

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**VERGİLENDİRMEYE ETKİSİ BAKIMINDAN HUKUKİ
GÜVENLİK İLKESİ**

Hilal CURA

**Danışman
Prof. Dr. Mustafa MIYNAT**

MANİSA-2024

TAAHHÜTNAME

Bu tezin Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, tezin yazımında akademik ve etik kurallara aykırı herhangi bir yapay zeka ve program kullanmadığımı beyan ederim.

İmza
Hilal CURA



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Hilal CURA

Manisa Celal Bayar Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Mustafa MIYNAT

VERGİLENDİRMEYE ETKİSİ BAKIMINDAN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Kamu gelirleri içerisinde kamusal finansman kaynağı olan vergi en önemli gelir kaynağıdır. Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin yeterli, etkin ve düzenli olabilmeleri için toplumun ürettiği kaynakların en verimli şekilde kullanılması esastır.

Devlet kamusal ihtiyaçların karşılanmasında toplumun ürettiği kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak elde etmektedir. Devletin egemenlik gücüne dayalı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olan vergilendirme yetkisi sınırsız değildir.

Hukuk devleti ilkesi gereğince, devletin egemen gücünün karşısında bireyin korunması esastır. Bireyin, hukuk kurallarının varlığı ile kendini güvende hissetmesi, bu kuralları önceden bilebilir olması hukuki güvenliğin sonucudur. İdarenin keyfi uygulamaları, hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine yol açabilmekte, bireyin güven içinde yaşamasının önüne geçmekte ve gelecek kaygısına yol açmaktadır.

Bu kapsamda, vergilendirmeye etkisi bakımından hukuki güvenlik ilkesinin incelenmesi vergi hukuku açısından önemlilik arz etmektedir. Bu öneme atfen hazırlanan çalışmanın ilk bölümde, vergi ve vergilendirme yetkisi kavramsal olarak ele alınmıştır. İkinci ve son bölümünde ise, sınırsız vergilendirme yetkisi

olamayacağından hareketle vergilendirme Türkiye’de tabi olduğu anayasal ilkeler ve hukuki güvenlik ilkesi kapsamında değerlendirilmiş, hukuki güvenlik ilkesinin vergilendirmeye etkisi Anayasa Mahkemesi kararları ışığında ele alınmıştır. Çalışmada anayasal ilkeler bazında idarenin ihlallerinin değerlendirilmesi amaçlanmış, Anayasa Mahkemesi kararları analiz edilmiştir. Hukuki güvenlik ilkesine ve alt ilkelerine yönelik ihlallerin nasıl ve niçin en aza indirilmesine dair sonuç kısmında önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergileme İlkeleri, Vergileme Yetkisi, Vergi Hukuku, Hukuki Güvenlik İlkesi,

2024, 106 sayfa

ABSTRACT

M.Sc. Thesis

Hilal CURA

Manisa Celal Bayar University

Graduate School of Education

Department of Public Finance

Supervisor: Prof. Dr. Mustafa MIYNAT

THE PRINCIPLE OF LEGAL SECURITY IN TERMS OF ITS IMPACT ON TAXATION

Taxes are the most important public financing source among public revenues. Efficient utilization of public resources is crucial to ensure the provision of adequate, effective, and consistent public services by the state to meet societal needs.

The state acquires the resources produced by society to fulfill public needs through the utilization of taxation. The power of taxation, which refers to the lawful and actual authority of the state to impose taxes under its sovereignty, is not limited.

Under the rule of law, it is essential to protect the individual against the sovereignty of the state. The fact that an individual feels secure in the presence of legal rules and can anticipate these rules is the result of legal security. Arbitrary treatments of the administration cause damage to the principle of legal security, thus preventing individuals from living safely and creating future anxiety in individuals.

Accordingly, the examination of the principle of legal security in terms of its impact on taxation is important for taxation law. The first section of the current study, prepared with this in mind, deals conceptually with tax and taxation authority. In the study's second and final section, considering that there cannot be unlimited taxing

power, the evaluation of taxation in Türkiye is conducted within the framework of constitutional principles and the principle of legal security and the impact of the principle of legal security on taxation is discussed by examining the decisions of the Constitutional Court. The study seeks to assess the breaches of the administration in light of constitutional principles and examine the decisions of the Constitutional Court. The conclusion provides recommendations on how and why violations of the principle of legal security and its sub-principles should be minimized.

Keywords: Tax, Taxation Principles, Taxation Authority, Tax Law, The Principle of Legal Security.

2024, 106 pages

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Vergilendirmeye Etkisi Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi isimli çalışmada, idarenin bazı uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesini zedelemesi Anayasa Mahkemesi kararları ışığında ele alınarak, hukuki güvenliğin vergilendirmeye etkisinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmanın hayata geçirilmesi sürecinde, bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım tez danışmanım Prof. Dr. Mustafa MIYNAT'a çalışmanın her aşamasında görüşleriyle beni destekleyen ve doğru yönlendiren Dr. Öğr. Üy. Öznur AKYOL BULUT'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, çalışmanın tamamlanmasında desteğini bir an olsun eksik etmeyen, tüm zorlukları benimle göğüsleyen, hayatımın her evresinde bana destek olan kıymetli eşim Serkan CURA'ya teşekkür ederim.

Hilal CURA
Manisa, 2024

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR	v
İÇİNDEKİLER	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	x
TABLolar DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL OLARAK VERGİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

1.1. Vergi Kavramı ve Unsurları	3
1.1.1. Verginin Tanımı ve Özellikleri	3
1.1.2. Verginin Fonksiyonları	6
1.1.2.1. Verginin Mali Fonksiyonu	6
1.1.2.2. Verginin Mali Olmayan Fonksiyonları	6
1.1.2.2.1. Verginin Ekonomik Fonksiyonları	7
1.1.2.2.2. Verginin Sosyal Fonksiyonları	7
1.1.3. Vergileme İlkeleri	7
1.1.3.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri	8
1.1.3.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri	8
1.1.3.3. Temel Vergileme İlkeleri	9
1.2. Vergilendirme Yetkisi ve Sınırları	10
1.2.1. Vergilendirme Yetkisi Kavramı	10
1.2.2. Vergilendirme Yetkisinin Kaynağı	11
1.2.3. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı	12
1.2.4. Vergilendirme Yetkisinin Amacı	13
1.2.5. Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması	13
1.2.5.1. Ulusal Açıdan Sınırlandırma	14
1.2.5.1.1. Hukuk Devleti Açısından	14
1.2.5.1.2. Sosyal Devlet İlkesi Açısından	15
1.2.5.2. Uluslararası Açıdan Sınırlandırma	16
1.3. Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi	17
1.3.1. Vergilendirme Yetkisine Yönelik Yaşanan Önemli Olaylar	18
1.3.1.1. Magna Carta Sözleşmesi	18

1.3.1.2. Fransız Devrimi	19
1.3.1.3. Boston Çay Partisi	20
1.3.2. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi	21
1.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem	21
1.3.2.1.1. Tanzimat Öncesi Dönemde Vergileme	21
1.3.2.1.1.1. İslam Hukuku Anlayışına Göre Alınan Vergiler	21
1.3.2.1.1.2. Padişahın Emriyle Alınan Vergiler	22
1.3.2.1.2. Tanzimat Sonrası Dönemde Vergileme	22
1.3.2.1.2.1. Sened-i İttifak’a Göre Vergileme	22
1.3.2.1.2.2. Tanzimat Fermanı’nda Vergileme	22
1.3.2.1.2.3. Islahat Fermanı’nda Vergileme	23
1.3.2.1.2.4. Kanun-i Esasi’de Vergileme	23
1.3.2.1.2.5. Muharrem Kararnamesiyle Kurulan Düyun-u Umumiye’de Vergileme	24
1.3.2.1.2.6. 1921 Anayasası’nda Vergileme	24
1.3.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem	25
1.3.2.2.1. 1924 Anayasası’nda Vergileme	25
1.3.2.2.2. 1961 Anayasası’nda Vergileme	25
1.3.2.2.3. 1982 Anayasası’nda Vergileme	26
1.3.2.2.4. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Vergileme	26

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN HUSUSLAR

2.1. Vergilendirmeye Egemen Olan Anayasal İlkeler	29
2.1.1. Hukuk Devleti İlkesi	29
2.1.2. Sosyal Devlet İlkesi	31
2.1.3. 1982 Anayasası’nda Vergilendirme Sürecine Hâkim Olan İlkeler	32
2.1.3.1. Genellik ve Eşitlik İlkesi	32
2.1.3.2. Verginin Kanuniliği İlkesi	34
2.1.3.3. Mali Güç İle Orantılı Olma İlkesi	35

2.1.3.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağıtımı İlkesi	36
2.1.3.5. Verginin Kamu Giderlerini Karşılama İlkesi	37
2.2. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Unsurları	37
2.2.1. Hukuki Güvenlik İlkesi Kavramı ve Kapsamı	38
2.2.2. Hukuki Güvenlik İlkesinin Tarihsel Gelişimi	39
2.2.3. Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt Unsurları	41
2.2.3.1. Belirlilik İlkesi	41
2.2.3.2. Açıklık İlkesi	44
2.2.3.3. Öngörülebilirlik İlkesi	45
2.2.3.4. İstikrarın Sağlanması İlkesi	46
2.2.3.5. Geçmişe Etki Yasağı İlkesi	47
2.2.3.6. Kıyas Yasağı İlkesi	49
2.3. Uygulamada Hukuki Güvenlik İlkesini ve Alt Unsurlarını Zedeleyen Hususlar	51
2.3.1. Anayasa Mahkemesi'nin Hukuki Güvenlik İlkesinin ve Alt Unsurlarının İhlaline Yönelik Kararları	51
2.3.1.1. Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararları	52
2.3.1.2. Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvurulara İlişkin Aldığı Kararlar	58
2.3.2. İdarenin Takdir Yetkisi Kullanımı Sınırlarının Aşılması	59
2.3.2.1. Cumhurbaşkanına Tanınan Takdir Yetkisi	64
2.3.2.1.1. Bakanlar Kurulu Kararları Açısından Zedeleyici İşlemler	64
2.3.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Tanınan Takdir Yetkisi	65
2.3.2.2.1. Genel Tebliğler Açısından Zedeleyici İşlemler	66
2.3.2.3. Şahsa Özgü İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi	67
2.3.2.3.1. Özelgeler ve Sirküler Açısından Zedeleyici İşlemler	67
2.3.2.3.2. Re'sen Vergi Tarhı Açısından Zedeleyici Hususlar	68
2.3.2.3.3. Sürelerin Belirlenmesi Açısından Zedeleyici İşlemler	69
2.3.2.3.4. Uzlaşmada Takdir Yetkisi Açısından Zedeleyici Hususlar	69

2.3.3. Vergi Affı Uygulaması	70
2.3.3.1. Vergi Affı Kavramı ve Nitelikleri	70
2.3.3.2. Türkiye’de Vergi Afları	73
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	78
YARARLANILAN KAYNAKLAR	82



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AYM	Anayasa Mahkemesi
BKK	Bakanlar Kurulu Kararları
bknz.	Bakınız
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OHAL	Olağanüstü Hal Yönetimi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
VCH	Vergi Ceza Hukuku
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

Sayfa
74



GİRİŞ

Devletin varlık nedenini açıklayan gerekçeler, optimal kaynak dağılımını gerçekleştirmek, ekonomik istikrarı sağlamak, gelir dağılımında adaleti sağlamak ile ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirmektir. Devletin varlık nedenini anlatan tüm bu gerçeklerden hareketle devletin nihai amacı toplumsal faydayı en üst düzeyde sağlamaktır.

Toplumsal gereksinimlerin karşılanmasına yönelik, devletler kamu hizmetlerini topluma sunmaktadır. Devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin parasal ifadesi olarak nitelendirilen kamu harcamalarının finansman kaynakları ise yine toplumun ürettiği kaynaklardır. Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin yeterli, etkin ve düzenli olabilmeleri için toplumun ürettiği kaynakların en verimli şekilde kullanılması esastır.

Kamusal finansman olarak nitelendirilen vergiler, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan, toplumun ürettiği en önemli gelir kaynağıdır. Demokrasi anlayışının gelişmeye başladığı ve buna paralel bir şekilde devlet anlayışının ortaya çıkmaya başladığı 18. Yüzyıldan itibaren vergilendirme yetkisi, egemenliğin kaynağı olan toplum adına devletler aracılığı ile belli anayasal ve yasal kurallar çerçevesinde kullanılmaya başlanmıştır. Devlet tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi, günümüzde mali ve mali olmayan amaçlar (ekonomik ve sosyal nitelikli) olarak ikiye ayrılan temel fonksiyonları bulunmaktadır.

Devletin egemenlik gücüne dayalı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü vergilendirme yetkisi olarak tanımlanmaktadır. Devletler egemenlik haklarından kaynaklanan vergilendirme yetkisini diledikleri şekilde kullanma yetkisine sahiptir.

Vergilendirme yetkisi, her ne kadar devletin egemenlik gücünden kaynaklansa da sınırsız değildir. Çünkü vergilendirme yetkisi kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale anlamına gelmektedir. Temel hak ve özgürlükler anayasalarla güvence altına alınmaktadır. Hukuk devleti ilkesi anlayışının benimsendiği devletlerde anayasaya uygunluk bir zorunluluktur.

Hukuk devleti ilkesinin en önemli sonucu toplumda oluşacak kargaşayı önlemesidir. Hukuk devleti ilkesinin en önemli görünümü ise hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri ve böylece tutum ve davranışlarını düzenlemeleri anlamına gelmektedir. Devletin vergilendirme yetkisiyle, kişilerin hak ve özgürlüklerine yönelttiği müdahaleler hukuki güvenlik ilkesiyle önceden tahmin edilebilecek ve buna göre ayarlamalar yapılabilecektir.

Birey hukuk kurallarının varlığı ile kendini güvende hissetmektedir. Hukuk kurallarının önceden bilinmesi bireyin hukuk devletine olan inancını da sağlamlaştırmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin sağlamaya çalıştığı amaç budur.

Devlet, egemenlik gücünün tezahürü olan vergilendirme yetkisini kullanırken, idare eliyle yapmış olduğu bazı uygulamalarla hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine yol açmakta, vergilendirmenin ortaya çıkaracağı durumların birey tarafından önceden bilinebilir olmasının önüne geçmekte, bireyin gelecekteki sonuçlara kendini hazırlaması mümkün olmamakta ve gelecekte kaygı duymasına yol açmaktadır.

“Vergilendirmeye Etkisi Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi” başlıklı çalışma iki ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde vergi ve vergilendirme yetkisi kavramsal olarak ele alınmış, vergilendirme yetkisinin geçmişten bugüne Türk Hukuku içerisindeki yeri ve kapsamı incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise, öncelikle vergilendirmeye egemen olan anayasal ilkeler ele alınmıştır. Daha sonra ise, hukuki güvenlik ilkesi ele alınmış, vergi hukukunda hukuki güvenliğin sağlanması açısından hukuki güvenlik ilkesinin alt unsurlarına yer verilmiştir. Çalışmanın son kısmında ise, hukuki güvenlik ilkesi ile alt unsurlarını zedeleyen hususlar değerlendirilmiştir. Bu zedeleyici unsurların vergileme etkisine yönelik değerlendirme yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL OLARAK VERGİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Çalışmanın birinci bölümünde kavramsal çerçeveyi oluşturulmak için, vergi kavramına ve unsurlarına değinilmiştir. Ayrıca, kavramsal olarak vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırları da ele alınmıştır. Birinci bölümün son kısmında ise, dünyada ve Türkiye’de vergilendirme yetkisinin tarihsel açıdan gelişimine yer verilmiştir.

1.1. Vergi Kavramı ve Unsurları

Kamusal finansmanın en önemli gelir kaynağı olan vergi ve verginin unsurları kapsamlı olarak ele alınmıştır.

1.1.1. Verginin Tanımı ve Özellikleri

Devlet, bireylerin bir araya gelerek oluşturdukları toplumun gereksinimlerini karşılayan en önemli örgüttür. Kamunun toplumsal nitelikteki ihtiyaçları karşılarken sunmak zorunda olduğu hizmetlere kamu hizmeti ve bu hizmetlerin maliyetine ise kamu harcamaları adı verilmektedir (Akdoğan, 1999:37).

Toplumsal hayatın kaçınılmaz bir biçimde ortaya çıkarttığı ihtiyaçların giderilmesinde bir başka deyişle, kamusal ihtiyaçların giderilmesinde devletin yapmak zorunda olduğu ve yapacağı harcamaların gelirle finanse edilmesi gerekmektedir. Söz konusu gelirlere ise kamu gelirleri adı verilmektedir. Kamusal finansman denilince, akla kamu gelir türleri gelmektedir. Bu gelir türleri içerisinde ise vergi en önemli kamusal finansman kaynağı olarak değerlendirilmektedir (Muter, Çelebi, & Sakıncı, 2016:100).

Verginin özelliklerine değinilmeden önce literatürde yapılan pek çok tanımlamadan hareketle geniş kapsamlı olarak vergiyi şu şekilde tanımlamak mümkündür;

“...vergiler, devlet veya kendisine yetki devredilmiş diğer kamu hukuku tüzel kişilerin bireylerden, özel hukuk tüzel kişilerinden, hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan cebri olarak alınan ve karşılığında doğrudan bir

bedel(mal veya hizmet) vaat edilmeyen iktisadi değerdir... (Akt. Mutur, Çelebi, & Sakınç, 2016:109)''.

Vergi kavramının kamu maliyesi literatüründe farklı şekillerde tanımlandığı görülmektedir. Vergi ile ilgili tanımlarda, çoğunlukla, günün gereklilikleri ve tanımlama sahibinin devlet anlayışı ön plana çıkmaktadır (Mutur, Çelebi, & Sakınç, 2016:126). Bu kapsamda verginin teorik temellerini ikiye ayırmak gerekmektedir;

- *Rasyonalist-ferdiyetçi devlet görüşünde ortaya konulan faydalanma teorisine göre, vergi devletin sağladığı hizmetlerin karşılığında bireylerden kamu kesimine aktarılan ödemeler olarak kabul edilmektedir. J.J. Rousseau'nun toplumsal sözleşme teorisine dayanan bir yaklaşım olan teoriye göre, vergi, devlet tarafından sunulan bir hizmetin bedeli, sigorta primi ve genel giderlere katılma payı şeklinde nitelendirilmektedir (Oktar, 2016:1 ; Turhan, 1993:21).*
- *Organik-kollektivist devlet anlayışında oluşturulan fedakarlık teorisine göre, verginin tanımı, bireylerin ödeme güçleri (iktidarları) dikkate alınarak devlet tarafından belirlenen zorunlu ödemeler şeklinde yapılmaktadır. Bu anlayış, bireylerin ne oranda kamu hizmetlerinde yararlandığından ziyade ödeme güçleri nispetinde kamusal finansmana katkı ön plandadır (Şen & Sağbaş, 2020:10 ; Turhan, 1993:21).*

Devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirebilmesi amacıyla vergi alınması ve kamu harcamalarının ana kaynağı olması verginin mali bir kavram olduğunu göstermektedir. Yine verginin ekonomide yarattığı etki itibarıyla iktisadi bir kavram olduğunu ifade etmek de mümkündür. Ayrıca, verginin önceden belirlenmiş ve herkes tarafından bilinebilen kurallar ve uygulamalara tabi olması, bunların da kanunlar vasıtasıyla yerine getirilmesi vergi kavramının hukuki bir anlam taşıdığını da göstermektedir (Şen & Sağbaş, 2020:2).

Vergiye yönelik literatürde yapılan açıklamalar ve tanımlamalardan hareketle verginin özellikleri aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır (Mutur, Çelebi, & Sakınç, 2016:127-131 ; Pehlivan, 2017:93-94);

- *Verginin hukuki cebir yoluyla alınması*; devletin toplumdan aldığı egemenlik yetkisi kullanımında vergilendirme yetkisi de bulunmaktadır. Vergi mükellefinin, vergi ödevini kendiliğinden eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi esas olsa da mükellefin söz konusu ödevi yerine getirmemesi durumunda devlet, zor kullanarak mükelleften cezalı şekilde tahsil yoluna gidecektir. Bu nedenle, vergi ödevini yerine getirmeyen mükellef cezalı tarhiyat, gecikme faizi gibi zorlamalarla karşı karşıya kalacağını bilerek yükümlülüğünü tam ve zamanında gerçekleştirecektir.
- *Verginin yasalara dayanarak alınması*; vergi keyfiyete dayalı olarak alınmaz. Vergiler yasalarla belirlenen sınırlar kapsamında devlet tarafından alınmaktadır. Devlet, egemenlik gücüne dayanarak verginin kanuniliği ilkesinin kapsamı içerisinde hareket ederek vergi almaktadır.
- *Vergilendirme yetkisine sahip kurumlarca alınması*; vergi gerçek ve tüzel kişiliğe sahip mükellefler üzerine tertip edilen mali yükümlülüktür. Bu mali yükümlülüklerin toplanmasında ülke anayasaları ve yasalarının belirlediği kuruluşlarca alınması esastır.
- *Verginin karşılıksız olması*; mükellefin ödemiş olduğu verginin doğrudan mükellefe yönelik bir karşılığı yoktur. Devletin almış olduğu vergiler kişisel hizmetler için değil toplumsal ihtiyaçların karşılanması için alınmaktadır. İlgili özellik vergiyi fiyattan ayırıcı niteliğe de sahiptir.
- *Verginin parasal değer ile alınması*; vergiler mal ya da hizmetler ile değil para ile ödenmektedir. Özellikle, ekonominin parasallaştığı dönemlerden itibaren devletin gerçek ve tüzel kişilerden elde edeceği vergi gelirlerinin aynı tahsilatı yerine para ile tahsili gerçekleşmiştir.
- *Verginin gerçek ve tüzel kişilerden alınması*; kanunlarda yer alan gerekçeler kapsamında verginin mükellefi gerçek ve tüzel kişilerdir.

- *Verginin farklı amaçlar için alınması*; vergi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi amacıyla alınmasının yanında ekonomik ve sosyal birtakım amaçların sağlanmasına yönelik de alınmaktadır.

1.1.2. Verginin Fonksiyonları

Verginin amaçları olarak da ifade edilen verginin fonksiyonları, mali ve mali olmayan olarak ikiye ayrılmaktadır. Söz konusu ayrımın temeli ise, geçmişten günümüze maliye anlayışındaki değişim olarak ifade edilmektedir.

1.1.2.1. Verginin Mali Fonksiyonu

Verginin esas amacı, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için gereken finansmanın sağlanmasıdır. Verginin mali amacı, vergilemede en temel ve eskiye dayanan bir fonksiyondur. Klasik maliye anlayışının bir gereği olarak devletin elde edeceği vergi piyasaya etki etmemelidir. Bir diğer ifadeyle, verginin mali fonksiyonu tarafsız vergi anlayışının gereğidir (Şen & Sağbaş, 2020:16). Devletin kamu harcamalarının finansmanında yeterli geliri elde edebilmesini ve zaman içerisinde bu gelirde artış gerçekleştirmesini sağlamaya yönelik bir özelliği bulunmaktadır.

Verginin temel amacı olan mali fonksiyon yerine getirilirken vergileme ilkeleri olarak ifade edilen bazı hususlar göz önünde bulundurulmalıdır. Söz konusu ilkeler, vergilemede dikey ve yatay adalet göz önünde tutularak vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması ve vergi harcamalarını en az düzeyde tutacak nitelikte gerçek vergi yükünün belirlenmesidir (Muter, Çelebi, & Sakınç, 2016:132). Böylece, bireylerden mali güçleri oranında vergi tahsili gerçekleşirken, piyasa etkinliği bozulmadan vergi hasılatı elde edilmiş olacak ve verginin mali amacı gerçekleşecektir.

1.1.2.2. Verginin Mali Olmayan Fonksiyonları

J. Maynard Keynes'in ekonomik düşünciyi etkileyen görüşleri sonrasında modern maliye anlayışı gelişmiştir. Bu anlayış kapsamında, verginin sadece mali amaç açısından değerlendirilemeyeceği kabul edilmektedir. Böylece, mali olmayan (ekstra fiskal) fonksiyonlar ortaya çıkmıştır. Bu amaçlar ise, ekonomik ve sosyal fonksiyon biçiminde ikiye ayrılmaktadır. Mali olmayan amaçları tümü aslında, doğrudan toplumsal faydayı sağlamaya yönelik olarak belirlenmiştir.

1.1.2.2.1. Verginin Ekonomik Fonksiyonları

Modern maliye anlayışının ortaya çıkışına yol açan temel etken, 1929 Büyük Buhranı ve ardından Keynesyen iktisadi yaklaşımın kabul görmesidir. Bu kapsamda artık, devlet tarafsız değil bizatihi ekonomiye çeşitli araçlarla yön veren halini almıştır. Devletin iktisat politikalarına yön veren araçlarının başında ise kamu harcamaları, kamu gelirleri (genellikle vergi) ve kamu borçlanması araçlarını kullanan maliye politikası ve uygulamaları yer almaktadır (Mutluer, Kesik, & Öner, 2016:195).

Vergi, ekonomik istikrarın sağlanması ve kalıcı hale gelmesi, büyümenin ve kalkınmanın gerçekleşmesi, gelir ve servet dağılımının adil olması ile kaynak dağılımının etkin olması gibi ekonomik amaçları içerisinde barındırmaktadır. Bu açılardan değerlendirildiğinde, verginin ekonomik fonksiyonları, iktisadi hedeflere ulaşmak için vergilerin araç olarak kullanılmasını ifade etmektedir.

1.1.2.2.2. Verginin Sosyal Fonksiyonları

Refah devleti anlayışının kabul görmesiyle birlikte, özellikle gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliği ortadan kaldırmak verginin sosyal amacı haline gelmiştir. Bunun yanında, dünya genelinde yaygın olan, çevre kirliliği, uyuşturucu madde bağımlılığı, nüfus artışı gibi birçok meselenin çözümünde de vergiler önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir (Altay, 2016:157).

Vergi, sadece mali amaç için değil, mali olmayan amaçlar için de alınan en önemli bir kamu gelir türüdür. Ülkelerin gelişmişlik farkına göre amaçların ağırlığı değişmekle birlikte tüm amaçlar için vergi bir kamu gelir kaynağı olarak ifade edilmektedir.

1.1.3. Vergileme İlkeleri

Ülkeler açısından, vergi mevzuatında ve uygulamasında etkin vergi sistemlerinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken normatif kurallar bütününe vergileme ilkeleri adı verilmektedir (Buyrukoğlu & Buzkıran, 2016:2078). Vergilendirmenin normatif tarafını ortaya koyan ilkeler, geçmişten günümüze iktisadi ve sosyal düşüncelerdeki değişimlere ve ülkelere göre farklılık göstermişlerdir. Özellikle, literatürde temel vergilendirme ilkelerine ışık tutan Adam Smith'e ve Adolph Wagner'e ait vergileme ilkeleri önemli bir konumdur.

1.1.3.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Adam Smith'in ortaya koyduğu ve günümüzde de geçerliliği olan ve vergilemenin klasik ilkeleri olarak nitelendirilen ilkelerdir (Mutluer, Kesik & Öner, 2016:198). Klasik devlet ve maliye anlayışının bir yansıması olarak nitelendirilen ilkeler aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır (Muter, Çelebi & Sakınç, 2016:166-167; Pehlivan, 2017:146);

- *Adalet/Eşitlik; vergi, kamu harcamalarına katılma payıdır. Bu katılım toplum nezninde bireylerin gelirleriyle orantılı olmalıdır. Bir diğer ifadeyle, mükellefler iktidarlara oranında yapılan kamu harcamalarına katılmaları esastır;*
- *Belirlilik/Kesinlik; her mükellef sorumluluğunu bilmeli ve keyfi uygulamalar olmamalıdır. Bu ilke doğrultusunda, her mükellef hangi ölçüye göre, ne zaman ve ne miktarda vergi mükellefiyetine sahip olacağını bilmesi esastır;*
- *Uygunluk; vergi mükelleflerden uygun zamanda ve şartta alınması esastır;*
- *İktisadilik; klasik maliye anlayışında yer alan tarafsız devlet ilkesinin gereği olarak, vergi maliyetlerinin azaltılması ve piyasayı en az düzeyde etkilemesi esastır.*

1.1.3.2. Adolp Wagner'in Vergileme İlkeleri

Adolp Wagner'in ortaya koyduğu vergileme ilkeleri, Adam Smith'in belirlediği ve klasik maliye anlayışına dayanan ilkelerden yararlanmakla birlikte, ilk defa vergilemenin mali olmayan amaçlarının da ortaya konulduğu ve günümüzde de geçerliliği olan vergileme ilkeleri olarak değerlendirilmektedir (Muter, Çelebi & Sakınç, 2016:167).

Adolph Wagner'in vergileme ilkeleri aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır (Muter, Çelebi & Sakınç, 2016:167-169 ; Tekin & Gümüş, 2014:246-247);

- Mali İlkeler; vergilerin devletin ikinci planda düşündüğü kaynak olması(yeterlilik) ve kamunun ihtiyaçları değiştikçe bu değişime ayak uydurmasıdır(esneklik),
- İktisadi İlkeler; vergi kaynaklarının ekonomik olarak uygun seçiminin yapılması ve mükelleflere göre uygun vergi türlerinin seçilmesidir,
- Ahlaki İlkeler; verginin adil dağılımının sağlanmasıdır. Vergi mükelleflerin iktisadi gücü ile orantılı olması(eşitlik) ve vergi mükellefiyetinin toplumu oluşturan herkesi kapsaması(genellik) gerekmektedir,
- Teknik ve İdari İlkeler; verginin açık ve kesin olması(belirlilik), vergi mükellefiyetinin uygun zamanda ve şartlarda yapılması ve vergi maliyetlerinin en az düzeyde olmasıdır.

1.1.3.3. Temel Vergileme İlkeleri

Tarihsel süreç içerisinde yaşanan dönüşümler sonrasında, vergi sistemlerinde olması gereken temel vergileme ilkeleri ise özet olarak aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Buyrukoğlu & Buzkıran, 2016:2084);

- Genellik İlkesi; toplumda hiçbir fark gözetmeksizin tüm vergi mükelleflerinin vergilendirilmesidir. Her mükellefin mali gücüyle orantılı vergi yükümlülüğü altında olmasını ifade eden genel bir kuraldır.
- Adalet İlkesi; vergilemede adalet ve hakkaniyetin sağlanması açısından mükellefler arasında yatay ve dikey eşitliğin sağlanması gerekliliğini öneren ilkedir. Yatay eşitlik, aynı özellik ve niteliklere sahip vergi mükelleflerinin aynı biçimde vergiye tabi tutulmasıdır. Dikey eşitlik ise, farklı özellik ve niteliklere sahip mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesidir. Adaletin sağlanmasına yönelik kullanılan en önemli ölçüt ise, ödeme gücü yaklaşımıdır.

- *Ayırma İlkesi; gelirin kaynağına(emek ya da sermaye) göre her bir mükellefin farklı şekilde vergilendirilmesine atıf yapan ilkedir.*
- *Etkinlik İlkesi; verginin mali amacı dışında yer alan mali olmayan amaçları yerine getirilmesinde de kullanılması gerekliliğine atıf yapan ve modern maliye anlayışını da destekleyici nitelikteki ilkedir.*

Daha öncede değinildiği üzere, söz konusu ilkeler norm niteliğinde olup vergi sistemlerinin daha akılcı ve etkin işlemelerini destekler nitelikte ve ülkeden ülkeye değişen karaktere sahiplerdir.

1.2. Vergilendirme Yetkisi ve Sınırları

Vergilendirme yetkisine yönelik kavramsal çerçeve ile birlikte söz konusu yetkinin kaynağı, kapsamı, amacı ve vergilendirme yetkisinin sınırları ele alınmıştır.

1.2.1. Vergilendirme Yetkisi Kavramı

Vergilendirme yetkisi, kamunun toplumdan aldığı egemenliği kullanma hakkı vasıtasıyla mali ve mali olmayan amaçları yerine getirebilmek için vergi geliri elde etmesini sağlayan hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır (Çağan, 1982:3). Kamu ve kamunun kanunlar aracılığıyla yetkilendirdiği kamu tüzel kişilikleri ile vergi mükellefleri arasında ortaya çıkan borç alacak ilişkisi vergileme sayesinde gerçekleşmektedir (Şen & Sağbaş, 2020:127).

Devlet, kamusal ihtiyaçların karşılanması sorumluluğunu yüklenmiş bulunmaktadır. Bu anlamda devlet egemenliğinin devam edebilmesi için kesintisiz şekilde süre gelen mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır (Erkin, 2013:1112-1113). Söz konusu mali kaynaklar ise vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla elde edilmektedir (Çağan, 1982:4). Bu açıdan değerlendirildiğinde, demokratik ülkelerde devlet kamu giderlerinin karşılanmasında (mali amaç) ve mali olmayan amaçlar için vergilendirme yetkisini kullanmaktadır (Arıkan, 1997:269). Söz konusu yetki, devletin mali alandaki en önemli yetkileri arasında sayılmaktadır (Budak & Yakar, 2007:134).

1.2.2. Vergilendirme Yetkisinin Kaynağı

Devlet, insanların ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik ekonomik, sosyal ve politik öneme sahip bir kurumdur. Devletin esas var olma sebebi bu ihtiyaçları karşılamak için kamusal mal ve hizmetleri üretmektir (Bayraklı & Odabaş, 2000:142). Devleti diğer güçlerden ayıran özelliği ise, egemenlik gücüdür. Devlet, egemenlik gücünü ülkede ikamet eden kişilere yönelik emretme ve zorlama şeklinde ortaya koymaktadır (Kartalcı & Doğan, 2013:118). Bu husus ise devlet ve vergi mükellefleri arasında, vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucunda hukuki bir ilişkinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır (Doğrusöz & Kaplan, 2018:42).

Egemenlik, bir kudretin bir iktidarın en üstün olma vasfı, başkalarına emir ve direktifler vererek sözünün geçirme ve onlara karşı üstünlük kurabilme olarak tanımlanmaktadır (Özman, 1964:56). Egemenlik, bir devletin var olma nedenlerinden bir tanesidir. Egemenlik kavramı, devlete yetkilerini koşulsuz kullanma gücü vermektedir (Bayraklı & Odabaş, 2000:143). Devletin olmazsa olmaz özelliği olan egemenlik, devlet yetkilerinin kullanılması için de önemlilik arz etmektedir.

Devlet egemenlik gücü ile varlık sebebi olan tüm yetkileri bünyesinde toplamaktadır (Bayraklı & Odabaş, 2000:143). Devlet, kamusal finansman için vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. İşte devletin bu yetkisinin kaynağı devletin mali egemenliğidir (Arıkan, 1994:4). Egemenlik kavramının mali alandaki görünüşü mali egemenliktir. Mali egemenlik, egemenlik gücünün ayrılmaz bir parçasıdır (Başel, 2021:53).

Egemenliğin kaynağı hususunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. teokratik görüşe göre, egemenlik insan dışı güçlere dayanmaktayken demokratik görüşe göre ise egemenliğin kaynağı insanın kendisidir (Arıkan, 1994:4).

1982 Anayasası'nın 6. maddesi; “..Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir. Türk Milleti, egemenliğini Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir suretle hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz...” hükmüne yer vermiştir. Söz konusu madde gereğince,

egemenliğin milletin iradesinden doğduğunu ve özünde vergilendirme yetkisinin de buradan kaynaklandığını söylemek mümkündür (Narter & Sarıcaoğlu, 2016:122).

1.2.3. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Vergilendirme yetkisi, gerçek kişi vergi mükelleflerinin maddi ve manevi durumları ile yaşam koşullarını doğrudan etkileme gücüne sahip iktisadi ve mali etkisi olan bir yetki türüdür (Akyazan, 2009:242). Kanunların verdiği izin çerçevesinde devletin bireylere mali yükümlülükler getirme yetkisinin kapsamı ele alındığında bunu iki şekilde değerlendirmek mümkündür (Ayaz, 1996:60).

Devletlerin vergilendirme yetkisini kullanırken dikkate alınan kullanım alanına istinaden dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi ayrımı yapılmaktadır. *Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi*; devletin yerine getireceği kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamak için kamu gelirleri kapsamında sadece vergi koymaya yönelik yetkisidir (Narter & Sarıcaoğlu, 2016:122). Burada esas olarak, ödeme gücü ilkesi geçerli ve tüm vergileri kapsayıcı niteliktedir (Arıkan, 1997:270).

Dar anlamda vergilendirme yetkisi, genellikle vergi toplamaya yönelik olarak kullanılmaktadır. Bu yetkide, devletin sunmuş olduğu hizmetlerden bireysel fayda sağlanmasının önemi bulunmamaktadır. Doğrudan bir fayda olmasa da söz konusu hizmetlerin finansmanı dar anlamda vergilendirme yetkisi ile sağlanmaktadır (Başel, 2021:52).

Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi; devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla kişiler üzerine tertip edilen her türlü mali yükümlülük ile ilgili yetkisidir (Çağan, 1982:5). Dolayısıyla, burada sadece vergiler söz konusu olmamaktadır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile dar anlamda vergilendirme yetkisiyle alakalı yetkiyi de kapsamaktadır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisinde yer alan tüm mali yükümlülüklerin devletin sahip olduğu zorlama gücünün eseri olduğu görülmektedir (Arıkan, 1997:270). Geniş anlamda vergilendirme yetkisinde, vergi dışında kalan kamu gelir türleri açısından, karşılıklılık esası ve yararlanma dikkate alınmaktadır. Özellikle yarı kamusal hizmetlerden fayda sağlayanlardan bunun karşılığı olarak alınmaktadır (Başel, 2021:52).

1.2.4. Vergilendirme Yetkisinin Amacı

Adam Smith'in belirlediği vergileme ilkeleri arasında yer alan adalet/eşitlik ilkesine göre (bkzn. Tablo-1) ülkedeki her bireyin ödeme güçleri oranında devlet harcamalarının finansmanına katılması gerekmektedir (Muter, Çelebi, & Sakınç, 2016:166). 1982 Anayasa'sının 73. maddesinin birinci fıkrası gereğince; “...herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür...” vergilendirme yetkisinin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak üzere kullanılabileceği hükme bağlanmıştır.

Verginin mali fonksiyonu, daha önce de değinildiği üzere, kamu giderlerinin karşılanmasıdır. Günümüzde ise, tarafsız vergi görüşü yerine müdahaleci ve düzenleyici vergi görüşünün bir sonucu olarak gelişen ekonomik, sosyal ve kültürel, bir diğer ifadeyle mali olmayan, fonksiyonları da bulunmaktadır (Akdoğan, 1999:131).

Devletin ekonomi üzerindeki etkinliği arttıkça ekonomik, sosyal ve kültürel fonksiyonları da devlet tarafından üstlenilmiş, ekonomik istikrarın sağlanmasında ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasında, ekonomik büyümenin ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi amaçları açısından da vergilendirme yetkisinin kullanılması gerekmiştir (Bayraklı & Odabaş, 2000:144). Böylece, klasik maliye anlayışından modern maliye anlayışına geçiş gerçekleşmiştir.

1.2.5. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Devletin egemenlik gücünün tezahürü olan vergilendirme yetkisi devlete vergi alma konusunda yasal olarak ve fiilen büyük bir güç vermektedir (Bayer, 2019:63). Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında, devlet ve vergi mükellefi arasında hukuki bir ilişki ortaya çıkmaktadır. Bu durumun sonucu ise, vergi yükümlülüklerinin ya da vergiyi doğuran olayın ülke sınırları içerisinde vukuu bulmasını ya da devletin egemenliği altında olmasını gerektirmektedir (Erkin, 2013:1114).

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücünden kaynaklansa da sınırsız değildir. Çünkü, vergilendirme yetkisi, kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale anlamına gelmektedir (Budak & Yakar, 2007:135). Dolayısıyla, kişi hak ve özgürlükleri konusu anayasal düzenlemelere ihtiyaç duymaktadır (Şişman, 2009:36).

Hukuk devleti ilkesinin benimsendiği devletlerde anayasaya uygunluk bir zorunluluktur (Budak & Yakar, 2007:135).

Hukuk devleti ilkesinin sonucu olarak, kişi hak ve özgürlüklerindeki kısıtlamalarda keyfiliğin önlenmesi ve kamu düzeninin korunması sağlanmaktadır (Bozdoğan & İlk, 2016:30). Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergilendirme yetkisindeki böyle bir sınırlama hukuki bir sınırlamadır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması türleri ulusal açıdan sınırlandırma ve uluslararası açıdan sınırlandırma şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

1.2.5.1. Ulusal Açıdan Sınırlandırma

Anayasa da belirtilen ilkeler kapsamında oluşan sınırlandırma türüdür. Hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesi bu kapsamda ele alınması gereken anayasal ilkelerdir.

1.2.5.1.1. Hukuk Devleti İlkesi Açısından

1982 Anayasa'sının 2. maddesinde; “ *Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir...*” hükmü bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi (AYM) nin 2015/94 esas sayılı 2016/27 karar sayılı ve 07.04.2016 tarihli kararında; “*...hukuk devleti insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran bunu sürdürmekte kendini yükümlü sayan bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2016:4)...*” denilerek hukuk devleti tanımlanmıştır. Hukuk devleti kavramı, yürütme erkinin vergilendirmeye yönelik yetkilerinin sınırlandırılmasının şartı olarak nitelendirilmektedir (Doğrusöz & Kaplan, 2018:43).

Kanun koyucu vergi kanunlarını yaparken hukuk devleti ilkesine bağlı olarak hareket etmektedir. Devlet egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yaparken kişi hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir (Saraçoğlu, 2003:176). İşte bu nedenle, devletin vergilendirmedeki keyfiyetinin önüne geçilmesi büyük önem arz etmektedir. Hukuk devleti ilkesi ile bu keyfiyet önlenmekte aynı zamanda devletin kendisine belirlenen sınırların dışına çıkmayacağı da güvence altına alınmaktadır (Bayraklı & Odabaş, 2000:147).

AYM'nin 1989/6 esas sayılı 1989/42 karar sayılı ve 07.11.1989 tarihli kararında;

“...yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarlı kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilmez (T.C. Anayasa Mahkemesi, 1989:12)...”

denilerek vergilendirme yetkisinin kullanımında devletin anayasal ilkelere uyması gerekliliği vurgulanmıştır. Dolayısıyla, hukuk devleti ilkesinin benimsenmesinin ve kabulünün gereği olarak, vergilendirme yetkisinin de hukuka ve hukuk kurallarına uygun olarak kullanılması kaçınılmaz hale gelmektedir (Budak & Yakar, 2007:135).

1.2.5.1.2. Sosyal Devlet İlkesi Açısından

1982 Anayasa'sının 2. maddesinde; *“ Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir...”* şeklinde nitelendirilmektedir.

Sosyal devlet, toplumsal barış ve adaleti gerçekleştirme düşüncesiyle devletin iktisadi ve sosyal yaşama müdahalesini geçerli ve gerekli kabul eden devlet anlayışıyla ortaya çıkmıştır (Özbudun, 1990:25). Sosyal devlet, kişilerin güvenliğini sağlamalı, adaleti ve refahı temin etmelidir. Bu nedenle toplum içinde yer alan iktisadi açıdan dezavantajlı bireylerin güvence altına alınması gerekmektedir (Doğrusöz & Kaplan, 2018:44).

Devlet, vatandaşları üzerindeki vergi yükünü dengeli ve adaletli dağıtmalıdır. Bu anlamda dikey ve yatay adaletin birlikte sağlanması aynı zamanda adil ve hakkaniyetli bir vergi sistemini de beraberinde getirecektir (Ay & Haydanlı, 2017:150). Hukuk devleti ilkesi yatay adaletle ilgilenirken, sosyal devlet ilkesi dikey adalet ile ilgilenmektedir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması, devlet ve vatandaşları arasında güven duygusunun yerleşmesini sağlamakta, böylece kişilerin vergilendirmeye bakış açısını olumlu hale getirmektedir (Biniş, 2015:59).

Sosyal devlet, kişilerin vergilendirmede karşılaçağı eşitsizliğin önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında; *"...herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür..."* hükmü yer almaktadır. Her ne kadar mali güç tanımı Anayasa'da yer almamış olsa da mali gücün kişilerin geliri, serveti ve harcamaları göz önüne alınarak belirlenebildiği ifade edilebilir (Karakoç, 2013:1286).

Sosyal devlet, vergi adaletini sağlamaktadır. Bunu yaparken mali güç ilkesine dayanan bir vergi sistemi kullanmaktadır. Kişinin mali gücünün artması beraberinde vergi yükünün artmasını da getirmektedir (Bayraklı & Odabaş, 2000:152). Ayrıca, kişiler mali güce dayalı bir vergilendirmeyi talep etme hakkına sahiptir (Çağan, 1982:200). Böylece mali güce dayalı bir vergileme, devletin vergilendirme yetkisini sınırlandıran önemli bir güç haline gelmektedir (Canyaş & Seçilmiş, 2013:303).

Sosyal devlet, vergilendirmede adaletin sağlanması için toplumda farklılık gösteren gelirin ve servetin dağıtılmasında önemli bir göreve sahiptir. Mali güce dayalı vergilendirmede göz önünde bulundurulacak gelirden ve servetten elde edilen vergilerin adil şekilde yeniden dağıtılması ile toplumun ekonomik gücünün artması sağlanacaktır (Saraçoğlu, 2003:176).

1.2.5.2. Uluslararası Açıdan Sınırlandırma

Devletin egemenlik gücünün mali alanda görünümü olan mali egemenliğinin tezahürü vergilendirme yetkisidir. Egemenlik gücü kesindir. Devlet, diğer devletlerle münasebetlerinde herhangi bir güce bağlı olmaksızın onlarla eşit konuma sahiptir. Dış egemenlik olarak da ifade edebileceğimiz bu egemenlik gücünün bizzat devletin kendisi tarafından sınırlandırılması mümkündür (Özman, 1964:59).

Mali egemenliğin sonucu olan vergilendirme yetkisi, devlet tarafından uluslararası alanda var olmak adına da sınırlandırılmaktadır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması vergi anlaşmaları imzalanmasıyla ya da uluslararası kuruluşlara üye olunmasıyla gerçekleştirilebilmektedir. Örneğin, çifte vergilendirmeyi önlemek adına yapılan uluslararası vergi anlaşmaları vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır (Bayraklı & Odabaş, 2000:145).

Ayrıca, devletler bir takım farklı nedenlerle, Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, Dünya Ticaret Örgütü, Uluslararası Para Birliği gibi örgütlere üye olmak amacıyla da vergilendirme yetkilerinde sınırlandırmaya gidebilmektedirler (Budak & Yakar, 2007:135).

Devlet, egemenlik gücüne dayalı olarak, kendi sınırları içerisinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerden, yapılan harcamalardan vergi elde etme yetkisine sahiptir (Kırbaş, 2015:46). Devletin bu yetkisi mülklik ilkesine dayanmaktadır. Devlet, vatandaşı olsun olmasın herkesten vergi alabilir. Bu ilkeye göre, kişinin ikametgahı ya da vatandaşlık bağının bir önemi bulunmamaktadır. Vergilendirme yetkisi, verginin konusunun kaynağı olan ülkeye ait olmaktadır (Cenkeri, 2010:200). Mülklik ilkesinin uygulama şekli ise kaynak ilkesi ile ortaya çıkmaktadır (Canbay & Akyol, 2014:76). Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılan anlaşmalar ile devletler vergilendirme yetkilerini sınırlandırmakta, kaynak ülke açısından bu yetkilerden vazgeçmektedir.

Devletler, ülke içinde ya da dışında olmasına bakmaksızın kendi vatandaşlarının elde ettiği tüm geliri ve serveti vergilendirme yetkisine sahiptir. Vatandaşlık ilkesinin sonucu olan bu durum, devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır (Kargı, 2017:64). Ayrıca, kişinin hem yurtiçi hem de yurt dışında elde etmiş olduğu gelirlerinin yerleşme kastı ile bulunduğu yer olan ikametgahının bulunduğu ülkede vergilendirilmesi de mümkündür. Bu durum, yerleşim yeri ilkesinin bir sonucu olarak vergilendirmede ikametgahın esas alınmasını sağlamaktadır (Çiçek & Sayın, 2013:143).

1.3. Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

Devletin egemenlik gücünü kullanarak aldığı vergilerin kamusal ihtiyaçların giderilmesinde kullanılması, vergilendirmenin en önemli amacıdır. Ancak, vergi ve vergilendirme insanoğlunun var olduğu andan günümüze kadar geçen sürede, eski çağlardan bugüne insanlığın ekonomik, kültürel, siyasi ve sosyal yaşamında önemli bir yer edinmektedir (Buyrukoğlu & Güler, 2011:144).

1.3.1. Vergilendirme Yetkisine Yönelik Yaşanan Önemli Olaylar

Eski çağlarda hükümdarların egemenliklerinin göstergesi olarak vergilendirme yetkisini kullandıkları görülmektedir. Bu anlamda, ilk örnekleri Mısır'da karşımıza çıkmaktadır. Antik Mısır'da kralın topraklarını halka verdiğini karşılığında kullanım bedeli olarak tarımsal ürünler aldığını, ardından tüm ülkeye yayılan bir vergileme ve bu amaçla görev yapan görevliler ortaya çıkmıştır (Schmölders, 1976:14).

Sümerler ve Babiller gibi farklı uygarlıklara bakıldığında, din adamlarının vergilendirme yetkisi kullanmaları neticesinde, hükümdarlar ile din adamları arasında sorunlar yaşanmıştır. Bu durum, din adamlarının yetkilerinin kısıtlanması, merkezi idarelerin güçlenmesi, vergi uygulamalarının düzenlenmesi amacıyla Hammurabi Kanunları'nın ortaya çıkmasına ve böylece vergi alanında gelişmelerin yaşanmasına yol açmıştır (Sirkeci & Abdula, 2015:1243).

Antik Yunan'da kamusal harcamaların karşılanabilmesi için vergi sistemi oluşturulmuştur. Tüketim, gümrük vergileri gibi dolaylı vergilerin yanında baş, emlak ve servet vergileri gibi dolaysız vergiler de alınmıştır (Schmölders, 1976:8). Roma İmparatorluğu'nda ise, ilk zamanlarda vergilerin savaş giderlerini karşılamak adına alınması söz konusuysen, daha sonrasında toprakların kapsadığı alanın genişlemesi, ülkenin kalkınması gibi gerekçelerle de vergiler alınmış, vergilendirme ilk dönemden itibaren hukuki zemine oturtulmuştur (Öztürk, 2014:4816).

Demokratikleşme hareketlerinin görüldüğü, Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de, Fransa'da ve İngiltere'de adaletli olmayan ve hukuki meşruluğu da bulunmayan vergiye karşı direnç tarihsel açıdan vergilendirme yetkisinin incelenmesinde bu ülkelerde yaşanan bir takım olaylar önem arz etmektedir (Şişman, 2009:34). Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücünün sonucudur. Ancak, devletin vergilendirme yetkisine getirilen sınırlandırmalar demokratikleşme hareketleri ile birlikte gerçekleşmiştir (Erginay, 1992:30-31).

1.3.1.1. Magna Carta Sözleşmesi

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sonucunu doğuran İngiltere'deki demokratikleşme hareketleri, dünyanın geri kalanı için önemli bir model olmuştur. 1215 tarihli Magna Carta Libertatum, insan haklarını ve özgürlüklerini soyut bir

kavram olmaktan çıkartarak hukuki ve siyasal bir düzen içinde gerçekleştirmelerini sağlayan ve kendisinden sonraki bildirgelere de rehberlik eden bir belgedir. Kralın vergilendirme yetkisini ilk kez sınırlandırarak temsilsiz vergi olmaz ilkesi yönünde yapılan ilk düzenlemedir (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır, & Asa, 2014:84). Ayrıca, vergilerin yürürlüğe konmasından önce Magnum Concilium Regis'ten onay alınması, Kralın mutlak gücünü sınırlandırması anlamına gelen anayasal belge niteliği kazandırmıştır (Şişman, 2009:34).

1628 tarihli Haklar Bildirgesi ise, kralın parlamentodan onay almadıkça borçlanmaya ya da vergiye başvuramayacağına yönelik düzenlemedir. Kralın yetkilerinin gerçek anlamda sınırlandırılmasını sağlayan düzenlemedir (Çağan, 1982:131). Kralın bu düzenlemeyi kabul etmesinin nedeni, parlamentodan ödenek alabilmesidir. Kralın ödenek talebi, sağlandıktan sonra parlamento dağıtılmıştır.

1689 yılında, yapılan Haklar Kanunu değerlendirildiğinde, parlamentonun vergileme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin yasal dayanağı olması açısından önemli bir düzenleme olduğu görülmektedir. Haklar Kanunu, vergilendirme konusunda parlamentonun üstünlüğünün belirginleştiği bir düzenlemedir. Böylece, parlamento onayı olmaksızın vergi konulamaması sağlanmıştır (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır, & Asa, 2014:85). Söz konusu düzenlemeler, İngiltere'de vergi hukuku ve mevzuatının gelişiminde başat rol oynamışlardır.

Günümüz modern devletlerinde, geçmişte yapılan devrimler ve sonucunda ortaya çıkan bildirgeler, vergilendirmede iktidarların keyfilığının önüne geçmiş, özellikle vergilerin kanuniliği ilkesi en önemli ilkelerden biri olarak hukuk sistemleri içinde yerini almıştır (Öztürk, 2014:4820).

1.3.1.2. Fransız Devrimi

Fransız Devrimi'nden önce kralın vergilendirme gücünün sınırlandırılmasında derebeylikler ve din adamları söz söyleme hakkına sahipti. Ayrıca, bu dönem vergilendirme konusunda da yetkilerinin olduğu bir dönemdi. Genel Meclis onay vermedikçe kral vergilendirmeye yönelik taleplerini yerine getirememekteydi. Devrim öncesi, derebeyleri ve din adamları dışında kalan halkın ağır vergi yükleri altında ezilmesi, 1789 Fransız Devrimi'nin başlamasına yol açan etkindir (Çomaklı &

Gödekli, 2011:15). Özellikle, kral tarafından arazi üzerine konulan bir vergi Genel Meclis tarafından meclis onayı olmaksızın vergi kral tarafından konulamaz gerekçesiyle reddedilmiştir (Akyazan, 2009:248).

ABD’ndeki ve İngiltere’deki anayasal süreçlerin de etkisiyle ortaya çıkan Fransız Devrimi sonrasında ilan edilen İnsan ve Vatandaşlık Hakları Beyannamesi ile vergilendirme yetkisi monarşik gücün elinden alınarak halkın eline geçmiştir. Beyanname ile vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri ile vergilerin kanuniliği ilkesi hükme bağlanmıştır (Çağan, 1980:131 ; Koyuncu, 2016:69).

1.3.1.3. Boston Çay Partisi

Bağımsızlık Savaşı öncesi dönem, İngiliz sömürgesi olarak vergilendirme yetkisinin İngiltere’nin elinde olduğu dönemdir. Bu durum, İngiltere’den farklı olarak ABD’nde hem bağımsızlık hem de vergilendirme yetkisinin kazanılmasına yol açmıştır (Çağan, 1982:20). Özellikle, İngiliz parlamentosundan Amerikan kolonilerine yönelik düzenlenen vergiler, direniş hareketlerinin ortaya çıkmasına ve bağımsızlık savaşının başlamasına neden olmuştur (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır, & Asa, 2014:85).

1765 yılında İngiliz parlamentosunda Amerikalı kolonilere yönelik Pul Kanunu ile yeni bir vergi alınmasının kararlaştırılması sonrasında vergiye karşı tepkiler doğmuştur. 1765 yılı Mayıs ayında Virginia tarafından ortaya konulan Virginia Kararları ile düzenlemenin meşru olmadığı beyan edilmiş ve bu karara tüm koloniler katılmıştır. İngiliz Parlamentosu Pul Kanunu’nu 1766 yılında kaldırmak zorunda kalmıştır. 1767 yılında İngiliz Parlamentosu tarafından Townsend Kanunu(dönemin maliye bakanı Townsend’in teklifi ile) yürürlüğe konmuştur. Bu düzenleme ile çay, kağıt, cam, kurşun ve boya gibi maddeler üzerindeki vergiler arttırılmıştır. Tepkiler karşısından parlamento çay dışındaki vergileri yürürlükten kaldırmıştır (Gök, 2007:154-157).

1773 yılında Boston Limanı’nda İngiliz gemilerinin çay yükü denize dökülerek Amerika’nın siyasi bağımsızlığının mücadelesi başlamıştır. Literatürde bu yaşananlar *Boston Çay Partisi* adı verilmiştir. 04 Temmuz 1776 yılında savaş devam ederken, Bağımsızlık Bildirgesi ilan edilmiştir. Böylece, vergi ve bütçe hakkı ABD

halkını temsil eden meclislere geçmiştir. Bağımsızlık Bildirgesi'nde temsilsiz vergi olmaz ilkesine yer verilmiştir (Tanilli, 1976:425-426).

1.3.2. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

Dünyada gerçekleşen değişimlerin yanında Türkiye’de de vergilendirme yetkisine yönelik yaşanan süreçlerin ele alınması çalışma açısından önemlilik arz etmektedir. Bu amaçla, Türkiye’de vergilendirme yetkisinin gelişimi, cumhuriyet öncesi ve sonrası iki dönem olarak ele alınmıştır.

1.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Osmanlı İmparatorluğu, mutlak monarşi ve islam dinine dayalı teokratik bir devlettir. Bütün devlet idaresinin padişahıta toplanması, vergilendirme yetkisi konusunda padişaha sınırsız bir alan sağlamaktaydı (Kartalcı & Doğan, 2013:119). Osmanlı devletinde şer’i vergiler (cizye, haraç, öşür ve zekât) yanında örf’i vergilerde bulunmaktaydı. Bu kapsamda, cumhuriyet öncesi dönem, Tanzimat öncesi ve sonrası vergileme anlayışı iki dönemde değerlendirilmiştir.

1.3.2.1.1. Tanzimat Öncesi Dönemde Vergileme

Osmanlı devletinde vergileme anlayışı açısından vergi gelirleri, İslam Hukuku’na göre alınan vergiler ile gelenek ve göreneklere göre alınan vergiler şeklinde ikiye ayrılmıştır.

1.3.2.1.1.1. İslam Hukuku Anlayışına Göre Alınan Vergiler

Osmanlı devletinde temelini İslam Hukuku’ndan alan Tekalif-i Şer’iyye (Şer’i Vergiler) olarak isimlendirilen vergi geliri elde edilmekteydi. Şer’i vergilere yönelik düzenlemeler, fıkıh kitaplarına ve dağıtımını dini kurallara göre gerçekleştirilen vergi türüdür (Tekin, 2019:59). Şer’i vergiler arasında, zekât, öşür, haraç ve cizye yer almaktaydı. *Zekât*; kişinin kendisine gerekli olan maldan fazla malı olması halinde fazla malın kırkta birini vermesi zorunlu olan vergidir. *Öşür*; ganimet olarak savaşta elde edilen toprakların müslümanlara kullanım hakkının verilmesi karşılığında alınan vergidir. *Haraç*; savaşta fethedilen yerlerdeki toprakların gayri müslimlere bırakılması sonucunda toprağı işleyenlerden elde edilen vergidir. *Cizye*; gayri müslimlerden askerlik yapmaması için alınan vergidir (Mıynat & Tunçay, 2014:40-41).

1.3.2.1.1.2. Padişahın Emriyle Alınan Vergiler

Örf'i vergiler ise, genellikle geleneklere ve göreneklere göre alınan vergiler olarak nitelendirilmektedir. Örf'i vergiler, din ayrımı yapılmaksızın herkesi kapsayan (ülkede yaşayan ya da göçebe olanların tümü dahil edilmekteydi) devletin genel giderlerine katılması için oluşturulmuş vergilerdir. Hükümdarın emriyle alınan örf'i vergiler, Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşuyla birlikte ortaya çıkan vergilerdir. (Mıynat & Tunçay, 2014:41 ; Tekin, 2019:64).

1.3.2.1.2. Tanzimat Sonrası Dönemde Vergileme

Tanzimat Fermanı'nın ilanından önce Osmanlı İmparatorluğu'nda vergileme anlayışındaki değişimi sağlayacak bir takım gelişmeler ve süreçler yaşanmıştır.

1.3.2.1.2.1. Sened-i İttifak'a Göre Vergileme

1808 yılında kabul edilen Sened-i İttifak, padişahın vergilendirme gücünü ayanlar yararına sınırlandırmıştır (Akşin, 1992:118). Devlet otoritesini kısmi de olsa sınırlandırma girişimi olarak nitelendirilen belge, şer'i niteliktedir. Padişahın vergilendirmeye yönelik yetkisini sınırlandırıcı bir düzenleme olarak nitelendirilmektedir. Ayanların hakimiyeti azaldıkça uygulaması gerçekleşmeyen belge olarak değerlendirilmiştir (Mıynat & Tunçay, 2014:41).

1.3.2.1.2.2. Tanzimat Fermanı'nda Vergileme

1839 ilan edilen Tanzimat Fermanı verginin tarhi ve tahsilinde yenileme yapma amacı taşımaktaydı. Keyfi ve örfi vergilerin kaldırılması, verginin mükellefin ödeme gücüne göre alınması gibi amaçlar içermektedir. Karmaşık olan vergi sistemi daha basit hale getirilmiştir. Köylülerden tımar sistemi ile alınan vergilerin kaldırılması ile tarım ürünlerinden alınan öşür ve koyunlardan alınan ağnam resmi getirilmiştir. Gayri Müslimlerden ise cizye alınmaya devam edilmiştir (Mutluer, Kesik, & Öner, 2016:75).

Tanzimat Fermanı'na göre vergi, kamu hizmetlerinin karşılığı olarak nitelendirilmiştir. Bu kapsamda, verginin halktan toplanabilmesi için konusunun iyi belirlenmesine yönelik açıklamaları yer verilmiştir. Vergi toplama yöntemi olarak kullanılan *iltizam* usulünün vergilemede adalet ve hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurması nedeniyle kaldırılmış, nakdi vergileme esas kılınmış ve bölgeler arası

farklılıklar içeren vergi uygulamalarına son verilmiştir. Böylece, vergilemede merkezi bir anlayış hakim kılınmıştır (Demirkol, 2017:171).

1.3.2.1.2.3. Islahat Fermanı'nda Vergileme

1856 yılında ilan edilen Islahat Fermanı ile padişah, vergilendirme yetkisi konusunda belli ilkelere ve kurallara uymayı kabul etmiştir. Tanzimat Fermanı'ndan sonra idari sistemde köklü değişimlere yol açan düzenlemeler arasında yer almaktadırlar. Islahat Fermanı'nda, vergilerin devlet tarafından adalet ve eşitlik esaslarına göre toplanacağına dair hüküm yer almaktadır (Aktan, Başaran, & Saraç, 2019:75).

Islahat Fermanı ile “Muvazene Defteri Nizamnamesi” ortaya konmuş, 1859 yılında Islahat-ı Maliye adında komisyon kurularak emlak değeri üzerinden tahrir usulüne dayanan vergi uygulamasının önü açılmış ve Temettü Vergisi uygulanmaya başlanmıştır (Mıynat & Tunçay, 2014:43). Ancak, ilgili düzenlemenin de uygulamada etkili olduğunu söylemek zordur. Padişahın mutlak olan vergilendirme yetkisine sınırlandırma getirilememiştir (Arıkan, 1997:276).

1.3.2.1.2.4. Kanun-i Esasi'de Vergileme

1876 tarihli Kanun-i Esasi, ilk yazılı anayasa olma özelliğine sahiptir. Türk demokrasisinin gelişiminde önemli bir paya sahip olan Kanun-i Esasi'nin ilanı ile mutlakiyet yönetiminden meşrutiyet yönetimine geçiş ve meclisin açılması ile yetki kullanımının kanunilik ilkesi vasıtasıyla sınırlandırılması önemli gelişmeler olarak nitelendirilmektedir (Türkkan, 2018:376).

Kanun-i Esasi vergileme ile ilgili maddeler içermektedir. 20. maddesinde genellik ve ödeme gücü ilkeleri, 24. maddesinde ek vergilerin savaş yani olağanüstü zamanlarda çıkarılacağına ve 25. maddesinde ise, hukuki güvenlik ile yakın ilişki içerisinde olan kanunilik ilkesi hüküm altına alınmıştır (Mıynat & Tunçay, 2014:43). Kanun-i Esasinin 25. Maddesinde; “*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.*” 96.maddesinde ise; “*Vergiler kanunla konulur; tevzi ve tahsil edilir*” hükmü yer almaktadır.

Kanuni Esasi’de vergi ve vergi ödevleriyle ilgili düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler, vergide genellik, eşitlik, ödeme gücüne göre vergi alma, kanunilik ilkeleri olarak sıralanmaktadır (Kartalcı & Doğan, 2013:119-120).

1.3.2.1.2.5. Muharrem Kararnamesiyle Kurulan Düyun-u Umumiye’de Vergileme

Muharrem Kararnamesi Osmanlı Devleti’nin ödeyemediği iç ve dış borçlarını düzenlemek amacıyla, alacaklıların talepleri doğrultusunda II. Abdülhamit döneminde, 15 Ekim 1881 (28 Muharrem 1299) tarihinde açıklanan mali kararlardır. Kararnameye göre, borçların ödenmesi için devletin tüm iktisadi faaliyetlerini yabancılar adına kontrol etmek amacıyla Düyun-u Umumiye (Borçlar İdaresi) kurulmuştur (Giray, 2018:236).

Düyun-u Umumiyenin kurulması ile birlikte Osmanlı Devleti tarafından toplanmakta olan damga, alkollü içki, balık avı, tuz, tütün ve ipekten alınan vergiler Düyun-u Umumiye tarafından toplanmaya başlanmıştır. Kanuni Esasi ile ortaya çıkan özellikle kanunilik ilkesinin aksine bu vergilerle ilgili düzenlemelere onay verme yetkisi Düyun-u Umumiyenin olmuştur (Giray, 2018:240).

1.3.2.1.2.6. 1921 Anayasası’nda Vergileme

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) nin açılmasıyla vergilendirme yetkisi yasama yetkisi şeklinde parlamentonun olmuştur. Yürürlüğe konulan ilk kanun, vergi kanunu olmuştur. Bu kanuna göre, TBMM ağınam vergisinin dört kat olarak alınmasına devam edilmesi kararını vermiştir. 1921 Anayasası temel hak ve özgürlükler konusunda hüküm içermemektedir. Bu nedenler 1921 Anayasasında vergilendirmeye ilişkin hükümler yer almamaktadır

1921 Anayasası sonrası ise, Ulusal Vergi Buyrukları adında gelir arttırıcı kanunlar yürürlüğe girmiştir (Arıkan, 1997:277). Ulusal Buyrukların yerine getirilmesi amacıyla İstiklal Mahkemeleri kurulmuştur. Bu buyruklar sayesinde, mali kaynak sağlanmıştır (Giray, 2018:250).

1.3.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Monarşik yönetim şeklinde halkın kendini yönetecek temsilcileri seçtiği yönetim şekli olan cumhuriyete geçilmesiyle, vergilendirmenin yasama gücü tarafından yapılması anayasalarda yer almıştır. Cumhuriyet döneminde, yabancı güçlerin etkisinin kalkmasıyla daha istikrarlı bir vergilendirme yetkisi kullanımı söz konusu olmuştur (Arıkan, 1997:277).

1.3.2.2.1. 1924 Anayasası'nda Vergileme

1924 Anayasası incelendiğinde, kuvvetler birliği ilkesi kabul edilmiştir. 1924 Anayasası'nın 5. bölümü *Türklerin Kamu Hakları* başlığını taşımaktadır. Bu bölümde yer alan 84. ve 85. maddeler vergilendirme yetkisini belirtmektedir.

1924 Anayasa'nın 84. maddesine göre; “...vergi, devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakikî veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, âşar ve tekâlif alınması memnudur...” vergi tanımlamıştır. 1924 Anayasası ile vergi, devletin genel giderleri için halktan alınan bir pay olarak değerlendirilmiştir. Yine aynı anayasada vergilerin kanunla konulup alınabileceği hüküm altına alınmıştır (Giray, 2018:257). Ayrıca, il özel idarelerinin ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin mevzuatsal düzenlemeleri yürürlüğe girinceye kadar tahsiline imkan tanınmıştır (Kartalcı & Doğan, 2013:121).

1.3.2.2.2. 1961 Anayasası'nda Vergileme

1961 Anayasası hukuk devleti, kanunilik, ve hukuki güvenlik ilkelerini ve ayrıca, genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerini de bünyesinde barındırmıştır. Bu bağlamda 1961 Anayasası'nın 61. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında; “...herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur...” herkesin mali gücüne göre vergilendirileceğini ve vergilerin kanuniliği ilkesini hüküm altına almıştır (Durdu, 2019:124).

1961 Anayasası'nda, vergilendirmeye ilişkin çok daha geniş ve kapsamlı düzenlemelere yer verilmiştir. 1961 Anayasası yürütme organına vergilendirme alanında daha geniş yetkiler vermiştir. Bu da verginin kanuniliği ilkesinin zedelendiği yönünde görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Arıkan, 1997:277).

1.3.2.2.3. 1982 Anayasası'nda Vergileme

1982 Anayasası'nın 73. maddesi, vergi ödevini konu edinmektedir. İlgili maddenin birinci fıkrası; “...herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür...” düzenlemesi bulunmaktadır. Bu hüküm, devletin vergilendirme yetkisini, kamu giderlerini karşılamak amacıyla kullanabileceği anlamını taşımaktadır (Canyaş & Seçilmiş, 2013:303).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin ikinci fıkrası; “...vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır...” düzenlemesini içermektedir. Bu hükme göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken maliye politikasının sosyal amacı gereği bireyin mali gücü ile kamu harcamalarının karşılanmasında adil bir denge kurulması amaçlanmaktadır (Kartalcı & Doğan, 2013:122-123).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası; “...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır...” hükmü içermektedir. Bu hükümden verginin kanuniliği ilkesinin 1982 Anayasası tarafından da kabul edildiği anlaşılmaktadır (Tekin & Gümüş, 2014:250).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrası; “...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yurakı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir...” düzenlemesi bulunmaktadır. Hükümün amacının kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar dahilinde düzenleme yapılabilmesi bu sınırların aşılmasının mümkün olmadığı anlatılmaktadır. Yürütmeye tanınan söz konusu yetki, yürütmenin en çok kullanmış olduğu vergilendirme yetkisi olarak karşımıza çıkmaktadır (Yakar & Budak, 2013:401).

1.3.2.2.4. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde Vergileme

6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 24.06.2018 de yürürlüğe girmesiyle birlikte Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmiştir. Parlamenter hükümet sisteminden Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte Bakanlar Kurulu ortadan kaldırılmış ve yürütme gücü Cumhurbaşkanından oluşturulmuştur. 1982 Anayasasının 104. maddesinde yapılan değişiklikle birlikte kanun hükmünde kararname ve tüzüklerin yerine

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi getirilmiştir. Buna göre Cumhurbaşkanı anayasanın kendisine tanıdığı sınırlar içinde yürütmeyi ilgilendiren hususlarda kararname çıkartabilmektedir (Özdemir, 2018:129).

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri açısından 1982 Anayasası'nın 104. maddesi uyarınca getirilen sınırlamalar;

- *Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez,*
- *Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz,*
- *Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz,*
- *Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır,*
- *TBMM'nin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir*

biçiminde belirlenmiştir.

Her ne kadar söz konusu sınırlandırmalar nedeniyle Cumhurbaşkanının kararname yoluyla vergiye ilişkin düzenleme yapamayacağı ortaya konmuş olsa da 1982 Anayasası'nın 119. maddesinde; “Cumhurbaşkanı; savaş, savaş gerektirecek bir durumun baş göstermesi, seferberlik, ayaklanma, vatan veya Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışma, ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren şiddet hareketlerinin yaygınlaşması, anayasal düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, şiddet olayları nedeniyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması, tabii afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması hallerinde yurdun tamamında veya bir bölgesinde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir.” Yine aynı maddeye göre; “Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı,

olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin on yedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir.” hükmü yer almıştır. Söz konusu hükme göre Cumhurbaşkanının olağanüstü hâl dönemlerinde kararname ile vergi koyabilmesi, mevcut bir vergiyi değiştirebilmesi veya kaldırabilmesi mümkündür.

1982 Anayasası Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışında Cumhurbaşkanına yönetmelik ve Cumhurbaşkanı kararı çıkarma yetkisi de tanımıştır. Anayasanın 124.maddesi *“Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.”* hükmünü içerir. Cumhurbaşkanı, kendi görev alanını ilgilendiren kanunların ve kararnamelerin uygulanmasını sağlamak amacıyla yönetmelik çıkartabilmektedir. Ancak Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde vergiye dair yönetmelik henüz düzenlenmemiştir (Şahan, 2019:701).

Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmelik dışında genel düzenleyici işlemler yapma yetkisini de anayasadan almaktadır. Genel düzenleyici işlemler içerisinde yer alan Cumhurbaşkanı Kararları bu bağlamda anayasa ve vergi kanunları çerçevesince kullanılan bir kaynak haline gelmiştir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018:17). Anayasanın 73. maddesinde yer alan; *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”* hükmü uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı Kararları ile Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmaktadır. Söz konusu dört konu dışında Cumhurbaşkanına, Cumhurbaşkanı Kararı ile vergi ile ilgili düzenleme yetkisi verilmemiştir. Başka bir ifadeyle, Cumhurbaşkanı kararları ile vergi konulması yada kaldırılması mümkün değilken sınırlı değişiklik yapabilme imkanı tanınmıştır (Saraçoğlu & Pürsünlerli, 2018:20).

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN HUSUSLAR

Çalışmanan ikinci ve son bölümünde, vergilendirmeye egemen olan anayasal ilkeler, 1982 Anayasası'nda yer alan vergilemeye yönelik ilkeler ele alınmıştır. Daha sonra, hukuki güvenlik ilkesi, unsurları ve tarihsel gelişimi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bölümün ve çalışmanın son kısmında ise, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyici işlemlere yönelik sınıflandırmalar yapılmıştır. Özellikle, yüksek yargı organlarının bu hususla ilgili almış olduğu bir takım kararlar değerlendirilmiştir.

2.1. Vergilendirmeye Egemen Olan Anayasal İlkeler

Vergilendirme yetkisinin dayanağı anayasadır. Bu nedendir ki, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken anayasal ilkelere uygun davranması gereklidir (Çağan, 1982:95). Anayasal ilkeler, diğer tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da önemli bir yere sahiptir (Tekbaş, 2010:124). Vergilendirme yetkisinin esas kullanım amacının kamu harcamalarını finanse etmek olması ile birlikte temel hak ve özgürlükler ile malvarlığı alanlarına etkisi söz konusudur (Üstün, 2003:252). Bu nedenle vergilendirme yetkisinin anayasanın temel ilkeleri ile sınırlandırılmasıyla bunlar güvence altına alınmaktadır.

Anayasal ilkeler arasında yer alan *hukuki güvenlik ilkesini* açıklamadan önce, vergilendirmeye egemen olan diğer anayasal ilkeler ele alınmıştır. Daha sonra detaylı bir biçimde, hukuki güvenlik ilkesi açıklanmıştır. Söz konusu ilkeler, aynı zamanda vergi hukuku ilkeleri olarak ifade edilmektedir (Tekbaş, 2009:198).

2.1.1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti kavramı, hukukun egemenliği kapsamında devletin temel organlarının işlemlerinde hukuka bağlılığının ve temel hak ve özgürlüklerin korunmasının sağlanmasını amaç edinmektedir (Çağan, 1982:144). Yürütmenin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımının engellenmesi hukuk devletinin varlığı ile mümkün olacaktır (Doğrusöz & Kaplan, 2018:43). Anayasal bir ilke olan

hukuk devleti ilkesi, vergilendirme yetkisini kullanan devleti sınırlandırıcı bir özelliktedir. Hukuk devleti ilkesi, devletin vergilendirme yetkisi ile bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahaleyi sınırlandırmaktadır. (Güner & Kargı, 2021:86).

Hukuk devleti ilkesiyle devletler, hukuk normlarına uygun davranmak zorunda kalmaktadır. İdari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunu sağlamanın yolu ise, yargı denetimi kuralının geçerli olmasıdır (Tetik, 2017:254). Dolayısıyla, devlet vergilendirme yetkisini kullanırken belirlemiş olduğu tüm kurallara kendisi de uymak zorundadır (Bozdoğan & İlk, 2016:30). Temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları aracılığıyla sınırlandırılmasında aşırıya kaçılması söz konusu temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyecektir (Yüzbaşıoğlu, 1993:286).

Devletin vergilendirme yetkisini kullanımı sırasında vatandaşlarının temel hak ve özgürlüklerine müdahalesi söz konusu olacaktır. İşte hukuk devleti ilkesi, devletin bu yetkisi kullanırken keyfiyetinin önüne geçilmesini, kurallar çerçevesinde hareket etmesini sağlayacaktır. Aksi durumda ise, vatandaşların temel hak ve özgürlükleri devlet tarafından ihlal edilmiş olacaktır (Koyuncu, 2016:188). Vergilerin kanuniliği gereği devletin vergilendirme yetkisini kanunlar aracılığıyla kullanması nedeni ile hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak AYM'nin denetimi büyük önem taşımaktadır (Avcı, 2020:76). Dolayısıyla, vergi kanunları aracılığıyla dahi temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanması ölçsüz bir hale gelirse, bireylerin hak ve özgürlüklerini kullanabilme yetenekleri de ortadan kalkacaktır (Tekbaş, 2009:201).

1982 Anayasası'nın 13. maddesinde;

“...temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz...”

hükmü yer almaktadır.

AYM'nin 2006/64 esas sayılı 2006/54 karar sayılı ve 18.06.2013 tarihli *Ordu İdare Mahkemesi*'nin itiraz yoluna başvurduğu kararında;

“...Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2006:3)”

hukuk devleti ilkesi ve özelliklerini detaylı bir şekilde tanımlamıştır.

Unutulmaması gereken husus, temel haklarda ve özgürlüklerde geçerli olan serbestidir, kısıtlama istisnai bir hal olarak değerlendirilmektedir. Kısıtlamanın ölçülülük ilkesi gereğince sınırlarının olması gerekmektedir (Karakoç, 1996:1281).

2.1.2. Sosyal Devlet İlkesi

Anayasalar tarafından ele alınan sosyal devlet ilkesini tanımlamaktan ziyade devletin amaç fonksiyonu açısından konuyu değerlendirmek daha uygun olmaktadır. Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlandığı devlettir. Türkiye’de sosyal devlet kavramı ilk defa 1961 Anayasası’nda yer almıştır. 1961 Anayasası, hukuk devleti kavramı yerine “*sosyal bir hukuk devleti*” kavramına yer vermiştir. 1982 Anayasası’nın ilgili maddeleri de aynı doğrultuda düzenlenmiştir (Yılmaz & Paçacı, 2019:49).

Sosyal devletin amacı olan iktisadi açıdan güçsüz olanların korunması, sosyal güvenlik şemsiyesinin tüm vatandaşları kapsamı ve ekonomide kalkınmanın sağlanması süreçlerinde devlet ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımında adil bir ortam oluşturur (Erkin, 2013:240).

Anayasal bir ilke olan sosyal devlet ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağını göstermektedir. Sosyal devlet ilkesinin yansıması olarak,

vergilendirme yetkisi mali amaç haricinde, mali olmayan amaç olarak nitelendirilen sosyal amacı da gütmektedir. Bu nedenle, günümüzde vergilendirme yetkisi gelir dağılımı adaletsizliğinin ortadan kaldırılması, ekonomik büyümenin sağlanması gibi amaçlara ulaşmak için önemli bir araç haline gelmiştir (Bayraklı & Odabaş, 2000:151).

Sosyal devlet, vergilendirme ile ekonomik duruma etki edebilmektedir. Burada amaç, gelir ve servet paylaşımındaki adaletsizliğin önüne geçilmesidir. Bu anlamda, devlet vergilendirme yetkisi ile sosyal dengeyi sağlamakta ve kargaşayı önlemektedir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018:56-57). Sonuç itibarıyla bu ilke, aynı zamanda tarafsız devlet anlayışı yerine müdahaleci devlet anlayışının bir başka ifadeyle, modern maliye anlayışının da gelişimini yansıtmaktadır.

2.1.3. 1982 Anayasası'nda Vergilendirme Sürecine Hâkim Olan İlkeler

1982 Anayasası'nın 73. maddesi, vergi ödevini düzenlemektedir. Söz konusu madde, vergi ödevinin temelini oluşturan anayasal ilkeleri de ortaya koymaktadır.

1982 Anayasası'nın 73. maddesi uyarınca ortaya çıkan ilkeler; genellik ve eşitlik ilkesi, verginin kanuniliği ilkesi, mali güç ile orantılı olma, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılım ile verginin kamu giderlerini karşılama ilkesi olarak sıralanmaktadır.

2.1.3.1. Genellik ve Eşitlik İlkesi

Hukuk devleti ilkesi kişilerin temel haklarını etkileyen yasaların genel olmasını zorunlu kılmaktadır. Verginin genelliği, kanunların genelliği ilkesi ile ilişkilidir. Bu açıdan vergi yasaları genel nitelikte olmalıdır. Belli bireyleri kapsayacak biçimde vergi konması mümkün değildir. Genellik ilkesi, toplumu oluşturan bireylerin hiçbir ayırım yapılmaksızın ekonomik gücüne göre vergi ödemesidir (Kurt, 2023:4). Bireylerin geliri, serveti ya da harcamaları açısından vergi vermeleri genellik ilkesinin tabi bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Muter, Çelebi, & Sakıncı, 2016:169-170).

Vergi, kamunun ihtiyaçlarını karşılama amacı ile özel kesimden karşılıksız ve cebren alınmaktadır. Özel kesimi oluşturan herkesten ayırım yapılmaksızın vergi alınması genellik ilkesi anlamına gelmemektedir. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan “herkes” kavramını, yeterli mali güce sahip olanların vergi yükümlüsü olması

şeklinde değerlendirilemesi gerekmektedir. Böylece, mali gücü yetersiz olanlar vergi dışı tutulabilecektir (Tekbaş, 2010:151 ; Üstün, 2003:256).

Genellik ilkesi, bireylere tanınan hakların ve bireylere yüklenen sorumlulukların belirlenmesinde uyulması zorunlu bir ilkedir. Bu açıdan, bireye yüklenen vergileri belirleyen kanunların genellik ilkesiyle yapılması gerekmektedir (Diril & Arat, 2015:116-117).

Tüm bu açıklamaların ardından ortaya çıkan sonuçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Şişman, 2009:40-41);

- Belli kişileri kapsayıcı halde vergi konulması mümkün değildir,
- Toplumun bir kısmı üzerine vergi konulması mümkün değildir,
- Anayasal ilkeler çerçevesinde vergi istisna ve muafiyetleri objektif temellere dayandırılmalıdır,
- Vergiyi doğuran olay kanunda kapsamlı biçimde tanımlanmalıdır.

Bazı durumlarda vergi yüklenecek kişiler, herkes kavramının kapsamına göre daha dar şekilde ortaya konmakta ve bunların mali güce göre vergilendirilmeleri eşitlik ilkesi gereği yerine getirilmelidir (Tekbaş, 2010:153).

1982 Anayasası'nın 10. maddesi; “...herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir...” hükmünü içermektedir. Böylece, eşitlik konusunda yasamanın belirleyiciliği ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmede eşitlik yasama organınca sağlanmaktadır (Erginay, 1990:47). Vergilemede adaleti ve hakkaniyeti sağlama hususunda eşitlik ilkesi tamamlayıcı niteliğe haiz bir ilke olarak değerlendirilmektedir (Pehlivan, 2017:150).

AYM'nin 2006/119 esas sayılı 2009/45 karar sayılı ve 15.10.2009 tarihli *Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin* itiraz yoluna başvurduğu kararında;

“...Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. 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 ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleridir. 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... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2009:8)”

genellik ve eşitlik ilkeleri açık bir biçimde tanımlanmıştır.

Bazı durumlarda tüm bireylerin eşit işlem görmesi hakkaniyete aykırılık içermektedir. İşte bu noktada aynı durumdaki bireylere aynı (yatay eşitlik), farklı durumdakilere ise farklı davranılması (dikey eşitlik) nispi eşitliği ortaya koymaktadır (Bozdoğan & İlk, 2016:32-33). Bir diğer ifadeyle, vergide eşitlik ilkesi, benzer koşullarda olan bireylere gelir, gider, servet ve aile durumu konularında benzer işlemlerin uygulanması halidir (Bayraklı & Odabaş, 2000:149).

2.1.3.2. Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi, vatandaş ve egemen güç devlet arasında kurulmuş olan ilişkinin dengeli olması amacıyla günümüz modern devletlerinin hukuk kurallarına uygun davranması, bunlara aykırı hareket etmemesini sağlamaya çalışılmasını ifade etmektedir (Tosuner & Öz, 2004:4816).

Anayasalarda yer alan kişisel hak ve özgürlüklerin korunmasında hukuk devleti ilkesinin gereği olarak ortaya çıkmış olan ve temsilsiz vergi olmaz anlayışının bir yansıması olarak nitelendirilen vergilerin kanuniliği ilkesi, her türlü mali sorumluluğun yasalar aracılığıyla oluşturulması anlamına gelmektedir (Toprak & Armağan, 2018:148).

Verginin kanuniliği ilkesi, devlet karşısında bireyin korunmasını sağlarken devletin de vergi toplama yetki ve ödevini sağlamaktadır. Söz konusu ilke, bireyin ekonomik açıdan korunması ve devletin vergilendirme yetkisi konusunda kesin çizgiler çizmektedir (Erdem, 2023:97). Günümüzde modern devletlerin kabul ettiği

“kuvvetler ayrılığı” ilkesince vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması verginin kanuniliği ilkesinin sonucudur. Böylece, vergilerin şekli ve maddi açıdan kanunla düzenlenmesi bir zorunluluk halini almaktadır (Karakoç, 1996:323).

Verginin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme gücünü kullanırken ölçsüz bir güce sahip olamayacağını, bireylerin hak ve özgürlükleri ile evrensel hukuk kurallarının vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizeceğini ortaya koymaktadır (Gerçek & Bakar, 2017:9). Bu durum ise, devlet açısından, yürürlükte olan mevzuata uygun olarak vergileri tahsil etmesini ve tahsil edilemeyen vergi alacağının ise hukuki cebre dayalı olarak tahsilini gerekli hale getirmektedir (Karakoç, 1996:1267).

1982 Anayasası’nın 73. maddesinde; verginin oran ve matrah konusunda yürütmeye alt ve üst sınırlar içinde düzenleme yapma yetkisi tanımıştır. Söz konusu düzenleme, sadece muaflık, istisna ve indirimler ve oranlara ilişkin kanunun belirttiği sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi vermektedir. Böylece, yürütme organına vergilendirme açısından takdir yetkisi sağlanmıştır. Bu durum ise, verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur.

2.1.3.3. Mali Güç İle Orantılı Olma İlkesi

Mali güce göre vergilendirme, bireyin mali ve şahsi durumu dikkate alınarak vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. 1982 Anayasası, vergilerin mali güce göre konulması gerektiğini söylemekte ancak mali güç kavramını tanımlamamaktadır. Kamu maliyesi, mali gücün, bireyin geliri, serveti ve harcamaları üzerinden belirleneceğini öngörmektedir (Kılıç, 2018:398).

Vergilendirme açısından mali güç ise, vergi ödeyebilme kudreti şeklinde ifade etmek mümkündür. Ödeme gücü ilkesi, vergi adaletinin temel gereği olarak nitelendirilmektedir. Özellikle, vergide fedakarlık anlayışının uygulamasında ortaya çıkan zorluklar, vergi ödeme gücü prensibini ön plana çıkartmıştır (Akdoğan, 1999:194-195).

AYM’nin 1995/7 esas sayılı 1995/35 karar sayılı ve 18.07.1995 tarihli *Gaziantep Vergi Mahkemesi’nin* başvurusuna yönelik aldığı kararda;

“Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Malî güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ilkesidir. Yasa koyucunun vergi koyarken yükümlülerin ekonomik güçlerini göz önünde tutması ve tüm yükümlülere, vergi yükleri yönünden birlikte değerlendirmesi gerekir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 1995:8)”

mali gücün temel niteliklerine yer vermiştir.

Mali güç ile orantılı olma ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti kavramı ile bağlantılıdır. Söz konusu ilke, bireyin mali ve şahsi durumlarına göre vergilendirilmesi, mali gücün çoğalmasıyla vergi yükünün de çoğalması şeklinde anlamlar taşımaktadır (Bayraklı & Odabaş, 2000:152).

2.1.3.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Vergi yükü, vergi mükellefleri tarafından ödenen verginin toplamının ülke toplam gelirine oranı olarak ifade edilmektedir. Bu tanımlamadan hareketle, vergi yükü aynı zamanda, ödenen vergi ve ödeme gücüyle ilintili bir kavramdır. Ödenen vergi ile doğru ödeme gücü ile ters orantılı olan vergi yükünün, vergi mükelleflerinin katlanmak zorunda oldukları yükün tespitinin yanında, iktisat politikasının belirlediği makro ekonomik hedeflerin analizinde de önemli bir yeri bulunmaktadır (Muter, Çelebi, & Sakıncı, 2016:185).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde; “...vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır...” hükmü yer almaktadır. Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasa ile kendisine yüklenmiş olan bu sosyal ödevlere dikkat etmesi gerekmektedir (Erkin, 2013:245).

Devlet vergi adaletini sağlayarak, sosyal adalet, sosyal fayda, mali ve sosyal denge kavramlarının da gerçekleşmesini de sağlayacaktır. Böylece, yükümlünün ekonomik gücüne göre vergi oranı belirlenmesi, düşük gelirliden düşük, yüksek gelirliden yüksek oranda vergi alınması sağlanacak ve eşitsizlik azaltılacaktır (Demir

& Gülten, 2013:270-271). Bu husus ise, mali uyumu artıran ve vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirgeyen bir sonuç alınmasını da sağlayacaktır.

2.1.3.5. Verginin Kamu Giderlerini Karşılama İlkesi

Devletin toplumsal ve ortak niteliğe sahip ihtiyaçları karşılamaında yapmak zorunda olduğu işlerin ya da faaliyetlerin bütünü *kamu hizmeti* olarak değerlendirilmektedir. Bir başka ifade ile, kamusal nitelikteki ortak ihtiyaçların karşılanması bakımından, devletin yapmak zorunda olduğu hizmetler, kamu hizmetleri biçiminde tanımlanmaktadır (Akdoğan, 1999:37).

Kamu hizmetleri; arzının siyasal talep aracılığıyla belirlendiği toplumsal ihtiyaçların giderilmesinde kullanılan en önemli araçtır (Erdem, Şenyüz, & Tatlıoğlu, 2017:33). Kamu hizmetlerinin maliyeti ise kamu giderleri olarak ifade edilmektedir. Verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması, vergi politikalarının temel prensiplerinden biridir. Kamu giderleri kamu hizmetlerinin karşılığıdır. Kamu hizmetlerinin neler olduğunun belirlenmesinde ihtiyaçların zaman içinde ve yere göre değişmesi, siyasi görüşün ne olduğu gibi etmenler göz önünde bulundurulur.

Kamu giderlerini karşılama ilkesine göre, vergi toplama ve harcama yapma işlemleri arasında bir denge olmalıdır. Bir diğer deyişle, bir devlet vergi toplarken, bu vergileri kamusal hizmetler, alt yapı yatırımları, eğitim, sağlık hizmetleri gibi kamu giderlerini karşılamak için kullanmalıdır (Akdoğan, 1999:39).

Vergi toplama ile kamu harcamaları arasında kurulması gereken denge kamu maliyesinin sürdürülebilirliği açısından önem taşımaktadır. Bu ilke, vergi politikalarının adil ve etkili bir biçimde tasarlanmasını teşvik etmektedir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, vergilerin kamu harcamalarının finansmanında kullanılmasına ve kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde alınmasına atıfta bulunmaktadır (Tekbaş, 2009:241-242).

2.2. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Unsurları

Hukuki güvenlik ilkesinin kavramsal çerçevesi ile birlikte, kapsamı, tarihsel gelişimi ve alt unsurları ele alınmıştır.

2.2.1. Hukuki Güvenlik İlkesi Kavramı ve Kapsamı

Bir hukuk devletinde hukuk kurallarının önceden bilinebilir olması, kişilerin uymak zorunda oldukları ve kendilerine uygulanacak olan kuralları bilecek durumda olmaları bir zorunluluktur (Uluatam & Methibay, 2000:52). Hukuk kurallarının önceden belirlenmiş ve kesin olması, hukuk kurallarına uyulmadığı takdirde yaptırımların neler olacağının herkes tarafından bilinebilir olması, hukuk kurallarının kalıcı nitelikte olması anayasal bir ilke olan hukuk devleti ilkesinin tesisinde büyük bir öneme sahiptir (Aktan, 2017:103).

Bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilebilir olması, hareketlerini bu açıdan düzenleyebilmelerini sağlamaktadır (Çağan, 1984:181). Hukuki güvenlik ilkesinin hayata geçirilmesinde en önemli şart, devletin hukuk kuralları kapsamında oluşturduğu mevzuata aykırı hareket etmemesi olarak ifade edilmektedir (Tekbaş, 2009:207). Hukuki güvenlik ilkesi kavramının yerine hukuki güvenlik, hukuk güvenliği, hukuki kesinlik, hukuki belirlilik kavramları da kullanılmaktadır. Uygulamada çoğunlukla, hukuki güvenlik teriminin tercih edildiği görülmektedir.

Hukukun var olma amaçlarının başında gelen, toplum hayatının yaşanabilir olması amacıyla toplumsal düzenin sağlanması, bireyin toplum içinde güvenle yaşaması ile mümkündür. Bu nedenle, bireyin kendisine uygulanacak kuralları bilebilir olması ve bu kuralların süreklilik arz etmesi hukuk devletinin temelini güçlendirecektir (Üyümez, 2016:77).

AYM'nin 2013/71 esas sayılı 2013/77 karar sayılı ve 18.06.2013 tarihli kararında;

“...Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'hukuk güvenliği' ilkesidir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2013b:2)...”

diyerek hukuki güvenlik ilkesini tanımlamıştır.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin temelini oluşturduğu gibi vergi hukukunun da ayrılmaz bir parçasıdır (Taylar, 2007:196). Devletin vergilendirme yetkisiyle kişilerin hak ve özgürlüklerine yönelttiği müdahaleler hukuki güvenlik ilkesiyle önceden tahmin edilebilecek ve buna göre ayarlamalar yapılabilecektir (Aktan, 2017:103).

Hukuk kurallarının önceden bilinmesi, bireyin hukuk devletine olan inancını da sağlamlaştırmaktadır (Bozdoğan & İlk, 2016:30). Bu nedenle, vergilendirmenin ortaya çıkaracağı durumun birey tarafından önceden bilinebilir olması ve bireyin buna göre kendini hazırlaması, onun kaygı duymasının önüne geçecektir (Erkin, 2013:241). Aksi taktirde, söz konusu ilke zaafa uğratılırsa, mali uyum kapsamında vergiye gönüllü uyumun zedelenmesi sonucu kaçınılmaz hale gelecektir. Bu durum ise, kamu mali yönetimi açısından, kamusal finansmanın en önemli kaynağı olan vergilerden yeterli düzeyde gelir elde edilmesini sağlayamayacaktır. Vergi kayıp ve kaçaklarının artışına da yol açacaktır (Çelik, 2020:24).

2.2.2. Hukuki Güvenlik İlkesinin Tarihsel Gelişimi

Hukuki güvenlik ilkesi, tarihsel olarak hukukun temel prensiplerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu ilke, bireylerin haklarına ve mülkiyetlerine yönelik devlet müdahalesini sınırlama amacı taşımaktadır.

Tarihsel gelişimi farklı hukuki sistemlere ve dönemlere göre değişiklik göstermektedir. Bir konunun kurallar ile önceden düzenlenmiş olması geniş anlamda hukuki güvenlik ilkesi olarak değerlendirilmektedir (Köküarı, 2015:44). Eski dönemlerde dahi hukuki güvenlik ilkesinin geniş anlamıyla var olduğu ifade edilebilir.

Roma hukuku değerlendirildiğinde, hukuk kurallarının yürürlük kazanması adına *On İki Levha Kanun'larının* büyük önem taşıdığı, Roma toplumunun örf ve adetlerinin kanunlaşması ile herkes tarafından bilinebilir hale geldiği görülmektedir (Çelebican, 2015:38).

Geniş anlamıyla hukuki güvenlik ilkesi ise, herhangi bir konuda düzenleme yapılması söz konusuysa mutlak anlamda ilgili düzenlemenin kurallar ve yasalar halinde gerçekleştirilmesi esası olarak tanımlanmaktadır (Çaptuğ, 2021:142). İlkenin

dar anlamına bakıldığında, kuralların ortaya çıkışında, bu kuralların uygulanmasında ve mahkeme kararlarında belirlilik, öngörülebilirlik, istikrar gibi şartların sağlanması gerekliliğinden söz edilmelidir (Köküsarı, 2015:21). Dar anlamda hukuki güvenlik ilkesi kavramı, çok eskiye dayanmamaktadır. İlk olarak, 19. yüzyıl başlarında Avrupa’da karşılaşılmaktadır. Alman Hukuku’nda 19. yüzyılda “rechtssicherheit (hukuki kesinlik)” olarak kullanıldığı varsayılmaktadır (Köküsarı, 2015:45).

21. yüzyılda ise, Avrupa’da hukuki güvenliğin hukuk sistemlerinin temelini oluşturduğu görülmektedir. Özellikle, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Adalet Divanı kararlarıyla ilkenin gelişimi bugün de devam etmektedir (Çaptuğ, 2021:143). Hukuki güvenlik ilkesinin yargı kararları içerisinde yer almaya başladığı dönem, Almanya’da 1950’li yıllardır. Fransa’da da ilk defa vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi hususunda 1984 tarihli kararda bu ilke kavramsal olarak ifade edilmiştir (Akt. Çaptuğ, 2021:144).

Türkiye’de 1969 yılına kadar olan süreçte yargı kararları içerisinde hukuki güvenlik ilkesine rastlanmamıştır. Bu tarihten önce Çaptuğ (2021:146-147)’un yapmış olduğu çalışmaya göre;

“...Türk hukuk doktrininde hukuki güvenlik ilkesi, terim olarak ilk kez 1935 yılında Honig’in “Hukuk Başlangıcı ve Tarihi” isimli eserinin Türkçe’ye çevirisinde kullanılmıştır. Daha sonra 1940 yılında, Velidedeoğlu tarafından, kanunlaştırma hareketi ile bağlantısı bağlamında “hukuki emniyet” kavramı kullanılmıştır. 1949 yılında Hamide Topçuoğlu “Kanuna Karşı Hile” adlı doktora tezinde “hukuki emniyet” kavramını ilk kullanan yazarlardan olmuştur. Ülkü Azrak ise, 1968 yılında, “Yargı ve İdare: İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme” isimli makalesinde, yargı kararlarının kesinliğinin hukuk güvenliğinin bir gereği olduğunu ifade etmiştir...”.

Tüm bu aktarılan çalışmalardan sonra ilk defa AYM’nin 1968/61 esas sayılı 1969/23 karar sayılı ve 29.04.1969 tarihli kararında;

“...Anayasa’nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti’nin bir hukuk devleti olduğu, açıkça belirtilmiştir. Hukuk devleti olmak, idare edilenlere hukuk

güvenini sağlayan bir düzen kurmaktır. Böyle bir düzen kurulması, yasama ve yargı yetkileri ile yürütme alanına giren bütün faaliyetlerin, hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve hürriyetlerin, değiştirilmesi ve aykırı davranılması kolay olmayan metinler içinde, Anayasa ilkesi haline sokulması ile gerçekleştirilebilir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 1969:2)”

hukuki güvenlik ilkesine atıf yapılmıştır. Yargı kararlarında bu denli geç yer almasının temel sebebi, anayasaların sahip olduğu normların yeterli düzeyde hukuki güvenlik ilkesini koruyamaması olarak nitelendirilmektedir (Çaptuğ, 2021:148).

2.2.3. Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt Unsurları

Hukuki güvenlik ilkesinin unsurları olarak adlandırılan bazı alt ilkeleri mevcuttur. Bu bağlamda belirlilik ilkesi, geçmişe etki yasağı ile yorum ve kıyas yasağı incelenmiştir.

2.2.3.1. Belirlilik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesinde de bahsedildiği üzere, bireyin kendini güvende hissedebilmesi hukuk kurallarını önceden bilmesi ile mümkün olacaktır. Bu nedenle, hukuk kuralları önceden düzenlenmeli ve ilan edilmelidir. Böylece idarenin keyfi uygulamalarda bulunması engellenmiş olacaktır (Bozdoğan & İlk, 2016:31). Hukuk devleti ilkesi, devletin işlemlerinin belirli olması gerekliliğini zorunlu kılmaktadır. Birey kendisine uygulanacak kuralları önceden bilebilmeli, devletin eylemleri ve faaliyetleri öncesinde tahmin edebilmelidir (Taylor, 2007:200).

AYM'nin 2013/67 esas sayılı 2013/164 karar sayılı ve 26.12.2013 tarihli içtihatında;

“...hukuk devletinin temel ilkelerinden biri belirliliktir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen

yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar...(T.C. Anayasa Mahkemesi, 2013c:3)”

ve AYM’nin 2020/11 esas sayılı 2023/98 karar sayılı ve 18.05.2023 tarihli kararında;

“...belirlilik ilkesi ise kanunların hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir...(T.C. Anayasa Mahkemesi, 2023:27)”

denilerek belirlilik ilkesi tanımlanmıştır.

Hukuk devleti ilkesi, kamunun faaliyet alanı ve uygulamalarının önceden belirli olmasını da gerektirmektedir. Bu husus ise belirlilik ilkesine atıf yapmaktadır (Günday, 1999:4).

Hukukun bilinebilir ve erişilebilir olması amacını taşıyan hukuki belirlilik ilkesi hukuki güvenliğin en önemli unsurlarından biridir. Buna göre, hukuk kuralları açık, net, keyfî olmayan ve anlaşılır kurallar olmalıdır. Bu nedenle, hukuki belirlilik ilkesi “kesinlik” olarak da adlandırılmaktadır (Savaş, 2009:186). Hukuki anlamda kesinlik, bireylerin ortaya koyacakları irade ve davranışları neticesinde ne tür hukuki düzenleme ve sonuçla karşılaşacaklarının bilinmesi olarak ifade edilmektedir (Aktan, 2017:82).

Hukuki belirlilik ilkesi iki temel aşamayı içerisinde barındırmaktadır. Bu aşamaları aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür (Arıkan, 2022:44 ve 76);

- *Kural Koymada Hukuki Belirlilik*; kanun ve kural koyucunun belirlilik ilkesine riayet ettiğinin delili, konulan kuralların herkes tarafından açık,

anlaşılabilir, ulaşılabilir, tutarsız olmayan ve normlar kargaşasından arındırılmış olmasıdır,

- *Kuralların Ulaşılabilir Halde Bulunması*; oluşturulan kuralların gizlenmemesi açık, aleni ve ulaşılabilir olması esastır. Bu unsurun gerekli olmasının nedeni, bireylerin bilmedikleri ya da ulaşamadıkları düzenlemelere uygun davranışlar içerisinde olamayacaklarıdır. Ayrıca, böyle bir sorun teşkil ediyorsa, bireyler sorumlu da tutulamayacaklardır.

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, kanunilik ilkesi ile bağlantılı olarak değerlendirilmektedir. Kanunilik ilkesi, verginin mutlak anlamda yasalarla düzenlenmesine atfederken, belirlilik ilkesi ise, vergi miktarının, verginin tarhında ve tahsilinde zamanların, vergi oranlarının belli ve kesin olması anlamına gelmektedir (Tekbaş, 2009:269). Bu kapsamda, AYM'nin 1992/29 esas sayılı 1993/23 karar sayılı ve 24.06.1993 tarihli 3787 sayılı *Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun'un çeşitli maddelerinin iptaline yönelik yapılan başvurısına* yönelik aldığı kararda;

“...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. Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Öte yandan, yasalarda verginin ödenmemesi durumunda da gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezası gibi ek yükümlülükler öngörülerek devlet alacağı güvence altına alınmıştır... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 1993:15)”

vergilerin yasallığı ile belirlilik ilkelerinin birbirleriyle ilintili olduğu değerlendirilmiştir.

Adam Smith'e ait klasik vergilendirme ilkelerinden biri olan vergilendirmede belirlilik ilkesi, bireyin yüklenmiş olduğu verginin belli ve kesin olmasını, ödeme

şeklini, ödenecek miktarın ve ödeme zamanının da belirlenmiş olması ve böylece keyfiliğe fırsat verilmemesi gerektiğini aksi taktirde istenmeyen sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet vereceğini ifade etmektedir (Muter, Çelebi, & Sakınç, 2016:166).

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında; “...*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır...*” ve 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında; “...*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir...*” hükümlerine yer verilmiştir. İlgili hükümler uyarınca, vergilemede belirlilik ilkesinin önemine vurgu yapmıştır (Tekbaş, 2009:209).

2.2.3.2. Açıklık İlkesi

Vergilendirmede belirlilik, vergi kanunlarının açık, anlaşılabilir ve yalın şekilde hazırlanması ile mümkündür. Bu husus, vergi kanunlarının herkes tarafından anlaşılmasına sebebiyet vererek hukuki uyumsuzluklarında en aza inmesini sağlayacaktır (Çağan, 1982:173). Kanun koyucu, kanunları kolayca anlaşılabilir hazırlamalı, karmaşık anlamlara yer vermemeli, içeriğe dikkat etmeli ayrıca açık ve sade bir dil kullanılmalıdır (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018:48).

Belirlilik ilkesi, yasama organının vergilendirme yetkisinin yürütmeye devrinde anayasal ilkeler çerçevesinde bir sınır çizmektedir. Vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde yürütmenin takdir yetkisinin olmaması sağlanırken, vergi oranları, tarh ve tahsil zamanları da açık ve kesin belirlenmelidir (Tekbaş, 2009:210).

Kanunların anlaşılabilir, öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasının yanında, hukuk kurullarının açık olması ile ortaya çıkacak sonuçlar da öngörülebilir hale gelecektir. Bu konuda AYM'nin 2009/65 esas sayılı 2011/24 karar sayılı ve 20.01.2011 tarihli *Ankara 1. Vergi Mahkemesi'nin* başvurusuna yönelik aldığı kararda;

“...Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek

şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, bireylerin hukuksal güvenliğinin sağlanması bakımından da önem arz etmektedir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2011b:4)”

belirlilik ilkesi açık bir biçimde tanımlanmıştır.

Ayrıca, AYM’nin 2014/2267 esas sayılı ve 21.12.2017 tarihli *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*’nin bireysel başvurusuna yönelik aldığı kararında;

“...kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir...(T.C. Anayasa Mahkemesi, 2017:15)”

denmektedir.

Vergilendirmenin açıklık ilkesine uygun bir biçimde gerçekleştirilememesi birtakım sorunlara yol açmaktadır. Şöyle ki, söz konusu ilkenin ihlali ya da zedelenmesi, vergi mevzuatı ve düzenlemelerinin gerek mükellefler gerekse de idare açısından farklı yorumlanmasına ve bu durumunda vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına yol açmaktadır (Yapar, 2022:208).

Hukuk kurallarının hiçbir boşluk içermemesi, yoruma gerek kalmaksızın anlaşılır olması gerekmektedir. Fakat böylesine bir açıklık hukuk kurallarının tamamında bulunabilecek bir özellik olmaktan uzaktır. Ancak, ideal hukuk çerçevesinde hukuk kuralları böyle bir açıklığa kavuştukça hukuki güvenliğin sağlanması mümkün olacaktır (Arıkan, 2022:53).

2.2.3.3. Öngörülebilirlik İlkesi

Hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için belirliliğin ve ulaşılabilirliğin sağlanması gerekliliğinin yanında öngörülebilirliğinde varlığı gerekmektedir. Hukuk kurallarının belli ve bilinir olması tek başına bireyin davranışlarının belli bir yönde

olması ya da bireyin gelecekte ne olabileceğini öngörebilmesi açısından yeterli değildir (Erdoğan, 2017:118).

AYM'nin 12.11.2014 tarih 2014/6192 esas sayılı ve 12.11.2014 tarihli *Türkiye İş Bankası A.Ş. nin* bireysel başvurusuna yönelik aldığı kararında;

“...öngörülebilirlik ise, hukuk kurallarının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir. Buna göre öngörülebilirlik koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2014:13)”

denilerek öngörülebilirlik tanımlanmıştır.

Bireyin hareketlerinin sonuçlarını önceden bilebilmesi, hukuki neticelerini tahmin edebilmesi öngörülebilirlik ilkesinin bir sonucudur (Aktan, 2017:109). Bireyin geleceğine yönelik kaygı duymadan hareket edebilmesi, kendisine uygulanacak hukuk kurallarının keyfilikten uzak olmasının sağlanması, hukuki güvenliğin temini öngörülebilirlik ilkesinin hayata geçirilmesi ile mümkün olacaktır (Güneş, 1998:54).

Öngörülebilirlik bireyin davranışlarında devlete güvenmesi devletin de bu güveni zedeleyecek şekilde hareket etmeden kanuni düzenlemeler yapmasını sağlayacaktır. Devletin, bireyin güvenliğini zedelememek amacıyla hukuk kurallarının oluşumunda istikrarı sağlaması ve hukuk kurallarının geçmişe etkisini önlemesi gerekmektedir (Arıkan, 2022:103).

2.2.3.4. İstikrarın Sağlanması İlkesi

Hukuk kurallarının en önemli var olma sebebi toplum düzeninin sağlanması ve bu amaçla toplumun ihtiyaçlarına cevap verebilmesidir. Toplumun ihtiyaçları değiştikçe hukuk kurallarının da bu ihtiyaçlara cevap verebilecek ölçüde değişmesi ve gelişmesi gereklidir. Ancak bu değişikliğin sıklığı, beraberinde hukuk kurallarına duyulan güvenin zedelenmesini de getirecektir.

Vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, istikrar ilkesinin ve devamında öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edilmesi anlamına gelmektedir. Böylece, bireylerin ekonomiye olan güveni sarsılacak ekonomik istikrar üzerinde olumsuz sonuçlar meydana gelecektir (Aktan, 2017:82).

Mevzuatın, özellikle seçmenlerin istekleri doğrultusunda çok sık değişikliğe uğratılması, bu nedenle sık sık torba kanun uygulamasına başvurulması, niceliğin artması yanında niteliğin göz ardı edilmesi anlamına gelmekte, kanunların kalitesinin düşmesi, dayanıksız hale gelmesi ve böylece hukuki güvenliğin etkilenmesi sonucunu da doğurmaktadır.

Normlarda düzenlilik, istikrarlılık ve süreklilik özellikleri ya zedelenmekte ya da ortadan kalkmaktadır. Özellikle, vergilere yönelik istisna ve muafiyetlerin kapsamında sık sık yapılan değişimler ya da sıklıkla farklı gerekçelerle başvuru vergi affına yönelik düzenlemeler örnek olarak değerlendirilmektedir (Aktan, 2017:83).

2.2.3.5. Geçmişe Etki Yasağı İlkesi

Geçmişe etki yasağı ilkesi, hukuk kurallarının yürürlüğe girdiği tarihle yürürlükten kalktığı tarih arasında oluşan olaylara uygulanmaması olarak nitelendirilen evrensel bir bağlayıcı kuraldır (Uslu, 2021:1491). Bu husus, vergi yasalarının geçmişte olan olaylara uygulanamaması sonucunu doğurmaktadır (Bozdoğan & İlk, 2016:31).

Geçmişe etki yasağı, mükelleflerin ileride öngörülemeyen vergi yükleri ile karşı karşıya kalmalarını engelleyici niteliktedir (Gürdal & Ekeryılmaz, 2018:210). Bireyler, mevcut hukuk kurallarına güven duyarak hareket etmeli, gelecekteki planlarını da bu kurallar çerçevesinde yapabilmelidir (Arıkan, 2022:106).

Vergi kanunlarının geriye yürümezliği olarak da adlandırılan ilke, bireylerin geçmişteki vergi yüklerinin sonradan yürürlüğe sokulan bir vergi kanunu ile arttırılmasını engelleyici niteliktedir (Tekbaş, 2009:211). İlkenin temelinde, hukuki güvenlik ilkesi ile kazanılmış haklara saygı ilkesi yer almaktadır. Mükellefin vergi

yükünü arttırıcı şekilde geçmişe etki hukuki güvenliği ortadan kaldıracaktır (Çağan, 1982:47).

AYM'nin 1989/6 esas sayılı 1989/42 karar sayılı ve 07.11.1989 tarihli *çeşitli vergi kanunlarındaki düzenlemelerin iptali için* açılan davaya yönelik aldığı kararda;

“Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretilde çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayırıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur. Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceyi etkileme söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 1989:16)”

denmektedir. Bu kararda geçmişe etki yasağı ilkesine vurgu yapıldığı gözlenmektedir. Özellikle, geriye yürütmenin uygulanması güvenlik ilkesini zedeleyici nitelikte olduğunu da ifade etmek mümkündür.

AYM'nin 2010/7 esas sayılı 2011/172 karar sayılı ve 22.12.2011 tarihli kararında;

“...hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü 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 ayırksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir...(T.C. Anayasa Mahkemesi, 2011a:4)”

verilen hüküm açık bir biçimde geçmişe etki yasağı ilkesine atıfta bulunmaktadır. Ve bu durum, hukukun genel ilkeleri arasında sayılmaktadır.

Vergi kanunlarının geriye yürütülmesi olarak iki durumdan söz edilmektedir. Bunlar aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır (Aktan & Gencel, 2003:2);

- Mevzuat açısından geçerli olan vergi ve mali sorumlulukların yanında vergi ve mali sorumlulukların tertip edilmesi ve söz konusu düzenlemelerin geçmiş mali yıllardan sağlanan gelir, servet ve harcama kalemlerini etkilemesi,
- Mevcut olan vergi ve mali sorumluluklarında oran artırılması yoluyla vergi mükelleflerinden ek vergi ve mali sorumlulukların tahsilinin sağlanması.

Ayrıca, önceden var olmayan bir verginin geçmişe etki edecek şekilde konulması halinde de geçmişe yürüme sonucu ortaya çıkacaktır. Geçmişe etki yasağı sadece kanunlar yönünden değil yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Geçmişe etki yasağı ilkesi, bireyin idareye ve hukuk devletine yönelik inancının azalmasını ya da ortadan kalkmasını engelleyici niteliğe sahip önemli bir ilke olarak değerlendirilmelidir.

2.2.3.6. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas yasağının belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı olduğunu söylemek mümkündür. Kanunda bir olaya yönelik ortaya konmuş bir kuralın, benzerlik taşıyan ancak kanunda düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanması kıyas olarak kabul edilmektedir (Aktan, 2017:109).

Kıyas ile birlikte, kanunda yer almayan olaylara konunun uygulanması mümkün hale gelmektedir (Şenyüz, 2005:30). Bu kapsamda değerlendirildiğinde, bireyin hukuki güvenlik ilkesince kendini güvende hissetmesi, hukuk kurallarının belirli olmasıyla mümkündür. Bu doğrultuda, bireyin karşılaşacağı durum ve olayların kanunda yer alan başkaca hususlara benzetilerek yeni kurallar ortaya çıkartılması ancak kıyas yasağı ile engellenebilir (Bozdoğan & İlk, 2016:34).

Vergi hukuku açısından, kıyas yoluna başvurmanın söz konusu olmadığı görülmektedir. Bunun en önemli nedeni, verginin kanuniliği ilkesidir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan; “...*vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır...*” hükmü gereği bir verginin konusunun benzer bir olaya uygulanan kanun hükümlerinin uygulanması ile düzenlenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, vergilendirme ile ilgili düzenlemeler (vergi konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılması) düzenleyici idari işlemler yoluyla ya da yargı merciilerince yorum sınırlarının ötesine geçen kararlarıyla gerçekleştirilmesi mümkün olmamalıdır (Tekbaş, 2009:217).

Benzer bir durum Türk Ceza Kanunu (TCK) nun 2. maddesinde de yer alan; “...*kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz...*” düzenlemesi gereği Vergi Ceza Hukuku (VCH)nda ortaya çıkmakta ve kıyas yoluna başvurulması engellenmektedir (Karakoç, 2013:1294).

Vergi hukukunda kabul edilen temel prensip kanunun açıkça izin verdiği hallerde kıyasın mümkün olacağıdır. Ancak, bu durum verginin esaslı unsurları açısından kabul görmektedir (Doğrusöz & Kaplan, 2018:46). Bu nedenle, maddi vergi hukuku açısından, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, istisna, indirim gibi verginin esaslı unsurlarının kıyas yoluyla düzenlenmesi mümkün değilken herhangi bir mali yük getirmeyen sadece Vergi Usul Kanunu (VUK) nda yer alan usul kurallarındaki boşluğun doldurulması açısından yorum ve kıyasa başvurulması söz konusu olabilmektedir (Tekbaş, 2010:146).

VUK'nun 3. maddesi; “...*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır...*” hükmüne yer vermiştir. İlgili hüküm, ekonomik kıyas yasağı ilkesini ortaya koymaktadır. Ekonomik yaklaşım vergiyi doğuran olayın ne olduğunun ortaya konması ve konunun ekonomik içerik ve nitelikler ele alınarak yorumlanması gerektiği anlamına gelmektedir. Bu ilkenin sınırını kıyas yasağı meydana getirmektedir (Gürdal & Ekeryılmaz, 2018:214).

Vergi hukukunda kıyas yasağının varlığına rağmen, zaman zaman yargı kararları ile bu yasağın aşıldığı görülmektedir. Kıyas yasağı idarenin olduğu kadar

yargı organlarının kararlarını da kapsamaktadır. Aksi halde vergi yükünü arttırıcı kararların ortaya çıkması mümkün olacaktır. Bunun önlenmesi adına kıyas yasağının varlığı önem arz etmektedir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2018:49).

Vergi kanunlarındaki boşlukların doldurulmasında kıyasa başvurulması hukuki güvenlik ilkesine ve verginin kanuniliği ilkesine aykırılık içermesi nedeniyle vergi mükellefinin lehine ya da aleyhine hukuki sonuçlar doğurmasına bakılmaksızın mümkün değildir. Vergi mükellefinin haklarının korunması amacıyla aleyhine kıyas yapılması söz konusu olamazken, kamu gelirlerinin olumsuz etkilenmesi bakımından da mükellef lehine kıyasa başvurulması mümkün değildir (Erdem, 2016:24).

2.3. Uygulamada Hukuki Güvenlik İlkesini ve Alt Unsurlarını Zedeleyen Hususlar

Hukuki güvenliğin var olabilmesi bireyin kendisine uygulanacak kuralları önceden bilebilir olması, bu kuralların açık, anlaşılır olması, bireyin kendisine uygulanacak kuralları öngörebilir olması bu nedenle de kuralların uygulanmasında istikrarlı olunması gerekmektedir.

Ancak, özellikle idarenin bazı uygulamaları ile söz konusu ilkelerin zedelenmesine yol açılması ve bu nedenle bireyin devlete olan güven duygusunun olumsuz etkilenmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesini zedeleyen ve bireyin güven duygusunu olumsuz etkileyen bir takım hususlar bu bölümde ele alınmıştır.

2.3.1. Anayasa Mahkemesi'nin Hukuki Güvenlik İlkesinin ve Alt Unsurlarının İhlaline Yönelik Kararları

Vergilendirmede adalet ve hakkaniyetin sağlanmasının temeli, anayasalarda yer alan hukuk ve sosyal devlet ilkeleri olarak değerlendirilmektedir. Her iki ilke kapsamında, vatandaşların temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında kamu yararı ön planda olan unsurdur (Akyol Bulut, 2020:223). Hukuk devleti ilkesinin temel öğelerinden bir tanesi de hukuki güvenlik ilkesi olarak değerlendirilmektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin işlerliğinin temelinde, bireylerden önce devletin belirlenen kurallara uyması gereğidir. Bu koşul, hukuki güvenlik ilkesi ve hukuk devleti ilkesi arasındaki bağı da ortaya koymaktadır (Akyol Bulut, 2020:226).

Hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkelerinin ihlalinin aynı zamanda hukuk devleti anlayışının da ihlali olduğunu da ifade etmek yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla, bu kapsamda, AYM'nin ihlallere ilişkin vermiş olduğu kararlar örnek olarak bu kısımda geçmişten günümüze seçilen kararlar bağlamında ele alınmıştır.

2.3.1.1. Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararları

AYM'nin 1969/65 esas sayılı 1970/16 karar sayılı ve 24.03.1970 tarihli *Danıştay Sekizinci Dairesi'nin* itiraz yoluna başvurduğu kararında;

“...Ancak malî yüküme ilişkin bir kanun maddesindeki esaslı eksiklik ve boşlukların tüzük hükümleriyle doldurulmasının o kanun maddesini Anayasa'ya uygun duruma getirmesi düşünülemeyeceği gibi, tüzükler için kanuna aykırı bulunmamak başlıca koşul olduğuna göre (Anayasa: Madde 107), itiraz konusu hükümdeki gibi geniş kanunî yetkiler karşısında Bakanlar Kurulunun, böyle bir tüzüğün düzenlenmesinde takdir hakkını çok daha serbestçe kullanabileceği; oda yönetim kurullarına ve meclislerine tarifeler konusunda şimdikinden geniş yetkiler tanıyabileceği ve bundan da çeşitli sakıncalar doğacağı ortadadır... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 1970:3)”

alınan hüküm gereğince, vergi hukuku kapsamında *kıyas yasağının* olmazsa olmaz hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkesi olarak vurgu yapılmıştır. Aksi geçerli olduğunda, daha önce de değinildiği üzere, vergi mükelleflerinin ne tip kararlarla karşılaşacağının belirsiz hale gelmesi kaçınılmaz olacaktır.

AYM'nin 1991/7 esas sayılı 1991/43 karar sayılı ve 12.11.1991 tarihli *çeşitli vergi kanunlarında yer alan maddelerin iptaline ilişkin* açılan davadaki kararında;

“...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. Hayat standardı esası vergi gelirlerinin güvencesi olup, gelir beyanı belli miktardan düşük olursa vergi matrahının saptanmasında ölçü olarak kullanılmaktadır.... Vergi güvenlik önlemi olarak öngörülen hayat standardı esası açıklama hakkına kısmen yer vermekle güvensiz bir sisteme dönüşür.

Gerçeğe karşın aksi kanıtlanabilecek karinelere geçerlik tanımak, hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 1991:4-5)”

aldığı hüküm gereğince, hukuki güvenlik ilkesinin ihlali dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’na eklenen maddeleri iptal etmiştir.

AYM’nin 1995/24 esas sayılı 1995/52 karar sayılı ve 28.09.1995 tarihli *Danıştay Onuncu Dairesi’nin* yapmış olduğu itiraza ilişkin aldığı kararda;

“...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 anlayışıyla bağdaşmaz... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 1995:6)”

alınan hüküm açıkça göstermektedir ki, hukuki güvenlik ilkesi ve takdir yetkisi aşımı ihlalleri gerçekleşmiştir. Bireylerin yasalar nezninde korunabilmesi ve hukuk devleti ilkesinin işler hale getirilmesinde hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkelerinin ihlal edilmemesinin önemli olduğuna dair örnek karar niteliğindedir.

AYM’nin 2001/36 esas sayılı 2003/3 karar sayılı ve 16.01.2003 tarihli başta *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK)*nda olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında yapılan değişiklikler içeren düzenlemelerin iptaline ilişkin açılan davadaki kararında;

“Dava dilekçesinde, getirilen düzenlemenin, vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade eden vergilerin kanuniliği

ilkesini, mükelleflerin vergileme dönemi başlamadan hangi matrah üzerinden ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmeleri için gerekli olan vergilerin açıklığı ilkesini zedelediği, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait olan vergi miktarının kanunla arttırılması yetkisinin Bakanlar Kurulu'nca kullanılmasının ise, hiçbir devlet organının Anayasa'dan aldığı yetkiyi başka bir organa devredemeyeceği ilkesiyle bağdaşmadığı, mükellefin ödeyeceği vergi borcunun miktarını bilememesinin de keyfiliğe yol açacağı... Hukuk devletinde kuşkusuz ki, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve böylece hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2003:7-8)”

alınan hüküm göstermektedir ki, hukuk güvenliği ilkesinin yanında neredeyse tüm alt ilkelerinin ihlali bir arada bulunmuştur. Bu kapsamda, MTVK’nda değişikliğe yol açan düzenleme anayasaya aykırılıktan dolayı iptal edilmiştir.

AYM’nin 2004/94 esas sayılı 2008/83 karar sayılı ve 20.03.2008 tarihli *Diyarbakır Vergi Mahkemesi’nin* itirazına karşılık aldığı kararda;

“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.... Öte yandan, hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği de 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 yürütülmek suretiyle zedelendiğinden hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2008:4)”

hüküm ifade edilerek, yapılan düzenleyici nitelikteki işlemin belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini ihlal ettiği gerekçesiyle iptali gerçekleşmiştir.

AYM'nin 2001/379 esas sayılı 2005/3 karar sayılı ve 06.01.2005 tarihli iptal davasına yönelik aldığı kararda;

“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... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2005:5)”

hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerinin ihlaline hükmedilerek ilgili mevzuatta değişiklik öngören düzenleme iptal edilmiştir.

AYM'nin 2006/61 esas sayılı 2007/91 karar sayılı ve 30.11.2007 tarihli açılan iptal davasında aldığı kararda;

“...Yasa'nın 26. maddesinde, ajansların 5449 sayılı Yasa'nın uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu öngörülmüştür.... 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... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2007:25)”

alınan hüküm gereğince, söz konusu düzenleme, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin ihlaline yol açmaktadır. Bu kapsamda, ilgili düzenleme iptal edilmiştir.

AYM'nin 2006/124 esas sayılı 2009/146 karar sayılı ve 15.10.2009 tarihli *Diyarbakır Vergi Mahkemesi'nin* itirazına karşılık aldığı kararda;

“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. Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle 'dava edilebilme' niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurumdur. Yasa koyucu, zamanaşımının amacını göz önünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zamanaşımı sürelerini öngörürken hukukun genel esaslarına ve özellikle Anayasa'nın ilkelerine bağlı kalmak zorundadır... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2009:3)”

alınan hüküm gereğince, VUK'nda yer alan vergilerde zamanaşımı ile ilgili düzenlemenin hukuki güvenlik ilkesinin ihlaline yol açmıştır. Bu kapsamda, ilgili düzenleme iptal edilmiştir.

AYM'nin 2010/11 esas sayılı 2011/153 karar sayılı ve 17.11.2011 tarihli *Danıştay Dördüncü Dairesi'nin* Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) nda yapılan değişikliğe yönelik itirazına karşılık aldığı kararda;

“...Katma değer vergisi, verginin konusunu oluşturan işlemler nedeniyle bir mal veya hizmetin el değiştirmesi sonucu, her el değiştirmede eklenen değer vergilendirmesine dayandığından, vergiye tabi işlemlerin her aşamasında, yüklenilen KDV'nin tahsil edilen KDV'den indirilmesi ve kalan tutarın beyan edilerek, vergi dairesine ödenmesi söz konusudur. KDV'nin

özelliğinden kaynaklanan bu durum, mahsup ya da nakit ödeme yoluyla iade kurumunun da KDV ile bütünleşmesine neden olmuş ve 'iade' yasa koyucu tarafından düzenlenmiştir. 3065 sayılı Kanunda yapılan düzenlemeyle, 'mahsuben iade' ve mahsuben iade edilmeyen tutar için 'nakden iade' kurumu getirilmiş ve yükümlünün hukuk güvenliği kanunla sağlanmıştır. Yasa koyucu tarafından kanunla sağlanan hukuk güvenliğinin Bakanlar Kurulu kararıyla kaldırılması, yasama yetkisinin devri niteliğindedir. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden aldığı ekonomik değer olmakla birlikte, yasal düzenlemeler, sadece devlet yönünden değil, yükümlüler yönünden de hukuksal güveni sağlamalıdır... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2011:6)”

alınan hüküm gereğince, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı olması gerektiği, aksi takdirde temel hak ve hürriyetleri ihlal edeceği bu durumun ise vergilemenin anayasal ilkelerine aykırılık oluşturduğu değerlendirilebilir. Bu kapsamda, ilgili düzenleme iptal edilmiştir.

AYM’nin 2023/36 esas sayılı 2023/142 karar sayılı ve 26.07.2023 tarihli *Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi’nin* damga vergileriyle ilgili İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK) nda yer alan düzenlemeye yönelik itirazına karşılık aldığı kararda;

“...esasen temel hak ve özgürlükleri sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması Anayasa’nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinde kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur.... Anayasa’nın anılan maddesinde güvence altına alınan ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu

olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, orantılılık ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılacak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2023:3-4)”

verilen hüküm uyarınca, hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkelerinin ihlalinin dolaylı düzenleme iptal edilmiştir.

2.3.1.2. Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvurulara İlişkin Aldığı Kararlar

AYM’nin 2013/817 başvuru numaralı ve 19.12.2013 tarihli ve konusu; “*maliki oldukları taşınmazın kamulaştırma bedelinin tespiti davasının dokuz yıl sürdüğünü, dava açma tarihi esas alınarak belirlenen kamulaştırma bedelinin dava sonunda faiz işletilmeden kendilerine ödendiğini belirterek mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmeleri*” olan bireysel başvuru işlemine yönelik aldığı kararda;

“...Anayasa’nın 35. maddesine göre kişilerin mülkiyetleri ancak kanunla öngörülmuş usullerle ve kamu yararı gereği karşılığı ödenmek suretiyle ellerinden alınabilir. Anayasa’nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi gereği kişilerin mülklerinden mahrum bırakılmaları halinde elde edilmek istenen kamu yararı ile mülkünden mahrum bırakılan bireyin hakları arasında adil bir denge kurulması gerekmektedir. Ölçülülük ilkesi, “elverişlilik”, “gerekliklik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik”, öngörülen müdahalenin, ulaşılacak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, “gerekliklik”, ulaşılacak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını, yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, “orantılılık” ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılacak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2013a:8)”

alınan hüküm uyarınca, yapılan başvuru kabul edilmiş ve öngörülebilirlik ihlali gerekçesiyle de düzenleyici işlem iptal edilmiştir.

AYM'nin 2014/13518 başvuru numaralı ve 13.12.2017 tarihli ve Ford Motor Company tarafından yapılan konusu; “yurt dışında mukim olan şirketin Türkiye’de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin” olan bireysel başvuru işlemine yönelik aldığı kararda;

“...yurt dışında mukim olan şirketin Türkiye’de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir... Aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunması ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesi hukuk kurallarının, muhataplarının davranışlarına yön verme kapasitesini ve dolayısıyla öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır. Uygulanacak stopaj oranı hususunda bir kesinliğin ve belirliliğin bulunmaması, mükelleflerin hangi oranı esas alarak geleceğe yönelik iş ve işlemlerini planlayacakları, bu planlar çerçevesinde davranışlarını yönlendirecekleri hususunda belirsizliklerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güvenini de sarsmaktadır... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2017:17)”

verilen hüküm uyarınca, öngörülebilirlik ilkesi ihlali bulunmaktadır. Bu kapsamda, uygulama iptal edilmiştir.

2.3.2. İdarenin Takdir Yetkisi Kullanımı Sınırlarının Aşılması

Geçmişten günümüze geçen süreç içerisinde, toplumsal ihtiyaçların çeşitlenmesi ve değişmesi, kamu idaresinin bu süreçte hızlı ve etkili faaliyet içerisinde olmasını gerektirmektedir.

İdarenin takdir yetkisi, idare hukuku açısından, kamunun değişen şartlara anında ve yeterli karşılık verebilmesini sağlamaya yönelik olarak kullanılan bir

yetkidir. Belirlenen genel kurallar çerçevesinde kamu idarelerinin karşılaştığı durumlara yönelik çare üretmesini sağlayan bir fonksiyon olarak tanımlanmaktadır (Gerçek, 2010:25). Herhangi bir hususta idarenin takdir yetkisine sahip olmasının şartları; yasada idarenin ilgili yetkisi nasıl ve ne şekilde tatbik edeceğinin yer almamasına karşın, bir eylem ya da işin yerine getirilmesinde yasaya aykırı olmayacak şekilde alternatif seçenekler arasında tercih edilenin uygulanmasıdır (Seçkin & Üstün, 2015:511).

İdarenin takdir yetkisinin karakteristik özellikleri;

- Yasalar yoluyla düzenlenen durumda/durumlarda kanuni açıdan boşluk ya da eksiklik olduğunda kamu idaresinin devreye girmesini sağlamak,
- Hukuk kurallarının çizdiği çerçeve dahilinde idarenin seçimde bulunmasını sağlamak,

olarak sıralanmaktadır. Bu doğrultuda, idare takdir yetkisinin kullanılırken sınırsız bir kullanım hakkı hukuk devleti ilkesi gereğince verilmemektedir. Aksine, anayasal ilke ve kurallar ile mahkeme kararlarıyla belirlenen hukukun genel ilkeleri uyarınca sınırlandırılması esastır (Kalabalık, 1997:173).

İdare hukuku açısından takdir yetkisine yönelik ayrıntılı açıklamalar bulunmaktadır. Fakat, idarenin takdir yetkisi kapsamında vergi hukuku alanında konu belirli gerekçelerle çok sık ve kısıtlı olarak değerlendirilmektedir (Gerçek, 2010:24). 1982 Anayasası'nın 73. maddesi temel vergileme hükümlerine yer vermiştir. Anayasanın 73. maddesinin ikinci fıkrasında; “...*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır...*” düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre, vergi v.b. mali yükümlülükleri oluşturma, değiştirme, kaldırma ve verginin asli unsurlarının (verginin konusu, kapsamı, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarfe, muafiyet, istisna, verginin tarhi, tebliği, tahakkuku, tahsili ile ilgili her türlü eylem) belirleme yetkilerinin tümü sadece yasama organına ait olduğunu ifade etmektedir (Hepaksaz & Avcı, 2021:252). Söz konusu düzenleme aynı zamanda vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olduğunu, yürütme ve yargı organlarının vergilendirme ile ilgili yetkilerinin, asli

unsurları üzerinde sadece değişiklik yapabilme dışında, olmadığını göstermesi açısından önemlilik arz etmektedir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında ise; “...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir...” hükmü yasama organı tarafından kullanılan vergilendirme yetkisinin istisnası olarak değerlendirilmektedir. Bu hüküm uyarınca, idarenin takdir yetkisi, verginin asli unsurları ile ilgili olarak sadece değişiklik yapmaya yönelik sınırlı bir takdir yetkisi biçiminde oluşmaktadır (Üstün, 2006:220). Anayasanın ilgili hükümleri uyarınca, vergilendirme yetkisinin sadece yasama organına devredilmesi, bir başka ifadeyle vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin de korunması açısından önemli bir müessesedir (Üstün, 2006:222). Tüm bu açıklamalardan hareketle, Üstün (2006:223) vergi hukukunda idari takdir yetkisini;

“vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görölenlerden birini, bunun kullanılış usulünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisi”

olarak tanımlamaktadır.

Vergilendirmeye yönelik işlemlerde idareye takdir yetkisinin tanınmasının temel gerekçeleri; devletin değişen koşullara anında ve yeterli düzeyde karşılım verebilmeyi sağlamak, bazı durumlarda iktisadi hayata hızlı ve etkili müdahale etme gereğinin ortaya çıkması ve günümüz itibariyle vergi alanında teknolojik değişime paralel olarak değişen ve dönüşen koşullara yanıt verebilmek için uzmanlık gerektiren konularda idarenin karar almasını sağlamak olarak sıralanmaktadır (Gerçek, 2010:25 ; Tekbaş, 2009:106 ; Üstün, 2006:223-224). Sonuç itibariyle, tüm gerekçelerin ortak noktası, topluma yönelik değişen ve dönüşen ihtiyaçların kamu yararı gözetilerek etkin

bir biçimde çözümlenmesidir. Bu husus, devletin aslında varlık gerekçesi olarak da değerlendirilmektedir.

Vergi hukuku açısından idarenin takdir yetkisi müessesesinin sınırları bulunmaktadır. Söz konusu sınırlar aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır (Kalabalık, 1997:173-176; Üstün, 2006:225);

- *Anayasal ilke ve kurallara aykırı hareket edilmemesi*; 1982 Anayasası'nın başlangıç hükümlerinde belirtilen ilkeler ile vergilendirmeye yönelik 73. maddede yer alan ilkelere aykırı hareket edilmemesi gerekmektedir. Söz konusu ilkeler aynı zamanda daha önce ifade edildiği üzere, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin vergiye ve vergileme süreçlerine atıfta bulunan ilkeler olarak nitelendirilmektedir,
- *Genel hukuk ve idare hukuku ilkelerine göre hareket edilmesi*; modern hukuk sistemlerinin hukuk devleti ilkesinin korunmasını ve geçerli olmasını sağlamaya yönelik, toplumun düzen içinde yaşamasını sağlamaya yönelik ve evrensel nitelikte adalet duygusunu sağlamaya yönelik hakim tarafından oluşturulan ilkelere *genel hukuk ilkeleri* adı verilmektedir. Genel hukuk ilkeleri, idarenin takdir yetkisi kullanılırken mutlaka uyulması gereken ilkelere dir. Ayrıca, hukuk düzenini egemen hale getiren ilkeler olarak da nitelendirilmektedir.

Yukarıda özetle yer verilen sınırlamalar, vergilemede idarenin takdir yetkisini kullanırken birbiriyle iç içe geçmiş, anayasal ilkelere, idare hukukunu ve vergi hukukunu kapsayan ilkelere riayet edilmesi gerekliliğini göstermektedir (Üstün, 2006:225). Böylece, idarenin takdir yetkisi kamu yararı amacı güderken, keyfi karar almaya yönelik uygulamaların önüne geçilmiş olmaktadır.

Türk Vergi İdaresi'nde takdir yetkisinin anayasal dayanağı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesi dördüncü fıkrasında yer almaktadır. İlgili maddede yer alan düzenlemeye göre; "...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık,

istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir...” kanunilik ilkesi kapsamında sınırlı olarak idareye takdir yetkisi verilmiştir. Bu yetki, istisnai durumlarda, vergi hukuku açısından düzenleyici ve bireysel işlemlerde idare tarafından kullanılmaktadır (Gerçek, 2010:32).

Olağanüstü Hal Yönetimi (OHAL) ni düzenleyen Anayasanın 119. maddesinin beşinci fıkrasına göre;

“...olağanüstü hallerde vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ile 15 inci maddedeki ilkeler doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlandıracağı veya geçici olarak durdurulacağı, hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği kanunla düzenlenir...”

OHAL ilanı gerçekleştiğinde, takdir yetkisi tanınan anayasal düzenleme olarak değerlendirilmektedir.

Ayrıca, Anayasanın 167. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca;

“...dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir...”

vergi idaresine takdir yetkisi verilmiştir. Söz konusu düzenleme ile, dış ticaret işlemlerinin ülke yararına olması ve bu doğrultuda sınırlı bir biçimde sadece ihracat ve ithalat şeklinde dış ticaret işlemlerini kapsamaktadır (Tosuner & İnneci, 2018:5).

Vergi hukuku açısından düzenleyici ve bireysel işlemlerde idare tarafından kullanılan takdir yetkisinde ortaya çıkan aykırı durumlar, hukuki güvenlik ilkesi ve bu ilkenin alt ilkelerini zedeleyici niteliğe sahiptir. Bu kapsamda, Cumhurbaşkanına tanınan takdir yetkisinin zedelenmesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan takdir yetkisinin zedelenmesi ve şahsa özgü idari işlemlerde takdir yetkisinin zedelenmesi hususları ele alınmıştır.

2.3.2.1. Cumhurbaşkanına Tanınan Takdir Yetkisi

Türkiye’de 21.07.2017 tarihli 6771 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 16.04.2017 tarihinde gerçekleştirilen referandum ile kabul edilerek 24.06.2018 tarihli Cumhurbaşkanlığı ve Milletvekilliği seçimleriyle yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanun ile Türkiye Cumhuriyeti’nin yönetim şekli parlamenter sistemden Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne dönüştürülmüştür. Anayasal değişiklikle, yürütme organı Başbakan ve Bakanlar Kurulu yerine Cumhurbaşkanı haline getirilmiştir (Doğan, Geyik, & Bozkurt, 2021:1689).

2.3.2.1.1. Bakanlar Kurulu Kararları Açısından Zedeleyici İşlemler

Yönetim sistemi değişikliğinden önce, Anayasanın 73. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca takdir yetkisi Bakanlar Kurulu’na aitti. Bu yetki ise, Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) ile kullanılmaktaydı. Değişiklikle birlikte, BKK’nın yerini Cumhurbaşkanı Kararları almıştır (Şahan, 2019:695). Anayasal değişiklik öncesi, idari takdir yetkisinin hukuki güvenlik ilkesi ve alt unsurları açısından zedeleyici işlemlerle ilgili AYM’nin vermiş olduğu kararlar bulunmaktadır.

Şöyle ki, AYM’nin 2001/36 esas sayılı 2003/3 karar sayılı ve 16.01.2003 tarihli Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliğin iptaline yönelik açılan davada verdiği kararında;

“...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 Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20 sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na 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 Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2003:9)”

verdiği hüküm gereğince, BKK'nın keyfiliğe yol açacak biçimde genişletilmesine yönelik iptal kararı doğrudan hukuki güvenlik ilkesinin ihlali gerekçesiyle alınmıştır. AYM'nin 2003/33 esas sayılı 2004/101 karar sayılı ve 15.07.2004 tarihli iptal davası kararında;

“...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 Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2004:3)”

verdiği hükmü gereğince, Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkinin Bakanlar Kurulu'na ait olduğu hükme bağlanmıştır. Ayrıca, Bakanlar Kurulu'na verilen takdir yetkisinin de sınırlı bir biçimde kullanılması hukuki güvenlik ilkesinin de bir gereği olduğunu ifade etmek mümkündür. İlgili AYM kararları uyarınca, idareye tanınan yetkinin sıkı şarta bağlı olması, mükelleflerin güvenliklerini sağlamaya yönelik anlayışın bir yansıması olarak değerlendirilmelidir (Üstün, 2006:232).

2.3.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Tanınan Takdir Yetkisi

Kamu mali yönetiminden sorumlu yürütme içerisinde yer alan bir başka tüzel kişilik Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) dır. HMB'nın yaptığı bir takım işlemler de hukuki güvenlik ilkesiyle alt unsurlarını zedeleyici niteliğe sahip olabilmektedir.

2.3.2.2.1. Genel Tebliğler Açısından Zedeleyici İşlemler

Vergiye düzenleyen hukuki metinlerde açıklık getirilmesi gereken çeşitli kavramların var olması, mevzuatın sık sık değiştirilmesi/güncellenmesi vergi idaresinin vergi mevzuatına göre muhataplarını bilgilendirmesi için HMB'nın vergi mevzuatının açıklanmasını ve yorumlanmasını sağlayacak genel nitelikli düzenleyici işleme *genel tebliğ* adı verilmektedir (Çelik, 2013:157).

Genel tebliğler, düzenleyici idari işlem olarak nitelendirilen ve anayasalarda yer verilmeyen “*adsız idari işlemler*” olarak ifade edilmişlerdir (Şahan, 2019:702). Genel tebliğler, *düzenleyici ve açıklayıcı* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. *Düzenleyici Genel Tebliğ*; HMB'nın usul ve esasları tespitine yönelik çıkarttığı ve vergi yükünü değiştirmeye yönelik düzenleyici işlemin yapılmadığı genel tebliğ türüdür (Gerçek, 2010:34). *Açıklayıcı Genel Tebliğ*; vergi mükellefleri ile vergi idare personellerinin vergi kanunlarının uygulanmasında açıklayıcı ve yorumlayıcı niteliğe sahip genel tebliğdir (Çelik, 2013:157).

AYM'nin 2003/33 esas sayılı 2004/101 karar sayılı ve 15.07.2004 tarihli Cumhurbaşkanı tarafından açılan 4842 sayılı *Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*'un iptal talebine yönelik açtığı davada aldığı kararda;

“...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. Bu*

nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. İptali gerekir... (T.C. Anayasa Mahkemesi, 2004:3-4)”

Maliye Bakanlığı'na ait düzenleyici işlem yapma yetkisi iptal edilmiştir. Söz konusu karar ile usule yönelik nitelik taşıması gereken işlemin kanun yerine geçtiği tespiti yapılmıştır. Bu durum ise, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyici niteliktedir.

2.3.2.3. Şahsa Özgü İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi

Vergi mükelleflerine özgü idarenin yapmış olduğu bir takım takdir işlemlerinde de hukuki güvenlik ilkesiyle alt unsurlarını zedeleyici niteliğe sahip olabilmektedir.

2.3.2.3.1. Özelgeler ve Sirküler Açısından Zedeleyici İşlemler

VUK'nun 413. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrası;

“...Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahat özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. ...Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur...”

hükümlerinden oluşmaktadır. Özelgeler ve sirküler, vergi mükelleflerinin izahat taleplerinin yerine getirilmesinde kullanılan yöntemlerdir. Özelgeler, genellikle tek bir vergi mükellefine sirküler ise, birden fazla vergi mükellefine izahat verme yöntemidir (Yaldız, 2020:318). Özelgeler ya da sirküler açısından idarenin takdir yetkisinin aşımı hukuka aykırı olarak değerlendirilmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2007/49 esas sayılı 2008/249 karar sayılı ve 18.04.2008 tarihli kararında;

“...uyuşmazlık konusu Sirkülerin incelenmesinden, Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde Maliye Bakanlığına veya

Bakanlığın yetkili kıldığı makama vergi uygulamaları ile ilgili olarak açıklama yapma konusunda verilen yetki aşılarak, yatırım indirimi ve özel maliyet bedeli uygulamaları yönünden Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuracak genel nitelikte düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, düzenlemenin yetki aşımı nedeniyle hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmıştır... (T.C. Danıştay Başkanlığı, 2008)”

sirkülerle vergilemeye yönelik kararların alınmasının idarenin takdir yetkisi aşımı olarak değerlendirilmiştir.

Vergi mevzuatında bireysel işlemler açısından, re’sen vergi tarhiyatında, sürelerin belirlenmesinde ve uzlaşmada takdir yetkisinin kullanımı hallerinde de hukuki güvenlik ilkesini ve alt ilkelerini zedeleyici sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu zedeleyici uygulamaları aşağıdaki biçimde özetleyerek incelemek mümkündür.

2.3.2.3.2. Re’sen Vergi Tarhı Açısından Zedeleyici Hususlar

VUK’nun 30. maddesine göre re’sen vergi tarhı; “...*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır...*” olarak tanımlanmıştır.

Re’sen vergi tarhında, VUK’nun 30. maddesindeki durumlardan ötürü, matrah tespitinde kullanılacak ölçüler kapsamında kurulacak takdir komisyonlarına serbestlik tanınmıştır (Üstün, 2006:254). Komisyonların çalışma usul ve esaslarının belirlenmesiyle ilgili yetki ise HMB’na ait olmaktadır. Matrahın re’sen takdirinde kullanılacak yetki ise, takdir komisyonları ve inceleme memurları tarafından gerçekleştirilmektedir (Hepaksaz & Avcı, 2021:264).

Re'sen vergi tarhının takdiri işleminde, tanım gereği, herhangi bir yasal ölçü, belge v.b. olmadığı için verilen serbestinin tarhiyatta subjektif niteliğe haiz takdir yetkisi halini alacağı değerlendirilmektedir (Gerçek, 2010:37). Re'sen vergi matrahı takdiri dayanaksız ve sınırsız bir yetki halini almamalı ve takdire yönelik açıklamalar mutlaka kararlarda yer almalıdır. Aksi halde, hukuku aykırılık sonucuyla karşılaşılmasının yanında hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine de neden olacaktır.

2.3.2.3.3. Sürelerin Belirlenmesi Açısından Zedeleyici Hususlar

Vergi mevzuatında vergi mükelleflerinin ve sorumlularının, vergilemeyle ilgili bilmesi ve uyması gereken süreler bulunmaktadır. Söz konusu sürelerden bazılarının gösterilmemesi halinde, vergi idaresine süreleri belirlemeye yönelik takdir yetkisi tanınmıştır. Mevcut süre belirleme takdir yetkisi kullanılırken subjektifliği engellemeye yönelik olarak, süreler, alt ve üst sınırlar göz önüne alınarak değerlendirilip belirlenmesi gerekmektedir (Üstün, 2006:261). Aksi takdirde, hukuki güvenlik ilkesi zedelenecaktır. Şöyle ki, ödeme sürelerinin değiştirilmesi ya da daraltılması, mükellefin katlanmak zorunda olduğu ve beklediği vergi yükünü arttırıcı nitelikte oluşabilecektir. Bu durum ise açıkça, öngörülebilirlik ilkesini zedeleyici hale getirmektedir.

2.3.2.3.4. Uzlaşmada Takdir Yetkisi Açısından Zedeleyici Hususlar

Vergi hukukunda uzlaşma, vergiyle ilgili yargısal makamlara başvurmaksızın vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan müzakere/pazarlık neticesinde vergi tarhiyatı ya da cezası üzerinde anlaşılması yolunu sağlayan idari bir çözümün ortaya çıkmasıdır (Altay, 2021:289). Bu tanımdan hareketle, yargı merciiilerine gerek kalmaksızın vergi idaresi ve mükellefi arasındaki vergi ya da cezaya yönelik pazarlıklar neticesinde meselenin çözümlenmesi, vergi hukukunda en geniş takdir yetkisinin tanındığı uygulama olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır (Gerçek, 2010:36).

03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan ve daha sonra 04.08.2022 tarihli ve 31913 sayılı Resmi Gazete'de HMB tarafından değişiklik yapılan *Uzlaşma Yönetmeliği*'nin 5. maddesi;

“...Kanunun Ek 1 inci maddesi ile Kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi,

resim ve harçlar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim, harç ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza miktarlarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim, harç, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının miktarları genel tebliğler ile belirlenir...”

uyarınca, yasamanın irade ve yetkisi vergi idaresine devredilmesi söz konusudur. Bu durum ise, kanunilik ilkesine aykırı bir durum oluşturmasıyla birlikte, hukuki güvenlik ve alt ilkelerini zedeleyici niteliğe haiz bir düzenleyici işlem olmasına yol açabilmektedir. Ayrıca, uzlaşmadan sorumlu komisyonun takdirinde olan bu yetki neticesinde idare ve mükellef arasında uzlaşılacak miktarın belirlenmesinde yetkilerin kısıtlanmasına sağlayacak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır (Tekin & Avşar, 2019:517). Bu sınırsız takdir yetkisi, keyfi uygulamaları da beraberinde getirme potansiyeli taşımaktadır. Bu durum ise, mükellefler arası vergiye karşı uyumu azaltıcı etkiye sahip olacağı da açıktır.

2.3.3. Vergi Affı Uygulaması

Devletler farklı gerekçelerle vergi mükelleflerine yönelik vergi affı uygulamasına başvurumaktadırlar. Bu uygulama aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesi ve alt unsurlarını zedeleyici niteliğe de sahip olmaktadır.

2.3.3.1. Vergi Affı Kavramı ve Nitelikleri

Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında devletin en önemli finansman kaynağı ve kamusal finansmanın en önemli türü vergilerdir. Geçmişten günümüze geçen süreçte çeşitlenen, değişen ve dönüşen toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında sürekliliğin devamı açısından vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli gelir niteliğinin devamı önemlilik arz etmektedir. Devlet vergilendirme yetkisi ile hukuki cebir altında

söz konusu vergi gelirini elde etmeye çalışsa da farklı gerekçelerle vergi gelirlerinin tahsili zorlaşabilmekte hatta imkânsız hale gelebilmektedir.

Devletin en önemli gelir kaynağından mahrum kalması beraberinde birçok sorunu da ortaya çıkartacaktır. Bu durumun aşılması adına yeni vergi yüklerinin vergi mükellefleri üzerine getirilmesi, mevcut vergi yüklerinin ağırlaştırılması gibi yöntemler izlenebilecektir. Tüm bunlar özellikle olumsuz siyasi sonuçların da gerçekleşmesine yol açacaktır. Siyasi iktidarların karşılaştıkları bu tarz olumsuzlukları bertaraf etme istekleri, yaşanacak krizleri önleme ya da etkisini azaltma düşüncesi özellikle seçim öncesi dönemlerde vergi aflarına başvurulması yoluna gidilmesini sağlamaktadır.

Türk Dil Kurumu'na göre af; *“bir suçu, bir kusuru ya da bir hatayı bağışlama”* olarak tanımlanmaktadır. Daha geniş anlamıyla af kavramı, mevcut bir suç kovuşturmasından ve cezaların bir kısmı ya da tümünün uygulanmasından adalet ve toplum yararı gözetilerek vazgeçilmesi olarak ifade edilebilir (Yaraşır, 2013:176). Hukuki kaynağının genellikle anayasalar olduğu aflar, çoğunlukla ceza kanunlarında belirtilen suçlara yönelik cezaların kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılması niteliğine sahiptir. Dayanağını anayasadan alan afların çıkartılmasında belli amaçlar ve kaygılar dikkate alınmaktadır. Bu doğrultuda, birçok hukuk dalı içerisinde af kavramının değerlendirildiği görülmektedir. Başta ceza hukuku olmak üzere borçlar hukuku ve vergi hukuku alanlarında da af kavramının ele alındığı ve önemli sonuçlar doğurdu ifade edilebilir (Edizdoğan & Gümüş, 2013:100).

Daha önce de bahsedildiği üzere, devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesinde en önemli gelir kaynağı vergilerdir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında; *“...herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür...”* hükmü yer almaktadır. İlgili hüküm, vergi ödevinin kapsamını belirlemesi açısından da önem taşımaktadır. Vergi ödevinin yerine getirilmemesi karşısında devletin hukuki zorlama yetkisini kullanmasının yanında uzlaşmacı yollar izlemesi de mümkündür. Bu nedenle, kamu gelirlerinin sürekliliğini sağlamak amacıyla af yoluna başvurulması seçeneği bulunmaktadır (Yeniçeri & Avcı, 2021:319).

Vergi affı, kanunlarla ortaya çıkan vergi yükümlölüklerini ihlal eden vergi mükelleflerine yönelik yaptırımların sona erdirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Çetin, 2007:173). Vergi affını, “uygunluk”, “kapsam” ve “teşvik ve fırsatlar” kavramları ile birlikte değerlendirilmesi daha uygundur. Vergi aflarının vergi gelirleri ve mükellef grupları ile uyumlu olması, söz konusu vergi aflarının hangi vergileri kapsayacağının ortaya konması ve vergi afları ile mükelleflere sunulan fırsat ve teşviklerin neler olduğunun belirlenmesi gerekmektedir (Keskin & Özcan, 2021:139).

Vergi yüküne karşı bireyler farklı tepkiler göstermektedir. Vergi psikolojisi açısından değerlendirildiğinde, vergi yükünün ağırlığı, verginin konusu, harcadığı yerler, siyasi görüşler, adalet ve eşitlik konusundaki algılar gibi birçok etmen vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışını etkilemektedir (Çetin, 2007:178). Bu açıdan, bireyin vergi ödevini yerine getirirken zorlanmaması vergiye karşı gönüllü uyum olarak nitelendirilirken, bireyin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi ise vergi uyumsuzluğu olarak nitelendirilmektedir (Yılmaz, 2019:4).

Devletin bireyin vergiye uyumunu arttırmak amacıyla, vergi ödevini yerine getirmemiş olanlara bir geri dönüş imkanı tanıması ancak vergi afları ile mümkün olacaktır. Bu açıdan konuya yaklaşıldığında, ilgili durum vergi aflarının en önemli gerekçelerinden biri olarak değerlendirilebilir (Yeniçeri & Avcı, 2021:320). Ayrıca, vergi aflarının siyasi iktidarlar tarafından propaganda aracı olarak kullanılma arzusu, yanlış ekonomik politikaların sonucunda yaşanan istikrarsızlık ve akabinde ortaya çıkan toplumsal tepkilerin önüne geçilme amacı, yüksek enflasyon ve ekonomik krizlerin neden olduğu kayıt dışılık ile mücadele, kara para aklamanın engellenmesi, bütçe dengesinin sağlanabilmesi amacıyla ek gelir yaratma talebi, vergi gelirlerinin artırılması ve tahsil imkansızlığı olan alacakların tahsil edilebilmesi gibi siyasi, ekonomik, mali ve sosyal bir çok nedenle vergi afları uygulamada görülmektedir (Edizdoğan & Gümüş, 2013:102-103 ; Yılmaz, 2019:11).

Çeşitli nedenlerle uygulamada rastlanılan vergi afları bir takım özelliklere sahiptir. Bu özellikleri;

- Vergi afları ancak yasalar yoluyla düzenlenebilir,
- Vergi aflarından yararlanma zorunlu değildir,
- Vergi aflarına yönelik uygulamalar geçici sürelidir,
- Vergi afları, konjonktürel dalgalanmaların yoğun olduğu dönemlerde uygulamada yer alır,
- Vergi afları, geçmişteki vergisel olaylara etkilidir,
- Vergi afları, temel vergi kanunlarınca düzenlenmemekte özel düzenlemeler kapsamında yer almaktadır.

biçimde sıralamak mümkündür (Keskin & Özcan, 2021:140).

2.3.3.2. Türkiye’de Vergi Afları

Vergi afları dayanağını anayasalardan almaktadır. 1982 Anayasası’nın 87. maddesinde;

“...Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, ...üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilanına karar vermek...”

yer alan hüküm gereğince, genel ve özel af çıkarma yetkisinin TBMM’ ne verilmiştir. Cumhurbaşkanı ise sınırlı af yetkisine sahiptir (Armağan, 2001:351).

Vergi afları da TBMM’nin çıkartacağı af kanunu ile affın kapsamını belirleyerek hangi hukuki ihlallere yönelik olacağını, ihlallere yönelik öngörülen yaptırımların bağışlanması usullerinin neler olacağını ortaya koymaktadır (Yeniçeri & Avcı, 2021:323).

Vergi af kanunları, genel olarak kısa süreli uygulanmak esasıyla çıkartılmaktadır. Ayrıca, çıkartılan kanun ile vergi affının kapsamının da belirlendiği, vergi aslı, geçikme zammı ve faizi ile vergi cezalarından hangilerinin af kapsamına gireceğinin dikkate alındığı görülmektedir. Vergi affının kapsamının belirlenmesinde vergi aslının da kapsama dahil edilmesi ise anayasa aykırılık düşüncesini beraberinde getirmektedir (Arıkan & Yurtsever, 2004:60).

Geçmişten günümüze pek çok ülke çeşitli nedenlerle vergi affı uygulamasına başvurmuştur. Türkiye’de de 1924 yılından günümüze kadar geçen sürede farklı isimler altında birçok af çıkartıldığı görülmektedir. Türkiye’de uygulamaya konulan vergi aflarıyla ilgili kanunların gösterildiği Tablo 1 hazırlanmıştır.

Tablo 1: Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

Tarih	Kanun
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviye Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4.Maddesi
03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Kanun
15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 sayılı Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
22.07.1998	4369 sayılı Kanun
06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği

07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
03.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.05.2018	7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
17.07.2019	7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
11.11.2020	7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
03.06.2021	7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
12.03.2023	7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kaynak: (2020 yılına kadar olan düzenlemeler, Edizdoğan & Gümüş(2013:114) ile Keskin & Özcan(2021:145) na ait çalışmalardan alınmıştır).

Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar geçen sürede, sıklıkla vergi affı uygulamasına başvurulduğu görülmektedir. 1960-2003 yılları arasında sıklıkla vergi ve diğer kamu alacaklarına yönelik af kanunlarına başvurulması söz konusuyken 2008 yılından itibaren vergi affı yoluna gidilmiştir (Yılmaz, 2017:273-274).

Türkiye’de vergi aflarının sıkça uygulanması, daha önce belirtilen vergi affı nedenlerinin her birinin ülkede sürekli olarak karşılaşılan sorunlar olmasından kaynaklanmaktadır. Bu sorunların bertaraf edilmesi amacıyla çıkartılan vergi afları anayasal ilkelerin zedelenmesine yol açmaktadır.

Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi gibi anayasal vergilendirme ilkelerinde

olduğu gibi, hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesinin de vergi aflarından etkilenmesi kaçınılmaz bir durumdur.

Egemen güç olan devletin bu gücünün sınırlanması anayasalar ile gerçekleştirilebilir. Devletin eylem ve işlemlerinde hukuka uygun davranması, bireyin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmemesi hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Vergi aflarının uygulanması söz konusu ilkenin ihlal edilmesine neden olduğu takdirde telafisi mümkün olmayan sonuçlar ortaya çıkacaktır (Yeniçeri & Avcı, 2021:324).

Anayasal vergilendirme ilkeleri ile vergi aflarının uyum içerisinde olması gerekmektedir. Mali güce sahip herkesin vergi ödemesi gerekliliğı, genellik ilkesi ile, vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmeleri ise eşitlik ilkesi ile ilgilidir. Bu bağlamda, vergi afları, siyasi kaygılar ile çıkartıldığında bu ilkelerin ihlaline yol açılacak ve vergi uyumsuzluğunu doğuracaktır. Böyle bir düzen, hukuki güvenlik ilkesinin de ihlaline yol açacaktır (Yeniçeri & Avcı, 2021:325).

Vergilendirmede siyasi gücün keyfi uygulamaları kurallarda istikrar ilkesine zarar vermektedir. Vergi afları ile vergilerin kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılması zarar verici uygulamalardan biridir. Kurallarda istikrarın olması halinde birey kendini güven içinde hissedecektir (Aktan, 2017:83).

Hukuki güvenlik ilkesi, belirlilik, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkelerini kapsamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi gereğı vergi kanunlarının geriye yürümesi mümkün değildir. Daha sonra çıkarılacak bir kanun ile bireyin vergi yükünün geçmişe etkili şekilde arttırılması, hukuka güvenin sarsılmasına neden olacak, istikrarın bozulmasına, bireyin gelecek için plan yaparken vergi kanunlarına dayanmasına engel olacaktır (Yılmaz, 2017:283).

Vergi afları her ne kadar vergiye uyumsuz bireyin lehine uygulamalar olsa da vergi ödevine uyan bireyler açısından eşitsizlik yaratmaktadır. Nitekim, aynı durumda olan bireylerin kanun önünde hak ve yükümlülükler açısından eşit olması eşitlik ilkesinin gereğidir (Kumrulu, 1979:156).

Vergi yükünün ağırlaşmasına neden olacak hükümlerin geçmişe etki etmesinin yanında, lehe olan hükümlerin aynı durumdaki her bireye ve her konuya uygulanması açısından geçmişe yürütülememesi hukuki güvenlik ilkesinin ihlali sonucunu doğurmaktadır (Karakoç, 2013:1293-1294).

Vergi afları, lehe olan hükümlerin geçmişe yürütülmesi açısından herkes tarafından yararlanılabilecek uygulamalar değildir. Vergi ödevini yerine getiren mükellefin, vergi ödevini yerine getirmeyen karşısında dezavantajlı hale gelmesi onun hukuki güvenlik ilkesine inancını sarsacaktır (Yılmaz, 2017:284).

Vergi aflarına çok sık başvurulması, ekonomik kriz, durgunluk gibi zorlayıcı sebepler olmadıkça vergi affı çıkarılması belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelenmesi sonucunu doğuracak ve birey üzerinde olumsuz sonuçlara neden olacaktır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Devlete duyulan ihtiyaç varlık gerekçeleri içerisinde yer almaktadır. Özellikle, kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması, ekonomik istikrarsızlıklarla mücadele, ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirme ile gelir dağılımında adaleti sağlamak, devletin temel gerekçeleri olarak nitelendirilmektedir. Bu gerekçelerin ortak yönü ise toplumsal faydayı ve ihtiyaçları sağlamak olarak ifade edilmektedir. Bu kapsam doğrultusunda, devletin topluma sunduğu hizmetler kamu hizmeti ve kamu hizmetlerinin parasal ifadesi ise kamu harcaması olarak tanımlanmaktadır. Devletin, toplumsal faydayı ve ihtiyaçları sağlamaya yönelik yapacağı ya da yerine getireceği ya da sunacağı kamu hizmetleri için toplumun ürettiği kaynağa bir diğer ifadeyle kamusal finansmana ihtiyacı bulunmaktadır.

Kamusal finansman olarak nitelendirilen vergiler, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan, toplumun ürettiği en önemli gelir kaynağıdır. Verginin önceden belirlenmiş ve herkes tarafından bilinebilen kurallar ve uygulamalara tabi olması, bunların da kanunlar vasıtasıyla yerine getirilmesi vergi kavramının hukuki bir anlam taşıdığını da göstermektedir.

Demokrasi anlayışının gelişmeye başladığı ve buna paralel bir şekilde devlet anlayışının ortaya çıkmaya başladığı 18. Yüzyıldan itibaren vergilendirme yetkisi, egemenliğin kaynağı olan toplum adına devletler aracılığı ile belli anayasal ve yasal kurallar çerçevesinde kullanılmaya başlanmıştır. Devlet tarafından kullanılan vergilendirme yetkisi, kamunun toplumdaki aldığı egemenliği kullanma hakkı vasıtasıyla mali ve mali olmayan amaçları yerine getirebilmek için vergi geliri elde etmesini sağlayan hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır.

Devleti diğer güçlerden ayıran özelliği, egemenlik gücüdür. Devlet, egemenlik gücünü ülkede ikamet eden kişilere yönelik emretme ve zorlama şeklinde ortaya koymaktadır. Bu husus ise devlet ve vergi mükellefleri arasında, vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucunda hukuki bir ilişkinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

1982 Anayasası'nın 6. maddesi; *"..Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir. Türk Milleti, egemenliğini Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle*

kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir suretle hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz...” hükmüne yer vermiştir. Söz konusu madde gereğince, egemenliğin milletin iradesinden doğduğunu ve özünde vergilendirme yetkisinin de buradan kaynaklandığını söylemek mümkündür.

Monarşik yönetim şeklinden halkın kendini yönetecek temsilcileri seçtiği yönetim şekli olan cumhuriyete geçilmesiyle, vergilendirmenin yasama gücü tarafından yapılması anayasalarda yer almıştır. Vergilendirme yetkisi, her ne kadar devletin egemenlik gücünden kaynaklansa da sınırsız değildir. Çünkü vergilendirme yetkisi kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale anlamına gelmektedir. Temel hak ve özgürlükler anayasalarla güvence altına alınmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin dayanağı anayasadır. Bu nedenledir ki, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken anayasal ilkelere uygun davranması gereklidir. Anayasal ilkeler, diğer tüm hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da önemli bir yere sahiptir. Vergilendirme yetkisinin esas kullanım amacının kamu harcamalarını finanse etmek olması ile birlikte temel hak ve özgürlükler ile malvarlığı alanlarına etkisi söz konusudur. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin anayasanın temel ilkeleri ile sınırlandırılmasıyla bunlar güvence altına alınmaktadır.

Hukuk devleti ilkesi anlayışının benimsendiği devletlerde anayasaya uygunluk bir zorunluluktur. Hukuk devleti ilkesinin en önemli sonucu toplumda oluşacak kargaşayı önlemesidir. Hukuk devleti ilkesiyle devletler, hukuk normlarına uygun davranmak zorunda kalmaktadır. İdari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunu sağlamanın yolu ise, yargı denetimi kuralının geçerli olmasıdır.

Vergilendirmede adalet ve hakkaniyetin sağlanmasının temeli, anayasalarda yer alan hukuk ve sosyal devlet ilkeleri olarak değerlendirilmektedir. Her iki ilke kapsamında, vatandaşların temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında kamu yararı ön planda olan unsurdur. Hukuk devleti ilkesinin temel öğelerinden bir tanesi de hukuki güvenlik ilkesi olarak değerlendirilmektedir. Hukuki güvenlik ilkesinin işlerliğinin temelinde, bireylerden önce devletin belirlenen kurallara uyması gereğidir. Bu koşul, hukuki güvenlik ilkesi ve hukuk devleti ilkesi arasındaki bağı da ortaya koymaktadır.

Dolayısıyla, devlet vergilendirme yetkisini kullanırken belirlemiş olduğu tüm kurallara kendisi de uymak zorundadır. Temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları aracılığıyla sınırlandırılmasında aşırıya kaçılması söz konusu temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyecektir. Buradan hareketle, oluşturulan çalışmanın amacı, Hukuk devleti ilkesinin en önemli görünümü olarak ifade edilen *hukuki güvenlik ilkesi ve vergilemeye etkisi* olarak belirlenmiştir.

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri ve böylece tutum ve davranışlarını düzenlemeleri anlamına gelmektedir. Devletin vergilendirme yetkisiyle, kişilerin hak ve özgürlüklerine yönelttiği müdahaleler hukuki güvenlik ilkesiyle önceden tahmin edilebilecek ve buna göre ayarlamalar yapılabilecektir.

Bir hukuk devletinde hukuk kurallarının önceden bilinebilir olması, kişilerin uymak zorunda oldukları ve kendilerine uygulanacak olan kuralları bilecek durumda olmaları bir zorunluluktur. Hukuk kurallarının önceden belirlenmiş ve kesin olması, hukuk kurallarına uyulmadığı takdirde herkes tarafından bilinebilir olması, hukuk kurallarının kalıcı nitelikte olması anayasal bir ilke olan hukuk devleti ilkesinin tesisinde büyük bir öneme sahiptir.

Bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilebilir olması, hareketlerini bu açıdan düzenleyebilmeleri hukuki güvenlik ilkesinin sonucudur. Hukuki güvenlik ilkesinin hayata geçirilmesinde en önemli şart, devletin hukuk kuralları kapsamında oluşturduğu mevzuata aykırı hareket etmemesi olarak ifade edilmektedir. Konu itibarıyla vergilerin kanuniliği ilkesinin mutlaka geçerli olması kaçınılmazdır.

Hukuki güvenlik ilkesi kavramının yerine hukuki güvenlik, hukuk güvenliği, hukuki kesinlik, hukuki belirlilik kavramları da kullanılmaktadır. Uygulamada çoğunlukla, hukuki güvenlik teriminin tercih edildiği görülmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin temelini oluşturduğu gibi vergi hukukunun da ayrılmaz bir parçasıdır. Devletin vergilendirme yetkisiyle kişilerin hak ve özgürlüklerine yönelttiği müdahaleler hukuki güvenlik ilkesiyle önceden tahmin edilebilecek ve buna göre ayarlamalar yapılabilecektir.

Tüm bu açıklamaların önemi doğrultusunda çalışma iki bölümden oluşturulmuştur. İlk bölümde, kavramsal olarak vergi ve vergilendirme yetkisi ele alınmıştır. İkinci bölümde, Hukuki güvenlik ilkesi ve unsurları olarak adlandırılan bazı alt ilkeleri ele alınmıştır. Bu alt ilkeler, belirlilik ilkesi, geçmişe etki yasağı ile yorum ve kıyas yasağı biçiminde sıralanmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkeleri ihlallerine yönelik AYM'nin kararları, idarenin takdir yetki kullanımı sınırlarının aşılması ve vergi afları uygulamaları, çalışmanın odak noktası olan hukuki güvenlik ve alt ilkelerini zedeleyici hususlara örneklerdir. Söz konusu örneklere, çalışmanın son kısmında yer verilmiş ve değerlendirilmiştir.

Dünya tarihi incelendiğinde, demokratikleşme yolunda atılan ilk adımlar, yönetenlerin ve iktidarların mali güçlerinin sınırlandırılması biçiminde olmuştur. Bu açıdan önemli olan vergilendirme yetkisinin kullanım şeklidir. Devlet bu yetkiyi anayasal sınırlar çerçevesinde ve keyfiyete imkân vermeyecek biçimde kullanmalıdır. Aksi halde, ağır vergi yükleri ve adaletsiz uygulamalar, geçmişte vergiye karşı yapılan direniş hareketlerinde olduğu gibi, bireylerin tepkilerine ve toplumsal tepkiye dönüşebilecektir. Daha da önemlisi, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerinin ihlali söz konusu olacaktır ki, demokrasiyi ve hukukun üstünlüğünü benimsemiş ülkelerde bu durumun kabul edilebilir olması düşünülemez.

Sonuç itibarıyla, vergilemeye etki bakımından hukuki güvenlik ilkesi gerek mükellef gerekse de vergi idaresi açısından vazgeçilemez hukuk devleti ilkesinin bütünüleyicisi niteliğindedir. Türkiye'de bu ilkeye yönelik bir takım zedeleyici işlemler ya da eylemler, mükelleflerin mali uyumunu, bir diğer ifadeyle vergiye bakış açısını, olumsuz etkilemekte, devlete karşı güven bağının sorgulanmasına yol açmakta ve vergi kayıp ve kaçaklarını da artırmaktadır. Aynı şekilde, vergi idaresi açısından konu değerlendirildiğinde, toplumsal faydayı sağlamaya yönelik sunulması gereken kamu hizmetlerinin finansal kaynağı azalırken, egemen güç devletin vergilemeye yönelik hükümranlık hakkının gerçekleşmemesi sorununu ortaya çıkartmaktadır. Bu sorunların giderilmesine yönelik olarak bütüncül bakış açısıyla vergi sisteminin ve mevzuatının gözden geçirilmesi, vergi kanunlarının sınırlarının belirli olması gerekmektedir. Bunun için hukuki düzenlemenin anlaşılır, çelişkisiz, sınırları keskin çizilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, belirliliğin ihlal edilmemesi için kanunların detaylarıyla yazılması gerekir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (1999). *Kamu Maliyesi* (7. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akşin, S. (1992). Sened-i İttifak İle Manga Carta'nın Karşılaştırılması. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 16(27), 115-123.
- Aktan, C. C. (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 101-116.
- Aktan, C. C., & Gencel, U. (2003). Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 01-21.
- Aktan, C. C., Başaran, D., & Saraç, Ö. (2019). Hak ve Özgürlük Bildirgelerinde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması. C. C. Aktan (Dü.) içinde, *Anayasal Vergi Hukuku: Vergileme Yetkisinin Meşruiyeti ve Sınırları* (s. 49-78). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Akyazan, A. E. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(81), 247-276.
- Akyol Bulut, Ö. (2020). *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Mükellef Hakları, Başvuru Süreci ve Kararların Analizi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altay, A. (2016). *Kamu Maliyesi Teorisi Gelişim Kapsamı* (2. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Altay, Ö. (2021). Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa'ya Uygunluğu. *Anayasa Yargısı*, 38(1), 285-316.
- Arıkan, A. (2022). *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Arıkan, Z. (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları(Türkiye Analizi)*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arıkan, Z. (1997). Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*(37), 269-281.
- Arıkan, Z., & Yurtsever, H. (2004). Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I. *Yaklaşım Dergisi*(136), 59-64.
- Armağan, S. (2001). Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi. *Anayasa Yargısı*, 17(1), 347-363.

- Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(42), 67-93.
- Ay, H., & Haydanlı, M. L. (2017). Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 136-153.
- Ayaz, G. (1996). Vergilerin Yasallığı İlkesi Ve Anayasa Mahkemesi Kararları. *Vergi Dünyası*(181), 60-68.
- Başel, E. (2021). Egemenliğin Mali Yönü Olarak Farklı Açılardan Vergilendirme Yetkisi. *Ankara Barosu Dergisi*, 79(2), 43-80.
- Batun, M. (2012). *Vergi Hukukunda Yorum ve İspat*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayer, Ç. (2019). *Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Hürriyetlerle İlişkisi*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayraklı, H. H., & Odabaş, H. (2000). Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 141-156.
- Biniş, M. (2015). Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muafılığı. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 52-63.
- Bozdoğan, D., & İlk, E. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 4(2), 28-38.
- Budak, T., & Yakar, S. (2007). Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 133-144.
- Buyrukoğlu, S., & Buzkiran, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2077-2091.
- Buyrukoğlu, S., & Güler, A. (2011). AB Ülkelerinde ve ABD'de Vergileme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2), 143-154.
- Canbay, T., & Akyol, Ö. (2014). Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı. T. Canbay, Ö. Akyol, R. G. Mıynat, B. Kovancılar, T. Canbay, & S. Cura (Dü) içinde, *Prof. Dr. Naci Birol MUTER'e Armağan* (s. 69-84). Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Basımevi.

- Canyaş, O., & Seçilmiş, İ. E. (2013). Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 301-315.
- Cenkeri, E. (2010). Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 193-206.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağan, N. (1984). Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1, 171-182.
- Çaptuğ, M. (2021). Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*(17), 133-160.
- Çelebican, Ö. K. (2015). *Roma Hukuku Yeni Medeni Kanun'a Uyarlanmış* (17. b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Çelik, M. (2020). Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Güvenlik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi. *Akademik Bakış Dergisi*(76), 14-34.
- Çelik, N. K. (2013). İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1-2), 141-161.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), 171-187.
- Çiçek, H. G., & Sayın, S. M. (2013). Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme. *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, 32(2), 141-169.
- Çomaklı, Ş. E., & Gödekli, M. (2011). *Vergilemede Anayasal Prensipler*. Erzurum: Savaş Kitap ve Yayınevi.
- Demir, İ. C., & Gülten, Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269-286.
- Demirkol, K. (2017). Tanzimat Fermanı Bağlamında İspenç Vergisi. *Türk Dünyası Araştırmaları*, 117(231), 167-182.
- Diril, F., & Arat, M. (2015). Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış: Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22(1), 113-138.

- Doğan, B., Geyik, A. F., & Bozkurt, E. E. (2021). Kanun Hükmünde Kararnameler ile Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Karşılaştırılması. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(4), 1687-1721.
- Doğrusöz, M. E., & Kaplan, N. F. (2018). Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler. *Journal of Strategic Research in Social Science*, 4(4), 41-52.
- Durdu, M. (2019). Anayasalarımızda Yer alan İktisadi Hükümlerin Hukuki Çerçevesi. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), 111-134.
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(164), 99-119.
- Erdem, A. (2023). Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanının Vergi İle İlgili Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi Üzerine Bir İnceleme. *Karatekin Hukuk Dergisi*, 1(2), 93-128.
- Erdem, İ. A. (2016). Vergi Hukukunda Hakimin Hukuk Yaratması: Boşluk Doldurma. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1(2), 01-26.
- Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi* (14. b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erdoğan, M. (2017). *Anayasal Demokrasi* (13. b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Erginay, A. (1990). *Kamu Maliyesi* (13. b.). Ankara: Savaş Yayınları.
- Erginay, A. (1992). *Kamu Maliyesi* (14. b.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Erkin, G. (2013). Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8, 1111-1153.
- Gerçek, A. (2010). Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu. *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, 29(2), 23-50.
- Gerçek, A., & Bakar, F. (2017). Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(1), 07-26.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U., & Asa, S. (2014). Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 81-130.
- Giray, F. (2018). *Maliye Tarihi* (7. b.). Bursa: Dora Yayınları.
- Gök, A. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1), 143-163.
- Günday, M. (1999). *İdare Hukuk* (4. b.). Ankara: İmaj Yayıncılık.

- Güner, K. C., & Kargı, V. (2021). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlali ve Yargı Yolu. *Maliye Çalışmaları Dergisi*(66), 77-106.
- Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Gürdal, T., & Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(2), 205-226.
- Hepaksaz, E., & Avcı, O. (2021). Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22(2), 250-275.
- Kalabalık, H. (1997). İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(1), 172-211.
- Karakoç, Y. (1996). Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 13, 249-373.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Kargı, V. (2017). Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Adalet. *Journal of Awareness*, 2(3), 59-70.
- Kartalci, K., & Doğan, M. (2013). Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı. *Social Sciences*, 8(3), 116-132.
- Keskin, E., & Özcan, P. M. (2021). Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 6(1), 137-158.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye'de Vergi Adaleti. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*(66), 396-411.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar* (20. b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Koyuncu, C. (2016). *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Köküsarı, İ. (2015). *Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Kumrulu, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1), 147-162.
- Kurt, S. (2023). Vergi Aflarının Mükellef Üzerindeki Etkileri. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1), 01-08.

- Mıynat, M., & Tunçay, B. (2014). Osmanlı'dan Cumhuriyete Vergileme Anlayışındaki Değişim. R. Gökbunar, M. Mıynat, B. Kovancılar, T. Canbay, & S. Cura (Dü) içinde, *Prof. Dr. Naci Birol Mute'e Armağan* (s. 39-54). Manisa: MCBÜ Rektörlük Basımevi.
- Muter, N. B., Çelebi, A. K., & Sakınç, S. (2016). *Kamu Maliyesi* (5. b.). Manisa: Emek Matbaası.
- Mutluer, M. K., Kesik, A., & Öner, E. (2016). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi* (4. b.). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Narter, R., & Sarıcaoğlu, E. (2016). Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1(1), 119-136.
- Oktar, S. A. (2016). *Vergi Hukuku* (11. b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku* (27. b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbudun, E. (1990). *Türk Anayasa Hukuku* (2. b.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özdemir, H. (2018). *100 Soruda Hükümet Sistemleri*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Özman, M. A. (1964). Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21(1), 53-121.
- Öztürk, M. V. (2014). Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4815-4841.
- Pehlivan, O. (2017). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Saraçoğlu, F. (2003). Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(3), 175-189.
- Saraçoğlu, F. & Pürsünlerli, E.Ç. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Savaş, A. (2009). İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri. *Vergi Dünyası*(335), 179-188.
- Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi* (4. b.). (S. Turhan, Çev.) İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Seçkin, S., & Üstün, G. (2015). İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2), 509-534.

- Sirkeci, O., & Abdula, M. S. (2015). Ortadoğu uygarlıklarında vergi uygulamaları. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), 1239-1252.
- Şahan, Ö. (2019). Cumhurbaşkanı'nın Vergi İle İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(2), 693-711.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası* (4. b.). Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Şenyüz, D. (2005). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şişman, G. (2009). Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 31-48.
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (1969, Nisan 29). *Kararlar Bilgi Bankası*. Mart 18, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: file:///C:/Users/Serkan/Downloads/1969-23-nrm.pdf adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (1970, Mart 24). *Kararlar Bilgi Bankası*. Şubat 25, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1970/16?EsasNo=1969%2F65> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (1989, Kasım 07). *Karar Bilgi Bankası*. Mart 17, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1989/42?KararNo=1989%2F42> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (1989, Kasım 7). *Kararlar Bilgi Bankası*. Temmuz 25, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1989-42-nrm.pdf> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (1991, Aralık 12). *Kararlar Bilgi Bankası*. Şubat 8, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1991/43?EsasNo=1991%2F7> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (1993, Haziran 24). *Kararlar Bilgi Bankası*. Temmuz 20, 2022 tarihinde Anayasa Mahkemesi:

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1993/23?EsasNo=1992%2F29> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (1995, Temmuz 18). *Kararlar Bilgi Bankası*. Şubat 17, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1995/35?EsasNo=1995%2F7> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (1995, Eylül 28). *Kararlar Bilgi Bankası*. Şubat 17, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1995/52?EsasNo=1995%2F24> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2003, Ocak 16). *Kararlar Bilgi Bankası*. Nisan 13, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2003/3?EsasNo=2001%2F36> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2003, Ocak 16). *Kararlar Bilgi Bankası*. Nisan 13, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2003/3?EsasNo=2001%2F36> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2004, Temmuz 15). *Kararlar Bilgi Bankası*. Ocak 18, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/101?EsasNo=2003%2F33> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2004, Temmuz 15). *Kararlar Bilgi Bankası*. Nisan 28, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/101?EsasNo=2003%2F33> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2005, Ocak 6). *Kararlar Bilgi Bankası*. Kasım 14, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2005/3?EsasNo=2001%2F379> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2006, Mayıs 4). *Kararlar Bilgi Bankası*. Nisan 13, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2006/54?EsasNo=2006%2F64> adresinden alındı

- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2007, Kasım 30). *Kararlar Bilgi Bankası*. Haziran 28, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2007/91?KararNo=2007%2F91> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2008, Mart 20). *Kararlar Bilgi Bankası*. Mart 27, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2008/83?EsasNo=2004%2F94> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2009, Ekim 15). *Kararlar Bilgi Bankası*. Haziran 18, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2009/145?EsasNo=2006%2F119> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2009, Ekim 15). *Kararlar Bilgi Bankası*. Haziran 15, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2009/146?KararNo=2009%2F146> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2011, 12 22). *Kararlar Bilgi Bankası*. Haziran 24, 2023 tarihinde T.C. Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/172?KararNo=2011%2F172> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2011, Ocak 20). *Kararlar Bilgi Bankası*. Ağustos 25, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/24?EsasNo=2009%2F65> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2011, Kasım 17). *Kararlar Bilgi Bankası*. Ağustos 22, 2022 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/153?KararNo=2011%2F153> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2013a, Aralık 19). *Kararlar Bilgi Bankası*. Aralık 15, 2022 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/817> adresinden alındı
- T.C. Anayasa Mahkemesi. (2013b, Haziran 18). *Kararlar Bilgi Bankası*. Ekim 10, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi:

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/77?EsasNo=2013%2F71> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2013c, 12 26). *Kararlar Bilgi Bankası*. Ağustos 15, 2022 tarihinde T. C. Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/164?KararNo=2013%2F164> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2014, 11 12). *Kararlar Bilgi Bankası*. Mart 24, 2023 tarihinde T.C. Anayasa Mahkemesi: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6192> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2016, Nisan 7). *Kararlar Bilgi Bankası*. Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2016-27-nrm.pdf> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2017, 12 21). *Kararlar Bilgi Bankası*. Mart 24, 2023 tarihinde T.C. Anayasa Mahkemesi: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=2267> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2017, Ekim 26). *Kararlar Bilgi Bankası*. Eylül 18, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13518> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2023, Mayıs 18). *Kararlar Bilgi Bankası*. Haziran 28, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/98?KararNo=2023%2F98> adresinden alındı

T.C. Anayasa Mahkemesi. (2023, Temmuz 26). *Kararlar Bilgi Bankası*. Ağustos 16, 2023 tarihinde Anayasa Mahkemesi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/142?EsasNo=2023%2F36> adresinden alındı

T.C. Danıştay Başkanlığı. (2008, Nisan 18). *Danıştay Başkanlığı Karar Arama*. Mart 20, 2023 tarihinde Danıştay Başkanlığı: <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18317300&arananKelime=Vergi%20Dava%20Daireleri%20Kurulu,2007/49> adresinden alındı

Tanilli, S. (1976). *Anayasalar ve Siyasal Belgeler*. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası.

- Taylar, Y. (2007). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi. *Vergi Dünyası*(307), 196-214.
- Tekbaş, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı SGB Yayını.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Tekin, A., & Avşar, G. C. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(5), 506-518.
- Tekin, A. S. (2019). Klasik Dönem Osmanlı Devleti İktisadi ve İçtimai Düzendeki Vergi Sistemi. *Akademik Tarih ve Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 51-71.
- Tekin, A., & Gümüş, Ö. (2014). 1924 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(39), 243-258.
- Tetik, A. T. (2017). Hukuk Devleti İlkesi Bağlamında Takdir Yetkisi ve Yerindelik Denetimi İlişkisi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(2), 249-276.
- Toprak, E., & Armağan, R. (2018). Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22(1), 145-169.
- Tosuner, M., & İnneci, A. (2018). Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 01-15.
- Tosuner, M., & Öz, E. (2004). Vergilemede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu. *Vergi Dünyası*, 16, 4815-4841.
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türkkan, H. (2018). Osmanlı Devleti'nde Demokratikleşme ve Kanun-ı Esasi'nin Demokratik Hüviyeti. *VAKANÜVİS- Uluslararası Tarih Araştırmaları Dergisi*, 3, 364-379.
- Uluatam, Ö., & Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku* (4. b.). Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Uslu, H. (2021). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yerinin Anayasa Mahkemesi Karar Örnekleri ile Analizi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 11(3), 1487-1505.

- Üstün, Ü. S. (2003). Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 251-271.
- Üstün, Ü. S. (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 217-285.
- Üyümez, M. E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.
- Yakar, S., & Budak, T. (2013). Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: "Sıfır Oran"ın Anlamı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(1), 399-426.
- Yaldız, Ç. (2020). Özelgelerin Hukuki Mahiyeti. *Kesit Akademi Dergisi*, 6(23), 317-328.
- Yapar, B. K. (2022). Vergilendirmede Açıklık İlkesi: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir Değerlendirme. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 207-216.
- Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*(379), 175-187.
- Yeniçeri, H., & Avcı, O. (2021). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 12(29), 317-329.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 263-300.
- Yılmaz, S. (2019). *Türkiye'de Vergi Affı Uygulamaları ve Kuşakların Bakış Açısı Nicel Bir Araştırma*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yılmaz, S., & Paçacı, İ. (2019). Türkiye'de Sosya Devlet İlkesi ve Engellilere Yönelik Yayıncılık. *Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Akademik Dergisi*(3), 43-68.
- Yüzbaşıoğlu, N. (1993). *Türk Anayasa Yargısında Anayasa Bloku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.