

# Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları

Bersu CEYLAN\* 

## Özet

Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek üzere, yasalara uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebren alınan maddi ve karşılıksız bir yükümlülüktür. Vergileme ilkeleri ve bu ilkelerin Anayasal dayanağının oturtulduğu Anayasanın 73. maddesinde; “herkes” tabiri genellik ilkesini, “mali gücüne göre” tabiri mali güç ilkesini, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” adalet ilkesini, “vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” tabiri ise kanunilik ilkesini ifade etmektedir. Bu çalışma vergileme ilkelerinin, vergi mükellefleri ve devlet açısından sınırlayıcı önemine dikkat çekerek, Danıştay kararları dolayında değerlendirmesini ve bu alanda literatüre katkı sağlamayı amaç edinmektedir. Çalışmada; “Adam Smith’in Vergileme İlkeleri” ve mevcut “Anayasal Vergileme İlkeleri” arasında, Danıştay Dava Daireleri ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu içtihatlarında yer verilenler; ilkelerin mahiyeti, hukuksal normlara ve vergileme ilkelerinin amacına uygunlukları açısından değerlendirilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergileme İlkeleri, Kanunilik İlkesi, İçtihat, Danıştay.

**JEL Sınıflama Kodları:** H20, K30, K34.

## The Reflections of Taxation Principles on The Decisions of The Council of State

### Abstract

Tax is a material and non-refundable obligation to realize public spending, in accordance with the law, from real and legal persons. In Article 73 of the Constitution, on which the principles of taxation and the constitutional basis of these principles are established; The term “everyone” means the principle of generality, “according to financial power”, the principle of financial power, “fair and balanced distribution of tax burden”, the principle of justice, “taxes, duties, fees, etc. financial obligations are set, changed or removed by law” expresses the principle of legality. This study draws attention to the limiting importance of taxation principles for taxpayers and the state and aims to evaluate the decisions of the Council of State about the decisions and to contribute to the literature in this field. In this study; among the “Adam Smith Taxation Principles” and the current “Constitutional Taxation Principles”, those included in the case law of the Council of State Law Enforcement Offices and Council of State Tax Law Enforcement Board; the nature of the principles is evaluated in terms of compliance with legal norms and the purpose of taxation principles.

**Keywords:** Taxation Principles, Legality, Case Law, Council of State.

**JEL Codes:** H20, K30, K34.

\* Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi, bceylan141@posta.pau.edu.tr,

## Giriş

Vergi; devletin, kamusal harcamaların finansmanını sağlamada egemenlik gücüne dayanarak, kanunilik ilkesi altında, gerçek ve tüzel kişilerden, mali güçlerine göre, maliye politikasının ekonomik, sosyal ve mali amacını gerçekleştirmek üzere, cebren tahsil ettiği finansal bir değerdir. Vergilendirmenin, toplumdaki bireylerin hak ve menfaatlerini olumsuz etkilemeyecek şekilde yerine getirilebilmesi içinse vergileme ilkeleriyle sınırlandırılması ve işlerliğinin denetlenmesi gerekmektedir.

Her ülke, toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve toplumsal sürdürülebilirliği sağlamak amacıyla çeşitli kamu politikaları uygulamaktadır. Bu politikaların en temel kaynağını ise vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin sistematik ve etkin bir biçimde intikalinin sağlanması için ise vergi politikalarının temel belirli bir bütünlük içerisinde uygulanması lazım gelmektedir. Devletlerin vergi politikalarını hangi esaslar altında yürütmesi gerektiği, benimsedikleri çeşitli devlet yönetim sistemleri ve iktisadi akımlar bakımından farklılıklar arz etmektedir. Vergileme ilkelerinin; 1776 yılında Adam Smith'in genel hatlarını belirlemesi ile başlayarak, daha sonra Wagner, Stein, Buchanan ve Congleton olmak üzere pek çok iktisatçı tarafından çalışmalara konu edildiği görülmektedir.

Gün geçtikçe değişen ve gelişen dünyada, tüm sistemlerde olduğu gibi vergi sistemlerinde de yeniden oluşum ve farklılaşım süreci yaşanmaktadır. Üretim ve tüketim faaliyetlerindeki değişim ve entegrasyon süreciyle birlikte küreselleşen dünyada vergilendirme ilkelerinin de önemi artmaktadır. Farklı uluslar, farklı kültürler, farklı gelişmişlik seviyeleri karşısında ülkelerin uyguladıkları politikalar değişiklik gösterebilmektedir. Ancak tüm bu gelişmelere

ve vergi sistemlerindeki farklılıklara rağmen vergilendirme ilkeleri uluslararası alanda da önem taşımaktadır. Kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla uygulanan vergi politikalarının yapısı, hükümetlerin mali amaçları doğrultusunda şekillenmektedir. Diğer taraftan vergi kanunlarının uygulanması bakımından tesis edilen idari işlemlerin hukukilik denetiminin sağlanması görevi, bağımsız mahkemelerce yürütülmektedir.

Çalışmanın ilerleyen kısımlarında, Türk Vergi Hukukunda Vergileme İlkeleri; “Adam Smith’in Vergileme İlkeleri” ve “Anayasal Vergileme İlkeleri” olmak üzere iki kısımda aktarılmaktadır. Üçüncü ve son kısımda ise, Danıştay içtihatları ışığında, çeşitli vergileme ilkelerinin, verginin taraflarınca Anayasa ve kanunlardaki özeğine uygun olarak yorumlanıp yorumlanmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

## 1. Adam Smith’in Vergileme İlkeleri

Adam Smith'in 1776 yılında yayımlanan “The Wealth of Nations (Ulusların Zenginliği)” adlı eserinin, maliye konularını içeren son bölümün ikinci kısmında Smith; kira, kâr ve ücretler üzerinden alınması gereken devlet gelirlerinden olan vergiyi ayrıntılı bir biçimde incelemeye önce, genel olarak vergilerin taşınması gereken özellikleri dört temel vergilendirme ilkesi ile açıklamıştır (Smith, 1994: 888-889). Bu ilkelerden; eşitlik (adalet), kesinlik (belirlilik), ödeme kolaylığı (uygunluk) ve ekonomik tahsilat (düşük maliyet) ilkeleri, “vergilendirmenin dört temel direği” olarak bilinmekte ve günümüzde de geçerliliğini korumaktadır. Bu kısımda Adam Smith'in vergileme ilkeleri, kitabın ilgili bölümünde verilmek istenen özellikleriyle aktarılmaktadır.

### *Eşitlik İlkesi*

Smith (1994)'e göre vergilemede eşitlik ilkesinin sağlanabilmesi için, toplumu oluşturan bireylerin

her biri, uğraşları doğrultusunda, devlet himayesi altında elde ettikleri gelirlerden devlet harcamalarına ve hükümete destek olmalıdır. Bu destek, kira, kâr ve ücretler üzerinden kazanç sağlayanların; kazanç sağladıkları ülkede yararlandıkları hizmetler oranında alınmalıdır. Bu ilkenin ihmal edilmesi halinde vergilendirmede eşitsizlik olgusu meydana gelmektedir (Smith, 1994: 888).

### *Belirlilik İlkesi*

Belirlilik ilkesi doğrultusunda ele alınan temel kıstas kanunların kesinliğidir. Bu ilke gereğince vergi kanunlarının keyfi değişikliklerden uzak olması ve vergi idaresi uygulamalarının tutarlı olması gerekmektedir (Preez, 2015:11). Belirlilik ilkesinin literatürde hem Adam Smith vergileme ilkeleri hem de Adolph Wagner vergileme ilkeleri arasında yer aldığı görülmektedir. Klasik vergileme ilkeleri olarak da bilinen Smith (1994), vergileme ilkeleri içerisinde belirlilik ilkesi, verginin ödeme şekli ve ifa zamanının önceden belirlenmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır.

Her bir vergi mükellefinin ödemek zorunda olduğu verginin kesin olması ve keyfi değişikliklerden uzak tutulması gerekmektedir. Verginin ödeme şekli, zamanı ve ödenecek miktar toplumdaki herkes tarafından açıkça anlaşılır nitelikte olmalıdır. Aksi halde vergi, vergiyi toplamakla görevlendirilen kişi ya da makamlarca ağırlaştırılabilir ya da uygunsuz uygulamalar görülmeye başlanabilir. Bu nedenle vergilerdeki belirsizlik, vergilerde eşitsizlikten dahi daha kötü gözükmetedir (Smith, 1994: 889).

### *Uygunluk ve Ekonomik Tahsilat İlkesi*

Adam Smith'in vergileme ilkelerinden son ikisi, uygunluk ve ekonomik tahsilat ilkesidir. Uygunluk ilkesi, vergi mükellefleri açısından ödeme kolaylığının sağlanması amacıyla; mükellefin en uygun dönemde vergilendirmesi gerekliliğini

yansıtmaktadır. Ekonomik tahsilat ilkesi ise, iktisadilik, toplamada düşük maliyet ilkesi olarak da adlandırılmakta ve verginin mümkün olan en az maliyetle ve düşük tarh ve tahsil giderleriyle ediniminin sağlanmasını amaçlamaktadır. Tüm bu özelliklerin sıralandığı vergileme ilkelerini yansıtmayan vergi sistemleri, toplumlarda vergi kaçırma davranışını doğuracaktır. Bu da devletleri daha büyük gelir kayıplarına uğratacaktır (Smith, 1994: 889-890).

## **2. Anayasal Vergileme İlkeleri**

Gelir ve finans ile ilgili Anayasal hükümler, çeşitli ülkelerdeki vergi sistemleri göz önüne alındığında büyük önem taşımaktadır. Anayasal hükümler; temel yasalar ve tüm yasal hukukun temeli olmakla birlikte yasama organı için de yol haritası niteliğindedir. Dolayısıyla devletlerin vergi sisteminin temelidir. Eğer gelire ilişkin hükümler genel ve kapsamlı oluşturulur ise vergilendirme sistemi de planlı olmakta ve adaletli yansıtmaktadır (Campbell, 1908: 559). Anayasal vergileme ilkeleri, kavram itibarıyla bir ülke anayasasında yer edinmiş ve vergilendirmenin en temel sınırlarının açıklandığı ilkelere dir. Anayasal vergileme ilkeleri, kanunilik ilkesi, adalet ilkesi, mali güç ilkesi ve genellik ilkesi olarak sıralanmaktadır. Bu kısımda, günümüz asli vergileme ilkeleri dahil edilerek; bu ilkelere, Danıştay içtihat metinlerinde de yer edinenler ele alınmaktadır.

### *Kanunilik İlkesi*

Kamu harcamalarının finansman aracı olarak kullanılan vergilerin normlar hiyerarşisine uygun olarak ve ancak kanunlar aracılığıyla konulup kaldırılacak veya değiştirilebilecek olmasını belirten kanunilik ilkesi, hukuk güvenliğine ve "temsilsiz vergi olmaz" prensibine dayandırılmaktadır. Bu sayede vergi mükellefleri, idarelerin takdiri uygulamalarından uzak tutulmaya

çalışılmaktadır (Öztürk, 2015: 4815). “*Temsilsiz vergi olmaz*” prensibinin gereği olarak ortaya çıkan kanunilik ilkesinde yasama organı halkın yetki devrini kullanmada tek hak sahibi olarak tanımlanmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile amaçlanan unsur idarenin keyfi kararlar vermesini önlemektir. Bu doğrultuda, kanunilik ilkesinin Anayasal temelleri Anayasa md. 7 ve Anayasa md. 73’te atılmıştır<sup>1</sup>. Anayasa md. 73’e göre; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bu yükümlülüklerin unsurları Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından belirlenmektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu yetkiyi kanunlar yoluyla kullanabilmektedir. Yasama organı dışında bir organın vergi koyma, değiştirme ya da kaldırma olasılıkları ise Anayasa’nın 7’nci maddesi ile sınırlandırılmıştır. Bu madde ile “*yasama yetkisinin devredilemezliği*” Anayasal bağlayıcılık kazanmıştır. Buna ek olarak, vergilerin kanuniliği ilkesinin genel niteliğiyle birçok demokratik ülke Anayasasında da yer bulduğu görülmektedir (Karakoç, 2013: 1264-1265).

#### *Genellik İlkesi*

1981 yılında Richard Mervyn Hare tarafından literatürde yer bulmuş, daha sonra Buchanan ve Congleton (1998) tarafından geliştirilmiştir. Bu ilke, politika yapıcıların belirli grup ya da sınıflara imtiyaz tanımasını önleyerek, vergilerin ayrımcılık olmaksızın toplumdaki tüm bireylerden alınması gerektiğini ifade etmektedir (Berggren, 1999: 3).

Anayasal dayanağını 1982 Anayasası md.10 ve md. 73’ün oluşturduğu genellik ilkesinin sınırları, md.10/2’de “*hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz*” ve md.73/1 “*herkes... vergi ödemekle yükümlüdür*” hükümleriyle çizilmiştir (Öz ve Hepaksaz, 2009:9). Genellik

<sup>1</sup> “*Madde 7 – Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.*” “*Madde 73 – Bkz. T.C. 1982 Anayasası.*”

ilkesi gereği, bir ülkede yaşayan tüm kişi ve sınıflar o ülkede gerçekleştirilecek kamusal harcamaların finansmanına vergi vasıtasıyla ayırım olmaksızın katılmakla yükümlüdür. Vergide genellik ilkesinin muafiyet ve istisnalardan uzak, düz oranlı vergi tarifelerini benimsediği anlaşılmaktadır. Ancak Türk vergi sisteminin yapısında pek çok istisna ve muafiyet barındırdığı bilinmektedir. Buna örnek olarak, gelir vergisi kanununun 23. maddesinin 6. fıkrası<sup>2</sup> ticaret mahalli olmayan yerlerde kapıcılık mesleği icra edenlerle; -görevin yerine getirildiği çatı hariç hiçbir fark bulunmayan- ev, bahçe ve apartmanlarda kapıcılık mesleği icra edenler arasında genellik ilkesine aykırı düzenleme yapıldığı fark edilmektedir.

#### *Mali Güç İlkesi*

Toplumu oluşturan bireylerin kamu harcamalarının finansmanına mali gücüyle orantılı olarak katılması mali güç (ödeme gücü) ilkesinin temelini oluştururken, bireylerin kamu harcamalarının finansmanına, üretilen kamusal mallardan yararlandıkları kadar katılmaları faydalanma ilkesinin temelini oluşturmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme ilkesiyle, vergi mükelleflerinin ekonomik ve özel durumlarının dikkate alınarak vergilendirilmesini ifade etmektedir (Öz vd., 2004: 13). Ödeme gücüyle kıyaslandığında, mali gücün ve ödeme gücünün birbirlerinde ayrıştığı görülmektedir. Ödeme gücü bireylerin “en az geçim indirimini” aşan gelirlerini kapsamaktadır. Mali güç ise bireylerin yalnızca gelirlerini değil servet ve harcamalarını da kapsayarak daha etkin olduğu düşünülmektedir (Gökçay, 2017: 114).

Etkin bir eşitlik olgusuna ulaşmak için faydalanma ilkesinin savunulmasına karşın, Türk Vergi

<sup>2</sup> Bkz. 193 Sayılı G.V.K.

Sisteminde, adaleti sağlamak ve sosyal devlet fonksiyonunu yerine getirmek amacıyla mali güç ilkesi uygulanmaktadır. Mali güç ilkesi doğrultusunda dengeli ve adil gelir dağılımı hedeflenmekte ve belirli mali gücünü tespit unsurları kullanılmaktadır. Mali güçü tespit unsurları, 2018/28 sayılı Anayasa Mahkemesi kararında;<sup>3</sup> “... Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.” olarak açıklanmaktadır. Sermaye kazançlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, ayırma kuramının mali gücü tespitinde kullanılan bir kalemi **görevinde öne çıkmakta** ve emek gücünü koruyarak vergilemede adalet ilkesine katkı sağlamaktadır.

#### Tarafsızlık İlkesi

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, devletin; kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla cebren tahsil ettiği vergilerin, piyasanın işleyişini bozmayacak ve bireylerin kararlarını etkilemeyecek düzeyde olması gerektiğini ifade etmektedir (Pehlivan, 2017: 149). Tarafsızlık ilkesi, vergi sistemlerinde; hükümetlerin müdahale alanlarına sınırlandırma, vergi mükellefleri arasında eşit ve mükelleflerin kararlarını etkilemeyecek yönde düzenlenmeler gerektirmektedir (Kapucu, 2017: 121).

Belirli bir kesim tarafından değerli olduğu düşünülen kamu projelerine gelir tahsis etmek amacıyla (piyasanın etkinlikten uzaklaşılmasına sebebiyet verecek) vergilendirme yapılması da meşru

görülmemektedir. Bu bağlamda vergiler, bireylerin ihtiyaçları doğrultusunda kullanılmalı ve makul bir biçimde artırılmalıdır (Michael, 2000: 41-51).

#### Esneklik İlkesi

1850’li yıllarda Avrupa’da, değişen ekonomik kalkınma yaklaşımı daha sağlıklı bir vergi sistemi arayışını yaygınlaştırmıştır. Bu dönemde A. Wagner ve L. Von Stein, vergileme ilkelerini çok daha farklı bir biçimde ele almışlardır. A. Wagner, vergileme ilkelerini mali, ekonomik, sosyal adalete yönelik ve teknik olmak üzere dört ayrı gruba ayırmıştır. Mali kategori içerisinde belirlilik, verimlilik ve esneklik ilkeleri yer almaktadır (Jarczok-Guzy, 2017: 75). Bu ilkeler içerisinde esneklik ilkesi kapsamında vergilerin, ekonomideki daralma ya da genişleme dönemlerinde oluşacak değişimlere uyum sağlayabilecek nitelikte olmasına işaret edilmektedir.

Vergi sisteminin esnek yapıda olması, kamusal harcamalardaki artış ve azalışların vergilerdeki artış ve azalışlarla karşılanmasını mümkün kılmakta ve ülkenin mali dengelerinin, uzun ve kısa dönemde belirsizliğe sürüklenmesini engellemektedir (Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2015: 265-266). Türk vergi sistemi içerisinde bakıldığında, artan oranlı tarife yapısına sahip olan gelir vergisi ile, ekonomik büyüme oranlarını takip eden harcama vergilerinin uzun dönemde esnek yapıda olduğu görülmektedir (Akar, 2013: 37).

#### Verimlilik İlkesi

Vergilemede verimlilik ilkesi, vergi gelirlerinin kamu harcamalarının büyük çoğunluğunu finanse edebilecek miktarda toplanmasını ifade etmektedir. Bu nedenle ilkenin esneklik ilkesiyle birlikte mali ilkeler grubuna da dahil edildiği görülmektedir. (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016: 2084). Verimlilik ilkesi gereği, toplanan vergiler yapılan kamu harcamalarını karşılayabilecek yapıda olmalıdır.

3 Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı E. 2017/117 K. 2018/28 T. 04.04.2018.

Aksi durumda, oluşacak kamu açıkları, ekonomik konjonktürde dalgalanmalara neden olacaktır.

Türk vergi sisteminin yapısında yer verilen istisna ve muafiyet ve indirimlerin çokluğu, vergilerin kamu harcamalarını finanse etme amacını karşılayamamasına ve verimlilik ilkesinden uzaklaşılmasına sebep olduğu görülmektedir. Ek olarak, verimlilik ilkesi ile adalet ilkesi arasındaki dengenin bozulmasının da kayıt dışılıkla sonuçlanacağı göze çarpmaktadır (Öztürk, 2012: 112-113).

### Ölçülülük İlkesi

Vergilendirmede ölçülülük ilkesinin; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt kriteri bulunmaktadır. Elverişlilik ve gereklilik, alınan önlemin ulaşılmak istenen amaca uygun ve hedef doğrultusunda lüzumlu olmasını, orantılılık ise alınan önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken itidal ifade etmektedir. Bu bağlamda ölçülülük ilkesi, araç ile uygulama ya da sınırlandırmadan elde edilecek yarar arasındaki orantılılık olarak tanımlanabilmektedir (Sağlam, 1982; akt. Metin, 2017: 7).

Ölçülülük ilkesi Anayasaya 2001 yılındaki değişiklikle dahil olmuştur (Taylar, 2017:141). Bu ilke, temel haklar ve kamu yararı arasındaki ilişkide en iyiye ulaşma amacıyla, orantılı bir şekilde toplum yararını korumayı sağlamalıdır (Rumpf, 1993: 27).

## 3. Danıştay İçtihatları Işığında Vergileme İlkelerinin Değerlendirilmesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/10/2019 tarihli içtihat metninde vergi<sup>4</sup>; “Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı

*iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin Anayasal sınırlar içinde salınip toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekmektedir.”* Şeklinde ve etkili bir anlatım ile tanımlanmaktadır.

Bir ülkede kamu gelirleri içerisinde yer alan ve kamusal harcamaların finansmanının büyük bir kısmını karşılayan mevcut vergiler, o ülkenin ekonomik ve sosyal hayatı üzerinde doğrudan doğruya etkilidir. Vergi sistemlerinde, vergileme ilkelerine doğru açıdan bağlı kalınması ve bu ilişkinin bağımsız organlarca istikrarlı denetimi ülkeler açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle, Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en köklü kurumlarından olan ve Yüksek Mahkeme olarak inceleme, görüş bildirme, davalara bakma görevleri üstlenen Danıştay, bağımsız ve Anayasal bir kuruluş olarak hukuk sisteminin en önemli parçalarından bir tanesidir.

### 3.1. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi, Anayasal vergileme ilkelerinin temeli niteliği taşımaktadır. Geçmişten günümüze Danıştay dava daireleri ve Danıştay vergi dava dairesi kurulunda görülen davalar incelendiğinde, kanunilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle temyiz istemi reddedilen ya da bir alt mahkemece verilen kararın kanunilik ilkesiyle uyuşmadığı gerekçesiyle mahkemenin ısrar kararı kurulca bozulan davalar bulunmaktadır.

Kanunilik ilkesinin hukuki niteliği ve önemi Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 23/10/2019 tarihli kararında,<sup>5</sup> “Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların

4 Bkz. D.D.D.K. E. 2019/403, K. 2019/417, T. 23/10/2019.

5 Bkz. D.D.D.K. E. 2019/403, K. 2019/417, T. 23/10/2019.

kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulmasını öngörürken keyfi ve takdire dayalı uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olay, yükümlü, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırları, tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile yaptırımları gibi belli baslı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Zamanaşımı da vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunla öngörülmesi gereken vergilendirmenin temel unsurlarından biridir.” şeklinde belirtilmiştir. Kararda yalın bir halde ifade edildiği üzere, bireylerin toplumsal ve mali haklarının yönemsiz bir biçimde etkilenmesini önlemek amacıyla kanunilik ilkesinin uygulanması elzem kılınmaktadır. Üstelik metinde, vergilerin yalnızca konusu bakımından kanunlarca sınırlandırılmasının yeterli görülmediği; vergiyi doğuran olay, vergi yükümlülüğü, vergilerin matrah ve oranları ile bunların alt ve üst sınırları, tarh, tebliği, tahakkuk ve tahsil aşamalarında usul ve bunlara bağlı yaptırımların da kanun ile kesinleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu ek açıklama ilkenin etkisini genişleterek vergi hususunda bağlayıcılığı artırmaktadır. Bilindiği üzere vergi hukukunda yorumun üst sınırı kıyastır. Kıyas yasağının temeli, kurul kararında da değinildiği üzere kanunilik ilkesinin kesinliği ve kapsamından doğmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 12/06/2019 tarihli kararda; vergi mahkemesi tarafından verilen iptal kararının Danıştay

Dördüncü Dairesi tarafından bozulması, vergilemede kanunilik ilkesi gereği hukuka aykırı bulunmuş ve karar sonucu davacı dairenin temyiz istemi oy çokluğuyla reddedilerek Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefinin mağduriyeti ortadan kaldırılmıştır.<sup>6</sup> İlgili karar incelendiğinde, “Uyuşmazlık konusu işlemde, ... dönemi indirimli orana tabi işlemlerinden doğan katma değer vergisi iadesi için izleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde verilecek katma değer vergisi beyannamelerinin herhangi birinde iade talep edilebileceği hususunun 99 No’lu Genel Tebliğ ile düzenlendiği halde, davacı tarafından iade talebi 18/12/2009 tarihinde verilen düzeltme beyannamesi ile yapılmıştır. Davalı idarece, davacının iade talebinin Kanunda öngörülen süre geçtikten sonra yapıldığı ve bu nedenle reddedildiği savunulmaktadır” şeklinde özetlenen davalı idare itirazı, Anayasanın 73. maddesi 3. bendinde yer alan hükmünde açıkça ifade edilen kanunilik ilkesiyle uyuşmamaktadır. KDV Kanununda yapılacak herhangi bir değişikliğin Bakanlar Kurulu tebliğince yapılması ve vergi mükellefinin bu bağlamda hak kaybına uğraması kanunilik ilkesine aykırıdır. KDV ile ilgili yapılacak idari işlemlerde vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu tarihteki kanun metni esas alınmalıdır. 18/02/2009 tarihinde çıkarılan 5838 No’lu Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenleme sonrası kanunda yer alan boşluk yine kanunla giderilmiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulunun yarattığı içtihat; vergi mahkemesi kararı ile uyumlu olmakla birlikte, Danıştay Dördüncü Dairesinin kararının kanunilik ilkesine aykırı sonuç doğurmasını engellemiştir. Buna ek olarak, içtihat metninde de vurgulandığı üzere kanunilik ilkesi değerlendirilirken “yasama yetkisinin devredilemezliği” kuralı önem arz etmektedir.

6 Bkz. Danıştay VDDK., E. 2018/1103 K. 2019/374 T. 12.6.2019.

### 3.2. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Belirlilik İlkesi

Hukuki belirlilik ilkesinin vergilendirme ilişkisindeki görünümü olan vergilemede belirlilik ilkesi, vergisel yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, vergilendirmeye ilişkin kanun kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir<sup>7</sup>. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca görülen aynı tarihli davada, vergi mahkemesinin zamanaşımı nedeniyle tarhiyatını kaldırdığı vergi ziyayı ve cezasının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114. Maddesinde<sup>8</sup> vergilemede belirlilik ilkesine uygun düşmeyen, açıklıktan uzak bir hükme yer verilmemiştir. Takdir komisyonuna sevk işleminin zamanaşımı için işleyen süreyi durdurduğu açıkça aktarılmıştır. İlgili içtihat metninde, “...yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, Kanun’da takdir komisyonuna başvurulmasına bağlanan ve belirlilik ve öngörülebilirlik arz eden hukuki sonuç zamanaşımının durması olduğundan genel ilke olarak takdir komisyonuna sevkle tarh zamanaşımının durduğunun kabulü gerekmektedir. Bu nedenle mahkemece olayda resen tarh nedeninin bulunup bulunmadığının ve resen takdir edilen matrahın hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.” şeklinde yapılan savunma ile dava, belirlilik ilkesince detaylı ve çok yönlü bir şekilde ele alınmamış, hukuka uygunluk yönünden değerlendirilmiştir.

1982 Anayasasının 40. Maddesine eklenen Ek fıkra: 3/10/2001-4709/16 maddesinde yer alan

7 Bkz. Danıştay VDDK., E. 2019/582 K. 2019/849 T. 23.10.2019.

8 Bkz. 213 sayılı V.U.K.

“Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.”<sup>9</sup> İbaresini ise vergilemede belirlilik ilkesini de bağlayan, genel anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Vergilemede belirlilik ilkesi gereği, ödenecek nispi ya da maktu vergi miktarının, ödeme zamanı ve biçiminin önceden açıkça belirli olması gerekliliği gibi, vergi uyumsuzlukları sonucu izlenecek kanun yollarının belirliliği de vergi mükellefleri açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde, Danıştay Üçüncü Dairesinin 12/03/2015 tarihli kararında<sup>10</sup> karşı oyda da belirtildiği üzere; <sup>11</sup> davacının, yazılı bildirim tarihi ile ilgili mevzuattaki karmaşıklık ve mevcut belirsizlik sebebiyle tarafımızca hak kaybına uğradığı düşünülmektedir.

### 3.3. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Genellik İlkesi

Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin Anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa’nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekmektedir<sup>12</sup>. Vergilemede genellik ilkesi

9 Bkz. T.C. 1982 Anayasası.

10 Bkz. Danıştay 3. D., E. 2012/2829 K. 2015/1172 T. 12.3.2015

11 “...başvurucunun idari işlemin yazılı bildirim tarihini esas alarak açtığı davanın, işlemin öğrenildiği tarihe göre süresinde olmadığı gerekçesiyle derece mahkemesince reddedilmesini, Mahkemeye erişim hakkının kullanılmasının kanunda belirtilen süreye ve bu sürenin de yazılı bildirimle bağlanması karşısında, dava açma süresine ilişkin açık usul kurallarının önceden öngörülmeceği şekilde olağanın dışında yorumlanması suretiyle, adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir....Açıklanan nedenlerle, dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilemeyeceğinden, uyumsuzluğun esasını incelenerek bir karar verilmek üzere Mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle Daire kararına karşıyız.”

12 Bkz. Danıştay VDDK., E. 2019/582 K. 2019/849 T. 23.10.2019.



gereği, hiçbir toplumsal grup, sınıf, zümre farkı olmaksızın *herkes* edinimleri üzerinden vergi vermekle yükümlüdür. *“Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.”*<sup>13</sup>

Vergilemede genellik ilkesi kapsamında incelenen 25/12/2001 tarihli Danıştay Yedinci Daire İçtihat Metninde, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 10. Maddesinin ikinci bendinde yer alan “ *Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibariyle ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırmaya*”<sup>14</sup> ifadesi, her ne kadar Hazinesinin gelir kaybını önlemek ve benzinli araç kullananlarla LPG’li araç kullananlar arasında adaleti sağlamak amacıyla yetki sınırlarına uygun görülse de; ilgili düzenleme hem vergilemede genellik ilkesi hem de adalet ilkesi ile uyuşmamaktadır. 30/11/2000 Tarihli ve 2000/1699 Sayılı Kararnamenin Eki Karar 2. Maddesiyle getirilen düzenleme, araç kilogramlarında artışa rağmen vergi yüklerinde azalmayı öngörüyor olması sebebiyle sınıf farklılaştırmasına neden olarak vergilendirmede genellik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Ayrıca, LPG’li araç kullanımının -Danıştay Yedinci Daire İçtihat Metninde yazanın aksine- taşıdığı risk

unsurlarına rağmen tercih edilmesinin nedeni kişinin mali gücünün yetersizliğine ilişkindir, bunun aksi alınan kararlar dikey adaleti de bozmaktadır.<sup>15</sup> İlerleyen yıllarda, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun maddesinin ilgili bendi, Anayasa Mahkemesinin 16/1/2003 tarihli ve E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararı ile iptal edildiği görülmektedir.

### 3.4. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Mali Güç İlkesi

Bireylerin, vergi ödevlerini yerine getirirken kamu harcamalarının finansmanına ödeme güçleriyle orantılı şekilde katılmaları vergilemede mali güç ilkesini tanımlamaktadır. Bu ilke, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 23/10/2019 tarihli içtihat metninde<sup>16</sup> ; “...Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiilî güçten kaynaklanmaktadır. Bu yetkiye dayanılarak kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa’nın 73. Maddesine göre gerçek ve tüzel kişilerin -kanunlarla belirlenmek koşuluyla- mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda olduğu bir yükümlülüktür. Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin Anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa’nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekmektedir. ...Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa’nın 73. Maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı

13 Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, Resmî Gazete tarih/sayı: 21.11.2003/25296 E. 2001/36 K. 2003/3 T. 16/1/ 2003.

14 Bkz. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>.

15 Bkz. <<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>> 3718-2, 13. Bkz. <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/12/20001208.htm#11>>

16 Bkz. D.V.D.D.K, E. 2019/705, K. 2019/725, T. 23/10/2019.

ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır." ifadeleriyle ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır.

Ayrıca, Danıştay Dördüncü Dairesince görülen 25/05/2009 karar tarihli davada açıklanan içtihat metninde<sup>17</sup> "...genel olarak ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak ve serbest bölgelerin istihdam yaratan alanlar olmasını teşvik edebilmek için serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançların Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar vergiden istisna edildiği, bu istisnadan bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tâbi olacak mükelleflerin yararlanabileceği belirtilmiştir. ...Vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen kurallarda öngörülen koşulların, yasa yapıcının bu düzenlemeleri öngörüş amacına aykırı ya da bu amacı aşarak uygulanması, Anayasanın 73'üncü maddesinde eşitlik ilkesinin yansımaları olarak yer alan mali güce göre vergilendirme ve vergi adaletine aykırı sonuç yaratır. Bu nedenle yasadaki istisna hükümlerinin uygulanmasında, söz konusu amaçların göz önünde bulundurulması gereklidir." Şeklindeki ifade, istisna uygulaması sonucu dönemsel farklılıklar nedeniyle vergi mükelleflerinin farklı muamelelere tabii tutulmasının vergilendirmede adalet ilkesi ile uyumsuz sonuç doğurduğuna dikkat çekilmektedir.

Türk vergi sisteminde, artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulaması, istisna ve muafiyetler, en az geçim indirimi müessesesi ve ayırma prensibi, vergi mükelleflerin mali gücünü tespit etmekte kullanılan yöntemler arasında bulunmaktadır (Yaltı, 2013: 57). Bu kapsamda ayırma kuramı, ödeme

gücüne ulaşma kriteri olarak mali güç ilkesi ve bu ilkeyle bağıntılı olarak da vergilemede adalet ilkesiyle iç içedir.

Ayırma kuramı (ayırma prensibi) ile emek gelirinin sermaye gelirin oranla daha düşük oranda vergilendirilerek emek geliri elde edenler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi ve bu sayede gelirin adaletin dağılımının sağlanması amaçlanmaktadır. Bu ilke özelinde, Danıştay içtihatları içerisinde, Danıştay Dördüncü Dairesince görülen 18/04/2016 tarihli<sup>18</sup> ve 29/04/2014 tarihli<sup>19</sup>, sırasıyla oyçokluğu ve oybirliğiyle alınan iki karar mevcut bulunmaktadır. İki içtihat metni de ayrı ayrı tefahhus edildiğinde, davacı olan Hollanda'da yerleşik yabancı şirketin yatırım indirim stopajına ek Türkiye ve Hollanda arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 10. maddesinde belirlenen %10'luk vergi indirimi talep ettiği anlaşılmaktadır. İstanbul 1. Vergi Mahkemesi ve İstanbul 10. Vergi mahkemesine ayrı ayrı tarihlerde iptal ve iade istemiyle açılan davalar her iki mahkeme tarafından aynı gerekçelerle reddedilmiş ve dava temyiz makamına taşınmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesince temyizen incelenen davada<sup>20</sup>, "...5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun tasarılarında yer alan gerekçesinde, gelir vergisinden başka bir de kurumlar vergisi ihdasının mükerrer vergilemeye sebep olduğu yönündeki eleştirilerle ilgili değerlendirmelere de yer verilmiş; teklif edilen kurumlar vergisi oranının %20 olduğu, gerçek kişilerin kar payı veya iştirak kazançlarını diğer kazanç ve iratlarına ekleyerek artan orana tabii şekilde gelir vergilerini ödeyecekleri; bu suretle, verginin mükerrerliği tezi kabul edilse bile mükellefin fazla ödeyeceği verginin Gelir

17 Bkz. D.4.D. E. 2008/5889, K. 2009/2642, T. 25/05/2019.

18 Bkz. Danıştay 4. D., E. 2012/225 K. 2016/1677 T. 18.4.2016.

19 Bkz. Danıştay 4. D., E. 2011/9815 K. 2014/2897 T. 29.4.2014.

20 Bkz. Danıştay 4. D., E. 2012/225 K. 2016/1677 T. 18.4.2016.

Vergisi tarifesinin en yüksek kademesi olan % 40 üzerinden % 12 fazlasıyla %52 oranında olacağı, bir anonim şirkette hissedar olan büyük bir sermayedarın, emek erbabına karşı %10-12 fazla vergi ödemesi vergi mükerrerliği ise bunun ayırma prensibinin icabı olarak bilinen ve istenen bir mükerrerlik olduğu belirtilmiştir.” Danıştay Dördüncü Dairesinin içtihat metninde yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, sermaye kazancı elde edenlerin emek geliri elde edenlere göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi ayırma prensibi gereği uygun bulunmaktadır.

### 3.5. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesi; literatürde, vergilemede eşitlik ilkesini de kapsayacak şekilde geniş kapsamlı ele alınmaktadır. Çalışmalarda ikili kullanımlarının mevcut olmasının sebebi, çok yönlü vergileme ilkelerinden birisi olmasıdır. Bu ilkeyi yatay adalet ve dikey adalet doğrultusunda mali güç (ödeme gücü) ilkesi ve faydalanma ilkesi ile bağlantılı olarak da değerlendirmek mümkündür.

Yatay adalet, aynı gelir grubunda bulunan bireylerin aynı düzeyde vergilendirilmesini ifade etmekten dikey adalet, ekonomik gücü daha fazla olan bireylerin ekonomik gücü yetersiz olan bireylere göre daha farklı vergi rejimine tabi tutulması gereğini ifade etmektedir. (Uluatam, 2001: 290). Bilindiği üzere vergi sistemlerinde yatay adalet ve dikey adaletin aynı anda sağlanması oldukça zordur. Bunun sebebi, bir ülkede gelirin adil dağılımının sağlanması amacıyla uygulanan en az geçim indirimi ve emek gelirinin korunması için gözetilen ayırma prensibi gibi uygulamaların dikey adaleti sağlarken etkinlik amacından sapma yaratması ve istisna, muafiyet ve indirim uygulamalarıyla yatırım teşviklerinin yatay adaleti sağlamayı engelleyebilecek konumda olmasıdır.

Adalet ilkesi tarih boyunca pek çok düşünürce yazılmış ve çalışmalarda yer bulmuş bir kavram olmasına karşılık sınırları halen açık bir şekilde çizilememiştir. Vergilemede adalet ilkesinin önemi ve kapsamı İbn-i Haldûn tarafından; “Şu hâlde vergileri bütün mükellefler arasında dürüst, adil ve hakkaniyetli bir şekilde dağıt ve genelleştir. Ne üst tabakadaki soyluluk veya büyük zenginliklerden, ne de kendi memurlarından, saray adamlarından ya da onların izleyicilerinden olması dolayısıyla hiç kimseyi bundan muaf tutma ve hiç kimseye zorla, ödeme kapasitesinin üstünde bir vergi yükü yükleme” Şeklinde aktarılmaktadır (İlgen, 2005; akt. Candan, 2007: 244).

Danıştay Yedinci Dairesi 24/2/2005 tarihli içtihat metninde;<sup>21</sup> “...Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3’üncü fıkrasında, Devletin, ikmâlen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Başka anlatımla; olayda, davacıya, hükmolunacak faizin oranı, verginin tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre için Vergi Usul Kanununun 112’nci maddesi uyarınca belirlenen gecikme faizinin oranına eşit olmak zorundadır.” Şeklinde yer alan ifadeden açıkça anlaşılmaktadır ki, uygulanacak

21 Bkz. D.7.D.D. E. 2001/12018, K. 2005/239, T.24/2/2005.

faiz oranları hususunda vergilemede adalet ilkesi gereğince değerlendirildiğinde, mükellefin tabi tutulacağı oranın, aynen kamu için de geçerli olması gerekmektedir.

Danıştay 3. Dairesince temyizden incelenen 29/11/2010 karar tarihli davada ise<sup>22</sup>; "... Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte var olan cezanın tahsilinden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte devam eden incelemeler sonucu ortaya çıkacak cezalardan hiçbir şart aranmaksızın vazgeçileceği hükme bağlandığından vergi kanunlarının genel yapısı, eşitlik ve adalet ilkesi gereği de fiil tarihinin esas alınması gerektiği sonucuna ulaşıldığı, aksi düşünce halinde aynı durumda olan iki kişiden biri cezadan kurtulurken, diğersinin sadece idarenin denetim yetkisini geç kullanması nedeniyle cezalandırılması sonucunu doğuracağı gerekçesiyle olay tarihi itibarıyla 4811 sayılı Kanunun kapsadığı döneme ilişkin olarak kesilen usulsüzlük cezasında... 4811 sayılı Kanun'un 3'üncü ve 5'inci maddesinde öngörülen düzenlemeler kapsamında değerlendirilerek verilen kararlarda hukuka uygunluk görülmediği ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yarana bozulması istenmiştir." Açıklamalarına yer verilen içtihat metni incelendiğinde, aynı durumda olan mükelleflerin, aynı şekilde vergilendirilmesi gerektiği öngörülmüş ve yatay adaletin ihlali önlenmiştir.

### 3.6. Danıştay İçtihatlarında Vergilemede Ölçülülük İlkesi

Devlet, vergi alacağını cebren tahsil ederken kişilerin mülkiyet haklarına da müdahale etmektedir. Ölçülülük ilkesi, Devlet ile borçlu mükellefin çıkarlarının dengelenebilmesi aşamasında etkin rol oynamaktadır (Yüzer, 2014: 4843-4846). Ölçülülük ilkesi, Danıştay On İkinci Dairesinin 23/2/2017

tarihli ve 2017/461 Karar No'lu temyiz makamı olarak incelediği davada <sup>23</sup>"...disipline konu eylemler ile yaptırımlar arasında adil bir dengenin gözetilmesi de hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil denge, "ölçülülük ilkesi" olarak da adlandırılmakta ve bu ilkenin alt ilkelerini de elverişlilik, zorunluluk ve orantılılık ilkeleri oluşturmaktadır. "Elverişlilik ilkesi", öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, "zorunluluk ilkesi" öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını ve "orantılılık ilkesi" ise öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir."

Vergilemede ölçülülük ilkesinin yer aldığı Danıştay içtihatları tetkik edildiğinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/04/2019 tarih ve E:2016/7036, K:2019/3111 sayılı kararının temyiz makamınca incelendiği<sup>24</sup>; "Vergi idaresince vergi iadesi talep eden vergi ödevlilerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirilmelidir. Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkedен oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, orantılılık ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. ...müracaatı değerlendirme süresi belirlilik arz etmediğinden; bu süre için gecikme zammı

22 Bkz. D.3.D.D. E. 2009/472, K. 2010/3587, T. 29/11/2010.

23 Bkz. D.12.D.D. E. 2016/8855, K. 2017/461, T. 23/2/2017.

24 Bkz. D.V.D.D.K. E. 2019/1078, K. 2019/666, T. 2/10/2019.

*hesaplanması ulařılmak istenen kamu alacađının deđerinin korunması ve mali dűzenin sađlanması amaçları karřısında műkellefe ařırı bir kűlfet yűkleyebilecek ve sűz konusu amaç ile gecikme zammı hesaplaması arasında kurulması gereken adil dengeyi bozabilecek niteliktedir. Bu nedenle műracaat tarihinden eksiklik bildirimine kadar geçen sűre için gecikme zammı hesaplanmasını ۆngören idari dűzenleme ۆlçűsűz bir műdahaleye yol açaabilecek mahiyette olduđundan dűzenlemenin konu unsuru bakımından hukuka aykırı olduđu dűřűnűlmektedir.”* ifadesinin ise tetkik hakimin dűřűncesi olarak içtihat metninde yer aldıđı gűrűlmektedir. Esas itibariyle, Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından alınan kararın ve kararda mevcut açaıklamalı karřıt oyun, műkellef lehine olduđu, dava sonucunun hem ۆlçűlűlűk ilkesi hem de kanunilik ilkesine mutabakat sergilediđi dűřűnűlmektedir.

## Sonuç

Vergilendirme sűrecinde, demokratik ve sosyal bir hukuk devleti olmanın geređi olarak, gerçek ve tűzel kiřiliklerin vergi ۆdevleri açaıklıkla ifade edilmeli ve bu kiřilere haiz kazanılmıř hakların korunması gerekmektedir. Bu noktada, vergileme ilkeleri tanım ve kapsamı itibariyle irdelendiđinde ve Danıřtay içtihatlarında yer alan vergileme ilkeleri tetkik edildiđinde anlařılmaktadır ki; vergilendirme, yalnızca vergi idareleri aracılıđıyla hazineye gelir intikal ettirici bir iřlem olarak gűrűlmemelidir.

Műtala edilen Danıştay içtihat kararları içerisinde, bazı karşı oylarda da belirtildiği gibi; vergileme ilkeleri ve kapsamına uygun olarak verilen kararlar en son olarak, hazineyi gelir kaybına uğratabilmektedir. Buradan da çıkarılacağı űzere, vergileme ilkeleri arasında da maliye politikasının

amaç ve araçları arasında olduđu gibi bir çatıřma durumu gűzlenebilmektedir. Bu durum vergileme ilkeleri çerçevesinde ilk sorunu oluřurmaktadır. Meselen, vergilemede adalet ilkesine uygun olarak verilen bir karar etkinlik ilkesini amacından geri bırakabilmektedir. Yansıyan ikilem, mali literatűr içerisinde her zaman toplu duruma bađlı ve tamimi seçim yapılmasının mecburi olduđu bir alan olarak karřılanmaktadır. Ancak Danıřtay kararları ve karřı oylarda yer verilen açaıklamalar incelendiđinde, vergilendirme ilkelerine bakıř açaısının; genel itibariyle vergi műkelleflerinin haklarını gűzetecek nitelikte deđiniliyor olması olumludur. Mevcut durumda hem vergi műkellefleri hem de vergi mahkemeleri açaısından ikinci sorunun; vergi uygulamalarının ve kanuni dűzenlemelerin, yalınlıktan ve anlařılabilirlikten uzaklařması nedeniyle oluřtuđu gűrűlmektedir.

Hukuk sisteminde “yapı tařı” olarak nitelendirilen belirli ilkelerin istikrarlı bir řekilde uygulanmasıyla birlikte, ařırı katılıktan ۆlçűlű biçimde uzak durarak, deđiřen standartlara hızla uyum sađlayan, bađımsız vergi sisteminin varlıđı toplumsal refahın sađlanmasında ilk ařamalarda dır. Gűnűműzde ۆzellikle Anayasal Vergileme İlkeleri ۆnemini korumakla birlikte, vergi yűkűnűn adaletli bir řekilde dađılımının sađlanması, farklı imtiyazlardan kaçınılması, sosyal devlet iřlevinin yerine getirilebilmesi için etkinlik ve adalet arasında makul bir dengenin tahsisi mecburidir. Bu nedenle teknolojik, bilimsel, sosyal ve kűltűrel alanda her açaıdan deđiřen dűnya standartları neticesinde, yasama ve yargı organlarının yeniliklere uygun hareket etmeleri en temel gerekliliklerden biri olarak ۆne çıkmaktadır.

## Kaynakça

- Akar, S. (2013), "Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz", *Maliye Dergisi*, 165, 27-37.
- Berggren, N. (1999), "A Preference-Utilitarian Foundation for the Generality Principle", *Constitutional Political Economy*, 10 (1), 1-24.
- Buyrukoğlu, S. ve Bozdoğan, D. (2015), "Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik", *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10 (1), 263-282.
- Buyrukoğlu, S. ve Buzkıran, D. (2016), "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5 (7), 2077-2091.
- Campbell, R. A. (1908), "History Of Constitutional Provisions Relating To Taxation", *State and Local Taxation: International Conference under the Auspices of the International Tax Association*, 2, 559-557.
- Candan, N. (2007), "İbni Haldun'un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (2), 235-245.
- Gökçay, Ş. E. (2017), "Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri", *Journal of Life Economics*, 4, 113-133.
- Gökburan A. R. (1998). "Vergileme ilkeleri ve Küreselleşme", *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (1), 177-201.
- Michael, M. A. (2000). "Liberalism, Environmentalism, And The Principle Of Neutrality", *Public Affairs Quarterly*, 1 (14), 39-56.
- Öztürk, H. S. (2012), "Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi" (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- İlgen, A. (2005), "İbni Haldun'un Kamu Ekonomisi, Maliyesi ve Vergi Dünyasına İlişkin Görüş ve Analizleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, 281, 101-106.
- Jarczok-Guzy, M. (2017), "The Principles Of Tax Law Equality In The Context Of Direct Taxation", *Journal of Economics and Management*, 30, 70-84.
- Kapucu, G. (2017), "Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi", *International Journal of Public Finance*, 2 (1), 109-123.
- Karakoç, Y. (2013) "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (Ö.s.), 1259-1308.
- Metin, Y. (2017), "Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir?", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-73.
- Öz, E. ve Hepaksaz, E. (2009), "Türkiye'de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi", <<http://www.ersanoz.com/makaleler/turkiye-de-denizcilik-faaliyetlerine-iliskin-mali-yukumluluklerin.pdf>> 1-23. Erişim Tarihi: 2.03.2020.
- Öz, E., vd. (2014). "Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım", <<http://www.ersanoz.com/makaleler/12-15-2014-turk-vergi-sistemine-modern-bir-yaklasim.pdf>> 1-19. Erişim Tarihi: 2.03.2020.
- Öztürk, M. V. (2015), "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4815-4841.
- Pehlivan, O. (2017), *Kamu Maliyesi*, Trabzon, 1. Baskı: Celepler Matbaacılık Yayın.
- Preez, H. D. (2015), "A Construction of The Fundamental Principles of Taxation", *University of Pretoria Unpublished Thesis Study*, 1-244.
- Rumpf, C. (1993), "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlev ve Niteliği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 10, 25-48.
- Smith, A. (1994), "The Wealth of Nations", Ed. Cannan, E. *The Modern Library*, New York.
- Taylar, Y. (2017), "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyatı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", *Maliye Sempozyumu*, 137-176.
- Ulutaam Ö. (2001), *Kamu Maliyesi*, Ankara, 7. Baskı: İmaj Yayınevi.
- Yaltı, A. (2013), "Vergi Hukukunda Ayırma Prensipleri", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yüzer, D. (2014), "Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4843-4846.
- 213 sayılı V.U.K., <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>. Erişim Tarihi: 9.03.2020.
- 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf>. Erişim Tarihi: 7.03.2020.
- <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasistemciWeb/>. Erişim Tarihi: 3.03.2020.
- <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>. Erişim Tarihi: 10.03.2020.
- <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>. Erişim Tarihi: 4.03.2020.
- <http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-2-tekilat-emas.html>. Erişim Tarihi: 2.03.2020.
- <http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin--blm.html>. Erişim Tarihi: 5.03.2020.
- <https://www.gib.gov.tr/>. Erişim Tarihi: 4.03.2020.
- <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf> 3718-2, 13. Erişim Tarihi: 9.03.2020.
- <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>. Erişim Tarihi: 9.03.2020.
- <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/12/20001208.htm#11>. Erişim Tarihi: 4.03.2020.