki kabuller ne kadar belirgin olur ve bu kabuller ne kadar açık bir şekilde anayasa ve kanunlarda yer alırsa Anayasa yargıcının işi de o kadar kolaylaşacaktır⁸⁸¹.

Adil vergilendirme ile ilgili kuralların Anayasada açıkça belirlenmediği ve bununla ilgili uygulamanın ve yargı içtihatlarının yeterince oturmadığı durumlarda, bir yandan, vergi yükünün dağılımı konusunda yasamanın, serbest bir hareket alanı ve inisiyatifi vardır ve böyle bir inisiyatifin bulunması, doğal olarak, her türlü suiistimalde bulunma riskini de beraberinde getirir. Diğer yandan ise, yasamanın kanunlar aracılığıyla kullandığı tasarruflarını denetleme yetkisine sahip bulunan Anayasa yargıcını, söz konusu belirsizlikler nedeniyle vergi teorisinin en önemli konularından biri olan vergi yükünün dağılımı, dolayısıyla adil vergilendirme konusunda inisiyatif kullanması söz konusu olacaktır ki, bu noktada Anayasa yargıcını hukukilik denetimi sınırları içinde tutabilecek ve yerindelik denetimi yapmasını engelleyebilecek bir imkan söz konusu olmayacaktır⁸⁸².

Anayasa Mahkemesi *“Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının*

⁸⁸⁰ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.129.

⁸⁸¹ Tekbaş, **a.g.e.**, s.314.

⁸⁸² Tekbaş, **a.g.e.**, s.315.

*yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun ve sosyal amaçlı dağılımın araçları*⁸⁸³ olarak görmüş ve “*Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da alınacak vergi yükünün, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve mali güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemekte*”⁸⁸⁴ olduğunu belirtmiştir. “*Servet vergilerinde lüks kabul dilen servet unsurlarının, temel ihtiyacı karşılayan servet unsurlarından daha yüksek oranda vergilendirilmesi, harcama vergilerinde lüks tüketime konu olan mal ve hizmetler ile zorunlu mal ve hizmetlerin farklı oranda vergilendirilmesi*”⁸⁸⁵ de vergi yükünün adaletle uygun dağılımının araçları arasında sayılmıştır.

Mahkemeye göre “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması verginin aslıyla ilgili düzenlemelerde göz önünde tutulması gereken bir ilkedir*”⁸⁸⁶ ve “*mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamaktadır.*”⁸⁸⁷

Anayasa Mahkemesi’nin verdiği kararlarda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini öne çıkardığı kararlardan bazıları şunlardır.

1993 yılında elde edilen ücretlerin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ücretlilerin Ekonomik Denge Vergisi yükümlüsü olmalarına karşın

⁸⁸³ AYMK., 13.7.1995 günlü ve E.1994/85, K.1995/32, s.k., (Erişim)

⁸⁸⁴ AYMK., günlü ve E.1996/49, K.1996/46, s.k., (Erişim)

⁸⁸⁵ AYMK., 28.3.2001 günlü ve E.1999/51, K.2001/63, s.k., (Erişim)

⁸⁸⁶ AYMK., 24.6.1993 günlü ve E.1992/29, K.1993/23, s.k., (Erişim)

⁸⁸⁷ AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K.2003/3, s.k., (Erişim)

600 milyon lira ücret geliri elde edenlerin bu verginin yükümlüsü olmadığı böylece 601 milyon lira ücret geliri olan yükümlünün Ekonomik Denge Vergisi ödeyeceği 600 milyon lira az ücret olana göre elinde daha az net ücret kalacağı bu durumun Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık oluşturacağı savının incelendiği kararda⁸⁸⁸ özetle, *"Yükümlülüğün belirlenmesinde kabul edilen tek ölçüt, ücret gelirleri toplamının 600 milyon liranın üzerinde olmasıdır. 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenler vergi yükümlüsü sayılırken, 600 milyon lira ve aşağısında ücret elde edenler vergi yükümlüsü sayılmamışlardır. Böylece, 1993 yılı içinde elde ettikleri ücret gelirlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ve bu miktar üzerinden % 10 Ekonomik Denge Vergisi ödeyenlerin ellerinde kalan ücret geliri, 600 milyon lira ve daha az toplam ücret geliri elde eden ve bu nedenle de söz konusu vergi yükümlüsü olmayanların ellerinde kalan ücret gelirinden, daha az olacaktır. 1993 yılında elde edilen 600 milyon lirayı aşan ücret gelirinin, 600 milyon liralık bölüm düşülmeden tümüyle vergi matrahı kabul edilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Adalet ve eşitliğe uygun olan, 600 milyon düşüldükten sonra kalan ücret gelirinin vergilendirilmesidir."* gerekçesiyle söz konusu kuralı Anayasaya aykırı bularak iptaline karar vermiştir.

Yükümlülerin net aktif değerleri ya da gayrisafi hâsılatları üzerinden ödeyecekleri verginin beyan edilen matrahları ne olursa olsun on milyon liradan az olamayacağı kuralı incelenirken Anayasa Mahkemesi verdiği kararda⁸⁸⁹ *"Malî güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ilkesidir. Yasa koyucunun vergi koyarken yükümlülerin ekonomik güçlerini göz önünde tutması ve tüm yükümlüleri, vergi yükleri yönünden birlikte değerlendirmesi gerekir. Vergi yasalarında, yükümlülerden asgarî bir vergi alınabilmesini sağlamak üzere "hayat standardı", "ortalama kâr haddi" ve*

⁸⁸⁸ AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1995/4, K.1995/28, s.k., (Erişim)

⁸⁸⁹ AYMK., 18.7.1995 günlü ve E.1995/7, K.1995/35, s.k., (Erişim)

"götürü vergi" gibi çeşitli vergi güvenlik kurumları oluşturulmuştur. Dava konusu kuralla net aktif vergisi uygulamasında matraha bakılmaksızın en az on milyon lira vergi alınması öngörülerek bir tür vergi güvenliği getirilmiştir. Asgarî verginin, bütün net aktif vergisi yükümlülerini kapsadığı, günün yaşam koşulları, ekonomik veriler ve asgarî ücret göz önünde tutulduğunda mükelleflerin ödeme güçlerini aşmadığı, vergi yükünün adaletsiz ve dengesiz dağılımına neden olmadığı anlaşılmaktadır." denilmek suretiyle kuralın Anayasaya aykırılık istemi reddedilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin peşin vergi sistemini verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi yönünden incelediği kararda⁸⁹⁰ *"peşin vergi getirilme amacı ve nedenleri gözetildiğinde, verginin adaletli ve dengeli dağılımının amaçlandığında duraksanamaz. Peşin ödeme, kimi yükümlüler arasında yaratılan ikiliği ortadan kaldırmıştır. Önceki uygulamada vergileri kaynaktan kesilen aylık ve ücret alanlarla taşınır ya da taşınmaz mal sermaye geliri sağlayanlar yönünden süregelen adaletsizlik, peşin ödemeye büyük ölçüde azaltılmıştır. Kaynaktan kesintiyle hemen vergi ödeyenlere karşın bildirim (beyan) yöntemine bağlı serbest meslek ve ticarî kazanç sahiplerine kazançlarına düşen vergiyi 3-21 ay sonra ödeme kolaylığı tanınmıştı. Böylece, aynı tür yükümlüler arasında ayırım yaratılmıştı. Devletin zararına yol açan, para değerinin giderek düşmesiyle önemini yitiren sonra ödeme eşitsizliğini birliğinde taşıdığından haklı yakınmalara yol açmakta idi. Peşin ödeme, bu yakınmalara son vererek eşit uygulama düzeniyle adaletli ve dengeli dağılımı gerçekleştirmiştir. Asılolan kazancın vergisinin, yararı azalmadan, ivedi biçimde devlete ödenmesidir."* denilerek bu ilkeye uygun bulmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin deprem nedeniyle çıkarılan ek vergilendirmeye ilişkin kanunun Anayasaya aykırılık yönünden yaptığı incelemede *"Yasa'nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem*

⁸⁹⁰ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır. 1998 yılına ait Gelir ve Kurumlar vergisi hesaplanırken mükelleflerin özel durumları ve mali güçleri gözetilmiş olduğundan, dava konusu kuralla getirilen aynı yıla ilişkin ek vergilendirmede, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin esas alınmadığı ileri sürülemez”⁸⁹¹ gerekçesiyle itirazın reddine karar verilmiştir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin, genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri ile birlikte değerlendirdiği bir başka kararda⁸⁹² ise “Yasa’nın iptali istenen 1. maddesiyle 2003 yılı içinde alınan motorlu taşıtlar vergisi aynı yıl içinde aynı miktarda ek vergi adı altında ikinci kez alınmaktadır. Oysa, 197 sayılı Yasa gereğince 2003 yılı için motorlu taşıtlar vergisinin Vergi Usul Kanunu’na göre yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle zaten güncelleştirilerek alınmaktadır. Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa’nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.” denilerek ek motorlu taşıtlar vergisi iptal edilmiştir.

Yukarıda yer verilen kararda aynı kanunla getirilen ek emlak vergisine ilişkin kural yönünden ise Mahkeme, “Emlak vergisinin bir servet vergisi olması nedeniyle bu tür vergilerde ödeme gücüne ulaşabilmesi için mükellefin kişisel ve sosyal durumu ile sahibi olduğu emlakın konumu, değeri ve bazı

⁸⁹¹ AYMK., 28.3.2001 günlü ve E.1999/51, K.2001/63, s.k., (Erişim)

⁸⁹² AYMK., 23.7.2003 günlü ve E.2003/48, K.2003/76, s.k., (Erişim)

amaçlar için öngörülen teşvik edici etkenlerin gözetileceği kuşkusuzdur. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'ndaki muaflık ve istisnaların ek vergiler yönünden de geçerli olduğu iptali istenen maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. ve 5. maddelerinde öngörülen muaflık ve istisnalar ek vergiler için de uygulanacağından emlak sahibi mükellefler yönünden kimi olumsuzluklar giderilmeye çalışılarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması amaçlanmıştır” gerekçesiyle Anayasaya aykırı görülmemiştir.

Anayasa Mahkemesinin bu kararında, iptali istenilen kanun maddelerinde yer alan ek motorlu taşıt vergisi gibi servet vergisi olan ek emlak vergisi için farklı değerlendirme yapılmıştır. Burada her iki verginin de aynı gerekçelerle iptal edilebilmesi veya aynı gerekçelerle Anayasaya uygun bulunmaları mümkün iken bir verginin iptal edilmesi karşısında diğerinin iptal edilmemesidir. İki vergi açısından en önemli farklılık, motorlu taşıtlar vergisi genel idare tarafından, emlak vergisinin yerel yönetimler tarafından tahsil edilmesidir. Ancak kararda bununla ilgili bir değerlendirme yapılmamıştır⁸⁹³.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesinin birlikte değerlendirdiği bir başka kararda⁸⁹⁴ “Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan

⁸⁹³ Tekbaş, a.g.e., s.318.

⁸⁹⁴ AYMK., 20.3.2008 günlü ve E.2004/94, K.2008/83, s.k., (Erişim)

mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan fon payı hukuksal niteliğiyle Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında vergi benzeri bir mali yükümlülüktür. Anayasada vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin fon payı uygulaması için de gözetilmesi zorunludur. Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Hukuk alanında bir müessesenin kaldırılmasında geçiş dönemi hükümleri konulabilir. Ancak bu geçiş düzenlemelerinde de, Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir. 2003 yılında tevkifat yoluyla fon payı ödeyen mükelleflerin bu yıla ilişkin kazanç ve iratlarının vergilendirilmesinde, vergi matrahının içinde, üzerinden 2003 yılında fon payının hesaplandığı kazanç ve iratlar da bulunduğundan, mahsup ve iade edilmeyeceği öngörülen fon payları bu mükellefler yönünden nihai vergiye dönüşmüştür. Bu şekilde 2003 yılında tevkif suretiyle fon payı ödeyen mükellefler aleyhine vergi yükü ağırlaştırılarak aynı vergilendirme dönemlerinde tevkifata tabi gelir elde etmiş mükellefler ile tevkifata tabi gelir elde etmemiş mükellefler arasında vergi yükünün dağılımında adalet ve denge bozulmuş ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerine aykırılık oluşmuştur." gerekçesiyle söz konusu kuralın iptaline karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında, genellik ve eşitlik, makul ve kabul edilebilir ölçü, ödeme gücü, mükerrer vergilendirme gibi ilkeleri vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının belirlenmesinde ölçüt olarak kullanmıştır. Bu unsurların birlikte kullanıldığı bir kararda⁸⁹⁵ "Vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olan yasa koyucu, hukuk devleti temelinde, anayasal ilkelere uymak koşuluyla, gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde konu, miktar ve niteliklerine göre değişik ölçütler

⁸⁹⁵ AYMK., 6.1.2005 günlü ve E.2001/379, K.2005/3, s.k.,

getirebilir. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mali güç, genellik ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Dava konusu kuralda, vadeli mevduat ve vadeli döviz tevdiat hesabı ile özel finans kurumlarınca açılan katılım hesabı sahiplerinden her bir hesap için bir milyon lira özel işlem vergisi tahsil edileceği öngörülmüştür. Açılan hesabın tutarı ne olursa olsun aynı işlem yapılacaktır. Tüm vergileme unsurlarının Yasa'da gösterildiği bu vergi, vadeli mevduat ve vadeli döviz tevdiat ile katılma hesabı açtırarak işlem yaptıran tüm hesap sahiplerini kapsamaktadır.

Günün hayat şartları, ekonomik veriler, asgari ücret ve reel değerler göz önünde bulundurulduğunda, işlem başına bir milyon lira olarak alınan özel işlem vergisinin makul ve kabul edilebilir ölçüleri ve yükümlülerin ödeme güçlerini aşmadığı, vergi yükünün adaletsiz ve dengesiz dağılımına da neden olmadığı sonucuna varılmıştır.” denilerek söz konusu kuralın Anayasaya aykırılık savının reddine karar verilmiştir.

Menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellef ayırımı yapılmaksızın stopaj oranı %15 olarak belirlenmiş iken, 5527 sayılı Kanun ile 7.7.2006 tarihinden itibaren dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0'a indirilmiş, tam mükelleflerin % 15 olan tevkifat oranında bir değişiklik yapılmamış diğer bir deyişle yerli yatırımcı vergilendirilirken yabancı yatırımcının vergiye tabi tutulmamasını öngören bu düzenlemenin iptali istemini değerlendiren Anayasa Mahkemesi, kararında özetle⁸⁹⁶ “*Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsurun vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık*

⁸⁹⁶ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/119, K.2009/145, s.k., (Erişim)

koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Anayasa'nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil "malî güç" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkeleridir.

Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir." denilerek "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır" şeklindeki kural, Anayasaya aykırı bulunarak iptaline karar verilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. Bu maddede yer alan "mali güce göre vergilendirme", "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkeleri, her durumda vergi tutarı ile o verginin konusunu oluşturan unsurun değeri arasında bir bağlantının kurulmasını gerektirir. Aksi halde, ne mali gücün kavranması ne de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması mümkün değildir⁸⁹⁷.

"Vergi tekniği vergi adaletini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez"⁸⁹⁸, "Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir."⁸⁹⁹

⁸⁹⁷ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.142.

⁸⁹⁸ AYMK., 20.3.2008 günlü ve E.2004/94, K.2008/83, s.k., (Erişim)

⁸⁹⁹ AYMK., 23.7.2003 günlü ve E.2003/48, K.2003/76, s.k., (Erişim)

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bir ilke olmaktan çok, bir amaç ilkesi veya bir üst ilke olarak daha doğru anlam kazanır. Çünkü, Anayasada bu kavram bir amaç olarak belirlenmiştir. Bu amacı gerçekleştirmek, verginin mali güce göre alınması, verginin genel olması, eşit olması ve bazen de ayırma kuramını kullanmak suretiyle olur. Sonuç olarak sayılan bütün ilkeler ve verginin adil ve dengeli dağılımı sosyal-hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmenin alt kavramlarıdır⁹⁰⁰.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini, eşitlik, genellik, mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleriyle birlikte değerlendirilmesi gerekir. Anayasa'nın 73. maddesinin 2. fıkrasında, "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" kuralı vergilendirmenin sosyal amacını vurgulayan ve yön gösterici değere sahip bir program-hükümdür. Vergi yükünün hangi koşullar altında adaletli ve dengeli dağılmış sayılacağı konusunda belirleyici olan siyasi tercihtir⁹⁰¹.

2.5. Kanunilik (Yasalılık) İlkesi Yönünden Denetim

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan "vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülük kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir" kuralı ile verginin kanuniliği ilkesini ifade etmektedir. Kanun koyucu ne tür vergiler ihdas edeceğini, anayasal sınırlara uymak şartı ile tesbit etmekte serbesttir⁹⁰². Anayasada öngörülen usullere uygun olarak çıkartılmış bir kanunla konulan vergi, ekonomik şartlara ve genel adalet düşüncelerine aykırı düşse de bu durum onun kanunilik niteliğini etkilemez. Ancak bir vergi kanunu, Anayasa'nın diğer kurallarına uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabi tutulabilir⁹⁰³.

⁹⁰⁰ Sönmez, Ayaz, **a.g.e.**, s.119.

⁹⁰¹ Gündüz, **a.g.m.**, s.109.

⁹⁰² AYMK., 6.7.1995 günlü ve E.1995/6, K.1995/9, s.k., (Erişim)

⁹⁰³ Çağan, **a.g.e.**, s.102.

“Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.”⁹⁰⁴ “Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.”⁹⁰⁵

“Vergilendirilecek alanların seçiminde yetkili olan yasa koyucu, hukuk devleti temelinde, anayasal ilkelere uymak koşuluyla, gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde konu, miktar ve niteliklerine göre değişik ölçütler getirebilir. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, mâli güç, genellik ve vergi yükünün adâletli ve dengeli dağılımı gibi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.”⁹⁰⁶ Vergilendirmenin tüm esasları, idarenin takdirine bırakılmaksızın kanunda kesin ve objektif bir şekilde saptanmış olmalıdır. İlgili vergi kanununun, vergiye ilişkin ana esasları içermemesi, o kanunu Anayasaya aykırı kılar⁹⁰⁷

⁹⁰⁴ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/124, K.2009/146, s.k., (Erişim)

⁹⁰⁵ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

⁹⁰⁶ AYMK., 6.1.2005 günlü ve E.2001/379, K.2005/3, s.k.,

⁹⁰⁷ Gürpınar, Yıldız, **a.g.m.**, s.869.

Anayasa Mahkemesi vergilerin kanuniliği ilkesini dayanak yaptığı kararlarında⁹⁰⁸ çoğu kez şu formülü kullanmıştır. “*Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.*” Nitekim yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi içtihat haline getirdiği bu kararı ile kanunilik ilkesinin kapsamını geniş yorumlayarak salt vergi konusunun kanunla belirtilmesini yeterli görmemiş, aynı zamanda vergi matrahının ve oranının kanunla belirtilmiş olması gerektiğini hükme bağlamıştır⁹⁰⁹. Eğer Mahkeme, kanunilik ilkesini, zaman içinde gelişen biçimde değil de, daha dar yorumlamış olsaydı; örneğin, verginin sadece konusu ve yükümlüsünün kanunda gösterilmesinin zorunlu olduğu şeklinde bu ilkeyi yorumlamış olsaydı, yürütmenin güçlendirilmesi yolundaki eğilimler de göz önüne alındığında, verginin diğer temel unsurlarının tamamının yürütme organının düzenleme alanına bırakıldığına ve böylelikle önemli ölçüde Anayasa Yargısının denetimi dışına çıkıldığına şahit olunması yüksek bir ihtimal

⁹⁰⁸ AYMK., günlü ve E.1986/20, K.1987/9, s.k., (Erişim)

⁹⁰⁹ Öz, a.g.e., s.118; Sönmez, Ayaz, a.g.e., s.69.

olacaktı⁹¹⁰. Dolayısıyla Mahkeme'nin bu kararından; her türlü mali yükümün yasa ile konulması gerektiğini ve bunda da Anayasa'nın güttüğü amacın keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeye yönelik olduğu anlaşılmaktadır⁹¹¹.

3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun'un uygulanmasıyla ilgili araştırma yapmak, kurulacak olan tesislere finansman yönünden destek ve elektrik enerjisi fiyatlarında istikrar sağlamak amacıyla 3613 sayılı Yasa ile eklenen Ek 1. maddesi ile "Elektrik Enerjisi Fonu" adı altında bir fon kurulması öngörülmüş ve "elektrik enerjisi satış tarifelerinden ayrılacak paylar" fonun gelirleri arasında sayılmıştır. Ek 6. maddesinde ise, fonun gelirleri, giderleri, yönetimi ve fonla ilgili diğer hususlar Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği kurala bağlanmıştır. Söz konusu hükmün Anayasaya aykırılığının incelendiği kararda⁹¹² Anayasa Mahkemesi öncelikle "Elektrik Enerjisi Fonu için ayrılacak pay"ın niteliğini "3096 sayılı Yasa'nın 9. maddesinde, elektrik enerjisi satış tarifelerinin nasıl saptanacağı ayrıntılı biçimde gösterilmiştir. Satış tarifesinin içinde Elektrik Enerjisi Fonu için ayrılacak pay da mevcuttur. Fon payı, 3096 sayılı Yasa'nın uygulanmasıyla ilgili araştırma, geliştirme, etüd, proje, denetim faaliyetleriyle kurulacak tesislere finansman yönünden destek ve elektrik enerjisi fiyatlarında istikrarı sağlamak amacı ile kullanılacaktır. Elektrik enerjisi tarifelerinde yer alan fon payı, kamu hizmetinin daha iyi görülebilmesi için kamu gücüne dayanılarak konulan vergi, resim, harç benzeri malî bir yükümlülük" olarak saptadıktan sonra "Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denildiğinden vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülük olan fon payının miktar ve oranının Yasa'da gösterilmesi gerekir.

⁹¹⁰ Tekbaş, **a.g.e.**, s.323.

⁹¹¹ Yılmaz, "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", s.197.

⁹¹² AYMK., 28.9.1995 günlü ve E.1995/24, K.1995/52, s.k., (Erişim)

Bu, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükte yasallık" ilkesinden doğan bir zorunluluktur. Getirilen malî yükümlülüğünün miktar ve oranının belirtilmeden sadece türünün Yasa'da belirtilmiş olması yasa ile konulduğu anlamına gelmez. Kaldı ki maddenin son fıkrasında, yasayla konulan malî yükümlülüklerin oranlarında aşağı ve yukarı sınırların belirtilmesi koşuluyla Bakanlar Kurulu'na değişiklik yapmak yetkisi verilebileceği de belirtilmektedir. Oysa, yapılan düzenlemeyle Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen bu iki durum da gözetilmemiştir." denilerek miktar ve oran belirtilmeksizin yasayla getirilen bir mali yükümlülüğün vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı olacağına karar vermiştir.

Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi, "*Vergi sisteminin, ilkeleri, kuralları ve unsurlarıyla istikrarlı ve düzenli olması ve bu düzenin korunması asıl olup, yasa koyucu da anayasal ilkeler çerçevesinde bunu sağlamakla ve kurallarını koymakla yükümlüdür. Kanunilik ilkesi, sadece, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önlemek için değil, aynı zamanda vergi sisteminde adalet, istikrar ve düzenin, vergi yönetiminde de kararlılığın sağlanması amacına yönelik*"⁹¹³ olduğunu belirterek vergilendirmede kanunilik ilkesinin önemini vurgulamıştır.

1961 Anayasası'nın 61. maddesinde, verginin kanunla konulmasını kurala bağlamış, değiştirilmesi ve kaldırılmasına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiş iken Anayasa Mahkemesi bu dönemde verdiği kararlarda⁹¹⁴ vergi konulması kavramını geniş yorumlayarak "*Anayasa Koyucusu her çeşit malî yükümün kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini gütmüştür. Yükümler, belli başlı unsurları açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka*

⁹¹³ AYMK., 27.9.2006 günlü ve E.2002/133, K.2006/91, s.k., (Erişim)

⁹¹⁴ AYMK., 15.6.1971 günlü ve E.1970/55, K.1971/57, s.k., (Erişim)

kanunla düzenlenmelidir. Anayasa'nın 61. maddesinin temelinde yatan düşünce vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclislerince düzenlenmesi sağlamaktır. Kuralların yorumu sırasında onların konuluş amaçları bir yana bırakılamaz. Amaca dayanan yorum ise 61. maddedeki "vergi koyma" kavramını geniş biçimde yorumlama zorunluluğunu doğurur. Vergi koyma kavramının içine vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Vergiyi artırma, indirme vergi koymak gibi büyük bir önem taşımaktadır, bu nedenle verginin artırılması ve indirilmesi de kanunla yapılır. Onun içindir ki kararname ile vergi oranlarında değişiklik yapılması Anayasa'nın 61. maddesine aykırıdır." Mahkeme'nin 1971 yılından önceki kararları bu yönüyle 1971 Anayasa değişikliğine benzer hükmün 1982 Anayasası'na taşınmasına ışık tutmuştur⁹¹⁵.

*"Anayasa'nın 73. maddesi, vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak kabul etmiş; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ancak yasayla konulabileceği ilkesini getirmiştir. KHK çıkarılması yetkisini düzenleyen Anayasa'nın 91. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez denilerek 73. maddede belirtilen vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin KHK'lerle düzenlenemeyeceği öngörülmüştür."*⁹¹⁶ Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında da, *"vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."* hükmü yer almıştır. Görüldüğü üzere, Yasama Organı, vergi kanunlarının belirtilen konularına (muaflık, istisnalar, indirim ve oran) ilişkin hükümlerinde değişiklik

⁹¹⁵ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.149; Tekbaş, **a.g.e.**, s.325.

⁹¹⁶ AYMK., 18.7.1994 günlü ve E.1994/46, K.1994/57, s.k., (Erişim)

yapma yetkisini bir kanunla Bakanlar Kuruluna verebilmektedir. Ancak, bu yetkiyi tanıyan kanunun, değişiklik yapma yetkisinin hangi sınırlar içerisinde kullanılabileceğini de göstermesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, bu yetkinin alt ve üst sınırları kanunla gösterilmelidir. Dolayısıyla, Bakanlar Kuruluna verilen yetki, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulma ve kaldırılmalarını kapsamadığı gibi, değiştirilmelerini de ancak, Anayasada ki konular ve kanunla belirtilen sınırlar içinde kapsayacaktır.

Bakanlar Kuruluna verilen yetki, değişen ekonomik koşullar karşısında hem devlet maliyesini hem de yükümlüyü koruma amacına yöneliktir. Yetki, vergi kaybının önlenmesi amacıyla kullanılacağı gibi, vergi yükümlüsünün yükünün azaltılması amacıyla da kullanılabilecektir⁹¹⁷. *“Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, konunun özelliği gereği, ayrıntılarının yasada düzenlenmesinin olanaklı bulunmadığı durumlarda, anayasal ilkelere uyulmak ve yasal çerçevesi çizilmek koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda, açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapma hususunda yürütme organı yetkilendirilebilir.”*⁹¹⁸ Anayasa Mahkemesi’nin çeşitli kararlarında belirtildiği üzere⁹¹⁹ *“zamanın gereklerine göre sık sık değişik önlemler alınmasına ve alınan önlemlerin kaldırılmasına veya değiştirilmesine gerek görülen hallerde yasama organının yapısı ve ağır işleyişi bakımından bu gibi günlük olayları hemen inceleyerek zamanında gerekli önlemleri almasının güçlüğü de ortadadır. Bu nedenle yasa koyucunun, temel hükümleri saptadıktan sonra uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesi için hükümete yetki vermesi,*

⁹¹⁷ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.166.

⁹¹⁸ AYMK., 23.6.2004 günlü ve E. 2004/14, K.2004/84, s.k., (Erişim)

⁹¹⁹ AYMK., günlü ve E.1977/1, K.1977/20, s.k., (Erişim)

yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir." yönündeki görüşü, aslında Bakanlar Kuruluna vergileme ile ilgili sınırlı yetki verilmesi, kanunilik ilkesinin dar anlamda yorumu ile Anayasaya aykırı düşmediğini vurgulamıştır.

Mali yükümlülüklerin temel unsurları bakımından idareye düzenleme yetkisi tanınmadığı için, kanunda sadece konusu belirtilen yükümlülüğün diğer unsurlarının ya da unsurlarından bazılarının tüzük veya yönetmelikle düzenlenmesi durumunda da kanunla konulmadan söz edilemeyeceği çünkü bu tür idari işlemler, kanun derecesinde kuvvetli bir güvence sağlamayacaklardır⁹²⁰. Ancak verginin temel unsurları dışında kalan konularda idareye düzenleme yetkisinin verilmesi kabul edilmektedir. Yasama organı, vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır⁹²¹.

Bakanlar Kuruluna yetki veren kanun kuralları, Anayasa Mahkemesi kararlarında öncelikle, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında yer alan konular ve sınırlar yönünden incelenmiş, bu inceleme sonunda, kuralın 73. maddenin son fıkrasına uygun olması halinde, 73. maddenin ve Anayasa'nın diğer kurallarına bakılarak uygunluk denetimi yapılmıştır⁹²². Geniş ve önemli olan bu yetkinin özenli ve ölçülü olarak verilmesi ve kullanılması gerekir.

⁹²⁰ AYMK., 26.10.1965 günlü ve E.1965/25, K.1965/57, s.k., (Erişim)

⁹²¹ AYMK., 15.7.2004 günlü ve E.2003/33, K.2004/101, s.k., (Erişim)

⁹²² Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.167.

Mahkemenin bu kararları, kanunla düzenlenmesi gereken unsurları ortaya koyarak yürütmenin düzenleme alanının sınırlarını da belirlemektedir. Bu konuda dikkati çeken bir husus Mahkeme'nin kanunilik ilkesini katı bir şekilde algılaması ve yürütme veya diğer bir organa vergilendirme yetkisinin bırakılmasının, *"idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi"*⁹²³ tanınmış olacağı bu durumda *"verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğini"*⁹²⁴ belirtmesidir. Aslında kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasının ve Mahkeme'nin bu konudaki ısrarının başka önemli bir sonucu da, yürütmenin işlemlerinin Anayasa Mahkemesi denetimi dışında olması nedeniyle, vergilendirme gibi önemli bir konuda Mahkeme'nin inisiyatif elinden bırakmak istememesi olarak değerlendirilebilir⁹²⁵.

Bakanlar Kuruluna devredilen vergi miktarı belirleme yetkisinin üst sınırı ile ilgili Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda⁹²⁶ *"Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve*

⁹²³ AYMK., 7.10.2003 günlü ve E.2003/73, K.2003/86, s.k., (Erişim)

⁹²⁴ AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K:2003/3, s.k., (Erişim)

⁹²⁵ Tekbaş, **a.g.e.**, s.328.

⁹²⁶ AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K:2003/3, s.k., (Erişim)

indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.

Motorlu taşıtlar vergisinde vergiler maktu olarak belirlendiğinden zamanla vergi tutarlarının aşındığı bir gerçektir. Verginin bu şekilde azalmasını önlemek amacıyla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yer almaktadır. Ekonomik koşulların vergi gelirlerini azaltıcı etkilerinin giderilebilmesini sağlamak amacıyla motorlu taşıtlar vergisi de yeniden değerlendirme yöntemine bağlanmıştır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20 sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kuruluna bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir. İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır."

denilerek söz konusu kuralı, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin, 73. maddede yer verilen vergilendirme ilkeleri ve Anayasa'nın genel ilkeleri gözetilerek yorumlanmış ve iptaline karar verilmiştir.

Yukarıda yer verilen karar, "üst sınır"la ilgili niceliksel bir belirlemeyi yapması yönüyle de önem arz etmektedir. Anayasa'nın 73. maddesinde alt ve üst sınırlardan bahsedilmiş, ancak bu alt ve üst sınırlar ile ilgili sayısal bir sınırlama getirilmemiştir. Çeşitli ölçülere göre belirlenen spesifik matrahlar için kabul edilen vergi tutarlarının kaç katına kadar artırılacakları konusunda üst sınırın belirsizliği karşısında, Mahkeme'nin değişik ilkeler bağlamında ve vergi türüne göre belirleme yapma zorunluluğu bulunmaktadır⁹²⁷.

Bakanlar Kurulu'nun vergi oranının alt sınırını belirleme yani vergi oranını sıfır olarak belirlenmesi durumunda verginin kaldırılması anlamına gelip gelmeyeceği ve bunun sonucunda vergilerin kanunla konularak değiştirileceği ve kaldırılacağı şeklindeki 73. maddenin son fıkrasına aykırılık teşkil edip etmeyeceği öğretide tartışmalıdır.

Bu konu kapsamında Danıştay Üçüncü Dairesi'nin itiraz yoluyla 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde yer alan, "Bakanlar Kurulu, maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir." tümcesinin Bakanlar Kuruluna verilen vergi tutarlarını değiştirme yetkisinin, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırı olduğu, öte yandan, maktu vergi tutarını sıfıra kadar indirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesinin, verginin Bakanlar Kurulunca kaldırılması sonucunu doğurduğu, yasa koyucunun özel tüketim vergisi kapsamına aldığı bir mal için öngörülen maktu vergi tutarını sıfıra kadar indirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna bırakılmasının, o malın vergisiz teslimi anlamına geldiği bu nedenle söz konusu kuralın Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülerek yapılan itiraz sonucunda Anayasa Mahkemesi

⁹²⁷ Tekbaş, a.g.e., s.330.

verdiği kararda⁹²⁸ “Bakanlar Kuruluna ancak vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değışiklik yapabilme yetkisi verilebilecektir. Bakanlar Kuruluna yetki verilirken bu yetkinin kullanılabilceğı alt ve üst sınırların da yasada belirtilmesi gerekmektedir. Vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiğı alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değıştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediğı zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki sav da yerinde görülmemiştir.” denilmek suretiyle vergi oranının alt sınırının sıfır olarak belirlenmesinde Anayasaya aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.

1982 Anayasası döneminde, anayasal denetime konu olan ve 73. maddenin son fıkrası yönünden incelenerek Anayasaya aykırı bulunmayan kuralların büyük bölümü, yetkinin Bakanlar Kuruluna verildiğı, ancak oran ve/veya yukarı ve aşağı sınırlar yönünden incelemenin yapıldığı kurallardan oluşmuştur⁹²⁹.

Vergi kanunları, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konulara yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilirler⁹³⁰. Bu anlamda Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında “temel öğeler-teknik ve ayrıntılar” ölçütünü kullanmıştır. Konuyla ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun

⁹²⁸ AYMK., 21.2.2008 günlü ve E.2005/73, K.2008/59, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1420&content 10 Eylül 2010.

⁹²⁹ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.172.

⁹³⁰ Göker, **a.g.m.**, s.1041.

mükerrer 257. maddesinin 3239 sayılı Kanunla değişik birinci fıkrasında, "Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esasların tesbit etmeye, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya... yetkilidir." hükmünün Anayasaya aykırılık savının incelendiği kararda⁹³¹ *"Maliye Bakanlığı'na verilen vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, yasada amacının ve sonuçlarının belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir.*

Ayrıca, 1982 Anayasası'nda yürütmenin görev olmaktan öteye bir yetki gücüne sahip bulunması, yasama ile yürütmenin eşitlik ve denklik içinde işbirliği içinde bulunması Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın İdarenin bir hizmet birimi durumunda bulunması da gözetilmelidir. Yasa koyucunun idareye yükümlülerin sosyal, kültürel ve ekonomik alışkanlıklarını dikkate alarak, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla günün değişen koşullarına göre, ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve kabul edilebilir bir durumun ortaya çıkmasında Yasa'da öngörülen belge düzeninin disiplin altına alınması için ek önlemler almaya yetki vermesi, daha öncede açıklandığı üzere, genel yönetim esaslarının gereğidir. Kaldığı, idareye verilen ve itiraz konusu yapılan yetki, vergi yasalarının salma, gerçekleştirme, bağışıklık, ayırıklık, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapma olanağını içermemektedir. Gerçi zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olmaktadır. Ancak, bu zorunluluk olmasa da vergi matrahı gerçek

⁹³¹ AYMK., 15.10.1991 günlü ve E.1990/29, K.1991/37, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=962&content=. 10 Eylül 2010.

kazançları kapsamak durumundadır. İdare, bu gerçek durumu ortaya çıkarmanın önlemlerini almaktadır. Dolayısıyla idarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir. İdare, belge düzeninde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır. Çünkü asıl olan herkesin gelir elde ettiği kadar vergi ödemesidir. Bakanlığa verilen yetki vergi kaçırmayı önleyici bir oto kontrol sağlamayı amaçlamaktadır.”

Mahkeme, bu kararında, yasa koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanını, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olarak değil, kanunda belirtilen yükümlünün gerçek gelirinin ortaya çıkarılması için alınan ek önlemlere ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılar olarak yorumlayarak verginin kanuniliği ilkesine aykırı bulmamıştır.

Konuyla ilgili olarak 193 sayılı GVK’nun mükerrer 121. maddesinin son fıkrasındaki “...vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” kuralının Anayasaya aykırılık savıyla iptali istemine ilişkin Anayasa Mahkemesinin verdiği kararda⁹³² “*Bakanlar Kurulu, 73. maddenin dördüncü fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir. Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri*

⁹³² AYMK., 15.7.2004 günlü ve E.2003/33, K.2004/101, s.k., (Erişim)

(muaflık) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır.

Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir. İndirim, vergi matrahından veya doğrudan vergiden belirli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin bir bölümünden vazgeçilmesi veya bir bölümünün geri verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası vergide indirim, yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kuruluna yetki verilebilecek konular arasında gösterecek kadar önemli görmüştür. Dava konusu kuralla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin uygulanmasında, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Belirtilen yetkinin kullanılması halinde, ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarı, vergiyi etkileyecek, azaltacak veya çoğaltacaktır. Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki, yasa koyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir.” denilerek söz konusu Kanun ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetki yukarıda yer verilen yetkiden farklı olarak yükümlülerin vergilerinden yapılacak indirim tutarının, vergiyi etkileyecek nitelikte bir yetki olduğu ve bu yetkinin ancak kanun ile Bakanlar Kuruluna verileceği gerekçesiyle ilgili maddede yer alan kuralı Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması konusunda herhangi bir duraksama söz konusu

değildir. Ancak “benzeri mali yükümlülükler” kavramının kapsamına ne gibi yükümlerin girdiği ise tartışmalara yol açacak niteliktedir⁹³³. Benzeri mali yükümlülükler, düzenlendikleri kanunlarda açık olarak nitelendirilmemekte, parasal bir takım yükümlülük ya da ödemeler olarak gösterilmektedir. Anayasa Mahkemesi, kamu idareleri tarafından alınan paraların isimlerine değil, içerik ve nitelikleri göre değerlendirme yapmaktadır. Mahkeme, önüne gelen bu tür konularda Anayasaya aykırılık sorununu incelemekten önce getirilen parasal yüküm ya da ödemenin Anayasa’nın 73. maddesi kapsamında bir “benzeri mali yükümlülük” olup olmadığını saptama ve bu saptamayla birlikte aykırılık sorununa geçmektedir⁹³⁴.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri, kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları ve bir kanunla konulmaları⁹³⁵ olduğundan ve Anayasada vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin “benzeri mali yükümlülükler” için de gözetilmesi zorunlu⁹³⁶ olduğundan bu kapsamda mali yükümlülüğün saptanması anayasal denetim açısından büyük önem taşımaktadır.

Konuyla ilgili olarak 4575 sayılı Kanunu’nun Ek 8. maddesi ile kılavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan özel ve kamu kuruluşlarından bu hizmetlerden elde ettikleri aylık gayri safi hasılatın %6.5’i oranında pay alınacağı, bu tutarın % 10’a kadar artırılmasına veya % 3’e kadar indirilmesine Bakanlar Kurulu’nun yetkili olduğu ve bu payın en geç tahsil edildiği ayı takip eden ay sonuna kadar ilgili saymanlığa yatırılacağı, yatırılan miktarın yarısının Denizcilik Müsteşarlığı’nın merkez ve taşra birimlerinin faaliyetlerinin gerektirdiği her türlü harcamada, (personel harcamaları hariç)

⁹³³ Karakoç, **a.g.m.**, s.331.

⁹³⁴ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.32-33.

⁹³⁵ AYMK., 14.2.1991 günlü ve E.1990/18, K.1991/14, s.k., (Erişim)

⁹³⁶ AYMK., 20.3.2008 günlü ve E.2004/94, K.2008/83, s.k., (Erişim)

kullanılmak üzere Denizlik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi bütçesine aktarılacağına ilişkin hükmün, Anayasaya aykırı olduğu savına ilişkin kararda⁹³⁷ Mahkeme, “İtiraz konusu kuralın Anayasal denetiminin yapılabilmesi için öncelikle bu madde ile alınması öngörülen payın hukuksal niteliğinin saptanması gerekmekte” olduğu belirttikten sonra, “Vergi, resim, harç benzeri malî yükümlülük; kişilerden yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. Benzeri malî yükümlülük kimi zaman vergi, harç ve resim’in özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da verginin, harç ve resim’in ortak öğelerini taşıyabilir” denilerek benzeri mali yükümlülüğü nitelendirdikten sonra, “İdareden alınan izin çerçevesinde yürütülen kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınması şeklindeki itiraz konusu kuralla öngörülen yükümlülük, vergi kavramı ile birebir örtüşmeyen, bir izne dayalı faaliyetten alınması nedeniyle resme, genel bütçeli idare saymanlıklarınca tahsil edilerek yarısının genel kamu hizmetleri için kullanılması ve diğer yarısının da kendisi de genel bütçeli idare olan Denizcilik Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi’ne aktarılması nedeniyle de vergiye benzemektedir. Kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gereğinde zorla alınan söz konusu pay, belirtilen özellikleriyle “benzeri malî yükümlülük” kavramı içinde değerlendirilebilecek bir kamu geliri niteliği taşımaktadır.” saptamasını yapmış ve uyumsuzluğu buna göre çözümlemiştir.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca, su satışı ve kullanılmış suların uzaklaştırılmasına karşılık, tarifesine göre abonelerden alınacak ücretin Anayasaya aykırılık itirazını incelediği kararda⁹³⁸ öncelikle “Atık sular

⁹³⁷ AYMK., 1.4.2004 günlü ve E:2003/9, K.2004/47, s.k., (Erişim)

⁹³⁸ AYMK., 14.2.1991 günlü ve E.1990/18, K.1991/14, s.k., (Erişim)

karşılığı olarak bir tarifeye ve hizmetten yararlananla İSKİ arasında yapılan sözleşmeye göre alınan ücretin” niteliğinin saptanması yani, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olup olmadığından tesbiti gerektiği belirtilerek, “Atık su bedeli, kullanılmış suların uzaklaştırılması karşılığında yapılacak bir tarifeye ve abonman sözleşmesine göre alınmaktadır. Başka bir deyişle, idareyle kişi arasında sözleşmeyle alacak-borç ilişkisi doğmakta, ödenecek miktar İSKİ ile kişi arasında abonman sözleşmesiyle özel hukuk ilişkisi kurulmasından sonra yapılan hizmet karşılığında maliyet-kâr esasına göre belirlenmektedir. Ödemenin hukuksal dayanağı, kamu gücüne değil, tarife ve iki taraf arasında yapılan abonman sözleşmesine dayanmaktadır. Atık suların uzaklaştırılması işinin bir yerde kamu hizmeti niteliğini taşıması ve bu hizmetin, belediyenin bir kuruluşu olan. İSKİ tarafından yerine getirilmesi, kimi düzenlemelerin yasayla yapılmasını gerektirmiş, hizmetin esasları yasal kurallarla düzenlenmiştir. Ancak yine de, idare, yasanın belirlediği kâr oranından aşağı olmamak üzere kârlılık ve verimlilik ilkelerine ve özel hukuk kurallarına göre hizmeti yürütmek durumundadır. Yapılan sözleşme, aboneyle İSKİ arasında bir özel hukuk ilişkisi oluşturmaktadır. Hizmetten yararlanabilmek için abonelerin idare tarafından düzenlenmiş tip sözleşmeye katılmaları bu sözleşmelerin özel hukuk sözleşmesi olma niteliğini etkilemez” tesbiti yapıldıktan sonra söz konusu ödemenin hukuksal dayanağının, kamu gücüne değil, tarife ve iki taraf arasında yapılan abonman sözleşmesine dayanması ve “vergi benzeri mali yükümlülüklerin en belirgin özellikleri, genellikle, bir kamu hizmeti karşılığında kamu gücüne dayanılarak tek taraflı yükletilmeleri, harç ve resime göre, daha çok ücret görünümünde” olması nedeniyle anılan ücretin bu kapsamda bir vergi benzeri mali yükümlülük olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin “benzeri mali yükümlülük” nitelendirmesinde, çeşitli kararlarında, ödemenin, kamu gideri niteliğinde olması, kamu hizmeti karşılığı olması, tek taraflı irade ile alınması, kamu gücüne dayanmaya, zorunlu olması, ödenmemesi halinde hukuki yolla tahsili, devlet tüzel kişiliği,

kamu tüzel kişileri ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından tahsil edilmesi gibi ölçütleri kullandığı görülmektedir⁹³⁹.

5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun bazı maddelerinin Anayasaya aykırılık iddiası ile iptali istemiyle açılan dava sonucunda Mahkeme, sağlık hizmetlerinden yararlanabilmek için, genel sağlık sigortalısı veya bakmakla yükümlü olduğu kişiler tarafından ödenecek tutar olan "katılım payı"na ilişkin değerlendirmesinde⁹⁴⁰ *"katılım payı, kişinin, ilaç, ayakta tedavi gibi sağlık yardımları için belli oranda giderlere katılmasıdır. Ücret, aidat, kesenek, harç, katılma payı, fon payı, katkı payı gibi adları ne olursa olsun parasal yükümlülük ya da ödemelerin Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında mali yükümlülük sayılabilmesi için ödemenin kamu gideri niteliğinde ve kamu hizmeti karşılığı olması, tek taraflı irade ile alınması, kamu gücüne dayanması, zorunlu olması, ödenmemesi halinde hukuki yolla tahsili, devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişiliği ya da kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları tarafından tahsil edilmesi ve yasa ile konulması gerekir. Kuraldaki tutarın normalde kişilerin kendilerinin karşılaması gereken sağlık giderlerinin Devletçe karşılanması nedeniyle kendilerinden istenilen katkı payı olduğu ve bu yönüyle Anayasa'nın 73. maddesindeki vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük niteliğinde olmadığı anlaşılmaktadır."* gerekçesiyle yukarıda yer verilen tüm ölçütler bir arada değerlendirilerek sağlık hizmetlerinden yararlanabilmek için kişilerin ödeyeceği katılım payının benzeri mali yükümlülük olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin 1982 Anayasası döneminde "benzeri mali yükümlülük" olarak nitelendirdiği ödeme çeşitleri; Belediyelerce yer altı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak faydalananlardan alınan ücret⁹⁴¹,

⁹³⁹ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.34.

⁹⁴⁰ AYMK., 15.12.2006 günlü ve E.2006/111, K.2006/112, s.k., (Erişim)

⁹⁴¹ AYMK., günlü ve E.1986/20, K.1987/9, s.k., (Erişim)

Elektrik Enerjisi Fonu gelirleri arasında bulunan elektrik enerjisi satış tarifelerinde yer alan “fon payı”⁹⁴², sekiz yıllık kesintisiz temel eğitim için alınan “eğitime katkı payı”⁹⁴³, Kılavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşlarının bu hizmetlerinde elde ettikleri hâsılatı alan “Devlet payı”⁹⁴⁴, Gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan “fon payı”⁹⁴⁵, birer mali yüküm olarak kabul edilmekte iken buna karşılık fon gelirleri ve döner sermaye gelirlerinden “genel bütçeye aktarılan gelir”⁹⁴⁶, serbest avukat ve noterlerden alınacak “sosyal güvenlik destek primi kesintisi”⁹⁴⁷, Yatırımları Koruma Fonu’na aracı kuruluşlarca yapılacak “yıllık ödentiler”⁹⁴⁸, sağlık hizmetlerinden faydalanabilmek için kişilerin ödeyecekleri “katılım payını”⁹⁴⁹ benzeri mali yükümlülük kapsamında görmemiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin 193 sayılı Kanun’un mükerrer 120. maddesi ile getirilen geçici vergi (peşin vergi) yönteminin, vergiyi doğuran olayın ve vergi matrahının belli olmaması nedeniyle geçici verginin yasal olmadığı savıyla Anayasaya aykırılık iddiasını kanunilik ilkesi yönünden incelediği ve geçici verginin yeni bir vergi olmayıp sadece “vergi alma yöntemi” olduğunu

⁹⁴² AYMK., 28.9.1995 günlü ve E.1995/24, K.1995/52, s.k., (Erişim)

⁹⁴³ AYMK., 16.9.1998 günlü ve E.1997/62, K.1998/52, s.k., (Erişim)

⁹⁴⁴ AYMK., 1.4.2004 günlü ve E.2003/9, K.2004/47, s.k., (Erişim)

⁹⁴⁵ AYMK., 20.3.2008 günlü ve E.2004/94, K.2008/83, s.k., (Erişim)

⁹⁴⁶ AYMK., 24.6.1997 günlü ve E.1996/56, K.1997/58, s.k., (Erişim)

⁹⁴⁷ AYMK., 23.02.2001 günlü ve E.1999/42, K.2001/41, s.k., (Erişim)

⁹⁴⁸ AYMK., 26.12.2003 günlü ve E.2000/8, K.2003/104, s.k., (Erişim)

⁹⁴⁹ AYMK., 15.12.2006 günlü ve E.2006/111, K.2006/112, s.k., (Erişim)

belirttiği kararında⁹⁵⁰ “Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasıyla konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılmasının yasayla yapılması zorunluluğu belirtilerek vurgulanan ilke, peşin (geçici) vergide savsaklanmış değildir. Peşin vergi düzenlemesi, yasayla yürürlüğe konulmuştur. Geçici vergi yükümlüleri, ödeyecekleri peşin bölümün ya da avans oranlarının zamanlarını önceden bilmek durumundadırlar. Yeni kuralda, vergi miktarı, salınması, alınma zamanı ile vergi doğuran olay yönünden bir belirsizlik ya da tutarsızlık bulunmamaktadır. Dayanağı yasa olan geçici vergi yönteminin tüm koşulları yine bu Yasa'da gösterilmiştir. Yükümlünün önceki yıla ilişkin olarak kendi bildirdiği kazançla göre belirlenen peşin verginin ödeme zamanları da açıkça belli olduğundan bu konuda herhangi bir aykırılık söz konusu değildir.” denilerek bu yöntemin kanunilik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında kanunilik ilkesi ile ilgili tesbit edilen saptamaları şu şekilde sıralayabiliriz.

- Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır⁹⁵¹.
- Yükümlülere güven veren kanunilik ilkesi, vergi yönteminde kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır⁹⁵².

⁹⁵⁰ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=885&content=.., 11 Eylül 2010.

⁹⁵¹ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/124, K.2009/146, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2759&content=.., 15 Eylül 2010.

- Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kanunilik ilkesidir⁹⁵³.
- Kanunilik ilkesi, sadece, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önlemek için değil, aynı zamanda vergi sisteminde adalet, istikrar ve düzenin, vergi yönetiminde de kararlılığın sağlanması amacına yöneliktir⁹⁵⁴.
- Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Bakanlar Kuruluna verilen yetki istisnai bir yetkidir⁹⁵⁵.
- Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulunca sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu nedenle bu durum verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaz.⁹⁵⁶
- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ortak özellikleri, yasayla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınmalarıdır⁹⁵⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin vergi ödevine ilişkin kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi sonucu verdiği kararların büyük çoğunluğu vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkindir. Bu kararlarda, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, mali yüküm kavramı, kanunla konulup, değiştirilme ve

⁹⁵² AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/124, K.2009/146, s.k., (Erişim)

⁹⁵³ AYMK., 7.10.2003 günlü ve E.2003/73, K.2003/86, s.k., (Erişim)

⁹⁵⁴ AYMK., 27.9.2006 günlü ve E.2002/133, K.2006/91, s.k., (Erişim)

⁹⁵⁵ AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K.2003/3, s.k., (Erişim)

⁹⁵⁶ AYMK., 21.2.2008 günlü ve E.2005/73, K.2008/59, s.k., (Erişim)

⁹⁵⁷ AYMK., 1.4.2004 günlü ve E.2003/9, K.2004/47, s.k., (Erişim)

kaldırılmanın kapsamı, yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisinin sınırları irdelenmektedir⁹⁵⁸.

3. DİĞER VERGİLENDİRME İLKELERİ YÖNÜNDEN DENETİM

3.1. Hukuki Güvenlik İlkesi Yönünden Denetim

“Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu açıkça belirtilmiştir. Hukuk devleti olmak, yönetilenlere hukuk güvencesini sağlar. Bu güvence, yasama, yargı ve yürütme organlarının tüm işlemlerinin hukuk kuralları içinde kalması ile gerçekleşebilir.”⁹⁵⁹ “Demokrasiler, temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlanıp güvence altına alındığı rejimlerdir. Demokrasinin en önemli ilkelerinden biri de hukuk devleti ve hukuk güvenliğidir.”⁹⁶⁰

Anayasa'nın 2. Maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan “hukuk güvenliği ilkesi” Anayasa Mahkemesi kararlarında, “hukuk devleti”, “kanunilik”, “geriye yürümezlik ilkesi” ve “belirlilik” unsurlarıyla birlikte ele alınarak incelenmiştir⁹⁶¹.

“Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık

⁹⁵⁸ Karakoç, **a.g.m.**, s.331.

⁹⁵⁹ AYMK., 6.6.1991 günlü ve E.1990/35, K.1991/13, s.k., (Erişim)

⁹⁶⁰ AYMK., 6.11.2008 günlü ve E. 2007/66, K.2008/157, s.k., (Erişim)

⁹⁶¹ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.268.

ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”⁹⁶²

Mali güce göre vergilendirme, eşitlik, kanunilik gibi vergi ilkeleri bakımından yapılan Anayasa Mahkemesi’nin denetimi, yükümlüler açısından bakıldığında, yükümlülerin hukuki güvenliklerinin sağlanmasına da hizmet etmektedir. Bu sebeple, Anayasal vergi ilkeleriyle ilgili denetimin doğrudan veya dolaylı olarak hukuki güvenlik ilkesiyle bağlantılıdır⁹⁶³.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesinin bir arada değerlendirildiği hayat standardı esasının uygulanması ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi bir kararında⁹⁶⁴ “Hayat standardı esası, vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Diğer bir anlatımla, yükümlünün yaşam ve harcama düzeyi yüksek, yıl sonunda beyan ettiği geliri hayat standardı esası gereğince bulunacak miktardan düşük ise, ödemesi gereken vergi bu sistem ile gerçek gelirine uygun duruma getirilmektedir. Hayat standardı esası vergi gelirlerinin güvencesi olup, gelir beyanı belli miktardan düşük olursa vergi matrahının saptanmasında ölçü olarak kullanılmaktadır.

Hayat standardı esası bir ölçüde varsayıma dayandığından haksızlık aracı olmaması için yükümlünün gerçek gelirine yaklaştırılması gerekir. Bunun için de gelirin açıklanıp kanıtlanması yöntemi kullanılmak suretiyle yükümlü, belli bir gelirin karinesi sayılan giderleri, vergilendirilmiş ya da

⁹⁶² AYMK., 7.10.2003 günlü ve E.2003/73, K.2003/86, s.k., (Erişim)

⁹⁶³ Tekbaş, **a.g.e.**, s.268.

⁹⁶⁴ AYMK., 12.11.1991 günlü ve E.1991/7, K.1991/43, s.k., (Erişim)

vergiye tâbi olmayan başka gelirlerle karşıladığını belgelendirirse kanıtladığı miktar kadar sorumluluktan kurtulmuş olacaktır. Hayat standardı esasının Anayasaya uygun olabilmesi için belirtilen gelir açıklanması ya da kanıtlanmasına mutlaka yer verilmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi kararlarında bu ilkeyi gözeterek gelir açıklamasına tam olarak yer veren yasal düzenlemeleri Anayasa'ya aykırı bulmamış, gelir açıklama hakkına yer vermeyen yasal düzenlemeleri ise iptal etmiştir.

İptali istenen fıkra da olduğu gibi, vergi yükümlülerinin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları kimselere ilişkin vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış kimi gelirlerine açıklama- kanıtlama olanağı tanınmaması kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğurur ki, bunun da sosyal devlet ilkeleriyle bağdaştığı söylenemez.

Hayat standardı esası, gerçeğin bulunmasına yardımcı bir yöntem olarak kabul edilebilir. Bu yöntemle gerçeğe ulaşmaya, yükümlünün gerçek kazancına yaklaşılmaya çalışılır. Aksi kanıtlanması ve saptanması olanağı varken varsayıma geçerlilik tanımak hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz.”

Bu kararda Mahkeme, hayat standardı esasının vergi güvenlik sistemi için gerekli olduğunu belirttikten sonra, vergilendirilmiş veya vergi dışı tutulmuş gelirlerin dikkate alınmaması durumunun, uygulamanın amacı olan gerçek gelire ulaşılmasından uzaklaşarak, kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya gelebilmesi sonucunu doğuracağı gerekçesiyle söz konusu hükmü, mali güce göre vergilendirme ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı bularak iptaline karar vermiştir.

5479 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve yatırım indirimi istisnası uygulamasına 01.01.2006 tarihinden itibaren son verilmiştir. Aynı Kanun'un 3. maddesiyle

193 sayılı GVK'na eklenen Geçici 69. madde ile de, mükelleflerin yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığı dönem itibariyle hak kazanmış oldukları yatırım indirimi istisnası tutarlarını kullanmaları bir süre ile sınırlandırılmıştı. Buna göre; mükellefler mevcut yatırım indirimi istisnası tutarlarını 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekler; ancak söz konusu yıllara ilişkin olarak beyan ettikleri kazançlardan indirilemeyen bir kısmın kalması halinde, kalan tutarları 2008 yılından sonraki yılların kazançlarından indirmeleri getirilen kural ile sınırlandırılmıştır. Yatırım indirimi tutarlarının üç yıl ile sınırlandırılmasına ilişkin yasal düzenlemenin Anayasaya aykırılık savının incelendiği kararda⁹⁶⁵ “*Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. 2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır. Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa’nın yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yılla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yılla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.*” gerekçesiyle söz konusu kuralın iptaline karar vermiştir.

Yatırım indiriminin üç yıl ile sınırlandırılması, hukuk devleti ilkesi gereği, kazanılmış hakların korunması ve hukuki güvenlik ilkeleri açısından Anayasaya aykırı durumlar içerdiği açıktır. Hukuki güvenlik ilkesi gereği, herkes bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmek, tutumunu ve davranışlarını buna göre yönlendirmek durumundadır.

⁹⁶⁵ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/95, K.2009/144 s.k., (Erişim)

Bu kapsamda mükelleflerin “yatırım” gibi orta ve uzun vadeli konularda pek çok faktörü dikkate alırken vergisel düzenlemeleri de göz önünde bulundururlar. Yatırımlar başladıktan sonra mevzuat değişikliği yapılırsa, yatırımcı güvenini kaybettiği gibi o ana kadar yaptığı programı bozulur, ciddi finansman yükleriyle karşı karşıya kalabilir. Hukuka olan güven azalır⁹⁶⁶.

Kanunilik ilkesi başlığı altında yukarıda yer verdiğimiz Elektrik Enerjisi Fonu için ayrılacak payın miktar ve oranın Kanunda belirtilmemiş olmasını Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olduğuna karar veren Anayasa Mahkemesi, aynı hükümleri Anayasa’nın 2. maddesi yönünden de inceleyerek “Anayasa’nın 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlettir. Vatandaşların Devlete karşı güven duyabilmeleri, maddî ve manevî varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri hukuk güvenliğinin sağlandığı bir sistem içinde olanaklıdır. Hukuk Devletinde, yasa kurallarının adalet ve hakkaniyet ölçütlerine uygun, açık, anlaşılabilir ve belirgin olması gerekir. İtiraz konusu kurallarda Elektrik Enerjisi Fonu için ayrılacak payın miktar ve oranı belirtilmemiştir. Aşağı ve yukarı sınırları belli olmayan vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüğün her an değiştirilebilir nitelikte bulunması hukuk güvenliği ve hukuk Devleti anlayışıyla⁹⁶⁷ bağdaşmayacağına karar vermiştir.

Hukuki güvenlik ilkesinin önemli unsurlarından biri de hukuk işlemlerinin sonuçlarının öngörülebilir olmasıdır. 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 4481 sayılı Kanun ile

⁹⁶⁶ Özgür Biyan, “Hukukun Üstün Tutulması Gerektiği Bir Kez Daha Anlaşıldı: Anayasa Mahkemesinin Vergisel Düzenlemelerdeki İptal Kararı” (Erişim) <http://www.ozgurbiyan.com/?p=398>, 11 Eylül 2010.

⁹⁶⁷ AYMK., 28.9.1995 günlü ve E.1995/24, K.1995/52, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1235&content=., 21 Eylül 2010.

uygulanmakta olan ekonomik program çerçevesinde ihtiyaç duyulan ek mali kaynağın bir bölümünün karşılanması amacıyla özel işlem vergisi getirilmiştir. Bu vergi, vadeli mevduat ve vadeli döviz tevdiat hesabı ile özel finans kurumlarınca açılan katılma hesabı sahiplerinden, her vade sonunda, her bir hesap için özel işlem vergisi tahsil edilmesi öngörmektedir. Yukarıda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi yönünden denetim başlığı altında yer verdiğimiz bu karara ilişkin Anayasa Mahkemesi, getirilen düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen vergilendirme ilkelerine aykırı olmadığına karar vermiş, aynı düzenlemede, Kanun'un yürürlük tarihinden önce açılmakla birlikte yürürlük tarihinden sonra vadesi dolan hesaplar için de özel işlem vergisinin uygulanacağına ilişkin kural yönünden ise, "Özel işlem vergisi vâdeli mevduat ve vâdeli döviz tevdiat hesabı ile katılma hesabının açıldığı tarihte doğmakta, vâdenin dolduğu tarihte ise tahsil edilmektedir. Yasa'nın yürürlük tarihinden önce hesap açtıranların hesabın açıldığı tarihte böyle bir vergi yükümlülükleri bulunmamakta iken dava konusu tümce ile Kanun'un yürürlük tarihinden sonra vadesi dolan hesapları için de bu yükümlülük öngörülmüştür. Böylece, Yasa'nın yürürlüğe girdiği 12.7.2001 tarihinden önce açılan vâdeli mevduat ve vâdeli döviz tevdiat ile katılma hesabı sahipleri, vâdenin sonunda, hesap açtırdıkları tarihte olmayan ve öngöremedikleri özel işlem vergisi ödeme yükümlülüğü ile karşılaşmışlardır. Oysa, hukuk devletinde hukuk güvenliğinin sağlanabilmesi için hukuki işlemlerin sonuçlarının öngörülebilir olması gerekir. Bu nedenlerle, özel işlem vergisinin Yasa'nın yürürlük tarihinden önce açılmakla birlikte vâdesi Yasa'nın yürürlük tarihinden sonra dolan hesaplar için de uygulanmasına ilişkin üçüncü tümcesinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırı"⁹⁶⁸ olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Verginin kanuniliği ilkesi, hukuk güvenliğinin en önemli dayanağıdır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem,

⁹⁶⁸ AYMK., 6.1.2005 günlü ve E.2001/379, K.2005/3, s.k.

kanunilik ilkesidir.⁹⁶⁹ “Vergi devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden aldığı ekonomik değerlerdir. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler hukuksal güveni sağlar. Oluşan güven, hukuk devletinin de doğal sonucudur.”⁹⁷⁰

Anayasa Mahkemesi, vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanması bakımından, bu ilkedен kaynaklanan belirlilik ve geriye yürümezlik ilkeleri bakımından vergi kanunlarını incelemiştir.

3.2. Vergilendirmede Belirlilik İlkesi Yönünden Denetim

“Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi, vergilendirmede belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir.”⁹⁷¹

Verginin kanuniliği ilkesinin temel özelliklerinden biri de belirliliktir.⁹⁷² Verginin belirliliği ilkesi, kanunilik ilkesiyle ilişkilidir. Bu ilkenin içeriğinin doldurulmasına hizmet etmektedir. Ancak doğrudan bu ilkenin sonucu değildir. Kanunilik ilkesi verginin kanunla konulmasını emrederken, vergiyi

⁹⁶⁹ AYMK., 7.10.2003 günlü ve E.2003/73, K.2003/86, s.k., (Erişim)

⁹⁷⁰ AYMK., 24.6.1993 günlü ve E.1992/29, K.1993/23, s.k., (Erişim)

⁹⁷¹ AYMK., 20.3.2008 günlü ve E.2004/94, K.2008/83, s.k., (Erişim)

⁹⁷² AYMK., 30.11.2007 günlü ve E.2006/61, K.2007/91, s.k., (Erişim)

koyan kanunun hangi unsurları düzenleyeceği, başka bir deyişle, hangi unsurları belirleyeceği, belirlilik ilkesinin sınırlarını çizmektedir⁹⁷³.

Anayasa Mahkemesine göre de vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacıyla, vergiye ilişkin temel unsurların kanunlarda açıkça düzenlenmesi gerekir. “Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır.”⁹⁷⁴ “Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.”⁹⁷⁵

5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 26. maddesi ile Ajanslara iş ve işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muafiyet tanınacağına ilişkin kuralın Anayasaya aykırılık savının incelendiği kararda⁹⁷⁶ “*Vergilendirmede genel kural, yasayla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Yasa koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda da kişileri vergi dışında tutabileceği gibi, verginin tümünden ya da bir bölümünden vazgeçebilir. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışı bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir. Vergi, resim ve harç yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı birtakım muafık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur.*

⁹⁷³ Tekbaş, a.g.e., s.269.

⁹⁷⁴ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

⁹⁷⁵ AYMK., 23.6.2004 günlü ve E. 2004/14, K.2004/84, s.k., (Erişim)

⁹⁷⁶ AYMK., 30.11.2007 günlü ve E.2006/61, K.200791, s.k., (Erişim)

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin, konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasayla düzenlenmesi Anayasa gereğidir. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi Anayasa uyarınca zorunludur. Vergiden indirim yapmak ya da vergi kapsamındaki kimi konulara istisna getirmek veya kimi kişileri vergi dışında bırakarak muafiyet tanımak işlemleri de en az bu sayılanlar ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Muaflık, istisna ve indirimler, yasa koyucu tarafından "mali güce göre vergilendirme"nin ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı"nın sağlanmasının araçlarıdır. Hukuk devletinin ve verginin yasallığı ilkesinin temel özelliklerinden biri de "belirlilik"tir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder. Buna göre, yasal düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gerekmektedir. Yasa kuralı, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. "Öngörülebilirlik şartı" olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Belirlilik, yükümlülerin hukuki güvenliğini korumakla birlikte aynı zamanda vergi idaresinde istikrarı da sağlamaktadır. Kuralda muafiyetin tanındığı mükellef ve muafiyetin türü olmak üzere vergilendirme yönünden iki unsur bulunmaktadır. Her türlü vergi, resim ve harç muafiyeti ajanslara tanınırken, 5449 sayılı Yasa'nın uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemlerin neler olduğu açık olarak gösterilmemiştir. Yasa'nın uygulanmasıyla ilgili, vergi, resim ve harçtan muaf tutulacak iş ve işlemlerin niteliği, türü, kapsamı ve sınırı gibi unsurlar belirtilmemiş; vergi, resim ve harç türü ile muafiyet arasında bağlantı kurulmamıştır. Muafiyetin hangi amaçla, niçin, hangi sınır ve koşullarla yapıldığına ilişkin bir açıklık bulunmamaktadır." gerekçesiyle söz konusu kuralı Anayasaya aykırı bularak iptaline karar verilmiştir

Belirlilik ilkesi, kanunla düzenlenmesi gereken mali yükümlülüğün temel unsurlarıyla ilgili olduğu için, temel unsurların eksik düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi kanunilik ilkesini zedeleyeceği gibi aynı zamanda vergilendirmede hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine de aykırılık teşkil edecektir.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağılılığı belirginlik ilkesinin ön koşuludur. Yani vergiyi doğuran olaylar vergi kanunlarında açıkça ve kesin bir dille belirtilmek zorundadır⁹⁷⁷.

Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin de, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olmasını gerektirmektedir. Yürütme organına vergilendirme yetkisi verilirken, yükümlülerin durumlarını belirsiz hale getirecek yetkiler vermekten kaçınılması gerekir. Aksi takdirde yapılacak Anayasaya uygunluk denetiminde, hukuki güvenlik ilkesinin zedelendiğinden bahisle iptal kararı verilmesi mümkündür⁹⁷⁸.

Bu kapsamda, Anayasa Mahkemesi bir kararında⁹⁷⁹ 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmekte iken 4605 sayılı Kanun ile artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kuruluna yeniden değerlendirme oranını %50 fazlasını geçmemek, %20 sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Bu durum, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle söz konusu kuralın iptaline karar verilmiştir.

⁹⁷⁷ Öz, **a.g.e.**, s.53.

⁹⁷⁸ Taylar, **a.g.m.**, s.202.

⁹⁷⁹ AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K:2003/3, s.k., (Erişim)

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1823&content=., 22 Eylül 2010.

Sadece verginin aslı bakımından değil aynı zamanda, yükümlülerin vergi kanunlarına aykırı davranışları sonucunda karşılaşılabilecekleri vergi cezaları bakımından da belirlilik ilkesi aranmaktadır. “İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur. Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa’nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki “hukuk devleti” ilkelerine aykırılık oluşturur.”⁹⁸⁰ gerekçesiyle ilgili hükmün iptaline karar verilmiştir.

3.3. Geriye Yürümezlik İlkesi Yönünden Denetim

Hukuki Güvenlik ilkesinin kapsamı içerisinde incelediğimiz kanunların geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi kararında⁹⁸¹ *“Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuka güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yönetim yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayırık koşullar bir yana bırakıldığında genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur.”* şeklinde ifade ederek vergi hukukunda esas olarak geriye yürümezlik ilkesinin geçerli olduğunu belirtmiştir.

⁹⁸⁰ AYMK., 6.1.2005 günlü ve E.2001/3, K:2005/4, s.k., (Erişim)

⁹⁸¹ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

Geriye yürümezlik ilkesinin, değerlendirildiği Mahkeme'nin bir başka kararında⁹⁸² *“Hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir.”* şeklinde açıklanmıştır.

Geriye yürümezlik ilkesi hakkında 1982 Anayasası'nda ve diğer kanunlarda ceza hukukuna ilişkin Anayasa'nın 38. maddesi hariç, geriye yürümezliği düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi tarafından geriye yürümezlik ilkesi yönünden yapılan incelemelerde, gerçek anlamda geriye yürüme, geriye yürümenin sınırı, vergi doğuran olay, vergilendirme dönemi, ölçülülük, kazanılmış hak, kamu yararı, yasanın getiriliş amacı, hukuksal güvenlik, hukuksal ilişkinin sonuçlanıp sonuçlanmaması gibi, konunun özelliğine göre ilkeler gözetilmiştir⁹⁸³. Zorunlu nedenlerle kamu yararı gibi geriye yürüme durumunda önceyi etkilemenin söz konusu olabileceğini, yükümlüler arasında eşitsizliğe neden olmayacak şekilde yükümlülerin lehine geriye dönük düzenlemelerin hukuksal güvenlik ilkesinin çiğnenmiş sayılmayacağı belirtilmiştir⁹⁸⁴.

⁹⁸² AYMK., günlü ve E.2007/44, K.2009/48, s.k., (Erişim)

⁹⁸³ Gerek, Aydın, **a.g.e.**, s.257.

⁹⁸⁴ AYMK., 7.11.1989 günlü ve E.1989/6, K.1989/42, s.k., (Erişim)

193 sayılı GVK'nun, "ücretlilerde vergi indirimi" uygulamasını düzenleyen mükerrer 121. maddesini yürürlükten kaldıran ve 4.4.2007 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan kuralın, 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür. Yürürlükten kaldıran ve 4.4.2007 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan kuralın, iptali istenilen kuralla, geriye dönük olarak 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğinin öngörülmesinin, 4.4.2007 tarihine kadar yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin fatura vb. belgeleri alıp biriktiren ücretliler bakımından, kazanılmış haklara ve hukuk güvenliği ilkesine, dolayısıyla Anayasaya aykırı olduğu savını, Mahkeme kazanılmış hak ve hukuksal güvenlik kavramlarıyla birlikte değerlendirerek vermiş olduğu kararda⁹⁸⁵ *"Kazanılmış hak, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar, kazanılmış hak niteliği taşımaz. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenmiş olan "ücretlilerde vergi indirimi" uygulamasında kazanılmış bir haktan söz edebilmek için, ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak ilgili yıl içinde biriktirilen fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişlerinin izleyen yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlerine teslim edilmiş ve teslim edilen belgelerin geçerli olduğunun, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunduğu ve harcama toplamının doğru beyan edildiğinin belirlenmiş olması gerekmektedir. Buna göre, 1.1.2007-4.4.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olması, 193 sayılı Gelir*

⁹⁸⁵ AYMK., günlü ve E.2007/44, K.2009/48, s.k., (Erişim)

Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu değildir. Ayrıca, ortada kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, Yasa koyucunun, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geriye dönük olarak yürürlükten kaldırması hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecek bir geriye yürüme olarak da nitelendirilemez.” denilerek adı geçen Kanun'un yürürlük maddesinin geriye yürütülmesini Anayasaya uygun bulmuştur.

Anayasa Mahkemesi denetimlerinde, vergi kanunlarını geriye yürümezlik ilkesi bakımından değerlendirirken bazı kararlarında vergilendirme işleminin temelini oluşturan “vergiyi doğuran olay” dan hareket etmektedir.

4369 sayılı Kanun ile 1.1.1999 gününden başlayarak yürürlükten kaldırılan hayat standardı esası, 23.11.2000 günlü 4605 sayılı Kanun ile 1.1.2000 - 31.12.2001 tarihleri arasında gelir vergisine tâbi ticarî ve serbest meslek kazanç sahiplerine uygulanmak üzere yeniden getirilmiştir. Kanun'un 5. maddesi ile yeniden düzenlenen hayat standardı esasının geriye yürütülerek 2000 yılı gelirlerine de uygulanmasının Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan "hukuk güvenliği ilkesi" ne aykırılık savının inceleyen Anayasa Mahkemesi verdiği kararda⁹⁸⁶ “Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle "Kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir. 213

⁹⁸⁶ AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K:2003/3, s.k., (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1823&content=, 14 Eylül 2010.

sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre, vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir hale gelmesini sağlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, gelir vergisinin de konusu elde edilen gelirdir. Gelirin elde edildiği anda yürürlükte olan kurallar uygulanacağı için vergiyi doğuran olayın, başka bir anlatımla, elde etmenin ne zaman gerçekleştiğinin bilinmesi gereklidir. 30.11.2000 günlü, Resmî Gazete'de yayımlanarak 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddedeki hayat standardı esas, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz.” gerekçesiyle söz konusu kuralın geriye yürütülmesini Anayasaya aykırı bulmamıştır.

Gerçek anlamda bir geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının anlaşılabilmesi için denetlenen vergi konusu bakımından vergiyi doğuran olayın tanımlanması ve gerçekleştiği anın saptanması gerekmektedir. VUK'nun 19. maddesinde tanımlamış olan vergiyi doğuran olay, Anayasa Mahkemesi kararlarında yer verilen kanun maddelerinden biri olarak işlev görmektedir.⁹⁸⁷

⁹⁸⁷ Tekbaş, a.g.e., s.274.

Geriye yürümezlik ilkesinin gerçek anlamda geriye yürütülüp yürütülmediğinin incelendiği bir başka kararında⁹⁸⁸ “8.4.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı Yasa’nın 1. maddesiyle değiştirilen gelir vergisi tarifesi 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Ücretlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi yıllık olup, aylık vergi yıllık vergi 12’ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30’a bölünmek suretiyle hesaplanmakta, tevkif yoluyla ödenen vergilerde de kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçmektedir. Buna göre, vergilendirme dönemi bitmeden değiştirilen vergi oranlarına ilişkin düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulması, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olup yasanın gerçek anlamda geriye yürütülmesinden söz edilemez.” gerekçesiyle gelir vergisi tarifesinin yıllık olması ve vergilendirme dönemi bitmeden çıkarılan Kanun ile yürürlüğünün geriye götürülmesi gerçek anlamda bir geriye yürüme olarak nitelendirmemiş ve söz konusu kuralın Anayasaya aykırılık itirazının reddine karar vermiştir.

1999 ila 2002 yılları arasındaki ücret gelirleri hariç gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanacak tarifenin beş puan artırılmasına ilişkin kuralın Anayasaya aykırılık savını inceleyen Anayasa Mahkemesi kararında⁹⁸⁹ geriye yürümezlik ilkesini hukuk güvenliği ilkesi, gerçek anlamda geriye yürüme ve kazanılmış hak kavramıyla birlikte inceleyerek “İtiraz konusu kuralda, 1999 ila 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan artırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi oranları 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren bu kural ile artırıldığına göre, 2000, 2001 ile 2002 yılları için vergilendirme dönemi başlamamış, vergiyi doğuran olay da meydana gelmemiştir. Bu durumda geriye yürüme ve buna bağlı olarak kazanılmış bir hakkın ihlâli söz konusu olmadığından vergilendirmede hukuk güvenliği ilkesinin

⁹⁸⁸ AYMK., 15.10.2009 günlü ve E.2006/95, K.2009/144 s.k., (Erişim)

⁹⁸⁹ AYMK., 14.1.2003 günlü ve E.2001/34, K.2003/2, s.k., (Erişim)

zedelenmediği sonucuna varılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safi tutarı vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır. İtiraz konusu yasa kuralı 31 Aralık tarihinden önce 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlalinin söz edilemez.” denilerek itiraz konusu kuralın Anayasaya aykırılık savının reddine karar vermiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olan sorumluların yaptıkları tevkifat tutarı üzerinden % 10 fon payı keserek, hesapladıkları fon payını muhtasar beyannameyle beyan edecekleri ve tevkif edilen vergilerle birlikte ödeyecekleri kuralı getirilmiş ve yıllık beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını ilgili gelir veya kurumlar vergilerinin ödeme süreleri içinde ödeyecekleri, ancak beyannameye dahil kazanç ve iratlar üzerinden daha önce tevkif suretiyle alınan fon payının, beyanname üzerinden hesaplanan fon payına mahsup edileceği belirtilmiş iken 4842 sayılı Kanunla getirilen, 2003 yılı vergilendirme döneminde ödenen fon paylarının mahsup ve iadeye konu edilmemesine ilişkin kural vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine kapsamında Anayasaya aykırı bulunduğu kararda⁹⁹⁰, ilgili hükümler, geriye yürümezlik ilkesi, hukuk güvenliği ve belirlilik ilkeleriyle birlikte değerlendirilerek “*hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak*

⁹⁹⁰ AYMK., 20.3.2008 günlü ve E.2004/94, K.2008/83, s.k., (Erişim)

şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir. 4842 sayılı Yasa'nın geçici 1. maddesi 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2003 yılı içinde vergi tevkifatına tabi gelirleri olan mükellefler fon paylarının nihai vergi niteliğine dönüştüğünü 24.4.2003 tarihine kadar bilmemektedirler. Bu anlamda mükelleflerin hukuksal güvenliği kural geriye yürütölmek suretiyle zedelendiğinden hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir.” gerekçesiyle itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı bulunarak iptaline karar verilmiştir.

SONUÇ

Yasama organlarının sahip oldukları yetkilerin en önemlilerinden biri vergi kanunlarını yapma yetkisidir. “Rızasız vergilendirme olmaz” ve “temsilsiz vergilendirme olmaz” anlayışlarının bugünkü anayasalarda karşılığını bulan ifadesi vergilerin kanuniliği ilkesidir.

Tarihsel gelişim içinde devletin üstlendiği görevlerin artmasına paralel olarak kamu harcamalarının hızla artması ve bu harcamaların önemli ölçüde vergi gelirleriyle karşılanması nedeniyle mevcut düzenlemelerde sürekli değişikliğe gidilmesi ve yeni vergi düzenlemeleri ile birlikte vergi mevzuatının oldukça kapsamlı ve karmaşık bir hal almasına neden olmuştur.

Vergi mevzuatının bu durumu, vergi kanunlarının denetiminde Anayasa Yargısının önemini ve gerekliliğini de ortaya koymaktadır. Vergi düzenlemesinin kanun niteliğini taşıması, verginin kanuniliği ilkesinin biçimsel yönünü oluşturmaktadır ve kanun şeklinde çıkarılan ve kanunun taşıması gereken özellikleri taşıyan bir düzenleme bu ilkeye uygun olacaktır. Ancak bu vasfı taşıyan her vergi kanununun Anayasaya uygun olduğu söylenemez. Bu durumda, vergi kanunlarının diğer vergilendirme ilkelerine uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesi’nin yargısal denetimine tabi tutulacaktır.

Vergilendirmeye ilişkin Anayasa Mahkemesi’nin verdiği kararlar, vergiye ilişkin kanuni düzenlemelerin Anayasada belirtilen vergilendirme ilkelerine uygunluğunun değerlendirilmesi açısından önem ifade etmektedir.

Vergi kanunlarının denetiminde kullanılan ve Anayasa’nın 73. maddesinde ifadesini bulan vergilendirme ilkeleri, verginin genelliği ve eşitliği, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması, mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve verginin kanuniliği ilkeleridir.

Anayasa Mahkemesi'nin 1961 ve 1982 Anayasaları döneminde vergi kanunlarının yargısal denetiminde ölçü norm olarak kullanılan vergilendirme ilkelerinin sayısal görünümü tablo 1'de gösterilmiştir.

TABLO 1: Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Kanunlarının Yargısal Denetiminde Vergilendirme İlkelerine Uygun ve Aykırı Bulunan Uygulamaları Gösteren İstatiksel Veriler

Vergilendirme İlkeleri	İncelenen Karar Sayısı	Vergilendirme İlkelerine Uygun Bulunan Uygulamaların Sayısı	Vergilendirme İlkelerine Aykırı Bulunan Uygulamaların Sayısı
Genellik ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Denetim	34	26	10
Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi Yönünden Denetim	10	7	3
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Yönünden Denetim	33	24	19
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi Yönünden Denetim	18	15	6
Kanunilik İlkesi Yönünden Denetim	34	19	19
Hukuki Güvenlik İlkesi (Belirlilik ve Geriye Yürümezlik) Yönünden Denetim	15	4	14
Geriye Yürümezlik İlkesi Yönünden Denetim	13	13	2

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan ve Anayasa Mahkemesi'nin <http://www.anayasa.gov.tr> Erişim adresinden yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Genellik ilkesi, Anayasa Mahkemesi kararlarında yer verilmiş olmakla birlikte kararların gerekçelerinde etkin olarak kullanılan bir ilke değildir. Mahkeme, genellik ilkesini, mali gücü olan herkesin vergi ödemesi gerektiğini belirtmiş ve bu ilkeyi genellikle eşitlik ilkesiyle birlikte değerlendirmek suretiyle kararlarına dayanak yapmıştır.

Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının denetiminde eşitsizlik iddialarına yönelik üç aşamalı bir inceleme yapmaktadır. İlki, Anayasa'nın 10. maddesi kapsamı yönünden kanun önünde eşitlik ilkesi yönünden eşitsizliğe yol açılıp açılmadığının incelenmesidir. Bu incelemede, kanunların uygulanmasında, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesini ve bu nedenle eşitsizliğe yol açılmasını mutlak

yasak olarak görmüştür. İkinci olarak, Anayasa Mahkemesi, yatay ve dikey eşitlik kavramlarıyla birlikte eşitlik iddiasını incelemekte ve benzer durumda olanlar için bir sınıflandırma yapılabileceği ve diğerlerinden farklı bir düzenlemeye tabi olunabileceğini kabul etmektedir. Bu aşamada Mahkeme, eşitlik ilkesini mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte değerlendirmektedir. Son olarak da, aynı mali güce sahip olanlar arasında bir farklılık öngörülmüş ise, bu farklı işleme tabi tutulmanın bir haklı neden kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği incelenmektedir.

Vergilendirme yönünden kişilerin durumlarının hangi şartlar altına eşit, benzer, özdeş veya aynı olduğunu belirlemek kolay değildir. Vergi kanunlarında muafiyet ve istisnaların bulunmasını, vergi ödeme gücünün bulunmamasını, iktisadi, sosyal ve siyasi nedenlere bağlamak mümkündür. Bunların hangisinin ne ölçüde vergide eşitliği bozduğunu, ne ölçüde ise Anayasa'nın toplumsal ve ekonomik hedefleriyle bağdaştığını kestirmek zordur. Bunu saptayacak ölçüt sosyo-ekonomik ve siyasal olacaktır. Kanun koyucunun bu takdir yetkisinin yerindeliğine Anayasa Yargısının karışması, belki çok açık, ağır, bariz farklılık oluşturan uygulamalarda geçerli olabilir⁹⁹¹.

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, Anayasa Mahkemesi kararlarında kullanılan ölçütlerden biridir. Anayasa ile Devlete yüklenen görevlerin çeşitliliği ve niteliği günümüz ekonomi anlayışı ile birlikte dar anlamda kamu giderlerinden geniş anlamda kamu giderleri anlayışına geçilmiştir. Bunun yansıması olarak da 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "kamu gideri" kavramını geniş anlamda tanımladığını görmekteyiz. Bu durum, vergi kanunlarının bu ilke bakımından denetiminde çok etkin bir ilke olmadığını göstermektedir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, verginin mali güce göre alınması, verginin genelliği ve eşitliği ilkeleriyle bağlantılı bir ilke olup, bu ilkelerin gerçekleşmesi sonucunda ulaşılabilecek program hükümdür.

⁹⁹¹ Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", s.158.

Vergilemede adaleti sağlamak, kamu hizmetlerinde etkinliği gerçekleştirmek ve sosyal devlet ilkesini hayata geçirebilmek için geliştirilen ve günümüzde en yaygın olarak kullanılan “mali güce göre vergilendirme ilkesi” Anayasa Mahkemesi kararlarında eşitlik ilkesi, genellik ilkesi ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı ilkesi ile birlikte incelemektedir.

Verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre az kazananadan az, çok kazananadan çok vergi alınmasını ifade eden mali güce göre vergilendirmede ilkesi, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan yargısal denetimde, mali yükümlülük getiren kanunların, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali gücü göz önüne alıp almadığı yönünden incelenmektedir.

Mali gücün göstergeleri olarak öğretide kabul edilen sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) gibi tekniklerin Anayasa Mahkemesi tarafından da anayasal açıdan geçerli teknikler olduğu kabul edilmiştir.

Dar anlamda vergiler için geçerli bulunan mali güce göre vergilendirme ilkesinin, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük yönünden uygulanması ve bu konuda mutlak bir eşitliğin sağlanması, bunların özellikleri ve nitelikleri nedeniyle olanaklı bulunmaması yönüyle Anayasa Mahkemesi kararlarında da bu ilke, geniş anlamda vergiler için denetim dışında bırakılmıştır. Ancak bu tür mali yükümlülükler getirilirken makul ve kabul edilebilir ölçülerin gözetilmesi gerektiği vurgusu yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi kararlarında en fazla kullanılan ilke, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte verginin kanuniliği ilkesidir. Mahkeme, kanunilik ilkesinin kapsamını geniş yorumlayarak salt vergi konusunun kanunla belirtilmesini yeterli görmemiş, aynı zamanda vergi matrahının ve oranının kanunla belirtilmiş olması gerektiğini hükme bağlamıştır. Kanunilik ilkesini, sadece, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önlemek

için değil, aynı zamanda vergi sisteminde adalet, istikrar ve düzenin, vergi yönetiminde de kararlılığın sağlanması amacına yönelik olduğunu belirterek vergilendirmede kanunilik ilkesinin önemini vurgulamıştır.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir.

Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak vergi kanunları ile Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin çok geniş olması halinde, verginin kanuniliği ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabilecektir. Anayasa Mahkemesi'nin konuyla ilgili olarak vermiş olduğu kararda⁹⁹² herhangi bir ölçü norm veya üst sınıra ilişkin bir belirleme yapmadan verilen yetkinin keyfi bir uygulamaya neden olabileceği gerekçesiyle ilgili kuralın iptaline karar vermiştir. Bu olumsuz nedenlerin ortadan kaldırılabilmesi için Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin alt ve üst sınırlarının sayısal olarak belirlenmesine ilişkin bir anayasal değişikliğin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan, bir vergi tutarının sıfıra kadar indirilmesi halinde verginin kanuniliği ilkesine aykırı olup olmadığı doktrinde tartışmalı olmakla

⁹⁹² AYMK., 16.1.2003 günlü ve E.2001/36, K:2003/3, s.k., (Erişim)

birlikte, bu konu Anayasa Mahkemesi kararlarında içtihat haline gelmiş ve vergi tutarının Bakanlar Kurulu'nca sifıra kadar indirilmesi durumunda verginin bir kurum olarak devam ettiği, Bakanlar Kurulu'nun, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı kanun ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, bu durumun verginin kaldırılması anlamını taşımadığını, dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesine aykırı olmadığını hükme bağlamıştır.

Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesinin sonuçlarından biri olan vergilendirmede belirlilik ilkesi, kanunilik ilkesinin temel özelliklerinden birisidir. Anayasa Mahkemesi bu ilkeyi, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkeleri ile birlikte değerlendirmiştir. Vergi kanununda bulunması gereken temel unsurların eksik düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesinin kanunilik ilkesine ve aynı zamanda vergilendirmede hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine aykırılık teşkil edeceği tesbitini yapmıştır.

Anayasada vergi kanunlarının geriye yürütülemeyeceğine ilişkin bir hüküm yoktur. Anayasa Mahkemesi, hukuka uygunluk denetimini genel ilkeler çerçevesinde yapmakta ve değişik gerekçelerle geriye yürütülen vergi kanunu hükümlerini iptal etmemektedir. Bu durum ise, yükümlülerin hukuki güvenliklerini ve hukuka olan inançlarını zedelemektedir. Kaldı ki, bir bütçe yılı içinde kabul edilen bir vergi kanunu hükmünün o yıl içinde yürürlüğe sokulması, bütçe ilkelerinden biri olan “ön-izin ilkesi” ne de aykırılık teşkil etmektedir. Bu sakıncaların giderilebilmesi açısından, vergi yükünü artırıcı nitelikteki vergi kanunu hükümlerinin izleyen vergilendirme dönemi için uygulanacağına ilişkin bir anayasal düzenleme yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarını yukarıda belirtilen ilkelere göre denetlemekte ve bu denetim sonucunda, getirilen uygulamanın veya söz konusu kuralın vergilendirme ilkelerine aykırı olduğunu saptamışsa iptal etmektedir. Ancak Mahkeme, bazı kararlarında vergilendirme ilkelerine aykırılığı saptamasına rağmen iptal etmediği vergi kanunları da söz konusu

olabilmektedir. Bu durumun gerekçesi olarak çeşitli “haklı neden”lere dayanıldığı görülmektedir. Anayasa Mahkemesi haklı neden olarak kabul edilen durumları, hukuksal yapı ve nitelik farklılığı, kamu yararı, mali politika, sosyal, ekonomik ve teknik gerekler olarak belirtmiştir. Ancak haklı neden olarak kullanılabilecek unsurlara ilişkin somut bir kriterin bulunmaması ve bu kıstasların hukuki olduğu kadar siyasi birer tercih olması dikkate alındığında bunların hangisinin ne ölçüde vergide eşitliği bozduğunu, ne ölçüde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılım ilkesine ters düştüğünü tesbit etmek zordur. Bu kararların örnekleri tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Haklı Nedenlerle Bağlı Olarak İhlal Edilen Vergilendirme İlkelerine Bazı Örnekler

Anayasaya Aykırılık İddiasının Konusu	Gerekçe	İhlal Edilen İlke	Karar Sonucu	Esas Numarası
Vergi Barışı Kanunu	Kamu Yararı	Vergi Adaleti, Eşitlik	Ret	2003/106
Ek Gelir , Kurumlar ve Emlak Vergisi	Sosyal ve Ekonomik Koşullar, Kamu Yararı	Geriye Yürümezlik, Mali Güç, Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı	Ret	1999/51
Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisinin oranlarında değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilmesi	Ekonomik Koşullar	Kanunilik	Ret	1997/62
Vergi Affı (3239 s.k.)	Kamu Yararı	Eşitlik, Mali Güç	Ret	1986/5

Kaynak: Çalışmada incelenen kararlardan ve Anayasa Mahkemesi’nin <http://www.anayasa.gov.tr>. Erişim adresinden yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi’nin bazı kararlarında örneğin vergi aflarına ilişkin kanunların Anayasaya aykırılık denetiminde, vergilendirmede eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilişkisini doğru kurmadığı, günün ekonomik şartları doğrultusunda siyasetin kabul ettiği olgusal meşruiyeti kabul ettiği ve hukuksal meşruiyetten uzaklaştığı tesbitini yapabiliriz⁹⁹³.

⁹⁹³ Nihal Saban, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak” (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF., 20 Eylül 2010, s.464.

Vergilendirme ilkelerine aykırı vergi kanunlarının iptali halinde, kararın yürürlüğe girmesi halinde hukuki boşluk doğmaması amacıyla Anayasa'nın verdiği yetkiye dayanarak Anayasa Mahkemesi, kararın yürürlük tarihini ileri bir tarih olarak belirleyebilmektedir. Bu durumun belirlenmesinde, iptal kararının yayımlandığı gün yürürlüğe girmesindeki hukuki fayda ile iptal kararının yayımlandığı gün yürürlüğe girmesi nedeniyle oluşacak hukuksal boşluğun doğuracağı ekonomik, sosyal ve hukuksal zarardır. Örneğin, vergi ziyai cezasının hesaplanmasıyla ilgili kanun değişikliğine ilişkin Anayasaya aykırılık itirazı ile başvuru 2.1.2001 tarihinde yapılmış, karar 6.1.2005 tarihinde verilmiştir. Buna göre vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin hükmün Anayasaya aykırılığı 2005 yılının Ocak ayında tesbit edilmiştir. Mahkeme, söz konusu kararında, yürürlük tarihini RG'de yayım tarihinden sonra altı ay ertelemiştir. Karar, RG'de 20.10.2005 tarihinde yayımlanmış ve dolayısıyla 20.4.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre, 2005 yılının başında Anayasaya aykırılığına karar verilen bir kanun hükmü, 2006 yılının Nisan ayına kadar yürürlükte kalmaya ve uygulanmaya devam etmiştir. Hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayan bu durumun, vergisini zamanında ödeyen mükellef ile bu boşluktan yararlanarak vergi kaçıran kişiler arasında vergilendirmede eşitliği, mali güce göre vergilendirmeyi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını zedeleyici etkileri bulunmaktadır.

Sonuç olarak, Anayasa yargısı, vergi sistemi içerisinde vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir işleve sahip olduğu kadar, vergi hukukunun bir takım ilkelerinin gelişip yerleşmesi ve vergi düzeninin geleceğinin şekillenmesi için de yol göstericidir. Bu kapsamda, Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi çerçevesinde verdiği kararların anlam ve önemi büyüktür.

KAYNAKÇA

ACAR, Fatih; “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 176, Mayıs, 2003, s.47-61.

AK, Ahmet; “Yasaların Zaman Bakımından Uygulanması ve Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi”, (Erişim) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004034318.htm>.,

11 Eylül 2010.

AKBULUT, Akın; “İyi Bir Vergi Politikasının Temel İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 267, Kasım, 2003, s.36-39.

AKBULUT, Ali Rıza; “Verginin Mali Amacı ve Türkiye’deki Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 231, Kasım, 2000, s.121-123.

AKBULUT, Ali Rıza; , “Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 260, Nisan, 2003, s.87-98.

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayını No:137/1-9, 1980.

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005.

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.

AKDOĞAN, Abdurrahman; “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, (Erişim)

<http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyyasakinc/docs/KamuMaliyesi/AbdurrahmanAkdoğan.pdf>, 17 Haziran 2010.

AKDOĞAN, Abdurrahman; "Ek veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından Sürekliliği Olan Vergi Düzenlemelerine", (Erişim) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readframe.asp?filename=2000122350.htm>, 23 Eylül 2010.

AKILLIOĞLU, Tekin; "Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması", (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/tekin.pdf, 13 Eylül 2010.

AKSOY, Şerafettin; **Kamu Maliyesi: Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Devlet Borçları, Bütçe, Maliye Politikası**, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.

AKSOY, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.

AKTAN, Coşkun Can, GENCEL, Ufuk; "Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukilik İlkesinin İhlali", (Erişim) <http://www.sbe.deu.edu.tr/dergi/cilt5.say%C4%B11/5.1%20aktan%20gencel.pdf>, 11 Eylül 2010.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; "Vergi Yargısı ve Sorunları", **Danıştay Dergisi**, S.32-33, Ankara, 1979, s.135-154.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları", **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981, s.67-87.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 32, Mayıs, 1984, s.3-32.

ARAL, Vecdi; **Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992.

ATAR, Yavuz; **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Konya, Mimoza Yayınevi, 2001.

AY, Hakan; **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, 3. Baskı, İzmir, Kanyılmaz Matbaası, 2010.

AYAZ, Garip; “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 191, Temmuz, 1997, s.79-86.

AYAZ, Garip; “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke”, **Vergi Dünyası**, S. 289, Eylül, 2005, s.63-68.

AYAZ, Garip; “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, (Erişim) <http://www.altindağymm.com.tr/tr/html/145/Vergilerin-Yasalligi-Ve-Anayasa-Mahkemesi-Kararlari>., 2 Temmuz 2010.

AYAZ, Garip; Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği İlkesi, (Erişim) <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/82/Anayasa+Mahkemesi+Kararlarinda+Vergi+Yasalarinin+Geriye+Yurumezligi+Ilkesi>., 22 Temmuz 2010.

AYDIN, Selda; “Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 128, 1999, s.12-31.

BALTA, Tahsin Bekir; **İdare Hukuku: Genel Konular**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:326, 1970/72.

BAŞARAN, Murat; “Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 163, Nisan, 2002, s.57-72.

BAŞER, Mübin; **Vergi Hukukunda Tefsir**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1956.

BAYKARA, Bekir; **İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi**, (Erişim) [http://www.Baykaraymm.com/İdari Vergi Suc ve Cezalarında Kanunilik İlkesi doc.](http://www.Baykaraymm.com/İdari_Vergi_Suc_ve_Cezalarında_Kanunilik_Ilkesi_doc.), 5 Eylül 2010.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, A.K.Ü. Yayını No:8, Afyon, 1997.

BATIREL, Ömer Faruk, TEZEL, Adnan; **Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No:68, 1976.

BIYIK, Recep; “Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 222, Şubat, 2000, s.1-9.

BİLGİÇ, Rıza; “Vergi Kanunlarının Basitliği, Sadeliği ve Herkes Tarafından Anlaşılabilirliği Üzerine Felsefi Bir Deneme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 260, Mayıs, 2010, s.79-81.

BİYAN, Özgür; “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri”, (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf., 10 Temmuz 2010.

BİYAN, Özgür; “Hukukun Üstün Tutulması Gerektiği Bir Kez Daha Anlaşıldı: Anayasa Mahkemesinin Vergisel Düzenlemelerdeki İptal Kararı” (Erişim) <http://www.ozgurbiyan.com/?p=398>., 11 Eylül 2010.

BULUTOĞLU, Kenan; **Türk Vergi Sistemi**, 5. Bası, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976.

CAN, İsmail; “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/IsmailCAN.pdf., 20 Haziran 2010.

ÇAĞAN, Nami; **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

ÇAĞAN, Nami; “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi”, **Bahri Savcı’ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları No:7, Ankara, 1988, s.210-221.

ÇAĞAN, Nami; “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf., 14 Temmuz 2010.

ÇAĞAN, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, (Erişim) <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1980-37-01-04/AUHF-1980-37-01-04-Cagan.pdf>., 15 Temmuz 2010.

ÇEÇEN, Anıl; **Adalet Kavramı: Adalet Kavramının Göreliliği Üzerine Bir Deneme**, 3. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003.

ÇELİK (TÜZÜN), Binnur; **Vergilemede Müdahale İlkesi: Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelemesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001.

ÇETİNKAYA, Oğuz; “Vergi Hukukunda İlkeler”, (Erişim) <http://www.google.com.tr/search?q=vergi+hukukunda+ilkeler&hl=tr&sa>., 23 Temmuz 2010.

DEĞİRMENDERELİ, Ali; “Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayırıştırılması Sorunu”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, C. 1, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 2009, s.211-227.

DEMİRCAN, Esra Siverekli; “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Fakültesi Dergisi**, S. 21, Temmuz-Aralık, 2003, s.97-116.

DEVİRİM, M. Fevzi; **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir, Anadolu Matbaası, 1996.

DİKMEN, M. Orhan; **Maliye Dersleri**, 1. Kitap, 2. Baskı, İstanbul, Sermet Matbaası, 1964.

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Verginin Yasallığı İlkesi” (Erişim) http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=81815&FoArşiv=1..,

2 Ağustos 2010.

DÖNMEZER, Sulhi, ERMAN, Sahir; **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, C. 1, 13. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1997.

DUE, John F.; **Maliye: Bir İktisadi Analiz**, çev. Sevim Görgün, İzzetin Önder, 3. Baskı, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları No:1241/206/27, Fakülteler Matbaası, 1967.

DURAN, Lütfi; **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:2956/648, Fakülteler Matbaası, 1982.

DURAN, Lütfi; “Anayasa Mahkemesine Göre Türkiye’nin Hukuk Düzeni- I” C. 19, S.1, **Amme İdaresi Dergisi**, Mart, 1986, s.3-22.

DURAN, Lütfi; “Türkiye’de Anayasa Yargısının İşlevi ve Konumu”, (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/duran.pdf., 26 Temmuz 2010.

EDİZDOĞAN, Nihat; **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2008.

EKER, Aytaç; **Kamu Maliyesi**, İzmir, Birleşik Matbaa Ltd. Şti, 2004.

ERGİNAY, Akif; **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995.

ERGİNAY, Akif; **Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Kamu Borçları, Maliye Politikası**, 17. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 2003.

ERDEM, M. Burhan; **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Ders Kitapları No:18, 1996.

ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail; **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul, Ekin Kitabevi, 2003.

GEMALMAZ, Mehmet Semih; **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 4. Bası, İstanbul, Beta Yayınevi, 2003.

GERÇEK, Adnan; “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, (Erişim) <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/001/>., 17 Temmuz 2010.

GEREK, Şahnaz, AYDIN, Ali Rıza; **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2010.

GÖKBUNAR, Ali Rıza; “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, (Erişim) http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger_yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf., 12 Temmuz 2010.

GÖKER, Cenker; “Vergilerin Yasallığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Üzerine”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, C. 2, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 2009, s.1033-1050.

GÖKMEN, Necdet, GÜLEÇ, H. Abdullah; “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 238, Haziran, 2001, s.35-42.

GÖLCÜKLÜ, A. Feyyaz, GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref; **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 2. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1996.

GÖZLER, Kemal; **İdare Hukuku**, C. 1, 2. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2009.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; **Yönetim Hukuku**, 28. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009.

GÜNDAY, Metin; **İdare Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2004.

GÜNDÜZ, N. Kemal; “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.78, Mayıs, 1995, s.101-113.

GÜNEŞ, Gülsen; **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2008.

GÜNEŞ, Gülsen; “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.237, Haziran, 2008, s.163-178.

GÜRİZ, Adnan; **Hukuk Felsefesi**, 7. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2007.

GÜRPINAR, Bünyamin, YILDIZ Fazlı; “Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, C. 2, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 2009, s.861-884.

HENSEL, Johannes; **Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts**, **Verlag Paul Haupt**, Bern-Stuttgart, 1973.

HEREKMAN, Aykut; **Kamu Maliyesi:Devlet Faaliyetleri ve Finansman Teknikleri**, C. 1, Ankara, Sevinç Matbaası, 1987.

HEREKMAN, Aykut; **Kamu Maliyesi: Genel Vergi Kuramı**, C. 2, Ankara, Sevinç Matbaası, 1987.

İŞİK, Hüseyin; “Ekonomik Denge, Net Aktif, Ek Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği ve Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000042022.htm, 30 Temmuz 2010.

İLKMEN, Şeref Nuri; **Maliye**, İstanbul, Kurtulmuş Matbaası, Üniversitesi Orman Fakültesi Yayını No 1431/140, 1970.

İNCEOĞLU, Sibel; “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverilme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/INCEOGLU.PDF., 20 Eylül 2010.

İPEK, Selçuk; “Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar”, **Bilanço Dergisi**, S. 120, Kasım, 2009, s.81-84.

İPEK, Selçuk; “Vergilemede Ayırma İlkesi ve Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamaları” (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005036367.htm., 13 Temmuz 2010.

İRTENK, Saffet R.; **Maliye**, 3. Bası, İzmir, Ege Üniversitesi Matbaası, 1968.

İZGİ, Ömer, GÖREN, Zafer; **Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu**, C. 1, Ankara, TBMM, 2002.

KANETİ, Selim; **Vergi Hukuku**, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:3434/698, 1986/1987.

KANETİ, Selim; “Avrupa Topluluğu Hukuku Üstünlüğü Karşısında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası”, (Erişim), http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg7/selim.pdf,

30 Ağustos 2010.

KANETİ, Selim; “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, (Erişim) <http://muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd112.htm#VERGI>.,

15 Eylül 2010.

KAPANI, Münci; **Kamu Hürriyetleri**, 7.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 1993.

KARADAĞ, Neslihan Coşkun; “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, C.1, 2009, s.693-745.

KARAKOÇ, Yusuf; **Sosyal Maliye**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61, 1995.

KARAKOÇ, Yusuf; “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi No:13**, Ankara, 1996, s.249-373.

KARAKOÇ, Yusuf; “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.212, Nisan, 1999, s.88-98.

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004.

KELECİOĞLU, M. Aykut; “Vergi Kanunları ile Bakanlar Kurulu’na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi”, (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092755.htm., 15 Ağustos 2010.

KILDİŞ, Yusuf; “Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış”, **Vergi Dünyası**, S. 321, Mayıs, 2008, s.126-131.

KILDİŞ, Yusuf, TEKBAŞ, Abdullah; “Gelir Vergisi Kanunu’nun Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, C. 2, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, 2009, s.887-900.

KIRANOĞLU, Tülin; “Vergi Adaleti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.174, Mart, 2003, s.129-143.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 17. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2006.

KIRBAŞ Sadık; “Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler”, **Vergi Dünyası**, S.29, Ocak, 1984, s.37-45.

KIRMAN, Ahmet; “Vergide Kanunilik ilkesi ve ÖTV Örneği: Türk Silahlı Kuvvetlerine Yapılan Araç Teslimleri”, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Erden Kuntalp’e Armağan, C. 2, S. 1-2, 2004, s.3-42.

KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai; **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

KUMRULU, Ahmet G. ; “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, (Erişim) <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>., 17 Temmuz 2010.

KUMRULU, Ahmet G.;“Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, S.72/73, Ankara, 1989, s.8-26.

KUMRULU, Ahmet G.;“Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/302/2838.pdf>., 12 Eylül 2010.

MORSE, G. Williams, SETLER, D.; **Principles Of Tax Law**, 3rd edition, Sweet&Maxwell, London, 1996.

MUTLU, Abdullah; **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, No:2009/390, Ankara, 2009.

MUTLUER, M. Kâmil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet; **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 185/11, 2007.

MUTLUER, M. Kâmil; **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No:121, 2008.

NADAROĞLU, Halil; “Vergilemede Adalet”, **Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C. 5, S. 1-3, Ocak-Aralık, 1990, s.2-15.

NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul, Beta, 2000.

NEMLİ, Arif; **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996.

NEUMARK, Fritz; **Vergi Politikası**, çev. Celal Cankorel, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları No:2090/357/53, 1975.

OKTAR, S. Ateş; “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, **Prof. Dr.Kenan Bulutoğlu’na Armağan**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, 1996-1997, Emek Matbaacılık, 1998, s.155-187.

OKTAR, S. Ateş; **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.

ONAR, Sıddık Sami; **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, C. 2, 3. Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966.

ORHANER, Emine; **Kamu Maliyesi**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2007.

ORTAÇ, Fevzi Rifat; “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/FevziORTAC.pdf., 27 Haziran 2010.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, 10. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.

ÖZ, Ersan, IŞIK, İsmail; “Gecikme Zam ve Faizinin Belirlenmesi ve Vergilemede Kanunilik İlkesi”, (Erişim) http://www.alomaliye.com/ersan_oz_gecikme_zam.htm., 14 Ağustos 2010.

ÖZ, Ersan; **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004.

ÖZBUDUN, Ergun; **Türk Anayasa Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009.

ÖZER, İlhan; **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, TODAİE, 1977.

PEHLİVAN, Osman; **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2005.

PELİN, İ. Fazıl; **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**, 1. Kitap, 3. Baskı, İstanbul, İsmail Akgün Basımevi, 1945.

RAKICI, Cemil; “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 275, Temmuz, 2004, s.114-123.

SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, 4. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2006.

SABAN, Nihal; “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak” (Erişim) http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF., 20 Eylül 2010.

SARAÇ, Osman; “Vergilemede Anayasal Denetim”, (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003043595.htm., 15 Eylül 2010.

SARAÇOĞLU, Fatih; “Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar”, (Erişim)http://w3.gazi.edu.tr/web/fatih_saracoğlu/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_17.pdf., 27 Temmuz 2010.

SARIOĞLU, Fatih; “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, (Erişim) http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/kamu_ders_plani.php., 13 Temmuz 2010.

SAVCI, Bahri; **İnsan Hakları (Kanunilik Yolu ile Korunması)**, Ankara, 1953.

SAYAR, Nihad; **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, C. 1, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:256, İstanbul, 1975.

SAYGILIOĞLU, Nevzat; “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 59, Temmuz, 1986, s. 53-58.

SAYGILIOĞLU, Nevzat; **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayın No:1987/288, Ankara, 1987.

SCHMÖLDERS, Günter; **Genel Vergi Teorisi**, çev. Salih Turhan, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları No:2149/374/55, 1976.

SOYDAN(YALTI), Billur; “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta; Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 119, Ağustos, 1998, s.98-118.

SÖNMEZ, Erdal, AYZAZ, Garip; **Vergi Yargısı**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1999.

SÖYLER, İlhami; “Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S. 289, Eylül, 2005, s.124-130.

ŞENER, Orhan; **Kamu Ekonomisi: Teori ve Uygulamada**, 10. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2009.

ŞENTÜRK, Suat Hayri; “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, (Erişim) http://www2.bayar.edut.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/SuatSENTÜRK.pdf, 23 Haziran 2010.

ŞENYÜZ, Doğan; “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 77, 35.Seri, Yıl: 1991-1992, Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan, İstanbul, Gür-Ay Matbaası, 1993.

ŞENYÜZ, Doğan; **Vergi Hukuku (Genel Kısım)**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005.

TAN, Mustafa; “Vergilendirmede Eşitliğin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Okunması ve AYM Karar Örneği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 264, Eylül, 2010, s.94-103.

TANİLLİ, Server; **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş**, İstanbul, Adam Yayınları, 2002.

TANÖR, Bülent, YÜZBAŞIOĞLU Necmi; **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, 2001.

TAŞ, Metin; “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi, Anayasal Mali Düzen”, **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12**, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000.

TAYLAR, Yıldırım; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 307, Mart, 2007, s.196-214.

TERLEMEZ, Birol; “1982 Anayasası’nda Vergileme İlkeleri”, (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042558.htm., 26 Haziran 2010.

TEKBAŞ, Abdullah; **Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009.

TEZİÇ, Erdoğan; “Batı Demokrasilerinde Yürütme’nin Üstünlüğü ve Yeni Kurumlar Dengesi”, **İdare Hukuku ve İdare İlimler Dergisi**, Yıl:1, S. 2, İstanbul, Ağustos, 1980, s.91-106.

TOROSLU, Nevzat; **Ceza Hukuku: Genel Kısım**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2007.

TOSUNER, Mehmet, ÖZ, Ersan; “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.272, Mayıs, 2004, s.23-30.

TUNCER, Selahattin; **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2003.

TURHAN, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.

TÜRK, İsmail; **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.

ULUATAM, Özhan; **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1999.

ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar; **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.

YALTI, Billur, ÖZGENÇ, A.Selçuk; **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2005.

YAVUZ, Hakan; “Vergi Adaleti ve Vergileme Alanında Adaleti Etkileyen ve Adaleti Sağlamaya Yarayan Bazı Yöntem ve Uygulamalar”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak-Mart, 2007, s.199-217.

YILMAZ(AKGÜL), Gülay; **Kamu Maliyesi Ders Notları**, 3. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009.

YILMAZ, Güneş“Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 177, Haziran, 2003, s.194-206.

YILMAZ, Güneş; “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.185, Şubat, 2004, s.145-159.

YİĞİT, Uğur; **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

YÜCEL, Mehmet; “Vergilemede Adalet, Eşitlik, Ödeme Gücü ve Ayırma İlkeleri İle Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Bu İlkeler Açısından Değerlendirilmesi”, (Erişim) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116074.htm., 21 Haziran 2010.

YÜREKLİ, Sabahattin; “Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisi”, http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/1_2_17.pdf., 1 Ağustos 2010.

www.anayasa.gov.tr.

www.hurriyet.com.tr.

ÖZET

BAŞ, Hakan, Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, 259 s.

Çalışmamızın temel amacı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde soyut ve kavramsal olarak belirtilen vergilendirme ilkelerini Anayasa Mahkemesi kararlarının incelenmesi ile somut olarak ortaya konulmasıdır.

Vergilendirme ilkelerinin daha iyi anlaşılabilmesi ve bu konudaki Anayasa Mahkemesi kararlarının vergi hukuku açısından daha iyi okunabilmesi için verginin, tarihsel süreç içerisindeki gelişimini ve vergilendirme ilkelerinin esas hedefi olan vergilendirmenin amaçlarına değinilerek vergilendirme ilkelerinin günümüzdeki nitelikleri ve özellikleri ortaya konulmuştur.

Kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yöneltilen en etkin müdahalelerden biri olan vergilendirmenin, hangi ölçü, kavram ve ilkelerle yapılacağı 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi, bir vergi kanununu denetlerken öncelikle kanun ile getirilen yükümlülüğün bu madde kapsamında bir mali yükümlülük olup olmadığını tesbit ettikten sonra diğer vergilendirme ilkeleri yönünden incelemektedir.

Her bir vergilendirme ilkesinin anlamı ve değeri diğer ilkelerin anlam ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içinde olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi kararlarında, bu ilkelerin bağlantısı kurmak suretiyle denetim yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi, hükümetlerin olağanüstü durumlarda ek gelir kaynaklarına ihtiyaç duyabilecekleri durumlarda yapılacak düzenlemelerde de Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan ilkelere uyulmasının bir zorunluluk olduğunu belirterek vergilendirme ilkelerine karşı bakış açısını ortaya koymuş ve bu ilkelerin özünü de vergi yükünün adil ve mali güce göre dengeli bir biçimde dağıtılması olarak belirlemiştir.

Anahtar Sözcükler

1. Kanunilik İlkesi
2. Vergide Adalet
3. Vergide Eşitlik
4. Mali Güce Göre Vergilendirme
5. Haklı Neden

ABSTRACT

BAŞ, Hakan, Constitutional Court's Perspective on Principles of Taxation, Master Thesis, Ankara, 2010, 259 s.

The main purpose of our study is to reveal principles of taxation concretely, which is specified as abstract and conceptual in the Article 73 of the 1982 Constitution, by examining the decisions of the Constitutional Court.

The historical process, developments and objectives of the taxation, which is the target of principles of taxation, have been expressed and current attributes and characteristics of the principles of taxation have been introduced for a better understanding of the principles of taxation and decisions of Constitutional Court on this issue in terms of tax law.

One of the most effective interventions against the rights and freedoms of persons, Taxation is regulated in the article 73 of the 1982 Constitution with the rules of measure, concepts and principles. The Constitutional Court, while examining a tax law, firstly determines that whether the liability introduced by the law is a financial liability under this article then examines the law in terms of other principles of taxation.

Because the meanings and the values of the each principle of the taxation is in very tight relation with the meanings and the values of other principles, the examinations were made in the decisions of the Constitutional Court by establishing a connection among these principles

The Constitutional Court demonstrated the points of view on the principles of taxation by saying that it is an obligation to compliance with the principles expressed in article 73 of the Constitution also in the cases that the governments may need regulations for additional sources of income in exceptional circumstances and determined the essence of the principles is that the tax burden should be distributed fairly and evenly according to the financial strength.

Key Words

1. Legality Policy
2. Fair Taxation
3. Equal Taxation
4. Taxation according to the financial strength
5. Justification