

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-917211

Araştırma Makalesi / Research Article

Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlâli ve Yargı Yolu

Jurisdiction and Violation of Fundamental Rights and Freedoms by The Taxation Authority

Kerem Can GÜNER¹ , Veli KARGI² 



¹Doktora Öğrencisi, Mersin Üniversitesi
Maliye Anabilim Dalı, Göç İdaresi Genel
Müdürlüğü, Mersin, Türkiye

²Prof. Dr., Mersin Üniversitesi Maliye Anabilim
Dalı Mersin, Türkiye

ORCID: K.C.G. 0000-0003-4148-6150;
V.K. 0000-0002-2306-6075

Corresponding author:

Kerem Can GÜNER,
Mersin Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, Göç
İdaresi Genel Müdürlüğü, Mersin, Türkiye
E-mail: kc199121@gmail.com

Submitted: 16.04.2021

Revision Requested: 27.05.2021

Last Revision Received: 28.08.2021

Accepted: 08.09.2021

Citation: Guner, K. C., & Kargi, V. (2021).
Vergilendirme yetkisinin temel hak ve
özgürlükleri ihlâli ve yargı yolu. *Maliye
Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance
Studies*, 66, 77-106.
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-917211>

öz

Devlet, ortak kamu ihtiyaçlarını belirli kurallar çerçevesi kapsamında karşılamak amacıyla ortaya çıkmış hem ekonomik hem de sosyal anlamda büyük öneme sahip bir tüzel varlık olarak tanımlanabilir. Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik gücünün mali alana yansımaları olarak nitelendirilmekle birlikte bu yetki sınırsız olmayıp yükümlülerin hangi ölçüler kapsamında vergilendirileceğini belirleyen sınırlı bir yetki olarak nitelendirilebilir. Vergilendirme yetkisinin çerçevesi çeşitli ulusların çağlar boyunca süren hak ve demokrasi mücadelesi neticesinde üzerinde ortak kabule ulaşılan birtakım anayasal ilkeler dâhilinde sınırlandırılmıştır. Dolaylı gözlem yönteminin kullanıldığı çalışmamızda öncelikle vergilendirme yetkisinin tarihsel süreci ve ülkemizdeki gelişimi, ifade ettiği anlam ve bağlı olduğu anayasal ilkeler detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Son olarak vergilendirme yetkisinin anayasada belirtilen vergilendirme ilkelerine uygunsuz biçimde kullanımı ve bireysel hak kayıpları gibi durumlarda izlenecek hukuksal süreç açıklanmış ve vergilendirme yetkisinin uygunsuz kullanımına dair hem ülkemiz hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini kabul etmiş olan ülkelerdeki dava ve karar örnekleri detaylı bir biçimde ele alınmıştır. Yargılamaya konu olan somut olaylar incelenmiş vergilendirme yetkisinin kullanım sınırlarını belirleyen anayasal ilkeler ve kanunlara rağmen pek çok temel hak ihlali durumunun söz konusu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Söz konusu temel hak ve özgürlük ihlallerinin engellenebilmesi adına öneri ve tavsiyelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergilendirme Yetkisi, Anayasal İlkeler, Vergilendirme İlkeleri, Vergilendirme Süreci Davaları

ABSTRACT

Although in the financial area, the taxation authority is defined as the reflection of the state's sovereign power, its authority is not unlimited; rather it is a limited authority that determines the extent of taxation. The taxation authority's framework is bound by the larger framework of constitutional principles on which common acceptance has been



reached as a result of various nations' long struggles for rights and democracy. First, the study explains in detail our country's historical process of taxation development and authority, its meaning, and its related constitutional principles. Next, the study details the legal process in such cases as improper use of the taxation authority, taxation principles specified in the constitution, and the loss of individual rights. Finally, the study discusses examples of cases and decisions regarding improper use of taxation authority, both in our country and in countries that have accepted the European Convention on Human Rights. Recommendations are made to prevent violations of rights.

Keywords: Tax, Taxation Power, Constitutional Principles, Taxation Principles, Taxation Process Case

EXTENDED ABSTRACT

The state can be defined as an institution of great economic and social importance, having emerged to meet common public needs within certain rules. The concept of state and taxation authority has reached meanings now accepted after many historical processes, many of them especially painful. Almost all Western countries have experienced years of upheaval and conflict in order to limit the authority's taxation power. The Magna Carta Libertatum, adopted by England's King John in 1215, was the first step in formation of limits of the taxation authority adopted by almost all states, as a result of the 1689 "Bill of Rights" in Britain and in the American colonies' struggle against the British state. As a result, conditions under which citizens would be taxed were left to various public councils that could be considered the period's legislature, and thus the first taxation authority limits were established. In line with societies' democratic developments over time, the taxation authority has been subjected to a number of principles. First, the taxation authority is described as the reflection of the state's sovereign power in the financial area. However, this authority is not unlimited, but characterized as an authority within limits, i.e., a framework that determines dimensions of tax obligations. The taxation authority's framework is limited by a number of constitutional principles that have reached common acceptance due to various nations' centuries-long struggles for rights and democracy. In legal terms, then, an administration's arbitrary and excessive use of taxation authority is prevented through constitutional principles adopted by almost every country with the modern rule of law. Thanks to the constitutional principles, taxpayers are prevented from being harmed by use of taxation authority and from suffering loss of rights. Although the limits of taxation authority and the constitutional principles to which it adheres contain some differences, according to countries' financial structures and governance, they are similarly accepted among countries that also accept the European Convention on Human Rights, and they continue to exist in their constitutions absolutely.

Although the taxation authority's boundaries are very clearly drawn and specified within a constitutional framework, excessive or illegal use of taxation authority during implementation means interference with individuals' fundamental rights and freedoms, especially revealing situations in which principles of taxation under a constitution are violated. Sometimes such interference is due to legal misinterpretation, and sometimes the administration wants to act as a legislature. Preventing these violations and connecting violations to individuals is a basic condition of the rule of law. Adjudication of rights and freedom violations arise in three ways: individual applications to the constitutional court against taxation procedures, applications to the European Court of Human Rights, and appeals and cancellation cases filed before the constitutional court against legislative and executive proceedings on the taxation process. In particular, the right of individual application to the constitutional court, which came into play with the constitutional amendment of 2010, is at an important point for reducing the number of cases filed against our country in the European Court of Human Rights and to increase the likelihood of a solution to such disputes through domestic legal means.

First in our study, the historical process of the taxation authority's development, its meaning, and the constitutional principles to which it is connected are explained in detail. Next, the legal process to be followed in the taxation authority's improper use, taxation principles specified in the constitution, and loss of individual rights are explained. Then, examples of cases and decisions on improper use of taxation authority, both in our country and in countries accepting the European Convention on Human Rights, are discussed in detail. Finally, recommendations are made to prevent violations of rights.

1. Giriş

Devlet, ortak kamu ihtiyaçlarını belirli kurallar çerçevesi kapsamında karşılamak amacıyla ortaya çıkmış hem ekonomik hem de sosyal anlamda büyük öneme sahip bir tüzel varlık olarak tanımlanabilir. Tarihsel süreç içerisinde devlet kavramı ve bu kavrama bakış açılarının değişmesi ile birlikte büyük öneme sahip vergilendirme yetkisi kavramı da bu değişimlerden etkilenecek toplumlar için çok önemli yere sahip bir kavram olarak günümüze ulaşmıştır. Ancak vergilendirme yetkisinin günümüzdeki anlamına erişmesi oldukça sancılı bir süreç olarak gerçekleşmiştir. Batı ülkelerin neredeyse tamamında otoritenin vergilendirme gücünün sınırlandırılması adına çağlar boyu devam eden ayaklanmalar ve çatışmalar yaşanmıştır. İngiliz kralı John'un 1215 yılında kabul ettiği Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) yine İngiltere'de 1689 yılında yayınlanan "Bill of Rights" (Haklar Bildirgesi) ve Amerika'da bulunan kolonilerin İngiliz devletine karşı vermiş oldukları mücadele neticesinde yayınlanan bağımsızlık bildirgesi bugün varlığını neredeyse tüm devletlerin kabul ettiği vergilendirme yetkisinin sınırlarının oluşumundaki ilk adımlar olarak örnek verilebilir. Tüm bunların sonucunda vergilerin hangi şartlarda mükelleflerin üzerine salınacağı o dönemin yasama organı olarak kabul edilebilecek olan çeşitli halk meclislerine bırakılmıştır ve ilk vergilendirme yetkisi sınırları konulmaya başlanmıştır. Zaman içerisinde toplumlarda yaşanan demokratik gelişmeler doğrultusunda otoritenin sahip olduğu vergilendirme yetkisi bir takım prensiplere tabi tutulmuştur. Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik gücünün mali alana yansımaları olarak nitelendirilmekle birlikte bu yetki sınırsız olmayıp yükümlülerin hangi ölçüler çerçevesinde vergilendirileceğini belirleyen bir sınıra yani çerçeveye sahip bir yetki olarak da nitelendirilebilir. Çağan, vergilendirme yetkisinin doğrudan bireylerin temel hak ve özgürlüklerine yönelik bir yetki olduğunu ifade ederek bu yetkinin sınırlarının temel hak ve özgürlüklerin sınırına ve özüne denk düştüğünü belirtmiştir (Çağan, 1982, s. 140). Bu kapsamda vergilendirme yetkisinin çerçevesi çeşitli ulusların çağlar boyunca süren hak ve demokrasi mücadelesi neticesinde üzerinde ortak kabule ulaşılan birtakım anayasal ilkeler dahilinde sınırlandırılmıştır. Bu sayede idarenin vergilendirme yetkisini hukuk zemini dışında kullanmasının hukuksal anlamda önüne geçilmektedir. Bu anayasal ilkeler günümüzde çağdaş hukuk devleti olarak kabul edilebilecek hemen her ülke tarafından benimsenmektedir. Bu anayasal ilkeler sayesinde idarenin vergilendirme yetkisi belirli bir çerçeve içerisine alınmakta vergi mükelleflerinin bu yetkinin kullanımından zarar görmeleri ve hak kayıplarına uğramaları engellenmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırları ve bağlı olduğu anayasal ilkeler ülkelerin mali yapılarına ve yönetim biçimlerine göre bazı farklılıklar içermekle birlikte, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini kabul eden ülkeler arasında daha benzer bir şekilde kabul edilmekte ve anayasalarında mutlak suretle yer alarak varlığını devam ettirmektedir.

Vergilendirme yetkisinin sınırlarının çok net bir şekilde çizilmiş ve anayasal bir çerçevede belirtilmiş olmasına rağmen uygulama esnasında vergilendirme yetkisinin pek çok şekilde ortaya çıkabilen hukuk dışı bir şekilde kullanılması bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale anlamına gelmekte ve özellikle anayasa kapsamında yer alan vergilendirme ilkelerinin ihlâl edildiği durumları ortaya çıkarmaktadır. Akdemir çalışmasında vergilendirme yetkisinin kullanım sürecinde temel hak ve özgürlükler bakımından ihlallerin sıklıkla mülkiyet, adil yargılanma ve yerleşme ve seyahat özgürlüğü haklarının ihlali şeklinde gerçekleşmekte olduğunu ifade etmiştir (Akdemir, 2014, s. 270-274). Bu tür vergilendirme yetkisinin aşılması ile oluşan bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale halleri bazen kanunların yanlış yorumlanmasından bazen de idarenin yasama organı gibi hareket etmek istemesinden kaynaklandığı söylenebilir. Ortaya çıkan bu hak ve özgürlük ihlallerinin önlenmesi ve yaşanan ihlallerin müeyyidelere bağlanması

hukuk devleti olmanın temel şartlarından biri olarak belirtilebilir. Hak ve özgürlük ihlalleri vergilendirme işlemlerine karşı ülkemiz nezdinde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurular ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvurular ve vergilendirme sürecine dair yasama ve yürütme işlemlerine karşı Anayasa Mahkemesi nezdinde başvuru itiraz yolu ve iptal davaları olmak üzere üç şekilde ortaya çıkmaktadır. Özellikle ülkemiz aleyhinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde açılan davaların sayısını azaltmak ve bu tür uyuşmazlıklara iç hukuk yolları ile çözüm bulma ihtimalini artırmak adına 2010 yılı anayasa değişikliği ile devreye giren Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı önemli bir noktada yer almaktadır. Bahse konu bu durumlar yargı mercilerinde konu edilmekte çözüme kavuşturulmaktadır.

Günümüzde bireylerin sahip oldukları temel hak ve özgürlüklerinin çerçevesinin belirlenmesi ve korunması ile ilgili çalışmalar yürütülmektedir. Bu temel hak ve özgürlüklere yönelik ihlallerin olduğu alanlardan biride kamu gücünün sahip olduğu vergilendirme yetkisi olarak ön plana çıkmaktadır. Bu sebepten kamu gücünün sahip olduğu vergilendirme yetkisinin sınırlarının çizilmesi bu sınırları oluşturan ilkelerin özümsemesi vergilendirme yetkisinin sebep olduğu farklı türden temel hak ve özgürlük ihlallerinin önlenmesi açısından önemlidir. Bu kapsamda daha önce yapılan çalışmalar arasında vergilendirme yetkisini ele alan çalışmalar mevcuttur. Ancak bu yetkinin kullanımı sürecinde oluşan temel hak ve özgürlük ihlalleri ile anayasal vergilendirme ilkelerinden sapmalar ve buna ilişkin somut olayları içeren yargı kararlarının yer aldığı çalışmaların eksik olduğu düşünülmektedir. Çalışmada, genel anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamı ifade edilmiş, bu yetkinin sınırlanması gerekliliği ve tabii olduğu anayasal ilkeler ile vergilendirme yetkisini kullanımı sürecinde anayasal ilkelerin sınırlarının aşılması neticesinde sebep olunan temel hak ve özgürlük ihlalleri ile bu ihlallere karşı başvurulabilecek farklı kanun yollarının toplu bir şekilde ifade edilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca bu farklı kanun yollarına ilişkin karar içeriklerine yer verilerek yargı mercilerinin konuya bakış açısı ifade edilmeye çalışılmış ve hak ihlallerinin önlenmesi noktasında önerilerde bulunulmuştur.

2. Vergilendirme Yetkisi

Vergileme yetkisi kısaca devletin ülkesi üzerinde egemenlik hakkını kullanarak kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla bireylere bir takım vergi ve ek mali yükümlülükler getirmesi olarak tanımlanabilir. Tanımlanan bu vergilendirme yetkisi devletin hem hukuki hem de fiili anlamda gücünü temsil etmektedir (Çağan, 1982, s. 3). Dar anlamda vergileme yetkisi yalnızca vergi koyma yetkisine karşılık gelirken, geniş anlamda ise vergi ve diğer ek mali yükümlülüklerin tamamını kapsamaktadır (Doğrusöz ve Kaplan, 2018, s. 42). Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik yetkisinden kaynaklı bir yetki olmakla birlikte devlet bu egemenliği sürdürmek için düzenli gelir kaynaklarına gereksinim duymaktadır. Dolayısıyla devlet, anayasa ile kendisine verilen kamusal görevleri yerine getirmek için bu vergilendirme yetkisini kullanarak kaynak elde etmektedir (Çağan, 1982, s. 4).

Bu yetki çok eski zamanlara kadar uzanmakta olup gelişimini tam manasıyla anlayabilmek için oldukça geriye gitmek gerekir. Vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımını önleyebilmek için sınırlandırılması hadisesi otoriteler ile yükümlüler arasındaki uzun zaman süren mücadeleler sonucunda gerçekleşebilmiştir. 1215 yılı İngiltere' sinde büyük özgürlük fermanının "Magna Carta Libertatum" yayımlanması ile birlikte kralın vergi koyma yetkisi din adamları ve soylular lehine sınırlandırılmıştır. Ardından yine İngiltere'de yayımlanan "Haklar Bildirgesi" ve Fransa ve Amerika' da yaşanan gelişmeler ile kanunsuz vergi olmaz ilkesi batı ülkelerinin anayasalarına iyiden iyiye yerleşmeye başlamıştır. Özellikle Fransız ihtilaline detaylı bakıldığında hukuki ve

ekonomik sıkıntılara ek olarak iktidarın adaletsiz vergilendirme politikalarının da arka planda yer alan sebeplerden biri olduğu görülebilir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1992, s. 41-42). Bu doğrultuda ihtilâl sonrası imzalanan Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nde vergilendirme yetkisinin kullanımında adalet, kanunilik ve eşitlik ilkelerinin yer aldığı görülmektedir (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır ve Asa, 2014, s. 86). Osmanlı Devleti'nde ise senedi ittifak ile padişahın vergileme yetkisi ayan sınıfı lehine sınırlandırılmıştır. Ardından Kanun-u Esasi ile kanuna dayanmaksızın vergi ve mali yükümlülük getirilmesi yasaklanmıştır (Kargı, 2017, s. 62).

2.1. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

2.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Osmanlı Devleti'nde padişahın hanedanlıktan gelen yetkisinin yanında halifelik yetkisinin de bulunuyor olması ona vergilendirme ile ilgili çok geniş yetkiler sağlamıştır. Padişah dini temelli şer-i vergilerin yanı sıra örf-i vergiler koymakta, karşılaşılan olağanüstü durumlarda ise "Avarız-ı Divaniye" olarak isimlendirilen olağanüstü durum vergileri de bulunmaktaydı. Osmanlı Devleti'nde vergilerin bir bölümü tımar sistemi olarak isimlendirilen sistem ile toplanmaktaydı. Bu sistem gereği vergi yükümlüsü olan halk devlete ödemesi gereken vergileri tımar sahibi olarak isimlendirilen imtiyaz sahiplerine vermekte, tımar sahipleri ise bunun karşılığında kendilerine bırakılan vergi bölgesinin büyüklüğüne orantılı bir sayıda ordu için asker yetiştirmektedir. Bunun dışındaki vergiler ise iltizam sistemi kapsamında mültezim denilen imtiyaz sahipleri eliyle toplanmaktaydı. Mültezimler ilk zamanlarda faydalı olsalar da zaman geçtikçe halktan verebileceğinden fazlasını istemeye başlamış ve vergilendirme görevlerini suistimal etmişlerdir. Bunun üzerine halkı mültezimlerin zulmünden koruma amacıyla, halkın içinden seçilen ayanlar vergi tahsiline aracılık etmeye başlamışlardır. Ancak zaman içerisinde merkezi otoritenin gücünü kaybetmesiyle tıpkı mültezimler gibi ayanlar da halka zulmetmeye başlamışlardır (Akyazan, 2009, s. 3-4).

Islahat Fermanı'na kadar Osmanlı Devleti vergi sisteminde yapılan en önemli değişiklik tımar ve iltizam sisteminin kaldırıldığı Gülhane Hatt-ı Hümayunu olmuştur. Vergilendirme ilkelelerinin temelini atıldığı bir başka önemli belge de Islahat Fermanıdır. Bu fermanla vergilendirmede eşitlik ilkesine vurgu yapılmıştır (Gerçek ve ark., 2014, s. 88). 1856 yılında Islahat Fermanı ile Müslüman ve gayrimüslim halk arasındaki vergilendirme ayırımına son verilmiştir. Gayrimüslim halktan toplanan Cizye vergisi kaldırılmış onun yerine askerlik yapmamalarının karşılığında alınan bir bedel getirilmiştir.

1876 yılında kabul edilen Kanun-ı Esasi ile birlikte Meclis-i Umumi adında bir meclis kurulmuş ve özellikle vergilendirme alanı ile ilgili önemli değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklere göre vergiler halkın ödeme gücüne göre konulacak ve daha önceden kanunla öngörülmemiş herhangi bir vergi halktan istenmeyecektir. Bu noktada mali güce göre vergileme ve kanunilik ilkelerinin kabulü ve anayasa ile koruma altına alınmış olduğu söylenebilir (Mutlu, 2009, s. 144). Bu gelişmelerin ardından kısa bir süre sonra padişah meclisi kapatarak vergilendirme ile alakalı tüm yetkileri yine kendi elinde toplamıştır. 2. Meşrutiyetin ilanı ile anayasa yeniden yürürlüğe girerek vergilendirme ile ilgili belirlenen düzenlemeler yürürlüğe girebilmiştir. Ancak bu dönemler Osmanlı Devleti için iç ve dış borçların ödenemez bir noktaya geldiği dönemler olmuştur. Bu gelişmeler doğrultusunda devletin iflas etmesi ve borçlarını ödeyemez noktaya gelmesi ile birlikte devletin belirli gelir kaynakları doğrudan Galata Bankerlerine devredilmiştir. Daha sonrasında yayınlanan Muharrem Kararnamesi ile Duyun-u Umumi idaresi kurulmuş ve devletin vergi tahsilatı yetkisi bu idareye teslim edilmiştir. Vergilendirme yetkisi kaynağını doğrudan egemenlik

kavramından aldığına göre bu gelişme Osmanlı Devleti'nin egemenliğini yitirdiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. 1. Dünya Savaşı ile devlet bütçesinin de kullanımı kazanan devletlerin kontrolüne geçmiş ve mali bağımsızlık tamamıyla elden çıkmıştır.

Dünya savaşı sonrası kurtuluş savaşı döneminde Mustafa Kemal Atatürk yabancı devletlerin bu haklarını tanımayıp, Türk milleti adına vergilendirme yetkisini fiilen kullanmaya başlamıştır. 1920 yılında Meclisin toplanması ile vergilendirme yetkisi Türk Milleti adına yeniden Meclise geçmiştir. İlan edilen anayasa da içerisinde bulunan zor koşullar sebebiyle vergilendirme yetkisi ile ilgili herhangi bir yer almamasına rağmen meclisin tam yetkili olduğu ibaresi yer almıştır. Bu dönemde Başkomutanlık Kanunu ile meclise verilen yetkiler yine savaş şartları sebebiyle Mustafa Kemal Atatürk' e devredilmiştir. O da bu kanunun verdiği yetkiye dayanarak Ulusal Yükümlülük Emirlerini yayınlamış ve halka bir takım yükümlülükler getirilmiştir (Akyazan, 2009, s. 5).

2.1.2. Cumhuriyet Dönemi

Ülkemizde vergilendirme yetkisi önemli bir müessese olarak 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarının tamamında yer almıştır.

1924 Anayasasında vergi, halkın devlet giderleri için pay vermesi olarak tanımlanmıştır. 85. maddede vergiler ancak kanunla salınır ve alınır, ibaresiyle vergilendirme yetkisinin meclise tanındığı, meclisinde bu yetkisini kanun çıkararak kullanması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Ancak 1924 Anayasası döneminde 85. maddeye açıkça ihlâl oluşturan bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan ilki 1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu'dur. Bu kanunla bakanlar kuruluna ekonomik düzenlemeler ile ilgili çok geniş yetkiler tanınmıştır. 1940 tarihli ve 3780 sayılı Millî Koruma Kanunu' da yine 1567 sayılı kanun gibi ekonomi ile ilgili Bakanlar Kuruluna geniş yetkiler tanınmıştır (Akyazan, 2009, s. 5-10).

1942 tarihli ve 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanununda salınan varlık vergisinin oranı ve matrahını nasıl belirleneceği belirtilmemiş ve bu verginin miktarının saptanmasında yerel ölçekli kurulan komisyonlara oldukça geniş yetkiler verilmiştir. Bu durum yerel çapta keyfi uygulamalara neden olmuştur. Bu keyfi uygulamalar özellikle kanunun resmi gerekçesinin dışında uygulamada görülen din, dil ve ırk ayrımını içeren ve özellikle gayrimüslimlerin vergilendirilmesini esas alan bir takım gerekçeler barındırdığı ifade edilmektedir (Ökte, 1951, s. 48). Dahası bu verginin mükelleflerinin ödeyecekleri verginin miktarı ya da oranı kanunda belirtilmemiştir. Dolayısıyla Varlık vergisi 1924 Anayasası 85. madde de belirtilen kanunilik ilkesine açıkça ihlal oluşturmuştur. Bu gerekçe ile Varlık Vergisi 1944 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Kızılkaya, 2016, s. 91).

Varlık vergisinin aynı dönem içerisinde farklı ülkelerde örneklerine rastlanılabilecek vergilerden olduğu ifade edilebilir. Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi ülkeler servet sahiplerine varlık vergisi uygulayan ülkelere örnek olarak verilebilir (Kızılkaya, 2016, s. 91). Ülkemizde varlık vergisinin uygulanması noktasında kanunilik ilkesinden bazı sapmalar görülmüştür. Ayrıca savaş dönemi ve yaşanan ekonomik buhran nedeniyle sayılan bu kanunlar dışında hükümete idari işlemlerle bazı ekonomik düzenlemeleri yapma yetkisi verilmiş, kanunilik ilkesi göz önünde bulundurularak bu düzenlemelerden 3 ay sonra kanunlaştırılması şartı gibi yumuşatma uygulamaları görülmüştür (Akyazan, 2009, s. 5-10). Özellikle varlık vergisinin uygulama biçiminde özellikle ödenecek vergi miktarının, oranının belirsizliği ve mükelleflerin belirlenmesi hususunda din, dil, ırk ayrımının yapılması gibi nedenlerle kanunilik ve hukuki güvenlik ilkelere aykırı olduğu belirtilmelidir. Yaşanan ekonomik buhranın ya da savaşın getirdiği ekonomik güçlükler uygulamada yaşanan hukuka aykırılıklar için meşru gerekçeler değildir.

1961 Anayasasında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur” hükmü yer almıştır. 20.09.1971/1488 tarih ve sayılı kanunla Anayasa’nın 61. maddesine şu fıkralar dahil edilmiştir: “Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.” Böylelikle 1. fıkrada vergilendirmede genellik ilkesi, 2. fıkrada kanunilik ve 3. fıkrada vergilendirme yetkisinin yürütme organı ile paylaşıldığı belirtilmiştir. Yetkinin yürütme organı ile paylaşılabilceğinin belirtilmesi üzerine pek çok düzenlemenin 1961 yılında kurulan Anayasa Mahkemesi’ne ta-kılabilme olasılığının önüne geçilmiştir.

1961 Anayasası 61. maddesinin diğer bir önemli hususu mali güce göre vergilendirmedir. Bu fıkra uyarınca kişi ve kurumlardan ekonomik güçlerine göre vergi tahsil edilmesi gerekmektedir.

1982 Anayasasında verginin bir ödev olması görüşünden hareketle, “Vergi Ödevi” ile ilgili düzenleme, “Temel Haklar ve Ödevler” içerisindeki, “Siyasî Haklar ve Ödevler” başlıklı 4. bölümünün 73. maddesinde yer almaktadır.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanı) verilebilir.”¹

1982 Anayasasının da açıklanan verginin 1961 Anayasasına göre farklılık içerdiği noktalar şunlardır:

- Vergi adaletli ve dengeli şekilde dağıtılmalıdır, bu gereklilik maliye politikasının sosyal amacından kaynaklanmaktadır.
- Vergi, resim ve harçlar nasıl kanunla salınıyorsa bunların değiştirilmesi ve kaldırılması da aynı usule tabidir.
- Daha önce 1961 Anayasasında Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanı) verilen yetkiler resim, harç ve diğer mali yükümlülükleri de kapsayacaktır.

Ayrıca 1982 Anayasasının 160. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan; “Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır” düzenlemesi ile vergi ve benzeri malî yükümlülükler ve ödevler alanında farklı hüküm ve uyumsuzluklar önlenmek istenmiştir.

1982 Anayasası ile vergilendirme yetkisi düzenlemelerinin en geniş haline ulaşılmış ve genel çerçeve çizilmiştir. Bu yetkinin kullanımını kanuna uygun olup olmadığını denetlemek üzere 1961 Anayasası ile kurulan Anayasa Mahkemesi kapsamındaki Anayasal Yargı müessesesi devam ettirilmiştir.

2.1.3. Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Güncel Anayasal Durum

Bilindiği gibi ülkemizde 24 Haziran 2018 tarihinde yapılan Cumhurbaşkanlığı seçimi ile birlikte hükümet sistemi değişmiş ve Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmiştir. Bu sisteme

1 Ülkemizde 16 Nisan 2017 tarihli referandum ile gerçekleştirilen Anayasa değişikliğinin ardından yapılan 24 Haziran 2018 seçimleri sonucunda hükümet sistemi Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi olarak değiştirilmiştir. Bu sistem kapsamında yürütme erki yeniden düzenlenmiş ve Bakanlar Kurulu ibaresi kaldırılarak yetkileri Cumhurbaşkanına devredilmiştir.

geçiş ile birlikte Bakanlar Kurulu müessesesi lağvedilmiş ona ait tüm yetkiler Cumhurbaşkanlığı makamında toplanmıştır. Bu kurumun lağvedilmesi ile birlikte en önemli yetkiler olarak ön plana çıkan tüzük çıkarma, kanun hükmünde kararname çıkarma ve Bakanlar Kurulu kararları da artık Cumhurbaşkanlığı makamına geçmiştir. Böylelikle Cumhurbaşkanı'na ülkemizde vergi ile ilgili düzenlemeler yapma yetkisi de geçiş yapmıştır (Şahan, 2019, s. 697).

Bu kapsamda Cumhurbaşkanlığı makamının Vergileme alanı ile ilgili düzenleme yapma yetkisini kullandığı araçları (yöntemleri) yönetmelik, Cumhurbaşkanlığı kararları ve olağanüstü hallerde yayınlanan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri olarak sıralayabiliriz.

Anayasamızın 104. maddesi kapsamında eskiden Bakanlar Kurulu'na ait olan Kanun Hükmünde Kararname ve tüzük kaldırılmış, bunun yerine Cumhurbaşkanı yürütme yetkisi dair hususlarda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarabilmekle ve yürütme yetkisini tek başına kullanabilmekle yetkilendirilmiştir.

Oluşan bu yeni durumda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenleyici idari işlem yetkileri Cumhurbaşkanına geçmiştir. Cumhurbaşkanlığı makamına Anayasa'da düzenleme yetkisi verilmiş, kanuni bir dayanak ya da parlamento yetkisi olmaksızın ilk elden ve asli bir şekilde düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Ancak Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri sınırsız şekilde yetkili değildir. Yetkiyi veren Anayasa aynı zamanda bir takım sınırlandırmalar öngörmüştür. Bu sınırlandırmaları şu şekilde sayabiliriz (Şahan, 2019, s. 697):

- Anayasa'da yer alan temel haklar, kişi hak ve ödevleri ve siyasi hak ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenemez.
- Anayasa'da kanunla düzenlenmesi ön görülen hususlarda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılamaz.
- Kanunda açıkça öngörülen 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

Yukarıda ifade edilen maddelere göre bir idari işlem olan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile vergilere dair düzenleme yapılamayacağı net bir şekilde ifade edilmiştir. Çünkü vergi ödevi anayasamızın siyasi hak ve ödevler kısmında ele alınmıştır. Aynı zamanda anayasamızın 104. maddesi de siyasi hak ve ödevlerin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenemeyeceğini belirtmektedir. Bu sebeple vergilere ilişkin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenleme yapılamayacağı söylenebilir. Öte yandan vergilerin ancak kanunla konulup, kaldırılacağı ya da değiştirileceğini belirten 73. madde ile kanunla düzenlenmesi gereken alanlarda Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılmasını yasaklayan 104. madde de vergilere ilişkin düzenlemelerin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yapılmasına engeldir.

Bu noktada Cumhurbaşkanı vergisel alana ilgili düzenlemeleri yaparken Anayasa'nın 73. maddesine dayanmaktadır. Bu maddede "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" şeklinde bir ibare yer almaktadır. Bu madde ile vergisel alanda kanun dışı bir idari işlemle düzenleme yapılmakta açıkça hukuk düzeninin ve vergi ahlakının baş ilkesi olan "Kanuni Vergi İlkesi" ne bir istisna bir gedik açılmaktadır.

2.2. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisine Egemen Olan Anayasal İlkeler

2.2.1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti, tüm devlet organlarının yaptıkları iş ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olarak yürütülmesi ve bireylerin temel hak ve hürriyetlerinin hukuk ile güvence altına alınmış olmasını ifade eder. Hukuk devletinde hem devlet hem de vatandaşlar kurallara uymak zorundadır. Vergilendirme yetkisi de hukuk devleti ilkesi gereği bireylerin temel hak ve hürriyetlerine saygılı ve kanunlar çerçevesinde kullanılan bir yetki olmalıdır (Doğrusöz ve Kaplan, 2018, s. 43).

2.2.2. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet kavramı demokratik hayatımıza ilk kez 1961 anayasası ile dahil olmuştur. Bu ilke kapsamında kapsamın da sosyal devlet hem ekonomik bakımdan muhtaç durumda olanları korumalı hem de topyekûn bir ekonomik kalkınmayı tahsis etmelidir (Doğrusöz ve Kaplan, 2018, s. 44).

Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adalet, sosyal refah ve sosyal güvenliğin sağlanmasını temel amaç olarak benimseyen devlete verilen isimdir. Bu şekilde vatandaşların sosyal hakları sağlanabilecektir. Bu amaçlar doğrultusunda sosyal devlet ekonomiye doğrudan müdahale eder ve gelir adaletini tesis etmeye çalışır, planlı bir kalkınmayı hedefler. Vatandaşlarda sosyal devlet ilkesinin gereği kazandıkları bazı sosyal hakların karşılığında bir takım ödevleri yerine getirmek ve kanunlarla bildirilen yükümlülüklerle katlanmak zorundadırlar. Vergi ödevi de bu tür bir yükümlülüktür (Erkin, 2012, s. 1121-1122). Ayrıca vergilendirmede adalet temelini sosyal devlet ilkesinden almaktadır. Bu ilke doğrultusunda kamu otoritesi vergi yükünün yurttaşlar üzerinde adaletli bir şekilde yayılmasını sağlayarak ekonomik şartlar bakımından zayıf durumda olanları güçlülere karşı korumakta gelirin dengeli bir şekilde dağılımına katkı sağlamaktadır (Yaltı Soydan, 1998, s. 99).

2.2.3. Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi, kanunsuz vergi olmaz cümlesinde karşılık bulmaktadır. Bu kapsamda birey hukuk devleti ve kanun dışı bir takım uygulamalardan korunmakta aynı zamanda devlet de vergi toplama yetkisini elde etmektedir. Bu vergi kanunları genel, soyut, kişiye özel olmayan ve mali yükümlülüğe ilişkin unsurları içermelidir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği kanunların meclis tarafından yapılma zorunluluğu gereği yürütme organının vergilendirme alanı ile ilgili keyfiyetini ve takdir yetkisini sınırlandırdığı söylenebilir (Akyazan, 2008, s. 16-17).

Keyfi ve sınırsız biçimde bir vergi uygulamasını engelleme amacı taşıyan verginin kanuniliği ilkesi, öncelikle ifade edildiği gibi vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunlar vasıtasıyla salınması gerekliliğini ifade eder. Ayrıca bu vergi kanunların meclis marifetiyle yürürlüğe girmesi gerekmektedir. Öte yandan vergi kanunlarında salınacak vergiye dair oran, mükellefiyet gibi temel hususların açık bir şekilde ifade edilmiş olması gerekmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi devlet bakımından ise vergilerin tahsil edilmesi zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Çünkü vergi kanunları bireylere mali yükümlülük getirdiği gibi devlete de tahsil yükümlülüğü getirmektedir (Güneş, 1992, s. 19-20).

Vergi kanunlarının meclisten kanun yapılma usulü takip edilerek kanunlaşması hususu vergilerin kanuniliği ilkesinin bir alt ilkesi olarak nitelendirebileceğimiz temsilsiz vergi olmaz ilkesi ile doğrudan ilişkilidir. Vergi kanunlarının muhatabı olan vergi mükellefleri mecliste seçmiş oldukları milletvekilleri vasıtasıyla temsil edilmekte ve tüm kanunlar gibi mali yükümlülük doğuran vergi kanunları da mecliste tartışılarak kanunlaşmaktadır. Bu doğrultuda halkın kendisine getirilecek olan mali yükümlülüklerle yine kendisinin karar verdiği söylenebilir (Güneş, 1992, s.

21). Öte yandan verginin kanuniliği ilkesi vergilendirme sürecinin öngörülebilir olması gerekliliğini ortaya koyar. Bu kapsamda vergilendirme süreci ile ilgili olarak verginin konusu, oranı, tahsil zamanı gibi hususlar mükellef tarafında kuşkuya sebep olmayacak şekilde açık olmalıdır.

2.2.4. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Belirlilik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin tabi oldukları hukuk normlarından önceden haberdar olmaları, davranışlarını buna göre belirleyebilme imkânına sahip olmaları gerekliliğini ifade eder. Bu kapsamda bireyler kendileri hakkında uygulanacak olan vergisel hükümleri bilmeli ve ileriye dönük olarak vergi doğuracak davranışlarını buna göre planlayabilme özgürlüğüne sahip olmalıdırlar. Bu husus bireylere hukuki bir güvenlik sağlamakta çağdaş devletler tarafından kabul edilen bir yaklaşım olarak kabul görmektedir (Uluatam ve Methibay, 2000, s. 52).

Belirlilik ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın ne olduğu vergi kanunlarında mükellef tarafında hiçbir şüphe bırakmayacak kadar açık ve net olmalıdır. Vergileme ile ilgili keyfiyetin önlenmesi adına mükellef hak ve yükümlülüklerini net bir şekilde bilmelidir. İlke bu bakımdan hukuk devleti ilkesi ile de yakından ilişkilidir (Doğrusöz ve Kaplan, 2018, s. 45-46).

2.2.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Vergilendirme sürecinin işleyişine bakıldığında eşit taraflar arasında işleyen bir süreç olmadığı görülebilir ve bu ilişkide vergi yükümlülüklerini belirleme yetkisinin, egemenliği kullanan organlardan sadece yasama organına özgülenmiş olması, “verginin kanuniliği” ilkesinin ortaya çıkışına sebep olmuştur. Bu ilkenin doğal bir neticesi olarak, kanun koyucu meclis haricinde egemenliği kullanımına ortak olan diğer hiçbir organın yeni vergi koyma ya da var olan vergiyi değiştirme ve kaldırma yetkilerine sahip olabilmesi kabul edilemez.

Aksi halde idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni bir vergi doğuran olay oluşturması veya vergi yükünü artırması ihtimali doğabilir, bu ihtimal de hukuki güvenliği ve toplumsal barışı zedeler. Yasalarda yer verilmemiş bir olaya yasalarda yer alan hükümlerin uygulanması anlamına gelen kıyas hiçbir şartta hukuka uygun değildir (Şenyüz, 2005, s. 30). Bu bakımdan kıyas, bir bakıma vergi hukukunda yorumun sınırını meydana getirmektedir. Vergi hukuku uygulamasında bulunan kanun boşlukları kıyas dışı yorum yöntemleri ile giderilemiyorsa, bu boşlukların mutlak suretle yasama süreci içinde kanun yapıcı meclis tarafından doldurulması gerekmektedir (Erkin, 2013, s. 1124).

2.2.6. Geriye Yürümezlik İlkesi

Geriye doğru vergilendirme, kısaca vergi kanunlarının yürürlüğe girmesinden önce gerçekleşen vergiyi doğuran olaylara uygulanması olarak açıklanabilir. Vergi yasalarının geriye doğru yürümesi hukuk güvenliği ilkesi ile çelişmektedir. Mükellefler vergi yasalarının içeriği ve ne zaman uygulanacakları ile ilgili tam bilgiye sahip olmalıdır. Özetle demokratik bir hukuk devletinde kanun sürprizlerine yer olmamalıdır. Aksi halde, geriye yürüyen kanunlar nedeniyle ortaya çıkan zamansal belirsizlik, hukuk devletinin bireydeki yansıması olan hukuka güvenin zedelenmesi söz konusu olacaktır (Çağan, 1982, s. 179). Bu durum hukuk devletine olan inancı tehdit edecek, ekonomik ve ticari hayatın bozulmasına sebep olacaktır (Erkin, 2013, s. 1123). Genel olarak kanunlar yürürlüğe girdikten sonra gerçekleşen hadiselerle uygulanır. Yalnızca mükelleflerin lehine olan kanunların geriye doğru uygulanma imkânları vardır. Nitekim Anayasa Mahkemesi 1989 yılında 1989/42 karar numaralı içtihadı birleştirme kararında hukuk devleti ilkesi gereği, normal kanunlar gibi vergi kanunlarının da geriye yürümezlik ilkesine tabi olduğunu ve

vergilendirme işlemleri esnasında kanunların geriye yönelik olarak uygulanması durumunun yargısal denetime tabi olacağı ve iptal edilebileceğinden bahsetmiştir.

2.2.7. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi genel anlamda vergilendirme işleminin orantısız kullanımını ve mükelleflerin ödeme güçlerinden fazlasının istenmesini önlemek amacıyla ortaya çıkmıştır. Ölçülülük ilkesi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması durumunda kullanılacak olan araçların temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılma amacını gerçekleştirmede gerekli, elverişli ve orantılı olması anlamına gelmektedir. Bu kapsamda vergilendirme işleminin bireylerin öncelikli olarak mülkiyet haklarına doğrudan bir müdahale aracı olduğu düşünüldüğünde bu aracın kullanımı noktasında özellikle orantılı olma kavramı dikkat çekmektedir. Vergilendirme işlemi esnasında orantılı olma durumunu mali güce göre vergilendirme ile ilişkilendirebilir (Gerçek ve ark., 2014, s. 100). Mali güç ise mükellefin vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değer olarak ifade edilebilir. Mali güç kavramı aynı zamanda mali gücü fazla olandan fazla, düşük olandan ise daha düşük miktarda vergi alınması gereğini belirtir. Mali gücün tespit edilip buna göre vergilendirme yapıldığında aynı zamanda eşitlik ilkesine katkı sağlanmaktadır (Tekbaş, 2009, s. 231). Eşitlik ilkesi bu bakımdan mutlak değil nispi eşitlik olarak ele alınmalıdır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin de 2006 tarihli 2006/112 numaralı kararında belirttiği gibi kimi yurttaşların belirli haklı gerekçelerle farklı kuralara ve durumlara tabi tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık değil nispi eşitlik ilkesinin gereğidir. Dolayısıyla buradan Anayasa'da belirtilen eşitlik ilkesinin kanun önünde eşitlik kavramını ifade ettiği, tüm yönleriyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında eşitlikten söz edilebileceği bundan dolayı farklı hukuki durumda olanlara farklı hukuksal normlar uygulanabileceği ifade edilebilir.

Mali güce göre vergilendirmede, vergi türleri bakımından mali gücün tespiti ayrı ayrı yapılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde asgari geçim indirimi, ücret gelirleri ile sermaye gelirlerinin farklı oran üzerinden vergilendirilmesi, servet vergilerinde lüks unsurların temel ihtiyacı karşılayacak olanlara oranla daha fazla vergilendirilmesi, harcama üzerinden alınan vergilerde lüks harcamaların temel ihtiyaç harcamalarına oranla daha yüksek oranda vergilendirilmesi, çeşitli muafiyet ve istisnalar vergi yükünün adaletli bir şekilde dağılması ve mali güce göre vergilendirme yapılmasına örnek olarak gösterilebilir (Akyazan, 2008, s. 13).

Mali gücün tespit edilip vergide adaletin sağlanması için uygulanan yöntemler; asgari geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlı vergilendirme olarak belirtilebilir (Karakoç, 2014, s. 1286-1287).

Asgari geçim indirimi, kişinin mali gücünün tespitinde kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu eş ve çocuklarının asgari düzeyde geçimini sağlaması için gerekli olan gelirin vergi dışı tutulması manasına gelmektedir. Türkiye'de bu esas yalnızca ücret geliri elde eden vatandaşlar için uygulanmaktadır.² Oysa yalnızca ücret geliri elde eden kişiler değil her bireyin kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu eş ve çocuklarına dair gerekli asgari geçim miktarı vergi dışı bırakılıp toplumun tamamında bir adalet sağlanmalıdır.

Ayırma kuramı; Yukarıda belirtildiği gibi gelirin niteliği bakımından bir ayırma gidilip emek gelirlerinin sermaye gelirlerine nazaran daha az vergilendirilmesi esasına dayanır.

2 Asgari geçim indirimi uygulaması Gelir Vergisi Kanunu 32. maddesinde düzenlenmekte, bu kapsamda ülkemizde ücret gelirlerinin gerçek usulde vergilendirilmesi aşamasında uygulanmaktadır. Asgari geçim indirimi, asgari ücretin yıllık brüt tutarının mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve düzenli geliri olmayan eşi için %10'u, ayrı ayrı hesap edilmek üzere ilk iki çocuk için %7.5'i ve diğer çocuklar için %5'i olarak hesaplanır. Hesaplanan bu tutarın vergi tarifesinde birinci dilime denk düşen oranla çarpılarak elde edilen tutar hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Artan oranlı vergilendirme; Elde edilen gelir arttıkça bu gelire uygulanacak olan vergi oranlarının da artırılması esasına dayanmaktadır. Özetle çok kazananın çok az kazananın az vergi alınması hedeflenmektedir.

Resim, harç ve benzeri yükümlülüklerde ise öğretilerdeki genel görüş, masrafın karşılanması ve faydalanma ilkelerinin geçerli olması sebebiyle, vergiler gibi kamu giderlerinin karşılığı olması ve mali gücün esas alınması değil hizmetten yararlanma karşılığı olarak tahsil edildiği şeklindedir. Ancak Anayasa Mahkemesinin 2008/83 ve 2013/124 sayılı kararlarında sırasıyla vergi ve benzeri mali yükümlülük olarak nitelenen fon payı ve idare payı tutarlarına ilişkin mali güce göre vergilendirme kapsamında Anayasa'ya uygunluk denetimi yaptığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi benzeri mali yükümlülüklerin getirilmesi aşamasında da mali güce göre vergilendirme yapılarak makul ölçülerin uygulanması gerektiği kabul edilebilir (Yiğit ve Öztürk, 2017, s. 631-634).

1988 tarihli ve 3505 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na sonradan dahil edilen geçici 32.madde de hayat standardı yenilenmiştir. Daha önceden hayat standardı esasını vergi gelirlerinin sigortası yerine geçen bir önlem olarak tanımlayan Anayasa Mahkemesi bu defa oluşan hayat standardını mali güç yönünden Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. Kararın gerekçesi ise şöyle belirtilmiştir;

“Mali güce göre ödeme esası dikkate alınmamış, varsayım yöntemi kullanılmak suretiyle gerçek gelir, gerçek vergi amacının dışına çıkmıştır. Hayat standardı yöntemi bu haliyle Anayasa'nın 73. maddesi 1. fıkrasında belirtilen mali güce göre vergi ödeme ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.”

Yine 1990 tarihli ve 3689 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na dahil edilen geçici 35. madde ile hayat standardı uygulamasına açıklama hakkına kısmen yer verilmiştir. Anayasa Mahkemesi bu düzenlemeyi de hayat standardı uygulamasını güvenilmeyen bir uygulamaya dönüştürdüğü ve gerçek gelire ulaşma imkânını ortadan kaldırdığı bir haksızlık aracı haline getirdiği gerekçesiyle iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bu kararın gerekçesini şu şekilde ifade etmiştir:

“Açıklama ve kanıtlanma hakkına tam manasıyla yer vermeyen bu uygulama mali güce dayanarak vergi ödeme ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Bu düzenleme ile Anayasa'nın 73. maddesindeki ki mali güce göre vergilendirme amacına ulaşmak mümkün değildir.”

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda 200 tarihli ve 4605 sayılı Kanunla yapılan düzenlemede Bakanlar Kuruluna vergi miktarını 20 kata kadar artırma yetkisi veren düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından yasama yetkisinin devri sayılmış ve bu sebepten iptal edilmiştir.

Burada eşitlik ilkesinden de ayrıca bahsedilmesi gerekir. Vergilendirme de eşitlik ilkesi vergi yükümlülerinin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirme yapılması gerektiğini öngörür. Bu çerçevede mali gücü aynı olandan aynı oranda vergi (yatay eşitlik), mali gücü farklı olanlardan farklı oranda vergi (dikey eşitlik) alınması dağıtıcı adalet kavramının bir yansıması olarak öngörülür (Kargı, 2017, s. 67).

2.2.8. Genellik İlkesi

Anayasamız da yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir neticesi olan genellik ilkesi, özellikle hakların verilmesi ve yükümlülüklerin getirilmesinde tabi olunması zorunlu olan genel bir ilkedir. Bu kapsamda, vergi kanunları gibi yükümlülük doğuran kanunların da, bu sebeple, genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Dolayısıyla yasama organı şekli bir kanunla kimliği belli bireylere mali yükümlülükler yükleyemez. Bu ilke gereği din, dil, ırk, sosyal sınıflarına bakılmaksızın herkesin elde ettiği gelir servet ya da yaptığı harcama üye-

rinden vergi ödemesini amaçlamaktadır. Anayasanın 73. maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi öngörülmüş olup genellik ve eşitlik ilkelerinin kabul edilmiş olduğu anlaşılmaktadır (Akyazan, 2008, s. 11-12). Ancak bu maddede yer alan “herkes” kavramını “mali güç” kavramı ile bütünlük bir şekilde ele almak gerekmektedir (Aliefendioğlu, 1981, s. 71).

2.2.9. Kamu Giderlerinin Karşılanması İlkesi

Vergilendirmede temel amaç yapılan kamu harcamalarının finanse edilmesidir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde vergi salınmasının temel amacının kamu giderlerinin finansmanı olduğunu açıkça belirtmiştir. Bu ifadeden aynı zamanda kamu harcamaları gerektiği sürece halktan vergi alınmaması gerektiği ve toplanan vergilerin kamu harcamaları dışında başka bir kaleme harcanmaması gerektiği anlamı da çıkarılabilir.

3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırları

3.1. Ulusal Sınırlandırma

Devletin egemenlik gücünden kaynağını alan vergilendirme yetkisi vatandaşların temel hak ve özgürlüklerine müdahale anlamına geleceğinden sınırsız bir vergilendirme yetkisinden bahsedilemez. Hukuk devleti ilkesinin geçerli olduğu bir devlette vergilendirme yetkisinin başta anayasa olmak üzere ve kanunlarla sınırlı olması gerekmektedir. Dolayısıyla Anayasada vergilendirme ile ilgili hükümler pozitif hukukun vergilendirme yetkisini sınırlayan temel unsurlardır. Çünkü hukuk devleti ilkesinin geçerli olduğu bir devlet vatandaşlarına mutlak suretle hukuk güvenliği sağlayan devlet anlamına gelmektedir. Bu güvenliğin sağlanabilmesi temel hak ve özgürlüklerin korunması, idarenin iş ve işlemlerinin hukukla bağlılığı, mahkemelerin bağımsızlığı gibi temel unsurlara bağlıdır. Bu noktada vergilendirme yetkisi kullanılırken yapılan tüm iş ve işlemlerin Anayasa'ya uygun olması bir zorunluluktur (Erkin, 2012, s. 240). Hukuk devleti ilkesinin yanı sıra sosyal devlet ilkesinin varlığı da vergilendirme yetkisini sınırlayan sebeplerden biridir. Sosyal devlet ilkesi gereği vergilendirme sadece mali amaçla yapılan bir işlem değildir. Yani kamu giderlerini karşılamak, vergilendirme işleminin tek amacı olamaz. Vergilendirme işlemi sosyal ve ekonomik amaçlara da sahiptir. Bu ilke gereği devlet vergilendirme işlemleri sayesinde sosyal refah, gelir dağılımında adalet ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır. Ayrıca ülkenin vergi potansiyeli de bir sınırlandırma unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bir ülkede vergilendirmede ekonomik sınırın üzerine çıkılması halinde hem üretim hem de gelir dağılımında adaleti mutlak suretle etkileyecektir. Sınırın aşılması hem ekonomik hem sosyal bir takım sonuçlar doğuracağından bazı siyasi sonuçları da beraberinde getirebilir (Kargı, 2017, s. 65).

3.2. Uluslararası Sınırlandırma

Değişen ve gelişen dünyada küreselleşmenin etkisiyle birlikte vergilendirme alanında devletlerarası bazı yetki çatışmaları ortaya çıkmaktadır. Her bağımsız devlet kendi egemenlik hakkından kaynaklanan vergilendirme yetkisini bağımsız bir şekilde kullanmak istemekte bu yönde gayret sarf etmektedir. Bu yetkinin açık ya da örtülü bir şekilde sınırlandırılması devletin mali egemenliğine vurulan bir darbe olarak nitelendirilebilir. Ancak bu yetki her ne kadar mutlak bir yetki olsa da Uluslararası Hukuk kapsamında devletlerarası etkileşimin bir gereği olarak bu yetki bazen uluslararası vergi antlaşmaları bazen de tek taraflı yasalarla ülke menfaati gereği sınırlanmaktadır (Gümüş, 2005, s. 126-127).

Uluslararası antlaşmalar yöntemi devletlerarası vergilendirme yetkisi çatışmalarını ortadan kaldırmak ve çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla kullanılan etkili yöntemlerden biridir.

Devletler kendi aralarında yaptıkları antlaşmalar kapsamında vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırmaktadır. Bu antlaşmalar genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergilerinin göze çarpmaktadır. Bu antlaşmalar hem çifte vergilendirmeyi önlemek hem de ülkelerin mali idareleri arasındaki iş birliğini kuvvetlendirip vergi kaçakçılığını önleme noktasında önemli bir konuma sahiptir (Kargı, 2017, s. 66).

Bir diğer sınırlandırma yöntemi uluslararası ekonomik birliklerde göze çarpmaktadır. Ekonomik birliklere dahil olan üye ülkeler karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak serbest ticareti canlandırmak istemektedir. Burada bazen karşılıklı olarak vergilendirme yetkisi sınırlandırılmakta bazen de yetki birliğe devredilmektedir (Kargı, 2017, s. 66).

Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenlik haklarıyla alakalı olduğundan, devletler bu yetkiyi istedikleri kadar geniş tutabilirler. Ancak vergilendirme yetkisi ulusal bir yetki olduğu için uluslararası hukuk kurallarına göre bir devletin vergi kanunlarının başka bir ülke içerisinde uygulama alanı bulması olanaksızdır. Bu sebepten vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi yükümlüsü kişi arasında bir bağlantı olması gerekir (Budak ve Yakar, 2007, s. 136).

Devletler vergilendirme yetkilerini kullanırken ülke içinde yerleşik kişi ya da kurumların ülke dışındaki faaliyetlerini de kısmen kapsayacak şekilde davranabilirler. Bu noktada vergilendirme yetkisini kullanacak olan devlet uluslararası vergileme yetkisi sınırlandırma ilkelerinden bir tanesini belirleyip temel olarak uygulaması gerekmektedir.

Birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin tek bir yükümlü üzerinde ya da aynı vergi konusunda ortaya çıkması halinde uluslararası çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Bu durum çoğu zaman bir ülkenin kaynak ilkesini diğerinin ise ikamet ya da uyrukluk ilkesini benimsemesi durumlarında ortaya çıkmaktadır.

Bu noktada uluslararası hukuk kurallarının bağlayıcılığı öne çıkmaktadır. Ülkemiz hukukunda da usulüne uygun bir şekilde yürürlüğe giren uluslararası antlaşmalar kanunların üzerinde kabul edilmekte ve şayet ülke kanunları ile uluslararası anlaşmaların farklı hükümler içermesi halinde uluslararası antlaşmalarla kabul edilen hükümler geçerli kabul edilmektedir.

Devletler, egemenlik haklarına dayanarak vergilendirme yetkilerini kullanırken 3 temel uluslararası kabul görmüş vergilendirme ilkesinden birini benimseyerek vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar. Bunlardan ilki, ülke içerisinde yerleşik herkesin tüm dünya ülkelerinde kazandığı gelirleri toplayıp beyan etmesi gereken ikametgâh ilkesi, ikincisi yalnızca ülke sınırları içerisinde elde edilen gelirlerin beyan edildiği kaynak ilkesi, üçüncüsü ise ülkeye vatandaşlık bağı ile bağlı olan herkesin hem kendi ülkesinde hem de tüm dünya ülkelerinde elde ettiği gelirleri toplayıp beyan etmesi gereken uyrukluk ilkesidir.

Dünya ülkelerinin neredeyse tamamı ikametgâh ilkesini benimseyerek vergi sistemlerini bu ilkeye göre kurguladıkları için birey ve kurumların yurtdışında elde ettiklerinin gelirleri hem kaynak devlette mukim devlette vergilendirilmesi, yani çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu tarz çifte vergilendirme sorunları genellikle ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları sayesinde çözülmektedir (Budak ve Yakar, 2007, s. 137-139). Vergilendirmeyi sınırlandıran uluslararası ilkeler şu şekilde ifade edilebilir:

İkametgâh İlkesi: İlk sınırlandırma ilkesi farklı ülkelerdeki vergi fiilleri sebebiyle yükümlü olan kişilerin, ikamet ettikleri ülke tarafından vergilendirilmesi gerekir. Bu ilkeye göre belirli bir kişinin dünya çapında elde ettiği gelir toplanarak ikamet ülkesi tarafından vergilendirilir. Bu durumun sebebi, bir kişi ya da kurumun vergiye tabi tutulması yetkisinin sadece ikamet ettiği ülke devletine tanınmış olmasıdır. Bu şekilde vergi yükümlüsü kişi ya da kurum yalnızca bir devletin vergi kanunları gereğince bir kez vergi ödemiş olur (Budak ve Yakar, 2007, s. 137).

Bu ilkeye göre vergilendirmede dayanak noktası olarak ikametgâh alınmıştır. İkametgâh bir kişinin yerleşmek amacıyla oturduğu yeri ifade etmektedir. Bir yerin ikamet sayılabilmesi için 2 unsurun birlikte gerçekleşmesi şarttır. Bu unsurlardan ilki kişinin yerleşmek maksadının niyetinin bulunmasıdır. İkincisi ise fiilen orada oturuyor olmasıdır. Bu oturma durumu hem uzun süreli olmalı hem de süreklilik arz etmelidir.

İkamet ilkesine göre vergilendirme yükümlüyü vergilendiren ülke ile hukuki bağına göre vergilendirilmesi esasına dayanır. Bu ilke ülkesel egemenliği altında ikamet eden bireylerin kazandıkları tüm gelirlerin ayırım olmaksızın vergilendirilmesidir. Kişilerin tüm dünyada elde ettikleri gelirlerinin ikamet ettiği ülkede vergiye tabi tutulması esasına tabidir. Vergilendirme de esas alınan unsurun kişinin ikametgâhı olması ülkesellik kavramının genişleyip kişiselleşmesi olarak tarif edilebilir. İkametgâh ilkesine tabi vergilendirme hem yurtiçi hem de yurtdışı gelirler vergilendirildiği için sistemlerinde mükellefin vergi yükümlülüğü kapsamı oldukça genişlemektedir. Vergi mükellefinin yükümlülüğünün genişlemesi vergi yükünü artırdığı için özellikle gelişmekte olan ülkeler yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için ikametgâh ilkesini uygulamayı çok da tercih etmemektedirler.

İkamet ilkesinde bahsedilen ikamet kavramı vergi hukuku özelinde mali ikametgâh manasına gelmektedir. Mali ikametgâh ise gerçek kişiler için ev ya da iş yeri, tüzel kişiler için ise şirketin yönetildiği merkez olarak ifade edilebilir. Daha açık bir ifadeyle bu ilkenin uygulanmasında kişinin bulunduğu ülkede bir takvim yılı içinde belirli bir süreden çok (sıklıkla 6 ay ya da 183 gün) oturması söz konusu yıl bakımından o kişinin vergilendirilmesinde ölçüt olarak kabul görmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri için bu yer kanuni merkez ya da yönetim merkezi olmaktadır. Burada ifade edilen ikametgahtan kasıt vergi hukukunun kendisine özgü kavramlarından biri olan mali ikametgahtır (Öz, 2005, s. 22). Vergilendirme esnasında devletler bu yeri dikkate alırlar. Kişi veya kurumun mali ikameti nerede yer alıyorsa, bu kişinin kazandığı tüm gelirler mali ikametinin bulunduğu ülkenin vergilendirme yetkisi altında kabul edilir.

Bu ilkenin uygulaması ülkelere bazı zorlukları beraberinde getirebilir. Kişi ve kurumların dünyanın diğer ülkelerindeki faaliyetlerini ve gelirlerini izlemek bunları tespit edebilmek oldukça güçtür ve bunun için çok etkin ve sistemli bir vergi idaresine ihtiyaç bulunmaktadır.

Kaynak İlkesi: Kaynak ilkesine göre vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kişinin o ülke vatanı olup olmaması mühim değildir. Kaynak ilkesine göre gelir nerede elde edilmiş ise kaynak o ülkedir ve o ülkenin egemenliğine dayalı vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Gelir nerede elde ediliyorsa ekonomik yapısı olarak oraya bağlı kabul edilir (Budak ve Yakar, 2007, s. 138). Daha genel bir anlatımla vergiyi doğuran olay hangi ülke sınırları kapsamında vuku bulmuşsa o ülkenin vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Erginay, 1953, s. 54).

Bu ilkenin uygulanmasında da bir takım zorluklar yaşanmaktadır. Gelirin elde edildiği ülkeyi tespit etmek önemli bir zorluk olarak kendisini göstermektedir. Ayrıca bu tespit yapıldıktan sonra ülkeler arasında verginin nasıl paylaşılacağı da ayrı bir zorluk olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ilke genellikle dolaylı vergilerin alınmasında uygulanmaktadır.

Uyrukluk İlkesi: Bu ilke gereği bir ülkenin vatandaşı hem o ülke hem de ülke dışında elde ettiği tüm gelirlerinden kendi ülkesinin vergilendirme sınırları içerisinde sayılır ve buna göre vergilendirilir. Kişi ya da kurumun elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinde uyrukluk ilkesi tek başına uygulanmamakta genellikle ikametgâh ilkesinin öngördüğü yurt dışı gelirlerin vergilendirilmesi esnasında esneklik sağlayan bir ilke olarak görülmektedir. Az sayıda ülkenin uygulamakta olduğu yardımcı bir ilke olduğu söylenebilir.

3.3. Uluslararası Örgütlerin Vergilendirme Yetkisi

Günümüzde devletler sosyal, ekonomik, siyasi ve askeri hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla diğer ülkelerde katılımıyla ortak birlikler kurarlar. Dünya Sağlık Örgütü, Birleşmiş Milletler vb. kuruluşlar bu tür birliklere örnek olarak gösterilebilir. Bu birliklerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynak ise üye ülkelerin ödeme güçlerine orantılı olarak ödedikleri katılma payları sayesinde sağlanır. İşte bu katılma payları uluslararası örgütlerin geniş anlamda bir vergilendirme yetkisine sahip olduklarını bize göstermektedir (Kargı, 2017, s. 66).

3.4. Türkiye-Avrupa Birliği Vergilendirme Yetkisi İlişkileri

Avrupa Birliği'ne bakıldığında pek çok alanda ortak politikalar belirlendiği görülmektedir. Tarım, dış ticaret, sanayi gibi alanlar bunlara örnek olarak verilebilir. Bununla birlikte ortak bir vergi politikasından söz edilemez. Çünkü vergilendirme ile alakalı hususlar her ülkenin kendi yapısal özellikleri ile ilgili olup kendi egemenlik sınırları kapsamında yer almaktadır. Ancak bu noktada birliğe üye olan ülkelerin vergilendirme ile ilgili almış olduğu kararlar birliğe üye diğer ülkeleri de doğrudan etkilediği için, üye ülkelerin vergi politikalarına bizzat çerçeve çizilemeye de yönlendirmeler yapmak ve düzenlemek amaçlanmaktadır. Bunun sebebi Avrupa Birliği sınırları kapsamında dış ticaretin serbest olması ve farklı vergi düzenlemelerinin bu serbest ticarete engel olabileceği olmasıdır (Saraçoğlu, 2003, s. 180).

Avrupa Birliği'nin vergilendirme ile ilgili kabul ettiği ilkeler Roma Antlaşmasında yer almaktadır. Bu antlaşma sayesinde birlik üyesi devletlerin vergilendirme politikaları belirli ölçülerle yönlendirilmekte ve sınırlandırılmakta, ayrıca birlik kurumlarına tüzük, vergi direktifleri ve kararları çıkarma yetkisi tanınmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997, s. 60). Ayrıca birlik hukukunun koymuş olduğu kurallar uluslararası hukuk kuralları sayıldığından üye ülkelerin iç kanunlarıyla alakalı herhangi bir tezatlık halinde öncelikli olarak uygulama alanı bulmaktadır. Bu kapsamda en önemli düzenlemelerden biri olarak Roma antlaşması ile birlik içerisinde ithalat ve ihracat malları ile ilgili gümrük vergisi ve benzeri bütün mali yükümlülükler kaldırılmıştır. Öte yandan Avrupa Birliği vergilendirme ile alakalı birçok alanda reformlar yapılmasını ve birlik mevzuatına uyum sağlanmasını beklemektedir. Üye ülkelerin birlik içerisinde vergilendirme yetkilerini sınırlandırmalarını bunlardan vazgeçmelerini ve bunları birlik kurumlarına devretmelerini beklemektedir. Bu ise devletlerin egemenlikten kaynaklı vergilendirme yetkilerinin ellerinden alınması anlamına gelmektedir.

3.5. Vergilendirme Yetkisinin Yasama, Yürütme ve Yargı Organları Arasında Bölüşümü

Demokrasi ve millet egemenliği kavramlarının gereği olarak vergilendirme yetkisi, anayasa tarafından yasama organına verilmiştir. Yürütme ve yargı organlarının verginin konulması sürecinde herhangi bir faktörü bulunmamaktadır. Yürütme organının yetki ve görevi ise vergilendirmenin tekniği alanında kendini göstermektedir. Yani vergilendirme ile alakalı ana omurga yasama organına tahsis edilmişken tarh, tahakkuk tahsil gibi vergilendirme tekniği ile alakalı kısımlar yürütme organı tarafından icra edilmektedir. Ancak günümüz müdahaleci devlet anlayışı sebebiyle vergilendirme yetkisinden sayılan muafiyet istisna oranları ile ilgili düzenlemeler gibi bazı önemli noktalar ve vergi reformları yürütme organlarıncaya düzenlenmeye başlamıştır. Ancak bu düzenleme yetkisinin hem dayanağı hem de sınırını Anayasa oluşturmaktadır.

Bu duruma ilişkin olarak ülkemizde 1982 Anayasasının 73. maddesinde "Vergi, resim. Harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerin kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşka-

nına verilebilir” denilerek yürütme organına verilecek olan yetkinin belirli bir çerçevede kullanılabileceği belirtilmiştir.

3.6. Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme işleminin alacaklısı konumunda bulunan devlet tüzel kişiliği, bu yetkiyi hukuka uygun bir çerçeve kapsamında yerel yönetimlere devredebilir. Bu noktada yerel yönetimlerin mali özerkliklerinden bahsedecek olursak bu mali özerklik, merkezi yönetimin kendilerine tanıdığı vergilendirme yetkisinin sınırları çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Dünyada ki örneklerine bakıldığında İngiltere ve Fransa gibi ülkeler daha sınırlı mali özerklik, İtalya Belçika ve Hollanda gibi ülkeler ise daha geniş yerel mali özerklik anlayışını benimsemişlerdir. Bu gibi üniter devlet yapısına sahip olan ülkelerde ister sınırlı ister geniş mali özerklik olsun merkezi yönetim daima yerel yönetimlere bıraktığı vergilendirme yetkisini denetler. Ancak federal devlet yapısına sahip olan ülkelerde ise kural olarak federe devletler kendi vergilendirme yetkisini kendisi belirler.

Yerel yönetimlerin halka daha verimli bir şekilde hizmet verebilmesi gün geçtikçe artan kaynak ihtiyacının daha geniş bir mali özerklik kapsamında karşılanmasına bağlıdır. Bu kapsamda ülkemizde 1980 yılından sonra yapılan değişikliklerle emlak vergisinin tahsilatının belediyelere verilmiş olması, onlara önemli imkânlar sağlamıştır.

Vergilendirme yetkisi merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında farklı şekillerde paylaşılabilir. Bu yetkinin paylaşımı her ülkenin yapısal tarihsel ve siyasi özellikleri bağlamında farklılaşmaktadır.

3.6.1. Geniş Mali Özerklik

Yerel yönetimlerin verginin konusunu, oranını, matrahını ve yükümlülerini merkezi yönetimle herhangi bir paylaşım olmadan kendi başına belirleyebildiği yaklaşım geniş mali özerklik olarak adlandırılmaktadır. Burada önemli nokta yerel yönetimlerin belirleyecekleri bu kıstaslar sonucunda ülke sathında vergilerin bölgesel uyumsuzluklara sebep olmamasıdır. Ayrıca çifte vergilendirme sorunu da bir başka olası problem olarak dikkat çekmektedir. Türkiye’de emlak vergisinin yükümlülerinin belirlenmesi ve kalan aşamaların gerçekleştirilmesi bu yaklaşım gereği yerel yönetimlere bırakılmıştır.

3.6.2. Sınırlı Mali Özerklik

Burada merkezi yönetim vergi koyma yetkisini devretmemekte, bazı vergilerin tarh tahakkuk ve tahsil aşamalarını yerel yönetimlere bırakmaktadır. Diğer bazı vergiler de ise vergi matrahlarına uygulanacak olan oranları merkezi yönetimin belirlediği sınırlar çerçevesinde belirleyebilirler.

3.6.3. Merkezi Devlete Bağlılık

Bu yaklaşımda vergilendirme yetkisi ile alakalı herhangi bir alan yerel yönetimlere bırakılmamaktadır. Ülke çapında tüm vergilerin tarh tahakkuk tahsil aşamaları merkezi yönetim tarafından gerçekleştirilmekte, sonrasında ihtiyaç doğrultusunda kanunlarla belirlenen oranlar kapsamında yerel yönetimler toplanan bu vergi gelirlerinden pay almaktadırlar.

4. Vergilendirme Yetkisinin Kullanımının Oluşturduğu Anayasa ve Hak İhlalleri ve Yargı Yolları

Temel hak ve özgürlüklerin, günümüzde çağdaş olarak kabul edilebilecek neredeyse tüm devletlerin kabul ettiği ilkeler olarak ön plana çıkan sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile zıt bir

biçimde sınırlanmasına neden olan bir takım sosyal, siyasi ve ekonomik engelleri bertaraf etmek devletlerin temel vazifelerinden biri olarak kabul görmektedir (Gümüş, 2013, s. 1).

Vergilendirme işlemi itibarıyla ihlâl edilebilecek temel hak ve özgürlüklerden bahsedilirken öncelikle mülkiyet hakkı ele alınmalıdır. Gerçekten de vergilendirme işlemi yapısı ve sonuçları göz önüne alındığında mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde ve malvarlıklarında azalmaya sebep olan bu yönüyle bireyin mülkiyet hakkına yapılan doğrudan bir müdahale olarak ifade edilebilir. Bu sebepten vergilendirme işlemi esnasında kamu yararı doğrultusunda getirilen vergilerin bireysel yarar la arasında makul bir denge kurulmalı vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturan evrensel ilkelere bağlı kalınarak bu yetkinin meşru alanın dışına taşması engellenmelidir (Erdem, 2012, s. 13).

Öte yandan vergilendirme işlemleri neticesinde ihlâl edilebilecek bir başka hak adil yargılanma hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer alan bu hak kapsamında hukukun üstünlüğü ilkesinden hareketle bireylere hukuksal garantiler vererek adalet standardının sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Vergilendirme işlemleri özelinde bakıldığında adil yargılanma hakkı bir yandan kamusal faydanın gerçekleşmesi adına devlet hazinesinin uğrayacağı bir vergi kaybını önlemek diğer yanda ise bireylerin hak ve özgürlüklerinin ihlâl edilmesinin engellenmesi ve kamu düzeninin korunması ihtiyaçlarını kapsamaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında yer alan ve vergilendirme yetkisinin kullanımı esnasında ihlâl edilebilecek diğer bir hak Sözleşme'nin ek 4. protokolünde yer alan Serbest Dolaşım Özgürlüğü olarak ifade edilebilir. Bu özgürlük kapsamında "Her birey kendi ülkesi de dahil olmak üzere herhangi bir ülkeyi terk etmekte özgürdür" denilerek seyahat etme özgürlüğü net bir şekilde belirtilmiştir. Bu kapsamda Bulgaristan'da bulunan vergi borcuna istinaden bireye yurtdışı yasağı uygulanması durumu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından 2006 tarihli ve 46343/99 numaralı kararı ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırı bulunmuştur. Bu kararda Bulgaristan makamlarının vermiş oldukları yurtdışı çıkış yasağı kararının başvuran kişiye getirilen yurtdışı çıkış yasağının süresinin belirli olmaması ve kişisel koşullarının göz ardı edilmesi gibi sebeplerle ölçsüz nitelikte olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca süresi belli olmayan bir yurtdışı çıkış yasağının devlete olan vergi borcunun ödenmesi için orantılı bir tedbir olmadığı belirtilmiştir.

Bahse konu bu özgürlüklerin kamu gücünü haiz idare tarafından ihlalinin önlenmesi ve yaşanan ihlallerin cezai müeyyidelere bağlanması hukuk devleti olmanın temel şartlarından biri olarak belirtilebilir. Hak ihlalleri vergilendirme işlemlerine karşı bireysel başvuru yolu Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurular ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvurular olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulacak ardından vergilendirme sürecine dair yasama ve yürütme işlemlerine karşı Anayasa Mahkemesi nezdinde başvuru itiraz yolu ve iptal davaları olmak üzere yargı kararlarına dair örnekler verilecektir.

İnsan hakları kavramı, kişilerin başka sebeplere gerek duyulmaksızın sadece insan olmalarından kaynaklanan ve herkese özgülenen haklar olarak kabul edilmekte ve bu kavram gereği tüm insanların eşit olduğu ve bu hakları haiz olduğu kabul edilmektedir. Bu hakları kabul eden devletler sahip oldukları anayasalar ile birlikte insan haklarının korunması adına Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkını da kabul ederek hem bireysel adaleti hem de anayasal adaleti gerçekleştirmiş olmaktadır (Akdemir, 2014, s. 256).

Ülkemizde 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile birlikte 148. madde kapsamı genişletilerek "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru" kurumu hayata geçirilmiştir. Bu değişiklik kapsamında Bütün bireyler Anayasada güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında olan herhangi bir tanesinin kamu gücü ile ihlal

edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunabilme hakkına kavuşmuştur. Bu değişikliğin meydana gelme sebebinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde Türkiye aleyhine açılmış olan davaların ulaştığı büyüklük olduğu söylenebilir. Gerçekten de ülkemiz bu anayasa değişikliği ile bireysel hak ihlallerinin öncelikle ülke içerisinde iç hukuk yolları ile çözümünü amaçlamıştır.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurunun özellikleri şu şekilde ifade edilebilir (Erdoğan, 2015, s. 104):

- Bireysel başvuru, temel hak ve özgürlükleri kamu otoritesi tarafından ihlâl edilen kişilerin normal kanun yollarının tüketilmesi sonrasında başvurabilecekleri ikincil statülü bir yargı yolu olması sebebiyle olağanüstü kanun yolu olarak kabul edilmektedir (Turabi, 2013, s. 14).
- Temel hak ve özgürlük ihlallerinin ortadan kaldırılmasını amaçlar.
- Bu başvuruda kanun yolunda gözetilmesi esas olan hususlarla ilgili inceleme yapılamaz.
- Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunlarla düzenlenir.

Öte yandan bireysel başvurunun Anayasanın 148. maddesi ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkındaki Kanun'a göre maddi ve şekli şartları bulunmaktadır. Bunlardan maddi şartlar şu şekilde ifade edilebilir (Gözler, 2010, s. 430):

- Başvuran kişinin bireysel ve mevcut bir hakkının ihlali söz konusu olmalıdır.
- Olağan kanun yolları tamamen tüketilmiş olmak zorundadır. Yani başvuran kişi hakkını öncelikli olarak mevcut yargı organlarına götürmüş ancak bir netice elde edememiş olmalıdır. Şayet olağan kanun yolları kullanılmaksızın doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılırsa bu başvuru kabul edilemez bulunarak reddedilecektir.
- Söz konusu ihlâl bir kişi tarafından değil kamu otoritesi tarafından gerçekleştirilmiş olmalıdır.
- Başvuran kişinin Anayasa ya da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde sayılmış bir hakkının ihlali söz konusu olmalıdır.

Şekli şartlar ise şu şekilde ifade edilebilir (Kocaer, 2014, s. 37):

- Anayasa Mahkemesi iç tüzüğü'nün 64. maddesi gereği bireysel başvuru süresi, başvuru yollarının tüketildiği tarihten, şayet başvuru yolu öngörülmemiş ise ihlâlin öğrenildiği tarihten itibaren 30 gün olarak ifade edilmiştir.
- Bireysel başvurular ilgili kanun ve iç tüzükte belirtilen bilgileri içermek şartıyla mahkemenin sitesinde yer alan form ya da başvuruçunun bizzat imzalayacağı dilekçe vasıtasıyla doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne veya diğer mahkemeler ve yurtdışı temsilcilikler aracılığı ile yapılabilmektedir.

4.1. Vergilendirme Yetkisi ile İlgili Bireysel Başvuru Uygulamasının Değerlendirilmesi

Kamu ihtiyaçlarının karşılanması adına devlet egemenlik yetkisini kullanarak suretiyle bireylerden vergi toplama yetkisine sahiptir. Bahse konu egemenlik ise kaynağını Anayasa'dan almaktadır. 1982 Anayasa'sının 73. maddesi vergi ödevini düzenlemektedir. Ancak bu yetkinin kullanımı esnasında bazı ilkelere uyulması gerekli olup kanunilik, eşitlik, mali güce göre vergilendirme gibi ilkelere örnek olarak gösterilebilir. Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken uyacağı sınır bir anlamda bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin başladığı sınır olarak kabul edilmekte böylece vergilendirme yetkisinin keyfiyete bağlı bir şekilde kullanımı temel hak ve özgürlüklere müdahale manasına gelmektedir. Ülkemizin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinden kaynaklı Avrupa İnsan Hakları Hukuku'nda bir takım vergilendirme ilkelerine

yer vermiştir. Bu ilkeler yasallık ilkesi, ölçülülük ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, ve kamu yararı ilkesi olarak ortaya konulmuştur (Şengöz, 2014, s. 308).

Zorunluluk esasına dayalı vergilendirme işlemi esnasında kişinin Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesince güvenceye alınmış olan haklarının ihlali söz konusu olabilir. Burada önemli olan husus, vergi idaresi tarafından bireye yüklenen vergiler ya da vergi cezalarının hukuka aykırılığından kaynaklı davalardan sonuç elde edilememesi durumunda bu sebeple bireysel başvuruda bulunma imkânının olmamasıdır. Bireysel başvurunun en temel şartı bireyin temel hak ve özgürlüklerinin ihlâlidir (Uygun ve Gerçek, 2017, s. 174).

4.1.1. Anayasa Mahkemesinde Bireysel Başvuruya Konu Olan Vergilendirme İşlemleri ve Hak İhlâlleri

20/12/2017 tarihinde Anayasa Mahkemesi'ne yapılan 2017/39787 numaralı bireysel başvuru- da başvuru- nun mahkemeye sunduğu olgular şu şekilde yer almıştır;

Davacı dava tarihinden itibaren geriye yönelik 10 yıl boyunca elektrik faturasına eklenen kayıp kaçak bedeli, sayaç okuma bedeli, perakende satış hizmet bedeli, belediye tüketim vergisi bedeli, enerji fonu bedeli, katma değer vergisi bedeli gibi bedellerin tamamının iade edilmesi talebiyle ENERJİSA A.Ş. aleyhine Tüketici mahkemesinde dava açmıştır. Açılan bu dava neticesinde Tüketici Mahkemesi davayı kabul ederek belirlenen kesinti tutarının davacı kişiye ödenmesine hükmetmiştir. Bunun üzerine taraflardan ENERJİSA A.Ş. kararı temyiz makamına taşımış ve Tüketici Mahkemesinin bu kararı temyiz makamı tarafından bozulmuştur. Kararın gerekçesinde, 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 17. geçici, 19. ve 20. maddelerinin dava konusu yapılan kesinti bedeller ile ilgili olarak açılan ve hâlen sürmekte olan davalarda da geçmişe etkili olacak biçimde uygulanması gereken hükümler ihtiva ettiği belirtilmiştir.

Öz olarak ifade edilirse mahkeme Yargıtay'ın bozma kararına uyarak, iadesi istenen bedelle- re ilişkin talebin reddine karar vermiştir. Mahkeme bu kararının gerekçesinde, dava sahibinin davayı açtığı tarihteki duruma göre davayı açmakta haklı olmasına rağmen, dava tarihinden sonra yürürlük kazanan 6719 sayılı Kanun ile 6446 sayılı Kanun'a eklenen geçici 17. maddesi sebebiyle başvuru konusu edilen kesintilerin yasal dayanak kazandığı belirtilmiştir.

Bu doğrultuda dava sahibi iadesini talep ettiği kesintilerin hukuka aykırılığının yargı kararları ile sabit olduğu halde, yargılama devam ederken yapılan kanun değişikliği neticesinde bu iade talebinin reddedilmesinin eşitlik adil yargılama ve mülkiyet haklarını ihlâl ettiğini ileri sürmüştür.

Görüldüğü gibi Tüketici mahkemesinin ret kararının gerekçesi dikkat çekicidir. Mahkeme kararın gerekçesinde başvuruda bulunan kişinin davayı açtığı tarihte içtihadı göre haklı olmakla birlikte dava tarihinden sonra yürürlüğe giren 6719 ve 6446 sayılı Kanunlarda yapılan bir takım değişikliklerle yasal hale getirilen kanunsuz bir takım vergi ve eklentilerin yasal bir durum kazandığını belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi bu başvuruyu, bireysel haklara yönelik açık bir ihlalin söz konusu olmadığı gerekçesiyle kabul edilemez olarak sonuçlandırmıştır. Ancak yargı mercilerince görülmekte olan dava esnasında uyumsuzlukla ilgili kanun değişikliğini hukuki ve yasal olarak nitelendirmek öncelikle bireylerin sahip oldukları hukuki güvenlik ilkesi ile ne derece bağdaştığı tartışma konusudur. Ayrıca Kanun değişikliğine kadar olan süre zarfında pek çok yerel yargı merci tarafından çeşitli davalarda verilen iade kararları ile sabit olan bu vergi ve eklentilerin hukuksuzluğu adeta tescillenmiş, bu bedeller tüm tüketiciler ve başvuru sahibinden de tahsil edilmiş olması mülkiyet hakkı ihlâli ile alakalı soru işaretleri doğurmaktadır.

25/08/2017 tarihli bir başka bireysel başvuru KDV Kanunu gereği istisna kapsamında olan bir faaliyet sebebiyle başvurucuya KDV tarhiyatı yapılması ile ilgilidir. Başvurucu olguyu öncelikli olarak Ankara 1. Vergi Mahkemesine taşımış ve dava dilekçesinde yapmış olduğu faaliyetin KDV istisnalarından birine karşılık geldiğini, idarenin tesis ettiği işlemin kanuni bir dayanağının bulunmadığını ve bu durumun yargı kararlarıyla birçok kez tespit edildiğini belirtmiştir. Ancak mahkeme vermiş olduğu kararda mükellefin beyannamesinde ihtirazi kayıt bulunmadığı gerekçesiyle katma değer vergisi tarhiyatını haklı bulmuş sonrasında verilen ihtirazi kayıt içeren düzeltme beyanını kabul etmemiştir.

Bunun üzerine Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru sonucunda mahkeme ödenecek vergi nedeniyle başvuran kişinin içinde bulunduğu kişisel koşullara göre kendisine büyük miktarda zarar verdiği ve kendisi için ne kadar önemli olduğu hususunda herhangi bir açıklamasının bulunmadığı da gözetildiğinden önemli bir zarar olduğu kanaatine ulaşılmadığını belirterek yapılan başvuruyu kabul edilemez olarak sonuçlandırmıştır. Bunun sonucunda birey kanunlarla istisna kapsamında tutulan faaliyetinden dolayı idare tarafından bir vergi tarhiyat işlemine maruz bırakılarak vergi ödemek zorunda kalmıştır.

Bir diğer başvuru konusu ise 2018/20884 başvuru numaralı ve 7/4/2021 karar tarihli İskenderun Demir Çelik A. Ş.'nin başvurusudur. Bu başvuruda İskenderun Demir Çelik A. Ş. İşletme faaliyetleri esnasında taş kömürünün kok kömürüne dönüştürülmesi sürecinde elde etmekte olduğu kok gazını, yine kendi işletme faaliyetleri esnasında ihtiyaç duyduğu elektrik ve gaz üretimi için kullanmakta olduğunu, dolayısıyla işletme faaliyetleri tükettiği elektrik ve gazın kendi bünyesinde ürettiğini beyan etmiş ve buna ilişkin bilgi ve belgeleri Anayasa Mahkemesi'ne sunmuştur. Buna istinaden şirketin üretim tesislerinin yer aldığı Payas Belediyesi işletmede elektrik ve havagazı tüketildiği gerekçesiyle 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 34 ve 39. maddelerine istinaden elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin işletmenin ihtirazi kayıtlı vermiş olduğu beyannemeler üzerinden ortaya çıkan vergilere ilişkin tahakkuk ve tahsil işlemlerini neticelendirmiştir.

Bunun üzerine İskenderun Demir Çelik A. Ş. Öncelikle Hatay 1.Vergi Mahkemesinde ödenen vergilerin terkin ve iadesi istemiyle dava açmış ancak açılan dava mahkeme tarafından özetle ilgili kanunda işletmelerin tükettikleri elektrik ve havagazını kendileri üretmeleri halinde vergiden muaf tutulacağına dair bir düzenleme olmaması sebebiyle belediye tarafından neticelendirilen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinde herhangi bir hukuksuzluğun bulunmadığını belirterek davayı reddetmiştir. Verilen karar şirketin başvurusu üzerine Danıştay tarafından incelenmiş ve kesinleşmiştir.

Bunun üzerine İskenderun Demir Çelik A. Ş. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gitmiş ve başvuru dilekçesinde işletme bünyesinde üretilen elektrik enerjisi ve hava gazının tüketilmesinin verginin konusuna girmediği, ayrıca 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda bu verginin oranı, matrahı ve ödenmesi gibi vergiye dair ana hususların bulunmadığı ve bir belirsizlik durumunun hakim olduğunu, son olarak üretim sürecinde kendiliğinden ortaya çıkan elektrik enerjisi üretiminin kamusal bir fayda oluşturduğu bunun vergilendirilmesinin gereksiz ve mülkiyet hakkına ölçü dışı bir müdahale olduğunu iddia ederek mülkiyet hakkının ihlali iddiasında bulunmuştur. Başvuranın bir diğer iddiası ise bireysel başvuru öncesinde mahkemelerin vermiş oldukları kararların temel iddialarına karşılık gelecek düzeyde yeterli ve makul gerekçelerle gerekçelendirilmemesi üzerine mahkemelerin takdir yetkisini hatalı kullandıklarını ifade etmiş hukuki güvenlik bakımından adil yargılanma hakkının ihlâl edildiği iddiasında bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi kararında İskenderun Demir Çelik A.Ş.'nin başvurusunun özünde mülkiyet hakkı ihlali bulunduğu gerekçesiyle mülkiyet hakkı doğrultusunda incelenmesine geçilmiştir.

Bu kapsamda başvuranın iddiasında belirttiği gibi söz konusu kanunda elektrik ve hava gazı vergisinin tarh ve tahsil edilmesine ilişkin daha önce ifade edilen vergilendirmeye dair temel unsurların eksik olduğu ve bunun belirsizliğe sebep olduğu belirtilerek Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine atıfta bulunulmuş ve verginin kanuniliği ilkesinin ihlâl edildiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla bahse konu verginin kanunla belirli ve mükellefler tarafından öngörülebilir bir biçimde düzenlenmemiş olması sebebiyle mülkiyet hakkına yönelik bir ihlâlin varlığına karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bir başka bireysel başvuru ise vergi cezalarına ilişkin bir başvuru olarak karşımıza çıkmaktadır. 2018/18194 başvuru ve 2021 karar tarihli bu başvuruda başvuranın iddiası yapılan vergi incelemesi neticesinde vergi ziyai cezalı geçici vergi ve gelir vergisinin haksız bir şekilde tarh edilmesi ve bu sebeple kendisinin adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlâl edildiği yönündedir.

Başvuran kişiye yönelik bir ihbar neticesinde yetkili birimler tarafından yapılan vergi incelemesinde, başvuranın işletmesinin esas faaliyet alanının inşaat malzemelerinin ticareti olarak kayıtlı olduğu ancak bu kişinin inşaat malzemelerinin ticareti dışında çok fazla sayıda gayrimenkul alım satım işleminin tarafı olduğu, bu alım satımlar ile ilgili olarak beyanname vermediği, yine bu gayrimenkul alım satım işlemleri ile ilgili banka hesaplarını vergi ödememe amacıyla kullanmadığı tespit edilmiştir. Bu kapsamda kendisine vergi ziyai cezalı gelir stopajı, banka ve sigorta muamele vergisi, damga vergisi tarhiyatı işlemleri tesis edilmiştir. Başvuran bu idari işlemlere ilişkin vergi mahkemeleri nezdinde dört farklı dava açmış bu davalardan ikisinin lehine diğer ikisinin ise aleyhine neticelenmesi sebebiyle Anayasa Mahkemesi 'ne yapmış olduğu başvurunun dilekçesinde vergi mahkemeleri tarafından verilen kararların çelişkiler içerdiğini tesis edilen bu idari işlemler ile alakalı muhatap olduğu ceza davalarından beraat ettiğini, iddia edilen gayrimenkul alım satımı ile ilgili tapu kayıtlarının kendi lehine olduğunu ancak bu ceza davalarından alınan beraat kararı ve tapu kayıtlarının mahkemelerce dikkate alınmadığı kendisi hakkında haksız vergi cezası işlemleri uygulanması neticesinde adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlâl edildiğini iddia etmiştir.

Anayasa Mahkemesi bu olayda birçok farklı olgudan kaynaklı dava ve cezai işlemlere muhatap olan başvuranın derece mahkemelerinde sunmuş olduğu esaslı nitelikte olan iddia ve itirazlarının mahkemelerce yeterli bir gerekçeyle karşılanmaması sebebiyle başvuranın iddia ettiği adil yargılanma ve mülkiyet hakkı ihlâli iddialarının kabul edilmesini kararlaştırmıştır.

4.1.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Konu Edilmiş Vergilendirme İşlemleri ve Hak İhlâlleri

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 1959 yılında, bazı temel hak ve hürriyetlerin korunması amacıyla kurulmuş bir uluslararası yargı kuruluşudur. Mahkemenin yargı yetkisi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde sayılan hak ve özgürlükler çerçevesinde gerçekleşmektedir. Mahkemeye başvuru yapabilmek için öncelikle ihlâlin gerçekleştiği ülkede bulunan iç hukuk yollarının tamamıyla tüketilmiş olması gerekmektedir. Mahkemenin vereceği kararlar ulusal mahkeme kararlarını bozma niteliğinde olamaz. Dolayısıyla AİHM'nin (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi) bir temyiz merci olduğu düşünülmemelidir. Başvuran lehine sonuçlandırılan davalarda AİHM'nin davalı devlete kararın uygulanması ile ilgili zorlayıcı bir yaptırım yetkisi bulunmamakla birlikte AİHS'nin taraf devletleri kendi anayasalarında AİHM kararlarının yerine getirilmesi zorunluluğunu kabul etmektedirler. Ülkemiz Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine 1954 yılında taraf olmuş 1990 yılında ise AİHM'nin zorunlu yargılama yetkisini kabul etmiştir (Ekinci ve Sağlam, 2012, s. 10-11). Bu kısımda çeşitli ülkelerde vergilendirme işlemleri ile bireysel hak ve özgürlükler nezdinde sebep olunan ihlâller ve yaptırımları ile ilgili örnekler verilecektir.

Fransa’ da yaşanan olguya göre Bendenoun isimli şahıs, mücevherat ticareti yapmakta olan ve merkezi Strasbourg’da bulunan bir limited şirketin sahibidir. Yürüttüğü faaliyetler ile ilgili kendisine vergi idaresi tarafından bir adet gümrük, bir adet vergi ve bir de vergi cezası davası açılmıştır. Bu davalar neticesinde vergi idaresine yüklü miktarlarda vergi ödemek durumunda kalmıştır. Bendenoun AİHM’ye yaptığı 12547/86 numaralı başvurusunda sözleşmenin de 6. maddesinde yer alan, ceza ve idare mahkemelerinde adil yargılanma hakkına atıfta bulunarak, vergi makamlarınca mahkemeye kendisi aleyhinde birtakım deliller gönderilmesine rağmen gümrük dosyası ile ilgili iddiaların tamamını görme imkânından yoksun bırakıldığını ileri sürerek şikâyetçi olmuştur. Mahkeme 1992 yılında vermiş olduğu kararda, adil yargılanma hakkının ihlâl edildiğine hükmederek, dosyayı yeniden mahkemeye havale etmiştir.

Görüldüğü gibi vergilendirme yetkisinin kullanımı ile alakalı olarak söz konusu olguda bir hukuk devletinin koruması gereken en önemli haklardan biri olan adil yargılanma hakkı ihlâli gerçekleşmiş ve bireysel hak ihlâli başvurusu neticesinde AİHM yeniden yargılama yapılması gerektiğine hükmedilmiştir. AİHM ayrıca bu somut olayda bireyin görmek istediği belgelerin temin edilmemesinin savunma hakkı ve silahların eşitliği ilkelerinin ihlâlüne sebebiyet verdiğini belirtmiştir.

İsviçre’ de gerçekleşen bir başka olguya göre ölümden sonra mirasçılara yüklenen vergi cezaları ile ilgilidir. 19958/92 numaralı başvuruya göre ölen şahsın eşi ve oğulları, mirası süresi içerisinde reddetmemeleri sebebiyle vefat eden şahsın vergi borçları ve ölümden önce kesilmiş olan vergi cezalarının ödenmesi ile ilgili vergi idaresinin açtığı davaya muhatap olmuşlardır.

AİHM başvuruların, vefat eden şahsın devletten kaçırdığı iddia edilen vergiler nedeniyle ceza yaptırımını ile karşı karşıya kaldıklarını belirtmiştir. Ceza hukukunun en önemli kurallarından biri olan suç ve cezanın şahsiliği ilkesi gereği ölümden sonra bireyin ceza sorumluluğu devam etmemektedir. Dolayısıyla, AİHS 6. maddesinin 2. fıkrası ihlâl edilmiştir (*Madde 6 2. fıkra: Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır*).

Daha güncel bir örnek bakıldığında Macaristan’da gerçekleşen olguda 30 yıl boyunca kamu çalışanı olarak görev yapan başvurucu 28 Temmuz 2011 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 27 Mayıs 2011 tarihinde görevden alınmıştır. Başvuranın görevine son verildiğinde kullanılmamış izin ve sekiz aylık kıdem tazminatına denk meblağ olan 2011 yılının Haziran ve Temmuz aylarının maaşlarını alma yasal hakkına sahipti. Sonradan bu meblağlar 14 Mayıs 2011 tarihinde yürürlüğe giren ve kamu sektöründeki kıdem tazminatları için ödenen vergi miktarını arttıran bir yasaya uygun olarak vergilendirilmiştir. Bunun sonucunda ilgili zamanda %16 olan genel bireysel gelir vergi oranına kıyasla, kıdem tazminatı için yaklaşık %52 oranında vergi ödeme yükümlülüğü doğmuştur.

AİHM yaptığı hukuki değerlendirmede, 1 numaralı protokolün 1. maddesi: “Hali hazırda kazanılmış ve kesinlikle ödenmesi gereken” kıdem tazminatının gerçek bir menfaat teşkil etmiş olmasından ötürü, 1 numaralı protokolün 1. maddesi çerçevesinde “mal ve mülk” olarak değerlendirilmesi gerekmiştir. Edinilmemiş mal ve mülklerin ve kazançların vergilendirilmesi tasavvur edilemez olduğundan, söz konusu gelire uygulanan vergilendirme, bu gelirin Devlet tarafından mevcut gelir olarak değerlendirildiğini göstermiştir. İtiraz edilen vergilendirme başvuranın mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesi hakkına bir müdahale teşkil etmiştir. Başvuran, değiştirilmiş mevzuatın yürürlüğe girdiği tarih olan 2011 yılının Mayıs ayından yaklaşık on hafta sonra görevine son verildiğinden haberdar edilmiştir; dolayısıyla şikâyetçi olunan vergilendirme geriye dönük olmamıştır. Mevzuatın anayasallığına ilişkin belirli konuların ileri sürülmüş olmasına rağmen, mevzuatın söz konusu tedbir için uygun bir yasal dayanak sağladığı kabul

edilebilir olmuştur. Mahkeme, itiraz edilen tedbirin devlet hazinesini aşırı masraflara karşı korumayı amaçladığını kabul etmiştir.

Ancak orantılılık konusuna gelince, Devletler vergilendirme sürecinde geniş takdir yetkisine sahiptir ve sosyal adalet ve ekonomik refah çıkarları gereği, devletlerin normal şartlarda ödenmesi gereken kıdem tazminatı miktarını düzenleme, tavan sınır belirleme ve hatta azaltma yapmalarına yasal bir zemin sağlamaktadır. Başvuran kişiye uygulanan toplam vergi oranı olan %52, özel sektörde ödenen kıdem tazminatı dahil olmak üzere, diğer tüm gelirlere uygulanan vergi oranını önemli miktarda aşmıştır. İşsizlik sonucu ciddi bir gelir yoksunluğundan yakınmakta olan başvuranın özel durumu da konu ile alakalı olmuştur. Mahkeme'nin görüşüne göre, yeni düzene uyum için başvurana yasama meclisi tarafından bir geçiş dönemi sunulmaksızın, başvuran ve görevlerine son verilen diğer devlet memurları aşırı ve orantısız bir yükümlülük altına sokulmuştur. Ayrıca, işveren başvuranın bireysel durumunu değerlendirmeksizin vergiyi başvuranın kıdem tazminatından doğrudan düşmüştür ve vergi söz konusu vergi yılının öncesindeki faaliyetlere ilişkin gelire de uygulanmıştır. Gelirin elde edildiği sırada yürürlükte olan vergi oranından kayda değer ölçüde daha yüksek bir oranda vergilendirmenin 1 numaralı protokolün 1. maddesi ile güvence altına alınan hakka makul olmayan bir müdahale teşkil ettiği değerlendirilebilirdi. Sonuç olarak, başvuranın durumunda alınan tedbir güdülen meşru hedefe makul ölçüde orantılı olmadığına kanaat getirilerek oybirliği ile ihlâl kararı verilmiş ve başvuranın maddi ve manevi zararlarının tazmini için 11000 euro ödenmesine karar verilmiştir.

4.1.3. Anayasa Mahkemesi Soyut ve Somut Norm Denetimi

Anayasa Mahkemesi norm denetimi kapsamında Kanunların, anayasa değişikliği öncesi Bakanlar Kurulu Kararları değişen anayasa ile birlikte Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin, TBMM İç tüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetlemektedir. Norm denetiminde iptal davası soyut norm denetimi itiraz yolu ise somut norm denetimi olarak anılmaktadır. İtiraz yolunda anayasaya uygunluk denetimi görülmekte olan bir dava aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. İptal davası ise Cumhurbaşkanı, TBMM'de en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu ve TBMM üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki milletvekili tarafından açılabilir. Bu kısımda kanun koyucunun ve idarenin vergi kanunları ve vergilendirme süreci ile ilgili kararlarının oluşturduğu anayasa ihlallerinden bahsedilecektir.

Somut norm denetimine örnek olacak bir davada, Danıştay dördüncü dava dairesi 2008 tarih ve 13903 sayılı Bakanlar Kurulu kararında yer alan “ Amortisman tabi iktisadi değerler dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisi dahil edilmez” kısmının iptali istemiyle görülen davada bu karara temel teşkil eden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılan ve öz olarak Bakanlar Kuruluna amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının iadesini talep etme hakkını kaldırma yetkisi veren kanun değişikliğinin Anayasa'nın 2 ve 73. maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla iptal edilip yürürlüğünün durdurulması istemi ile Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır.

Davacı Danıştay dördüncü dava dairesi, Anayasa Mahkemesi'ne sunmuş olduğu dilekçesinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılan bu değişiklik sonucu Bakanlar Kuruluna tanınan, katma değer vergisine ilişkin iade hakkını kaldırma yetkisinin, Anayasa'nın 73 üncü maddesinde belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkilerinden herhangi birine karşılık gelmediğini, dolayısıyla yapılan bu düzenlemenin Anayasaya aykırılık teşkil ettiğini iddia etmiştir.

Anayasanın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin bir hukuk devleti olduğu, 73. maddesinde ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulup kaldırılacağı ve değiştirileceği somut bir biçimde ifade edilmiştir. Buna mukabil Bakanlar Kurulunun kendisine verilen yetkiyi verginin yasallığı ilkesine uyacak bir çerçevede kullanması gerekmektedir.

Görüldüğü gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 4.6.2008 tarihli değişiklikle Bakanlar Kuruluna Anayasa'da çizilen yetkisinin dışında bir vergilendirme işlemi tahsis etme yetkisi verilmiştir. Bu sebepten Anayasa'nın 73. maddesinde anılan vergilerin kanuniliği ilkesi Bakanlar Kurulunun yetki ve sınırları aşılarak ihlâl edilmiştir. Ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlâli aynı zamanda anayasanın 2. maddesinde anılan Hukuk devleti ilkesinin de ihlâli manasına gelmektedir. Bu bilgiler ışığında Anayasa Mahkemesi Bakanlar Kuruluna verilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma yetkisinin yer aldığı bölümü Anayasa'ya aykırılık gerekçesiyle oy birliği ile iptal etmiştir.

Gaziantep Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne gönderilen bir başka olgu da mahkeme 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 4.6.2008 tarihli, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı iddiasıyla iptali istemektedir.

Belirli şehirlerde vergi ve sigorta primlerine teşvik uygulanması, yatırımcılara enerji desteği verilmesi, yatırım ve istihdam seviyelerinin artırılması amacıyla 06.0.2004 tarihinde mevzuata giren 5084 sayılı Kanun kapsamında 2008 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere yatırımcılar tarafından istihdam edilen işçilere verilen ücretler üzerinden kesilen ve tahakkuk ettirilen gelir vergisinin yatırımın bulunduğu şehir dikkate alınarak %80' inin veya tamamının silinerek yatırımcıya geri ödeneceği ve bu yatırımlardan 2007 yılı sonuna kadar tamamlananlar için 5 yıl, 2008 yılı sonuna kadar tamamlananlar için 4 yıl, 2009 yılı sonuna kadar tamamlananlar için 3 yıl süreyle uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu kanunun kapsadığı süreçleri yakından ilgilendiren bir başka düzenlemeyle ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere 04.04.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunun 2. maddesi ile ücret geliri elde edenler için asgari geçim indirimi uygulamasına yer verilerek, hesaplanacak tutarın gelir vergisi matrahından indirilmesine izin verilmiştir.

Son yapılan düzenlemeye kadar olan yatırımlar için teşvik tutarları hesaplanıp geri ödeme yapılmışken, yapılan bu son düzenleme ile birlikte (193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesinde bulunan asgari geçim indirimine ilişkin düzenleme) dolaylı olarak (yatırımcıların hesapladıkları gelir (stopaj) vergisi matrahını azaltılarak) asgari geçim indirimine denk gelen gelir vergisi tutarı kadar gelir (stopaj) vergisi teşviki alma ihtimali ortadan kaldırılmaktadır. Bu nedenle hukuk devletinin en önemli unsurlarından kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış haklara saygı ilkelerine zarar verildiği iddiasıyla, bu düzenlemenin Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali istenmiştir.

Anayasamızın 2. maddesinde cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti tüm iş ve işlemlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan devlet anlamına gelmektedir. Vatandaşlara hukuki güvenlik sağlanması zorunluluğunun bir ayağı da devlet faaliyetlerinin belirli olmasından geçmektedir. Bu durum ise devlet faaliyetlerinin o ülkede yaşayan vatandaşlar tarafından önceden tahmin edilebilir olması manasına gelmektedir. Ayrıca bir başka unsur ise hukuk devletinin bireylerin kazanılmış haklarına saygı duyma zorunluluğudur. Bu anlamda bireylere yükümlülük getiren veya onların kazanılmış haklarını kaybet-

melerine sebep olan kanunlar geriye yürütülemez. Geriye dönük değişiklik meydana getiren düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi göz ardı edilerek kısıtlamaya tabi tutulması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Geriyeye yürümezlik ilkesi gereği kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerekli kıldığı, kazanılmış hakların muhafazası, mali haklarda yapılan iyileştirmeler gibi istisnai bazı durumlar dışında ilkesel olarak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve fiillere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal statülere etki etmemesi hukukun genel ilkeleri arasında yer almaktadır.

Yapılan son düzenleme ile birlikte yükümlüler için uygulanacak olan gelir vergisi stopaj teşvik sisteminin geriye yönelik olarak değiştirilmesi ile belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlâl edilmiş, yatırımcılar teşvikin söz konusu olduğu yatırıma ilk başladıklarında geçerli olan kurallar yerine daha az teşvikten faydalanacakları yatırım yaparken henüz ortada olmayan bir düzenleme ile karşı karşıya kalmışlardır. Dolayısıyla 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonra da sürdürülen teşvikli yatırımlar için kanunla geriye dönük olarak açık ve net bir müdahale yapılmıştır. Bu yeni teşvik düzenlemesinin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara etki edecek biçimde uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsayarak, kamu idaresini bu yetkinin kullanımının öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü kılan hukuk devleti ilkesine aykırılık meydana getirmektedir. Bu gerekçelerle yapılan itiraz başvurusu Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya aykırılık gerekçesiyle oybirliği ile iptal edilmiştir.

5. Sonuç

Vergilendirme yetkisinin kullanımı devletin egemenliğini ve varlığını doğrudan ilgilendirmektedir. Bu yetki egemenliğin getirdiği yetkiler arasında belki de en önemlisidir. Bu kapsamda devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını diğer ülkelerden bağımsız bir şekilde belirleyebildikleri ölçüde mali egemenliğe erişebilirler. Ancak bu her zaman mümkün olmamaktadır. Ülkeler çeşitli nedenlerden ötürü egemenliği doğrudan yansıtan vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırmaktadırlar.

Demokratik bir devlette vergilendirme yetkisi anayasal bir yetkidir. Bu yetki sayesinde devlet öncelikli olarak yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynak sağlamış olmaktadır. Bu vergilendirme yetkisinin mali amacı olarak adlandırılır. Bunun dışında vergilendirme yetkisi ekonomik ve sosyal hayatı düzenlemek içinde kullanılmaktadır. Ancak her ne amaçla olursa olsun bu yetkinin kullanılması esnasında idare çizilen anayasal sınırlara riayet etmek zorundadır. Verginin kanuniliği ilkesi gereği yasa koyucu vergileri salmakla yetkili ve görevlidir. Ancak bu vergilendirme işlemi anayasal sınırlar kapsamında ve keyfiyete sebep olmayacak şekilde kullanılmalıdır. Hukuk devletinin vergilendirme yetkisini kullanırken riayet etmesi gereken bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunların en temeli kişilerin temel hak ve hürriyetlerine dokunmamak, hukuki güvenliklerini zedelememek gelmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi kanun boşluklarının kıyas yolu ile doldurulmasını ve verginin kanuniliği ilkesine karşı oluşacak durumları engeller. Ayrıca hukuk devletinde hem yasama hem de yürütme organlarının vergilendirme yetkisi kapsamında ki iş ve işlemleri bağımsız ve tarafsız yargı mercileri tarafından denetlenir.

Vergilendirme yetkisi çalışmamızın başında belirtildiği gibi devlet otoritesinin mali alandaki yansımaları olarak ortaya çıkan ve özellikle anayasa kapsamında sayılmış olan ilkeler ile sınırlandırılmış bir yetkidir. Bu ilkeler hem vergilendirme yetkisini elinde bulunduran kamu otoritesini sınırlandırmakta aynı zamanda bu sınırın yasal dayanağını oluşturmaktadır. Günümüzde de-

mokratik hukuk devleti olarak ifade edebileceğimiz devletlerin tamamı bu yetkinin sınırlandırılmış bir yetki olduğunu kabul etmekte ve bu sınırları anayasalarında bir takım ilkelere yer vermek suretiyle hukuki koruma altına almaktadır. Ancak anayasal ilkelerin çok açık bir biçimde kabul etmediği ancak idare tarafından icra edilen tartışmalı durumlar meydana gelebilmektedir. Bu durumların çoğu zaman kanunların yanlış yorumlanmasından bazı zamanlarda ise idarenin kendisini yasama organı gibi görüp bu doğrultuda hareket etmesinden kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda vergilendirme yetkisinin kullanımından doğacak hukuka aykırı bir takım durumlarda vergi yargısı devreye girmekte yükümlü ile devlet otoritesi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar giderilmektedir. Bu tür uyuşmazlıklar öncelikli olarak ulusal yargı mercilerine götürülmekte ve bu mercilerden sonuç alınamaması durumunda bireysel hak ihlali yaşanan ve bazı diğer şartları taşıyan durumlar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine taşınabilmektedir.

Bu çalışma kapsamında ifade edilen özellikle ülkemizde vergilendirme yetkisinin kullanımı neticesinde gerçekleşen temel hak ve özgürlük ihlalleri genel anlamda idarenin kendisini kanun koyucu yerine koyması, vergilerin kanuniliği ilkesinin özümsememesi ve bazı zamanlarda da yargı mercilerinde hakimlerin takdir yetkilerinin hatalı kullanımı gibi sebeplerle ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada vergilendirme yetkisinin kullanımı dahilinde oluşabilecek temel hak ve özgürlük ihlallerinin azaltılması için öncelikle vergilerin kanuniliği ilkesinin idarece iyi anlaşılması gerekmektedir. Bu konuda ifade edilmesi gereken bir başka husus, genellik ilkesinin ihlali ihtimalini doğuran, temsilsiz vergilendirmeye kapı aralayan ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir yaklaşım olarak halen anayasamızda yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” hükmü lağvedilmelidir. Bu hüküm bahsedilen temel vergilendirme ilkelerine zarar vermenin yanında anayasanın kendi içerisinde bir çelişki içine düşmesine sebebiyet vermektedir. Aynı anda hem vergilerin mutlak suretle kanun ile oluşturulması gerektiğini belirtip hem de bu hükme idareye çok geniş takdir yetkisinin bırakıldığı bir yaklaşımın çelişkili olduğu ifade edilebilir.

Bu yetkinin aykırılık oluşturduğu durum yalnızca Verginin Kanuniliği İlkesi ile sınırlı kalmamakta genellik ilkesine de aykırılık (istisna) oluşturmaktadır. Şöyle ki ülkemizde hükümet sisteminin değiştiği tarihten itibaren vergi düzenlemeleri hususunda bir takım gerçek ve tüzel kişilerin çeşitli muafiyet ve istisnalar elde etmesi buna karşın aynı faaliyetlerde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin ise bu muafiyet ve istisnaların dışında kalması ve dolayısıyla genellik ilkesinin zedelenmesi riski ortaya çıkmaktadır. Bu durumun gerçekleşmesi halinde düzenlemelerin genellik ilkesi ile açık bir şekilde çelişeceği düşünülmektedir.

Oysaki vergide genellik ilkesi ayırım yapılmaksızın, fark gözetilmeksizin her vatandaşın veya tüzel kişinin elde ettiği gelirin, sahip olduğu servetin, ya da yaptığı harcamaların vergisini ödemesini hedefler. Genellik ilkesine göre ülkede yaşayan her bir yurttaşın ait olduğu sosyal sınıfa bakılmadan vergi ödemesi gerekmektedir. Ancak kanun dışı bir başka yöntem ile vergide bir takım gruplar lehine muafiyet çerçevesi oluşturmak açık bir şekilde genellik ilkesine aykırılık taşımaktadır.

Bir takım vergi doğuran olayların vergi istisnası kapsamına alınması süreci öncelikle meclisten kanun düzenlemesiyle geçmediği için öncelikle millet iradesi dışında bir karardır. Vergiler ülke içerisinde vatandaşlar için sunulan kamu hizmetlerinin ve kamu harcamalarının finansmanının yine o ülkenin fertleri tarafından paylaşılması için tahsil edilen kaynaklardır. Bu şekilde bazı hadiseler ülke menfaatine uygunluğu sorgulanıp tartışılmadan (meclis yolu) alınan kararlar neticesinde istisna kapsamı dışında tutulan vatandaşların üzerine kamu harcamalarının finans-

manı noktasında eskisine göre daha çok yük düşmektedir. Dolayısıyla eşitlik ilkesi ile de çelişki meydana gelmektedir.

Ayrıca bu muafiyet ve istisnaların belirtildiği gibi mecliste tartışılmadan yürürlüğe girdiği bir ortamda gelir dağılımında adalet, sosyal devlet ilkeleri de zarar görmektedir. Çünkü bu yetkinin kullanımı tek kişinin elinde bulunmakta ve karar kanunlarla karşılaştırıldığında (kanunların komisyonlarda ve genel kurulda görüşülme, tartışılma ve oylanma süreci) olmaksızın doğrudan yürürlüğe girdiği için mahiyeti sorgulanamamakta ve vatandaşların adalete ve hukuk devletine olan inancı zedelenmektedir. Şayet bu muafiyet ve istisnalar zenginler ve sermayedarlar lehine yapılıyorsa bu durumdan dolayı vergi yükü artacak olan toplumun maddi gücü zayıf kesimi aleyhine gelir dağılımı bozulacak tabiri caizse zengin zenginleşirken fakir daha da fakirleşecektir. Sosyal devlet ilkesi noktasında ise yine zayıfları ve güçsüzleri koruyup şartlarını iyileştirmekle mükellef olan devlet tam tersi bir duruma imza atma riski ile karşı karşıya kalmaktadır.

Öte yandan hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin vergilendirme yetkisinin kullanılması esnasında bir takım hatalara düşmesi neticesinde oluşabilecek temel hak ve özgürlük ihlallerini önlemek bakımından vergi kanunlarının kanun koyucu tarafından net ve kolay anlaşılır şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Bu hususlara dikkat edilmesi neticesinde vergilendirme yetkisinin kullanımı ile ilgili olası temel hak ve özgürlüklerin önüne geçilebileceği böylelikle hem yargı mercilerinin yükünün azalacağı hem de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Etik Komite Onayı:

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarım- V.K., K.C.G.; Veri Toplama- V.K., K.C.G.;

Veri Analizi/Yorumlama- V.K., K.C.G.; Yazı Taslağı- K.C.G.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- V.K., Son Onay ve Sorumluluk- V.K., K.C.G.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Ethics Committee Approval:

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Conception/Design of Study- V.K., K.C.G.; Data Acquisition- V.K., K.C.G.; Data Analysis/Interpretation- V.K., K.C.G.; Drafting Manuscript- K.C.G.; Critical Revision of Manuscript- V.K.; Final Approval and Accountability- V.K., K.C.G.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Akdemir, T. (2014). Vergi hukuku açısından Türk Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, *111*, 255-278.
- Akyazan, A. E. (2009). Vergilendirme yetkisinin Türkiye'deki gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (80), 1-30.
- Aliefendioğlu, Y. (1981). Türk anayasası açısından vergilemenin sınırları. *Danıştay Dergisi Atatürk'ün Doğumununun 100. Yılı Özel Sayısı*.
- Budak, T. ve Yakar, S. (2007). Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması. *Journal of the Cukurova University Institute of Social Sciences*, *16*(1).
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Doğrusöz, M. E. ve Kaplan, N. F. (2018). Constitutional principles that dominate the authority to tax. *Journal of Strategic Research in Social Science*, *4*(4), 41-52.

- Erdem, T. (2012). Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ve vergi hukuku alanında uygulama imkanı. *Vergi Sorunları Dergisi*, (282), 83-196.
- Erginay, A. (1953). *Vergi hukuku prensipleri*. Ankara: İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 237-249.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E.U. ve Asa, S. (2014). Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 81-130.
- Gözler K. (2010). *Türk Anayasa Hukuku dersleri*, (9.bs). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gümüş, E. (2005). Vergilendirme yetkisi ve vergilendirme ile ilgili hükümet tasarrufları. *Vergi Dünyası*, 290, 126-127.
- Gümüş, E. (2013). Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru ve vergi uyumsuzluklarında uygulanması. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3), 2-14.
- Güneş, G. (1992). *Verginin yasallığı ilkesi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (15), 1259-1308.
- Kargı, V. (2017). Vergilendirme yetkisi ve vergilendirmede adalet. *Journal of Awareness*, (2), 59-70.
- Kızılkaya, A. (2016). Ekonomik ve siyasal boyutlarıyla varlık vergisi. *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 5(12), 85-95.
- Kocaer, Ş. (2014). AİHM kararları çerçevesinde vergi davalarında bireysel başvuru yolu. *Vergi Dünyası*, (393), 52-60.
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan günümüze Türkiye'de vergileme zihniyetinin gelişimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayınları.
- Ökte, F. (1951). *Varlık vergisi faciası*. İstanbul: Nebioğlu Yayınevi.
- Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1997). *Vergi hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Öz, S. (2005). *Uluslararası vergi rekabeti ve vergi cennetleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sağlam, M., ve Ekinci, H. (2012). *66 soruda Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru*. Ankara: Şen Matbaası.
- Saraçoğlu, F. (2003). Vergilendirme yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği ilişkileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(3), 175-189.
- Şahan, Özgür (2019). Cumhurbaşkanı'nın vergi ile ilgili düzenleme yapma yetkisi, yetkinin sınırları ve yargısal denetimi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(2), 693-711.
- Şengöz, Y. (2014). Vergi ve vergi cezaları için Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulabilir mi?. *Vergi Sorunları*, (308), 61-62.
- Şenyüz, D. (2005). *Vergi hukuku genel hükümler*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tekbaş, A. (2009). Vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun denetimi: Türkiye değerlendirmesi. Ankara: Maliye Bakanlığı SGB Yayınları.
- Turabi, S. (2013). *Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru rehberi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2000). *Vergi hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Uygun, E. ve Gerçek, A. (2017). Anayasa Mahkemesinin vergilendirme alanındaki bireysel başvuru kararlarının değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (29), 167-191.
- Yaltı Soydan, B. (1998). Vergi adaleti kavramında soyuttan somuta: Türk Anayasa Mahkemesi kararlarını eşitlik, özgürlük ve sosyal adalet kavramı ile okumak. *Vergi Sorunları*, 119, 98-118.
- Yiğit, U., Öztürk, İ. (2017). Mali güce göre ödeme anayasal ilkesinin vergi benzeri mali yükümlülüklerle uygulanabilirliği. *Anayasa Hukuku Dergisi*, 6(12), 609-648.