

ANAYASAL AÇIDAN VERGİ TEŞVİKLERİ

Ömer Faruk BAYRAKCI**

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK– ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir. Bu makale, aynı yazarın, henüz yayınlanmamış olan, “Ölçülülük İlkesi Işığında Vergi Teşviklerinin Meşruluğu” isimli doktora tez çalışmasından yararlanılarak üretilmiştir.

* Arş. Gör., Pamukkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı. (obayrakci@pau.edu.tr) <https://orcid.org/0000-0002-3135-3146>

Makalenin Geliş Tarihi: 11 Ocak 2022 **Kabul Tarihi:** 12 Nisan 2022

Atıf önerisi: Bayrakçı, Ö. Faruk. “Anayasal Açıda Vergi Teşvikleri.” *Ankara Barosu Dergisi* 80, no. 1 (Ocak 2021): 213-67. DOI [10.30915/abd.1118351](https://doi.org/10.30915/abd.1118351)

ANAYASAL AÇIDAN VERGİ TEŞVİKLERİ

ÖZ

Vergi teşvik tedbirlerinin düzenlenmesinde, yasa koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Fakat, bu yetkinin sınırsız olduğunu söyleyemeyiz. Hukuk devletlerinde bu yetki anayasal kural ve ilkelerle sınırlıdır. Vergi teşvik tedbirleri açısından yasa koyucuyu sınırlayan ilk anayasal ilke hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesinin altında yasallık ilkesi ve güvenin korunması ilkesi yer alır. Yasallık ilkesi gereği teşvik kuralının temel unsurları, yasa ile düzenlenmelidir. İkinci anayasal koşul ise, güvenin korunması ilkesidir. Bu ilke gereği, yasalara ve idari uygulamalara dayanarak teşvikten yararlananların ve üçüncü kişilerin duyduğu güven korunmalıdır.

Vergi teşvikleri açısından temel anayasal sorun eşitlik ilkesinden kaynaklanmaktadır. Teşvik kuralları, mali gücü eşit mükelleflerinin farklı vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu nedenle teşvik kuralları eşitlik ilkesine aykırılık taşımaktadırlar. Sosyal devlet ilkesinden kaynaklanan vergi teşviklerinin hukuk sistemi içerisinde kalması, meşru bir amaç taşıması ve ölçülülük ilkesine uygun olması halinde mümkündür. Türk Anayasa Mahkemesi kararlarında, vergi teşviklerinin eşitlik ilkesine aykırı olup olmadığının denetiminde, ölçülülük ilkesi uygulanmamaktadır. Çalışmamızda, Mahkeme görüşünün aksine, vergi teşvik tedbirlerinin ölçülü olmasının niçin anayasal açıdan gerekli olduğunu açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler

vergi teşvikleri

eşitlik ilkesi

ölçülülük ilkesi

yasallık ilkesi

sosyal devlet ilkesi

TAX INCENTIVES FROM A CONSTITUTIONAL PERSPECTIVE

ABSTRACT

The legislator has broad discretion in regulating tax incentive measures. However, this authority is unlimited. This authority is limited to constitutional rules and principles in states of law. The first constitutional principle limiting the legislator in terms of tax incentive measures is the principle of legal security which comprises the principle of legality and the principle of protection of the trust. By the principle of legality, the essential elements of the incentive rule should be regulated by law. The second constitutional requirement is the principle of protection of confidence. Under this principle, the trust of the beneficiaries and third parties should be preserved based on the laws and administrative practices.

The main constitutional problem in terms of tax incentives arises from the principle of equality. Incentive rules cause taxpayers of equal financial power to be taxed differently. For this reason, incentive rules violate the principle of equality. It is possible if the tax incentives arising from the social state principle remain within the legal system, have a legitimate aim and comply with the principle of proportionality. The principle of proportionality does not take part in the Turkish Constitutional Court's decisions in determining whether tax incentives are contrary to the principle of equality. In our study, contrary to the opinion of the Court, it is explained why it is constitutionally necessary for tax incentive measures to comply with the proportionality principle.

Keywords

tax incentives

principle of equality

principle of proportionality

principle of legality

social state principle

GİRİŞ

“Teşvik” sözlük anlamıyla “isteklendirme, özendirme” olarak tanımlanır.^[1] Vergi teşvikinden ne anlaşılması ve konunun nasıl incelenmesi gerektiği ise, bakış açısının iktisadi veya hukuki olmasına göre farklı şekillerde açıklanmaktadır.

İktisadi yazında genel olarak teşvik, belirli bir ekonomik faaliyette bulunanların, ekonomik faaliyetlerini hızlandırmak ve büyütme amacıyla, siyasi karar alma mekanizmaları tarafından sağlanan maddi ve maddi olmayan desteklerle; yardım ve özendirmeler olarak açıklanır.^[2] Bu yaklaşımın devamı olarak vergi teşvikleri ise tüm teşvik araçları arasından vergisel enstrümanların kullanılması olarak ifade edilir.^[3] Bu kapsamda, vergi muafiyeti, vergi istisnası, indirimli vergi oranı uygulanması, vergi kesintisi terkin ve hızlandırılmış amortisman sıkça başvurulan vergisel enstrümanlar olarak gösterilir.^[4]

İktisat bilimi; üretim, dağıtım, tüketim, ticaret, değişim ve paylaşım ile ilgili etkinliklerin tümü ile bu etkinlikleri inceleyen ve değerlendiren bir sosyal bilim dalı olduğundan,^[5] iktisadi alanda yapılan çalışmalar, teşvikleri

-
- [1] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.tdk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 15 Mart 2022.
- [2] Erdal Akdeve ve Erdal Tanas Karagöl, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları,” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, no. 37 (Temmuz, 2013): 330; Engin Öner, “Niçin Vergi Teşvikleri?,” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 16, no. 3-4 (2002): 97-98; Abdullah Takım ve Ş. Mustafa Ersungur, “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer mi?,” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 32, no. 3 (2018): 725; Mehmet Hanefi Topal, “Teşvik Politikalarının Gerekçeleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım,” *Uluslararası Bilimsel Araştırma Dergisi* 1, no. 2 (2016): 36.
- [3] Sercan Yaman, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Teşvik Sisteminin İncelenmesi,” *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 339 (Aralık, 2016): 160.
- [4] Detaylı bilgi için bkz. Filiz Giray, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, Yenilenmiş 3. baskı (Bursa: Ekin, 2016), 71-88.
- [5] İlker Keçetep, “Türkiye’de İktisat Biliminin Doğuşu,” *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, no. 16 (2016): 823.

olası sonuçları üzerinden bir değerlendirmeye tabi tutarak, vergi teşviklerinin etkin olup olmadığı üzerinde yoğunlaşmıştır.^[6]

Hukukun konusunu ise, hukuk sayılan kuralların nasıl ortaya çıktıkları, bunların hangi şartlarla geçerli olabilecekleri ya da birbirleriyle olan ilişkileri ve bunların sistem olarak çözümlenmesi oluşturur.^[7] İktisat biliminin konusunu oluşturan “etkinlik” ve “paylaşım” sorunu, hukuk biliminde yerini “adalet”^[8] olgusuna bırakmaktadır. Bu nedenle hukuk alanının “vergi teşviki” kavramını nitelendirmesi iktisat biliminden farklıdır. Şöyle ki, yasa koyucunun vergi teşvik tedbiri düzenleme yetkisi, bu yetkinin sınırları, vergi teşvik tedbirlerinin tabi olduğu anayasal ilkeler ve de adil bir vergi teşvik tedbirinin nasıl olacağı konu itibarıyla hukuk biliminin inceleme alanına girmektedir.

Hukuki açıdan vergi teşviki, kamu yararına dayanan üst bir amaç uğruna; yararlanıcılara, teşvik hükmünden yararlanmayanlardan farklı olarak, yasa ile sağlanan vergi odaklı menfaatlerdir. Vergi teşviklerine ilişkin temel hukuki sorun ise, iktisat biliminden farklı olarak, yasa koyucunun hedeflediği üst amaç nedeniyle, aynı hukuki statüde olan kişiler arasında yapılan bu farklı tutumun hukuka uygun olup olmadığıdır.

Günümüzde, vergi teşvikinin sıklıkla başvurulan bir “özendirme” aracı olması, vergilendirmenin mali amacı dışında mali olmayan amaçlara ulaşmak için de kullanılmasından kaynaklanmaktadır.^[9] Bu noktada vergi teşvikleri,

[6] Bu yargıya konu çalışmalar için bkz. Ahmet Tekin, “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri,” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, no. 16 (Aralık, 2006): 301-316; Akdeve ve Karagöl, “Geçmişten,” 329-50; Öner, “Niçin,” 97-19; Topal, “Teşvik,” 36-51.

[7] Yasemin Işıktaç ve Sevtap Metin, *Hukuk Metodolojisi*, (İstanbul: Filiz, 2010), 39; Hukuk biliminin konusu ve metodu hakkında öne çıkan tartışmalar için bkz. Vecdi Aral, *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, Gözden Geçirilmiş 7. baskı (İstanbul: Oniki Levha, 2010), 1-6.

[8] “Aslında hukukun temel konusu adalettir. Böylece adalete uygun hukuk kuralları hakikate uygun olur ve o bilgiyi bilimsel olarak nitelememizi sağlar.” Aral, *Hukuk Bilimi Üzerine*, 9.

[9] Amaç yönünden vergilendirme ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki mali amaçlı vergilendirme diğeri ise mali amaçlı olmayan vergilendirmedir. Mali amaçlı vergilendirme; vergilerin sosyal ve ekonomik etkilerinin göz ardı edilmesiyle;

ekonomiyi geliştirmek, birtakım sosyal amaçlara ulaşmak, bazı ekonomik faaliyetlere girişilmesinin daha mümkün kılınması amaçları doğrultusunda uygulanmaktadır.^[10] Türk hukuku özelinde, bir teşvik kuralının hangi amaçla çıkarıldığı teşvik yasalarında ve/veya yasa gerekçelerinde belirtilmektedir. Bu noktada öncelikle, vergi teşvik tedbirlerinin Türk hukukunda tek bir yasayla derlenmiş vaziyette olmadığı söylenmelidir. Türk hukukunda vergi teşvikleri ya -çoğunlukla- Gelir Vergisi Kanunu,^[11] Kurumlar Vergisi Kanunu^[12] gibi özel vergi yasalarına ek madde koyma usulüyle ya da ayrı bir yasa olarak düzenlenmektedir. Bu ikincisine örnek olarak 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu^[13] ile 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu^[14] gösterilebilir. 4875 SK 1. maddesi teşvikin amacını “doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulması(na), doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesi(ne) ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılması(na)” şeklinde açıklamaktadır. Buna karşılık Gelir Vergisi Kanunu’na çeşitli teşvik hükümleri ekleyen 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un^[15] genel gerekçesine göre, “*bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması, sanayinin yapısal ve teknolojik dönüşümünü sağlayacak yüksek ve orta-yüksek tekno-*

vergilendirmenin salt kamusal ihtiyaçların finansman kaynağı fonksiyonuyla kullanılmasıdır. Mali amaçlı olmayan vergileendirme ise, sosyal amaçlı normlar vasıtasıyla vergilelendirmeden sağlanacak gelirin yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel alanda birtakım sonuçlar elde edilmesinin mümkün olduğu anlayışıdır. Bkz. Cenker Göker, *Yönlendirici Vergileendirme*, (Ankara: Turhan, 2011), 5-21.

[10] Donna D. Bobek ve diğerleri, “Are More Choices Better? An Experimental Investigation of the Effects of Multiple Tax Incentives”, *The Journal of The American Taxation Association* 38, no. 2 (2016): 111.

[11] 193 Sayılı Kanun, K. 31.12.1960, RG.06.01.1961-10700.

[12] 5520 Sayılı Kanun, K. 13.06.2006, RG.21.06.2006-26205.

[13] 5084 Sayılı Kanun, K. 29.01.2004, RG.06.02.2004-25365.

[14] 4875 Sayılı Kanun, K. 05.06.2003, RG.17.06.2003-25141.

[15] 6322 Sayılı Kanun, K. 31.05.2012, RG.15.06.2012-28324.

loji içeren stratejik yatırımlar ve büyük ölçekli yatırımların desteklenmesi, yatırım yapmanın cazibesinin artırılması^[16] gibi amaçlar ile ilgili değişiklikler tasarlanmıştır. 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un^[17] genel gerekçesinde ise, vergi teşvik hükümlerinin amacı “*yatırım ve üretimin teşviki*”^[18] olarak belirtilmektedir. Tasarının yasalaşmasıyla yurtiçinde üretilen taşıtlar üzerindeki imalat sürecinde özel tüketim vergisi yükümlülüğü kaldırılmış; organize sanayi bölgelerinde üretilen mal ve hizmetler ise katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu örnekler dikkate alındığında, Türk hukuku açısından vergi teşvik hükümlerinin sosyal ve ekonomik amaçlar başlığı altında yer alan birtakım alt amaçlar (üretimi artırmak, yatırımı artırmak, vb.) doğrultusunda düzenlendiği söylenebilir.

Çalışmanın devamında daha detaylı açıklayacağımız üzere, kaynağını sosyal devlet ilkesinden alan vergi teşviklerine ilişkin hukuki sorun; teşvik kurallarının, eşit statüde olanlara (eşit mali güce sahip olanlara) farklı muamele öngördüğü için eşitlik ilkesi ile sosyal devlet arasındaki yarattığı çatışmadan kaynaklanmaktadır. Yürürlüğünden itibaren eşitlik ilkesine aykırılık taşıyan vergi teşvik tedbirlerinin, bazı istisnai durumlarda^[19] ise,

[16] 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, erişim 10 Aralık 2021, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss258.pdf>.

[17] 7103 Sayılı Kanun, K. 21.03.2018, RG.27.03.2018-30373.

[18] 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Gerekçesi, erişim 10 Aralık 2021, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>.

[19] Çalışmamızın devamında bahsedeceğimiz üzere, yasa koyucunun takdir yetkisini vergi teşvikleri açısından sınırlayan eşitlik ilkesi (AY m. 2, 10/1), dezanvantajlı bazı kesimlere yönelik vergi teşviklerinin anayasal dayanağı durumundadır (AY m. 10/2, m. 10/3). Bunun nedeni anayasa koyucunun devlete “*kadınlar ve erkeklerin eşitliğini yaşama geçirme yükümlülüğü*” (AY m. 10/2) nü yüklemesi ve Anayasa’da “*çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirlerin*” (AY m. 10/3) eşitlik ilkesine aykırı olmadığını açıkça belirtilmesidir.

AY m. 10/2 hükmü ile bağlantılı olarak; Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nun 18/12/1979 ve 34/180 Sayılı kararıyla kabul edilen Kadınlara Karşı Her Türli Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi’ne (CEDAW) Türkiye taraf olup, ilgili sözleşme 11.06.1985 tarih ve 3232 Sayılı Kanun ile uygun bulunmuş, Bakanlar Kurulunca

eşitlik ilkesinin doğasından kaynaklandığı görülür. Fakat bu istisnalar son derece sınırlı ve sayılarak tüketilebilir durumdadır.

Teşvik tedbirlerinin gerekçeleri, sosyal devlet ilkesinin devlete yüklediği görevlerle örtüşen amaçlar olduğundan, bu kuralları, doğrudan hukuka aykırı olarak kabul etmenin, anayasacılık anlayışı dahilinde, doğru bir yaklaşım olmayacağı kanaatindeyiz. Bize göre, bu hukuki sorunun çözümü

24.07.1985 tarihinde 85/9722 Sayılı kararla onaylanmış ve 14 Ekim 1985 tarih ve 18898 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

AY m. 10/2 ‘de belirtilen hükme paralel olarak Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi’nin, m. 5 hükmü gereği “*Erkekler ile kadınlar arasındaki eşitliği fiilen gerçekleştirmeyi hızlandırmak için Taraf Devletlerin aldıkları geçici tedbirler, bu Sözleşmede tanımlanan bir ayrımcılık şeklinde görülemez...*”. Bu noktada cinsiyetler arasındaki eşitliği sağlama yükümlülüğü nedeniyle sağlanan teşviklerin eşitlik ilkesine aykırılık taşımayacağını söylemek mümkündür.

Örnek olarak, tampon vergileri olarak adlandırılan, kadınların biyolojik açıdan ihtiyaç duyduğu ve hijyen açısından zorunluluk taşıyan ped, tampon, vb. gibi ürünlere getirilen vergiler, cinsiyet ayrımcılığının giderilmesi açısından uluslararası alanda tartışmaya konu olmuştur. İlgili mallara yönelik birçok ülkede yüksek oranda katma değer vergisi uygulanmaktadır. Biyolojik etkenlere dayalı cinsiyet ayrımcılığının engellenmesi adına ve CEDAW m. 5 tarafından devletlere yüklenen edimin bir sonucu olarak, ilgili malların KDV’den muaf tutulması veyahut ilgili mallar üzerindeki KDV oranının indirilmesi önerilmektedir. Bridget J. Crawford ve Carla Spivack, “*Tampon Taxes, Discrimination and Human Rights,*” *Wisconsin Law Review* 491, (2017): 492-14.

AY m. 10/3 hükmü ile bağlantılı olarak:

İlgili hükümle, birden farklı başlıkla gruplanan bu kimselere tanınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırılık taşımayacağı kabul edilmiştir. Örneğin, ülkemiz vergi mevzuatında uygulanan engelli indirim, engelli bireylere tanınan sosyal amaçlı bir vergi tedbiridir. Ayrımcılık yasağına getirilen bir istisna hükmü ile desteklenen ilgili “özel tedbir” in eşitlik ilkesine aykırılığını savunmak kanımızca mümkün değildir.

İlgili anayasa hükmüne uygun şekilde, “Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme”ye, 18.12.2008 tarih ve 27084 Sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan 5825 Sayılı Kanun ile taraf olmuştur. İlgili sözleşmenin m. 4/1 hükmü gereği de “Taraf Devletler engelliliğe dayalı herhangi bir ayrımcılığa izin vermeksizin tüm engellilerin insan hak ve temel özgürlüklerinin eksiksiz olarak yaşama geçirilmesini sağlamak ve engellilerin hak ve özgürlüklerini güçlendirmekle yükümlüdür”. Bu kapsamda yapılacak sosyal amaçlı vergi teşviklerini, taraf devletlere yüklenen bir yükümlülük olarak ele almak mümkündür.

için, başlangıçta, vergi teşviklerinin hangi anayasal ilkelerle ilişkili olduğunun ortaya konulması gerekmektedir. Çünkü, vergi teşvikleri açısından ortaya çıkan hukuki sorun, bazı durumlarda, başka anayasal ilkelerle ilişkili olmaktadır. Bu kapsamda, eşitlik ilkesine ek olarak; hukuki güvenlik ilkesi (yasallık ve güvenin korunması alt ilkeleri dahilinde) açısından da konunun değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Sayılan amaçlar doğrultusunda, öncelikle, vergi teşvikleri ile anayasal ilkeler arasındaki bağı açıklamaya çalışacağız. Sonrasında ise, eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesi arasındaki çatışmanın çözümü için, AYM kararları ışığında, nasıl bir yol izlenebileceğine yönelik görüşlerimizi sunacağız.

I. VERGİ TEŞVİKLERİNİN ANAYASAL DAYANAĞI: SOSYAL DEVLET İLKESİ

Hukuk devleti bireylerin özgürlüğünü amaç edinen bir devlet sistemi olarak kabul edilirken; sosyal devlet ise, amacı toplumun iyiliği olan bir devlet sistemini ifade eder.^[20] Bu nedenle hukuk devleti, devlet müdahalesi ile mücadele ederken; sosyal devlet, devlet müdahalesini destekleyen bir anlayışa sahiptir.^[21]

Türkiye’de cumhuriyetin temel niteliklerinden biri olarak görülen sosyal devlet ilkesi kaynağını 1982 Anayasası’nın 2. maddesinden almaktadır. Köken olarak yirminci yüzyılda Batı medeniyetlerinde ortaya çıkan sosyal devlet; devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmesini meşru gören ve bu konuda devlete aktif bir rol yükleyen bir anlayışa dayanır.^[22]

[20] Ernst Rudolf Huber, “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet,” çev. Tuğrul Ansay, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 27, no. 3-4 (1970): 28.

[21] Zafer Gören, “Sosyal Devlet,” *Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan* (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 2000), 24.

[22] Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 16. baskı (Ankara: Yetkin, 2016), 140.

Demokratik devletlerin sosyal devlet ilkesini gerçekleştirmek için kullandıkları hukuki yöntemler şu başlıklar altında toplanabilir:^[23]

- Herkese insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyi sağlamaya yönelik tedbirler,
- Sosyal vergi adaleti,
- Kamulaştırma ve devletleştirme,
- Planlama,
- Sosyal haklar.

Bireylerin tek başlarına toplum refahı gibi alanlarda elde edemeyeceği başarının; caydırma, özendirme, cezalandırma veya ödüllendirme gibi yöntemler kullanılarak elde edilebileceği düşünülür.^[24] Bu kapsamda, sosyal devletin amaçları doğrultusunda, bireylere, bazı ödevleri yerine getirme ve kanunların öngördüğü özverilere katlanma zorunluluğu yüklenebilir.^[25] Bununla birlikte, sosyal devlet, kişi davranışlarını kontrol altına almayı amaçlayan devlet olarak yorumlanmamalıdır.^[26]

Sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması kuralını reddettiği için; bir yandan sosyal adalet diğer yandan planlı kalkınmayı amaçlayan vergi tedbirleri sosyal devlette önem kazanmaktadır.^[27] Vergilendirme alanında devletin, sosyal devlet ilkesine binaen ekonomik ilişkileri yönlendirme ve yeniden dağıtım amacıyla kimi vergisel düzenlemeleri araç olarak kullandığı bilinen bir durumdur.^[28] Türk literatüründe, konu vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğunda, bu amaçla tasarlanan

[23] Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 147-156; Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 2. Baskı (Bursa: Ekin, 2010), 195-01.

[24] Göker, *Yönlendirici Vergilendirme*, 20.

[25] Gözde Erkin, "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi," *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi* 8, (2013): 1121-22.

[26] Göker, *Yönlendirici Vergilendirme*, 20.

[27] Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme," *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 37, no. 1-4 (1980): 145.

[28] Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, (Ankara: Seçkin, 2011), 60.

vergi kuralları doğrudan sosyal devlet ilkesine dayandırılır.^[29] Bunun temel nedeni, AY m. 73/2 hükmüdür. Hüküm gereği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olarak belirlenmiştir. Bu kabul, vergi düzenlemelerinin yalnızca bu amaç bakımından sosyal devlet ilkesine dayanacağı anlamına gelmemelidir.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı irdelendiğinde; ilk amacın kamu geliri elde etmek (mali amaç) olduğu görülür. Bununla birlikte bu yetki, makro ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi ve vergilendirmenin yönlendirici fonksiyonu için de kullanılmaktadır. Makro ekonomik amaçlı vergilendirme; istihdamın sağlanması ve işsizliğin azaltılması, ekonomik aktörlerin yatırıma yönlendirilmesi, ithalat-ihracat dengesinin sağlanması, bölgesel eşitsizliklerin giderilmesi gibi maliye politikası amaçlarına ulaşmak için kullanılır. Yönlendirici vergilendirme ise; çevrenin korunması, tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, kültürel alan ve nüfus planlaması gibi amaçlar doğrultusunda kullanılmaktadır.^[30]

Vergi teşvik tedbirlerinin amaçları incelendiğinde bu amaçların sosyal devlet ilkesinin amaçları ile örtüştüğü görülür. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu m. 17 uyarınca birtakım kurumların tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna ile sosyal devletin amaçlarından olan kişinin ve toplumun huzur, refah ve mutluluğunu sağlama amacı (AY m. 5) birbiriyle örtüşmektedir.

Belirlenen vergi politikaları ile belirli kişi, grup veya işletmelere destek olmak maksadıyla bazı ayrıcalıklar tanınması vergilendirme yetkisinin

[29] Bahar Konuk, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilendirmede Sosyal Devlet İlkesi," *YÜHFD* 8, no. 2 (2011): 806; Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak," *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 119 (1998): 109; Gülden Şişman, "Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi," *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17, no. 2, (2009): 47.

[30] *Yönlendirici vergilendirme*, vergilendirme yetkisini elinde bulunduran egemen gücün belirli alanlarda topluma yön vererek, istediği davranış kalıplarına göre hareket edilmesini sağlamak için vergilerin bir araç olarak kullanılmasıdır. Bkz. Göker, *Yönlendirici Vergilendirme*, 59-79.

kapsamında değerlendirilmekte ve bu durumun sosyal devlet ilkesinin doğurduğu bir sonuç olduğu kabul edilmektedir.^[31] Bu kapsamda, engellilik indirimi gibi düzenlemeler, dezavantajlı kesimler üzerindeki vergi yükünü azaltmak suretiyle sosyal adaletin sağlanmasına hizmet ettiği için sosyal devlet ilkesiyle bağdaştırılabilir.

Teşvik kurallarının gerekçelerinde belirtilen; döviz girişinin sağlanması, yabancı yatırımcının ülkeye çekilmesi ve cari dengenin (ödemeler bilançosu) sağlanması gibi alt amaçlar, ülke dışından gelen yatırımın artırılmasıyla karşılanabilir. Bu amaç doğrultusunda, Katma Değer Vergisi Kanunu m. 13'te yapılan değişiklik^[32] ile yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarına getirilen teşvik düzenlemesi, örnek olarak verilebilir. İlgili düzenlemeyle, çalışma veya oturma izni alarak yurtdışında altı aydan fazla süredir yaşayan Türk vatandaşlarının işyeri ve konut teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte bu teslimlerde, işyeri ve konutların bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu düzenlenerek ülkeye döviz girişinin sağlanması amaçlanmıştır. Böyle bir vergi teşviki ile sosyal devletin dış ödemeler dengesini sağlaması (AY m. 166/2) ödevi birbiriyle örtüşmektedir.

Bölgesel amaçlı teşvik tedbirleri, bölgenin coğrafi konumu, ulaşım imkanları, altyapı, eğitim durumu ve diğer olumsuz özelliklerin bölge ekonomisi üzerinde oluşturduğu baskının giderilmesine dayanmaktadır.^[33] Örneğin, KVK m. 32/A da düzenlenen indirimli kurumlar vergisi uygulaması, bölgesel gelişmişlik düzeyi daha az olan il gruplarına yapılan yatırımlara daha fazla vergi indirimi sağlayan bir teşvik hükmüdür. İlgili düzenleme, bölgesel farklılıkların giderilmesi amacı dışında, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılmasını, sektörel olarak da kümelenmeyi öne çıkarmak

[31] Fatih Diler, "Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi," (Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 2021), 121.

[32] 6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m.7, K. 23.02.2017, RG.08.03.2017-30001.

[33] A. Niyazi Özker ve Mine Biniş, "Vergi Uygulamalarında Bölgesel Kalkınma Hedefleri ve Bölgesel Mali Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi," *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 10, no. 19 (2010): 495.

suretiyle yatırımların teşvik edilmesi amaçlarıyla da gerekçelendirilmiştir.^[34] Bu amaçların sosyal devlet ilkesiyle (AY m. 166/2) örtüştüğü görülmektedir. Çünkü, sosyal devlet; işsizliğin önlenmesi, emeğiyle yaşayanların korunması ve yaşam düzeylerinin yükseltilmesi yoluyla sosyal eşitsizlikleri giderme işlevleri yüklenmiş olan devlet olarak nitelendirilmektedir.^[35]

Esnaf muafıği uygulamasında (GVK m. 9) ise, ticaret ve sanat erbabından bazı şartları taşıyan mükelleflere gelir vergisinden muafiyet öngörülmüştür. Bu vergi teşviki, devletin esnaf ve sanatkarı koruyucu ve destekleyici tedbirler alma ödeviyle (AY m. 173) birlikte yorumlanmaktadır.^[36]

Sosyal devlet ilkesi Türk Hukuk Sisteminde AY m. 2’de düzenlenmiştir. Yukarıdaki örneklerde değindiğimiz üzere, Anayasa’nın başka maddelerinde de bu ilke kaynaklı ya da onun uzantısı olan ve vergi teşviklerine temel teşkil edebilecek başka düzenlemeler de mevcuttur.^[37] Örneğin, planlama ilkesi (AY m. 166), toplumun ekonomik kaynaklarının, milli ekonominin büyümesi ve toplumun kalkınması amacıyla, basiretli ve bilimsel biçimde kullanılması amacına hizmet eder.^[38] İlke gereği, devletin gelirleri bütçe plan ve programlarıyla, kamu yararı gözetilerek harcanmalıdır. Aynı zamanda planlama ilkesi, Anayasa’nın 166. maddesinde^[39] de belirtildiği üzere; milli tasarrufu artırıcı tedbirler alma, kalkınmayı sağlama, yatırımları ve istihdamı artırma konusunda devlete görevler yüklemektedir. İstihdamı ve yatırımları artırma

[34] 5838 Sayılı Kanun Genel Gerekeşi, erişim 10 Mart 2022, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=72620&cpkanunnumarasi=5838>.

[35] İrfan Türkoğlu, “Sosyal Devlet Bağlamında Türkiye’de Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik”, *Akademik İncelemeler Dergisi* 8, no. 3 (2013): 278.

[36] Eran Öz, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *DEÜ İİBF Dergisi* 17, no. 1 (2002): 17.

[37] Leyla Ateş, *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*, (İstanbul: Oniki Levha, 2017), 91.

[38] Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 152.

[39] I. Planlama; Ekonomik ve Sosyal Konsey

Madde 166 – (...) Planda milli tasarrufu ve üretimi artırıcı, fiyatlarda istikrar ve dış ödemelerde dengeyi sağlayıcı, yatırım ve istihdamı geliştirici tedbirler öngörülür; yatırımlarda toplum yararları ve gerekleri gözetilir; kaynakların verimli şekilde kullanılması hedef alınır. Kalkınma girişimleri, bu plana göre gerçekleştirilir (...).

ile kalkınmaya sağlama amaçları teşvik kurallarının yasa gerekçelerinde de belirtilen amaçlar arasındadır.

Sosyal devlet ilkesiyle bağlantılı bir diğer hüküm Anayasa'nın 5. maddesidir. İlgili maddede, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak devletin görevi olarak sayılmıştır. Örneğin, yatırımları cezbeden teşviklerin, uzun vadede toplum refahını olumlu etkileyeceği söylenebilir. Bu durumda devlete yüklenen bir görev olarak yasa koyucu, anayasal ilkelere riayet etmek koşuluyla yeni mali yükümlülükler koyabileceği gibi, yükümlülükleri tamamen ya da kısmen kaldıracaktır.^[40] Vergi yükümlülüğünü kaldırarak veya bu yükümlülüğü azaltmak suretiyle vergi teşvik tedbirleriyle yapılan farklılaştırma, AY m. 5'e dayandırılabilir. Çünkü teşvik normlarının gerekçelerinde belirtilen amaçlar, temelde, *kişilerin ve toplumun refahı, huzuru ve mutluluğunu sağlama* olarak ele alınabilir.

Anayasa m. 48/2'ye göre ise, devletin özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak önlemleri alma yükümlülüğü bulunmaktadır.^[41] Devletin “*özel teşebbüslerin ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesi*”ni sağlama görevi ise genel olarak özendirici veya caydırıcı tedbirler almasıyla mümkün hale gelir. Bu kapsamda, örneğin, çevreye zararlı faaliyetlerde bulunan girişimler cezalandırılarak; ihracatı artıran ve istihdam sağlayan girişimler vergi teşviki gibi özendirici tedbirlerle desteklenebilir.

Anayasa'nın 167. maddesine göre devletin “*piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştiren tedbirleri alma görevi*” bulunmaktadır. Bir piyasanın sağlıklı ve düzenli işlemesi ise devletin piyasanın işleyişinde aktif

[40] “Kanun koyucu, yasama yetkisinin genelliği ilkesi gereğince, Anayasa'nın 5. maddesinde belirtilen Devletin temel amaç ve görevlerini yerine getirebilmesi için anayasal ilkelere aykırı olmaması koşuluyla yeni mali yükümlülükler koyabileceği gibi mevcut mali yükümlülüklerin tümünü ya da bir kısmını kaldırma yetkisine de sahiptir. Ancak bu amaçla çıkarılacak kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir” AYM, E. 2014/177, K.2015/49, Kt. 14.05.2015, RG.11.06.2015-29383, G-2-4.

[41] AYM, E. 2002/32, K. 2003/100, Kt. 20.11.2003, RG.11.08.2004-25550, 5.

bir rol oynayarak^[42] müdahalelerde bulunmasıyla gerçekleşir. Piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemesi ise iç piyasa ve küresel piyasa koşullarına uygun tedbirlerin alınmasıyla söz konusu olmaktadır. Sosyal devletin bu fonksiyonunu hayata geçirme için önemli bir araç olan vergilendirme; küresel rekabete dayanan ekonomik düzende eski işlevini (salt mali amaçlı vergilendirme)

[42] Sosyal devlet ilkesi, devlete, piyasa koşullarına müdahale etmesi için aktif görev yükler. Çünkü, sosyal devlet, insanlar piyasa koşullarında yarışırken, eşitsizliklerin ortaya çıkabileceği gerçeğine odaklanarak; toplumu oluşturan yurttaşların bu eşitsizliklerden en az zarar görmesini sağlamayı devletin görevi olarak saymaktadır (Nihat Bulut, *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar* (İstanbul: Oniki Levha, 2009), 129). Bu durumda, işsizlik, eğitimsizlik, açlık gibi sorunlar toplumun ortak sorunlarıdır ve devlet, bu sorunların üstesinden gelmekle görevlidir (Bulut, *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye*, 129). Bazı durumlarda devlet bu görevini vergi teşvikleri aracılığıyla yerine getirir. Örneğin, bölgesel gelişmişlik farkını azaltmak amacı doğrultusunda, ekonomik açıdan daha az kalkınmış bölgelere yapılan yatırımlara daha fazla vergi avantajı sağlayan teşvik düzenlemeleri mevcuttur (Bkz. 5838 Sayılı Kanun Genel Gereğesi). Bu teşvik düzenlemeleri aracılığıyla sermayenin daha az gelişmiş bölgelere doğru hareketi sağlanarak; o bölgelerle, sosyo-ekonomik açıdan gelişmiş diğer bölgeler arasındaki farkın kapatılması amaçlanır. Bu gibi durumlarda vergi teşvikleri sosyal devlet açısından pozitif bir yükümlüğün gereği niteliğine bürünmektedir.

Başka bir açıdan, uluslararası sermayenin güçlenerek, devletin ekonomik yaşamdan çekilmesini öngören bir süreci ifade eden küreselleşme; sermayenin artan gücü karşısında devletin sosyal niteliğini zorlamakta ve sosyal politikaları zayıflatmaktadır (Bulut, *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye*, 129). Sosyal devletin zayıflaması insan hakları ve insan onurunun korunması açısından olumsuz bir durum olmakla birlikte; devletlerin sosyo-ekonomik açıdan dışlanan kesimleri, sistem içerisine çekecek düzenlemeler yapması sosyal devlet idealinin canlı tutulması açısından oldukça önemlidir (Bulut, *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye*, 130). Vergi teşvikleri tam da bu amaçla, uzun süredir kullanılan bir araç olmuştur.

Küreselleşmenin sosyal devlet üzerindeki bazı olumsuz etkilerine rağmen, uluslararası sermaye, devletler için yok sayılmayacak bir ekonomik kaynaktır. Bunun nedeni, sermayeyi cezbetmeyi başaran devletlerin, yapılan yatırımlar sayesinde makro ekonomik göstergelerde ciddi ilerlemeler elde etmesidir. Sosyal devlet ilkesinin uygulanabilirliği bir devletin ekonomik gelişmişliğiyle ilgilidir. Çünkü, ekonomik kalkınmanın sağlanmasıyla, toplumu oluşturan bireylerin insan onuruna uygun bir yaşam sürmeleri arasında oldukça yakın bir bağ bulunmaktadır. Bu bağ, ekonomik olarak iyi durumda olan bir devletin, sosyal devletin pozitif yükümlerini daha kolay yerine getireceği düşüncesine dayanmaktadır. Sosyal devletin gerçekleştirilebilmesi adına oldukça önem arz eden küresel sermayenin cezbedilmesi için en sık başvurulan yöntem ise vergi teşvikleridir.

kaybetmiştir.^[43] *Piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemesi* için, iktisadi ve/veya sosyal amaçlar nedeniyle düzenlenen vergi teşvik tedbirleriyle yaratılan farklılaştırma, ilgili hükümle aynı amacı taşıyacaktır.

AYM kararlarında,^[44] ekonomik ve mali politikalar; sosyal devlet ilkesinin uygulama aracı olarak ele alınmaktadır. Ekonomi politikası, makroekonomik dengelerin hangi yönde ve nasıl değiştirileceğini kapsayan konulardır.^[45] Mali politikalar ise, ekonomi politikalarının bir parçası olarak, birtakım iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak üzere mali araçların miktar ve bileşiminde yapılan ayarlamalar olarak ifade edilmektedir.^[46] Vergi teşvik tedbirlerinin gerekçeleri göz önünde bulundurulduğunda bu yasaların, ekonomik ve mali politikaların bir parçası olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, vergi teşvik tedbirleri ile sosyal devlet ilkesi arasındaki bağı açıklayabilecek iki temel argüman daha bulunmaktadır.

Bunlardan ilki, yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırlarıyla ilişkilidir. Şöyle ki, yasa koyucunun bir yasanın düzenlenmesinde oldukça geniş bir takdir yetkisi bulursa dahi; bu takdir yetkisi, anayasal sınırların aşılmadığı, takdir yetkisinin keyfiliğe dönüşüp dönüşmediği ve eşitlik ilkesinden ayrılmayı gerektiren düzenlemelerin haklı nedene dayanıp dayanmadığı hususlarında anayasal açıdan denetime tabidir.^[47] Bu kapsamda, anayasal denetim için yasa koyucunun meşru bir gerekçeye dayanması beklenir. Yasa koyucunun sosyal, ekonomik veya toplumsal bir gerekçesi bulursa dahi anayasal denetimde geçerli olan hukuki gerekçelerdir.^[48] Vergi teşvik

[43] Tarık Gümüş, *Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü* (İstanbul: Oniki Levha, 2010), 216.

[44] “Ekonomik ve mali politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır” AYM, E. 2016/50, K. 2017/179, Kt. 28.12.2017, RG.15.02.2018-30333, 251; AYM, E. 2015/61, K. 2016/172, Kt. 02.11.2016, RG.09.12.2016-29913, 91; AYM, E. 2014/177, K. 2015/49, Kt. 14.05.2015, RG.11.06.2015-29383.

[45] Havva Arabacı, “Küresel Kriz Sonrası Türkiye’de Uygulanan Ekonomi Politikaları”, *Social Sciences Research Journal* 6, no. 4 (2017): 2.

[46] Mircan Tokatlıoğlu ve Ufuk Selen, *Maliye Politikası*, (Bursa: Ekin, 2017), 20.

[47] Çağan, “Demokratik,” 139.

[48] Burak Pınar, “İcra Hukukunda Menfaat Dengesizliği: Harç Muafiyetleri Harçlar Kanunu’nun 123’üncü Maddesi ile Tanınan Harç Muafiyetinin Yargıtay’ın Yeni

tedbirlerinin hukuki gerekçesini oluşturması açısından en yakın anayasal temel sosyal devlet ilkesidir.

İkinci olarak, aynı mali güce sahip mükelleflerin farklı vergilendirilmesine yol açan vergi teşvikleri anayasal güvence altında olan eşitlik ilkesine aykırılık yaratır. Bu sebeple, vergi teşvik tedbirlerinin anayasal güvence altında olan başka bir ilkeye dayandırılmasının; eşitlik ilkesine aykırılığı bir ölçüde meşrulaştıracağını düşünmekteyiz.

Vergi teşvik tedbirlerinin kaynağının sosyal devlet ilkesi olarak kabul edilmesi durumunda cevaplanması gereken soru, sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisinin sınırlanmasında ne ölçüde bağlayıcı olacaktır?^[49] Bu bağlamda, sosyal devlet ilkesine dayandırılmayan bir vergi teşvik tedbirinin iptal edilmesi mi gerekecektir?

Öncelikle, sosyal devlet ilkesinin bireyin ve toplumun refahını artırmaya yönelik devlete aktif rol yükleyen tüm alanları kapsayacak ölçüde geniş tanımlanması nedeniyle böyle bir durumun söz konusu olacağını söylemek güçtür.^[50] Özellikle, Türk hukuku açısından devlete yüklenen *kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlama* (AY m. 5) görevi, kanımızca, tüm vergi teşviklerinin dayandırılabilceği bir hükümdür.

Bazı durumlarda, sosyal devlet ilkesinin çelişen amaçları nedeniyle vergi teşvik tedbirlerinin hukuka uygun olup olmadığı sorunu gündeme gelebilir. Örneğin, vergi teşvik tedbiri olarak yabancı yatırımcıları kapsayan yasalar, yabancılar üzerindeki vergi yükünü azaltarak, aynı verginin yükümlüsü olan ülke vatandaşlarına kıyasla sosyal devletin başka bir amacı olan sosyal vergi adaletini bozucu etkiye sahiptirler. Bu noktada sosyal devletin çelişen amaçları söz konusu olmaktadır. Bir yandan yabancı yatırımın teşvikiyle ülke ekonomisine katkı sağlayacak bir tedbir, aynı zamanda ülkedeki vatandaşlar aleyhine vergi yükü dağılımını bozucu bir niteliğine bürünmektedir. Gerçekten de sosyal devlet ilkesi, kesin ve belirli ölçülere dayandırılmadığı ve kendi

İçtihadı Işığında Değerlendirilmesi,” içinde *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, (Ankara:Ankara Üniversitesi Yayınları, 2009), 1132-33.

[49] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 3. baskı (Ankara: Savaş, 1995), 55.

[50] Yasa koyucunun “keyfiligi”nin denetimi bu durumun istisnası olarak ele alınabilir. Bkz. Çağan, “Demokratik,” 147.

içindeki çelişkiler nedeniyle, siyasi tercihlere geniş bir imkan tanımaktadır^[51]. Tanınan bu geniş takdir yetkisi nedeniyle, sosyal devlet ilkesinin çelişen amaçları söz konusu olduğunda, bu amaçlardan hangisinin önceleneceğine ilişkin tercihin yasa koyucunun takdirinde olduğunu savunmak^[52] gerekir.

II. VERGİ TEŞVİKLERİNİN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A) YASALLIK İLKESİ

Vergilendirme yetkisi meşruiyetini ve kaynağını egemenlikten alır.^[53] Demokratik toplumlarda devletin egemenlik yetkisini nasıl ve hangi organlarla kullanacakları bu devletlerin anayasalarında belirlenir. Anayasa'ya göre vergiler yasayla konulur (AY m. 73/3) ve yasa çıkarma yetkisi de TBMM'nindir (AY m. 7). Bu nedenle, bir vergi teşvik tedbirinin hukuki güvenlik ilkesine uygunluğunun ilk adımını yasallık ilkesi oluşturur.

Yasallık ilkesinin temelinde, siyasi iktidarı elinde bulunduran kimselerin keyfi şekilde vergilendirme yapmasının sınırlanması düşüncesi yatmaktadır.^[54] Çünkü vergi, başta mülkiyet hakkı olmak üzere bir takım temel hak ve özgürlüklere yapılan bir müdahale niteliğindedir.

Verginin temel hak ve özgürlükleri sınırlayan bir yükümlülük olması, yasa niteliğindeki kurullarla düzenlenmesini gerektirir (AY m. 13). Bu zorunluluk, Anayasa'nın 73. maddesinde özel olarak hükme bağlanmıştır. Verginin yasallığı ilkesi gereğince, vergilerin temel unsurlarının yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması bir zorunluluktur.

AYM yerleşik içtihatlarında verginin temel unsurlarının da yasayla belirlenmesini yasallık ilkesinin bir gereği olarak yorumlamaktadır. AYM, temel unsurlardan ne anlaşılması gerektiğini tanımlamamakla birlikte, mali yükümlün “konusu”, “yükümlüsü”, “mali yükümü doğuran olay”, “miktarı”,

[51] Çağan, “Demokratik,” 147.

[52] Krş. Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 155; Çağan, “Demokratik,” 147.

[53] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 10. baskı (Bursa: Ekin, 2019), 85.

[54] Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi,” *Hukuk Güvenliği*, Kamu Hukukçuları Platformu, (Ankara, 8-9 Kasım 2013), 200.

“oranı”, “alt ve üst sınırı”, “ödeme usulü”, “indirimleri”, “mali yüküm tutarı” konularını birer temel unsur olarak saymaktadır.^[55] Katıldığımız görüşe göre ise temel unsurlardan anlaşılması gereken “verginin temel hak ve özgürlükleri sınırladığı tüm hususlar” olmalıdır.^[56]

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak yasallık ilkesi (AY m. 73/3)^[57] vergi teşvik tedbirlerinin kaldırılması, konulması ve değiştirilmesi hususunda yasa koyucuyu sınırlandırmaktadır. Çünkü, vergi teşvik tedbirleri birer vergi kuralı niteliğindedir.^[58] Yasallık ilkesi gereği vergi teşvik tedbirlerinin temel unsurlarını düzenlemek yasa koyucunun görev ve yetkisindedir. Bu yetkinin yine Anayasa’da belirlenen bazı istisnalar dışında devredilmesi mümkün değildir.

Yasallık ilkesinin Anayasa kaynaklı istisnaları bulunmaktadır. İlk istisna, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve*

[55] “... Getirilen mali yükümlülüğün miktar ve oranı ile yükümlüsünün de kanunda gösterilmesi zorunludur”, AYM, E. 2010/80, K. 2011/178, Kt. 29.12.2011, RG.29.05.2012-28307, C-3; “...Ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir... İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir.”, AYM, E. 1996/75, K. 1997/50, Kt. 14.05.1997, RG.21.02.2000-23971, 1-11.

[56] Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, (İstanbul, 28-29 Mayıs 2007), 156-157; Funda Başaran Yavaşlar ve diğerleri, *Vergi Hukuku ve Uygulama* (Ankara: Adalet, 2018), 61.

[57] “...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır...”

[58] Krş. “Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muaflıkları de kapsamaktadır...” AYM, E. 2020/15, K. 2020/78, Kt. 24.12.2020, RG. 28.04.2021-31468, 12.

aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” (AY m. 73/4) kuralıdır. Anayasanın vergi teşviklerinin yasayla düzenleneceği hususuna getirdiği bu istisna hükmünü, olabildiğince dar yorumlamak gerekir. Ayrıca, bu yetki devrinin verginin temel unsurları açısından mümkün olmaması yine anayasal bir sınırlamadır (AY m. 73/4). Örneğin, bir teşvik kuralının konusunun Cumhurbaşkanlığı’na belirlenmesi gibi bir durum bu istisnai yetki devrine aykırılık oluşturacaktır. Buna karşılık AYM, “*Petrol hakkı sahipleri tarafından gerçekleştirilecek yatırımlara verilecek teşvikler Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenir.*” şeklindeki Petrol Kanunu m. 26’da Cumhurbaşkanlığı’na verilen yetkiyi AY’ya uygun bulmuştur. AYM’ye göre 6491 Sayılı Türk Petrol Kanunu 1. maddesinde bu yasanın “...*petrol kaynaklarının millî menfaatlere uygun olarak hızlı, sürekli ve etkili bir şekilde aranmasını, geliştirilmesini ve üretilmesini*” sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Yasada, bir sınır tanınmaksızın petrol faaliyetlerine uygulanabilecek vergi ve vergi dışı (arazi temin etme, SGK prim destekleri, vb.) tüm teşviklere ilişkin düzenleme yetkisinin bu hükümle Cumhurbaşkanlığı’na bırakılacağı hükümlenmiştir. Hükmün önceki metninde ise düzenleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na bırakılmıştı. İptal davasına konu olan bu kural (Petrol K. m. 26) Anayasa Mahkemesi’ne sunulmuştur.^[59] Mahkeme’nin değerlendirmesi ise şu şekildedir:

Dava konusu kuralda, petrol hakkı sahipleri tarafından gerçekleştirilecek yatırımlara verilecek teşviklerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği öngörülmüştür... Bu durumda genel olarak yatırımlar için uygulanacak kuralların petrol faaliyetlerine ilişkin yatırımlar için de geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle dava konusu kurala göre Bakanlar Kurulu petrol faaliyetlerine ilişkin yatırımlara yapılacak teşvikleri belirlerken, 6491 Sayılı Kanun’da yer alması da teşvik ve destekler konusundaki genel çerçeveyi belirleyen diğer kanunlardaki hükümlere göre karar verecek, o kanunlardaki sınırları göz önünde tutacaktır... Dolayısıyla Bakanlar Kurulunun yetkisini bu kanunlarla çizilen çerçevede kullanabileceği açık olduğundan kuralda, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı bir yön de bulunmamaktadır.

Verilen bu yetki, vergi teşviklerini de içeren 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’daki düzenlemeleri de kapsar niteliktedir. AYM, verilen genel bir

[59] AYM, E. 2013/96, K. 2014/118, Kt. 03.07.2014, RG.21.05.2015-29362, J-3,4.

yetkiyle yasama yetkisinin devredilmeyeceği görüşündedir. Oysa, vergilendirmeye ilişkin bir yetki devrinin AY m. 73/4'teki sınırlamalara uygun bir yetki devri olması gerekmektedir. Ayrıca, verilen yetkinin yukarı ve aşağı sınırları yasa metninde açıkça belirtilmelidir. Bu nedenle ilgili AYM kararıyla aynı görüşte olmadığımızı belirtmek istiyoruz.

Yasallık ilkesinin ikinci istisnası, “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir” (AY m. 167/2) hükmüdür. Lafzi yorumla ulaşılan sonuç, tüm mali yükümlülükler bakımından geçerli bir ilke olan yasallık ilkesini anlamızsızlaştırmaktadır. Dolayısıyla yasallık ilkesinin (AY m. 73/3) amacından hareketle, ek mali yükümlülüğün temel unsurlarının da muhakkak yasayla belirlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.^[60]

Son istisna ise, olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleridir. Olağan dönem için vergi alanında Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bir kural getirilemeyeceği 1982 Anayasası'nın bir buyruğudur (AY, m. 104/17)^[61].

[60] AYM, E. 1984/6, K. 1985/1, Kt. 11.01.1985, RG.17.06.1985-18787, Karşı Oy Gerekçesi, para. 2, karara karşı oy yazan Yekta Güngör Özden'in görüşü: “... Anayasa'nın 167/2. maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetki yine yasayla olacaktır. Madde “kanunla” sözcüğünü açık-seçik vurgulamıştır. Yetki verilirken, yasanın tür, oran-düzey, koşul, sakınma, alma-toplama, izleme, geri verme, Bütçe'ye gelir yazılması nedenleri, fon oluşturulması ve özellikle fonun kullanılması konusunda temel kuralları kapsıyacak, bu doğrultuda uygulama yapıp yapmamayı, ek malî yükümlülüğün konulup konulmaması, kaldırılıp kaldırılmaması gereğini Bakanlar Kurulunun özgörüsüne (takdirine) bırakacaktır. Yasa, Bakanlar Kurulu'na yasa niteliğinde kural koyup kaldırma, yetkisinin kaynağı olamaz. Anayasa'nın 167. maddesinin amacı, “... ek malî yükümlülüklerin gerekip gerekmediği, gerekiyorsa yasalarla belli edilecek ilkelere uygun zamanlamaya göre bundan yürürlüğe koymayı ve kaldırmayı amaçlamıştır...””; Başaran Yavaşlar, “Hukuki,” 220-21; Aksi yönde görüş için bkz. Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, (2013): 1271.

[61] “Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.

Bu durumun anayasal açıdan birden fazla gerekçesi bulunmaktadır. AY m. 104/17 gereği vergilendirmeye ilişkin temel unsurlar; *temel haklarla bağlantılı* olduğundan (AY m. 104/17, C. 2) ve *münhasıran kanunla belirlenmesi gerektiğinden* (AY m. 104/17, C. 3) Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile düzenlenemeyecektir.^[62] Ayrıca, vergi ödevi AY'nin dördüncü bölümünde yer alan *siyasi haklar içerisinde düzenlendiği* (AY m. 104/17, C. 2) için, verginin temel unsurlarının Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenmesi mümkün değildir. Olağanüstü hal döneminde Cumhurbaşkanlığı'nın, Anayasa'nın 104. maddesinin 17. Fıkrasının ikinci cümlesinde düzenlenen sınırlamalara bağlı olmayacağı düzenlenmiştir.^[63] Yine de, "...*münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*" hükmüne ilişkin sınırlamanın, olağanüstü hal döneminde de geçerli olacağı düşünüldüğünde, bu dönemde dahi Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergi teşvik tedbirlerinin temel unsurlarına yönelik bir düzenleme yapılamayacağı düşüncesindeyiz.^[64]

Sonuç olarak, istisna hükümleri saklı kalmak üzere, vergi teşvikine ilişkin kurallar yasalarla düzenlenmesi gereken kurallardır (AY m. 73). Yasallık ilkesi gereğince, yasa koyucu, vergilendirmeye ilişkin temel unsurları belirleme konusunda sadece "yetkili" değil, aynı zamanda "görevli" olduğundan, vergilendirmenin temel unsurlarından istediğini belirleme hususunda bir takdir yetkisine sahip değildir.^[65] Yasallık ilkesi gereği yasa koyucu, vergi

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir."

[62] Funda Başaran Yavaşlar vd, "The National Report of Turkey, History and Taxation," *The Dialectical Relationship between Taxation and the Political Balance of Power*, (EATLP, 2021), 19.

[63] AY m. 119/6: "Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur."

[64] Funda Başaran Yavaşlar, "Yeni Hükümet Sisteminde Vergi Düzeni", *VIII. Türkiye Muhasebe Uzmanlığı Kongresi*, (İstanbul, 06. Haziran 2018).

[65] Başaran Yavaşlar, "Hukuki," 213.

teşviklerine ilişkin temel unsurların tamamını yasa ile düzenlemelidir. Bu ilkeye aykırı kurallar AY m. 73 ile bağdaşmayacaktır.

B) GÜVENİN KORUNMASI İLKESİ

Güvenin korunması ilkesi^[66] gereği, idari uygulamalar veya yasalara dayanarak vergi ödevlisinin tesis ettiği işlemin, geçerli ve bağlayıcı olduğuna dair tarafların ve üçüncü kişilerin duyduğu güvenin korunmasını gerektirmektedir.^[67] Güvenin korunması ilkesi bağlamında vergi teşvikleri için önem arz eden ilk husus geriye yürüme yasağıdır.

Geriye yürüme yasağı, yürürlükteki yasalara göre işlem yapan kişilerin gelecekle ilgili plan yapabilmelerini sağlamakta ve bu durumu korumaktadır. Sonradan çıkan yasalarla geçmişe yönelik vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerinin zedelemesine neden olur.^[68] Çünkü, ekonomik ve ticari yaşamda bulunması gereken kararlılık ve belirlilik, geçmişe etki eden yasalardan, olumsuz yönde etkilenecektir.^[69]

Geriye yürüme yasağı, yasaların yürürlüğe girdiği tarihten önce meydana gelmiş olaylara uygulanmaması anlayışına dayanan genel bir hukuk ilkesidir.^[70] Geriye yürüme yasağının temel amacı, özellikle vergi yükünü artırıcı nitelikteki hükümlerin geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır.^[71] Vergi teşvikleri açısından geçmişe etki eden ve teşvikten yararlananların aleyhine sonuç doğuran yasalar geriye yürüme yasağıyla bağdaşmayacaktır.

[66] “Kişilerin hukuka olan güvenlerinin korunabilmesi için, hukuki düzenlemelerin, yürürlüğe girdiği andan itibaren ileriye etkili olacak şekilde uygulanmaları ve devamlı olmaları gerekir... Güvenin korunması ilkesi içinde, bir yandan geriye yürüme yasağı, diğer yandan yasa uygulamasına güvenin korunması ilkesi yer almaktadır.” Başaran Yavaşlar, “Hukuki,” 195.

[67] Rabia Yılmaz, “Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi,” (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2019), 33.

[68] Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, 47.

[69] Çağan, “Demokratik,” 141.

[70] Karakoç, “Anayasal,” 1292.

[71] Gözde Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler,” *Ankara Barosu Dergisi*, no.3 (2012): 242.

Geriye yürüme yasağı AYM kararlarında doğrudan hukuk devleti ilkesine (AY m. 2) dayandırılmış ve şöyle tanımlanmıştır:

“...Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz...”^[72]

“...Kanunların geriye yürümezliği ilkesi' uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz...”^[73]

“...Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir...”^[74]

Vergilendirme yetkisinin geriye yürüme yasağına uygun kullanılıp kullanılmadığına ilişkin, AYM'nin yaptığı denetimde, genellikle gerçek/gerçek olmayan geri yürüme ayrımı uygulanmakta; bazı kararlarda ise yasa koyucunun dayandığı ekonomik gerekçeler geriye yürüme yasağından üstün tutulmaktadır.^[75]

Aleyhe sonuç doğuran yasalar için durum böyle iken; lehe sonuç doğuran teşvik yasalarının geriye yürütülmesi tartışmaya açık bir konudur. Bu hususta,

[72] AYM, E. 2010/7, K. 2011/172, Kt. 22.12.2011, RG.14.02.2012-28204, 3.

[73] AYM, E. 2001/392, K. 2003/60, Kt. 04.06.2003, RG.18.12.2003-25320, VI-6.

[74] AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, Kt. 07.11.1989, RG.06.04.1990-20484. Aktaran: Güneş Müftüoğlu, *Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti* (Ankara: SAYPA, 1996), 288.

[75] Ayrıntılı bilgi için bkz. Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi,” (Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2019), 150 vd.

vergi afları gibi, vergi ödevlerini zamanında yerine getirenler aleyhine fakat diğer yükümlüler lehine sonuç doğuran düzenlemelerin varlığı hukuka olan güveni sarsacağı ifade edilmektedir.^[76] Ayrıca, lehe olsa dahi vergi hükümlerinin geriye yürümesinin, vergi mükellefleri arasında gözetilmesi gereken vergi adaletine, eşitliğe ve hakkaniyete ters düşeceği savunulmaktadır.^[77] Teşvik yasalarının, yararlanıcılarına eşitlik ilkesini bozan birtakım vergi kolaylıkları sağladığı göz önünde bulundurulduğunda; geçmişe etkili kurallarla yararlanıcılara daha fazla vergi kolaylığı sağlanmasının eşitlik ilkesine aykırılığı derinleştireceğini düşünmekteyiz. Bu nedenle her ne kadar yararlanıcılar lehine de olsa bu kuralların geçmişe yürümesinin hukuka aykırı olacağı kanaatindeyiz.

Güvenin korunması ilkesi, yalnızca yasaların geriye yürümesini yasaklamaz aynı zamanda var olan hukuksal durumun süreceğine ilişkin güvenin sağlanması ve bu güvenin sürdürülmesi anlayışına dayanır.^[78] Teşvik kuralları açısından asıl hukuki sorun; var olan hukuksal durumun süreceği beklentisinden kaynaklanmaktadır.

Bu duruma bir örnek olarak, 5084 Sayılı Kanun ile getirilen “gelir vergisi stopajı teşviki” ile teşvik kapsamında olan işçilerin ödeyecekleri gelir vergisi yükü, organize sanayi ve endüstri bölgelerinde faaliyet gösteriyorlarsa tamamen kaldırılmış, diğer yerlerde faaliyet gösteriyorlarsa %80 oranında azaltılmıştır. Teşvik hükmünün gerekçesine göre, işçilerin ödemek zorunda oldukları verginin tamamı veya büyük bir kısmından, istihdamı teşvik etmek için vazgeçilmesiyle yatırımın ve istihdamın teşvikinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.^[79] Buna karşın, ilgili teşvik kuralından sonraki bir tarihte getirilen bir düzenleme (itiraz konusu kural) ile teşvikin kapsamı dolaylı olarak daraltılmıştır. İtiraz konusu kural, ücretlerin vergilendirmesinde öncelikle asgari geçim indiriminin dikkate alınması gerektiği yönündeki 193 Sayılı

[76] Karakoç, “Anayasal,” 1293.

[77] Elif Yılmaz, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi,” (Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, 2014), 190.

[78] Rabia Yılmaz, “Türk Hukuku Bakımından Güvenin Korunması İlkesi,” 35.

[79] 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss880m.htm>. Erişim Tarihi: 10 Aralık 2021.

Kanun'un geçici 73. maddesindeki (mülga) düzenlemedir.^[80] Kurala göre, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden öncelikle asgari geçim indirimi tutarı mahsup edildikten sonra kalan tutar, 5084 Sayılı Kanun kapsamında istisna edilecektir. Bu kural ile birlikte asgari geçim indirimi tutarında bir vergi yükü; vergi sorumlusu işverenin üzerine yüklenmektedir. Ayrıca itiraz konusu kuralın uygulanması geçmişe yönelik olarak 01.01.2008'den itibaren başlayacaktır.

Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık iddiasıyla itiraz konusu kuralın iptali istenmiştir. İptal istemini kabul eden mahkemenin karar gerekçesi şöyledir:

“...Geçici 73. maddeyle 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır. Yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır...”^[81]

AYM kararında da belirtildiği üzere hukuk devleti; hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasa koyucu faaliyetlerinde bu güven duygusunu zedeleyen yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.^[82] Bu doğrultuda güvenin korunması ilkesi, teşvik hükümlerine güvenerek işlem yapan kişilerin vergi yükünü artıran değişiklikleri de yasaklar.

[80] 06.06.2008 tarihinde Resmî Gazetede yayınlanan 5766 Sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen;

“Geçici Madde 73:

(1) 29.01.2004 tarihli ve 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır...”

[81] AYM, E. 2010/7, K. 2011/172, Kt. 22.12.2011, RG.14.02.2012-28204, B-9. Benzer AYM kararı için bkz. AYM, E. 2010/93, K. 2012/20, Kt. 09.02.2012, RG.26.07.2013-28719.

[82] Ateş, *Yatırım Vergi Teşvik Politikası*, 96.

Başka bir AYM kararında, yatırım indirimi istisnasının uygulanışına yönelik sonradan getirilen bir düzenleme incelenmiştir. İlgili düzenleme, teşvik kapsamını öngörülemez bir şekilde aleyhe sınırladığı için iptal edilmiştir. AYM'nin gerekçesi şöyledir:^[83]

“Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. 2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır.

Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yıla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yıla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.”

AYM'nin yukarıdaki iki kararının ortak özelliği her ikisinin de yatırım teşviklerine yönelik olmasıdır. AYM'nin bu yaklaşımının tüm vergi teşvik tedbirleri açısından geçerli olacağını söylemek güçtür. Konu yatırım teşvikleri olduğunda güvenin korunması ilkesinin daha katı uygulandığı görülür.

Ayrıca, güvenin korunması ilkesinin ihlali neticesinde; teşvikten yararlananların menfaatlerinde bir azalma olacaktır. Bu gibi durumlarda, güvenin korunması ilkesinin ihlali; aynı zamanda, temel hak ve özgürlüklere yapılan bir müdahale niteliği taşıyabilir. Vergi teşvikleri açısından temel hak ve özgürlüklere ilişkin hukuki sorun; teşvikten yararlananlara tanınan vergi kolaylıklarının bir yasama işlemiyle aleyhe azaltılması veyahut ortadan kalkması durumunun mülkiyet hakkına bir müdahale olarak ele alınıp alınamayacağıdır. Böyle bir durumda önceki yasaya kıyasen daha fazla vergi ödeneceği için teşvikten yararlananların mal varlıklarında bir azalmanın olacağı düşünülebilir.

[83] AYM, E. 2006/95, K. 2009/144, Kt. 15.10.2009, RG.08.01.2010-27456.

Teşvikten yararlananların mal varlıklarında meydana gelen azalma, teşvik hükmünün değişmesiyle aynı anda gerçekleşmeyecektir. Bu azalma, vergilerin dönerselliği nedeniyle, bir sonraki vergilendirme döneminde; tahakkuk eden verginin ödenmesiyle birlikte gerçekleşecektir. Bu durumda, mal varlığında gerçekleşecek azalma müdahaleden sonra; gelecekte gerçekleşecek bir azalma niteliğindedir. Oysa, anayasal mülkiyet hakkı, yalnızca mevcut mal varlığına yapılan müdahalelere karşı güvence sağlamaktadır.^[84] Bu nedenle, yapılan müdahalenin mülkiyet hakkıyla ilişkilendirilmesi; meşru beklentinin varlığı halinde mümkündür.

Meşru beklenti kavramı; somut nitelikte, ulusal hukukta belirli bir yasa hükmüne, istikrarlı bir içtihadı dayanan bir yargı kararı gibi hukuki bir tasarrufa dayanan beklenti anlamına gelmektedir.^[85] AYM, meşru beklenti kavramını şöyle açıklamaktadır:^[86]

“Kanunların uzun süreli uygulanmasına güvenerek hayatını yönlendiren, hukuki iş ve işlemlere girişen bireyin, bu kanunların uygulanacağı yolunda oluşan beklentisinin mümkün olduğunca korunması gerekmektedir. Ancak, hukuki güvenlik ilkesi, her türlü beklentinin korunmasını zorunlu kılmaz. Bir beklentinin hukuken koruma görebilmesi için, meşru (haklı) beklenti seviyesine ulaşması gerekmektedir. Beklentinin meşru olup olmadığı tespit edilirken başvurulacak ölçüt, ‘hakkaniyet’tir”

Bununla birlikte, yasa koyucunun vergilendirme alanında geniş takdir yetkisinin olduğu, meşru beklentinin kapsamı açısından her zaman göz önünde bulundurulması gereken bir husustur. AYM kararında ifade edildiği üzere, meşru beklentinin niteliği tartışılırken, yasa koyucunun yeni politikalar belirleme serbestisinin de göz önünde bulundurulması gerekecektir.^[87]

“Bir beklentinin hukuken koruma görebilmesinin ön koşullarından biri beklentinin haklı (meşru) beklenti seviyesine ulaşmasıdır. Haklı beklenti, bireyin

[84] H. Burak Gemalmaz, *Mülkiyet Hakkı* (Ankara: MRK Baskı ve Tanıtım, 2018), 5.

[85] Osman Doğru ve Atilla Nalbant, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar 2*, (İstanbul: Legal, 2016), 654.

[86] AYM, E. 2012/65, K. 2012/128, Kt. 20.09.2012, RG.18.04.2013-28622.

[87] AYM, E. 2015/41, K. 2017/98, Kt. 04.05.2017, RG.03.08.2017-30143, 247.

kendisine güvenerek hareket ettiği lehine olan bir kanunda öngörülemez bir değişiklik yapılması ve bu öngörülemez değişikliğin herkes yönünden objektif olarak beklenebilecek bir beklentiye sonuçsuz bırakması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gündeme gelmektedir. Ancak bir beklentinin hukukten korunabilmesi için anılan koşulların gerçekleşmesi yeterli olmayıp bu beklentinin korunmasına engel teşkil eden bir kamu yararının da bulunmaması gerekmektedir. Bu yönüyle anayasa yargısında kişi yararıyla kamu yararının karşı karşıya geldiği durumlarda ancak önemli bir kamu yararının bulunmadığı durumlarda haklı beklentinin korunması kabul edilebilir. Aksi takdirde kanun koyucunun kamu yararını gerçekleştirmek üzere değişen koşullara göre yeni politikalar belirlemesi imkânı önemli ölçüde zedelenebilir.”

AYM, vergilendirme alanında yaptığı norm denetiminde meşru beklenti kavramını kullanmamakta^[88] bunun yerine doğrudan hukuki güvenlik ilkesine dayanmaktadır. Buna karşılık, meşru beklenti, bireysel başvuru kararlarında vergilendirme alanında da gözetilen bir husustur.^[89] Bu kararlarda, meşru beklenti; *objektif temelden uzak bir beklenti olmayıp, bir kanun hükmü, yerleşik bir yargısal içtihat veya aynı menfaatle ilgili hukuki bir işleme dayalı beklenti* olarak nitelendirilir.^[90] Bireysel başvuru kararları açısından vergi teşvik tedbirlerine ilişkin meşru beklenti hususunda bir kararın bulunmamasına karşın, aşağıda belirttiğimiz iki durum için meşru bir beklentinin oluşacağını düşünmekteyiz.

[88] Ercan Sarıcaoğlu ve Abdullah Arıkan, “Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 29, no. 2 (2021): 1528.

[89] AYM, *Rabia Kocaaku*, B. No. 2013/5053, 07/07/2015; AYM, *Selçuk Emiroğlu*, B. No. 2013/5660, 20/03/2014.

[90] AYM, *Rabia Kocaaku*, B. No. 2013/5053, 07/07/2015, § 26; AYM, *Selçuk Emiroğlu*, B. No. 2013/5660, 07/07/2015, § 28.

İlk olarak, bazı durumlarda,^[91] teşvik kurallarının gelecekteki bir vadeye kadar uygulanacağına ilişkin yasal güvenceler verildiği görülür.^[92] Bu gibi durumlarda, bu sürenin sonuna kadar ilgili vergi teşviki yararlanıcılar aleyhine değiştirilmemelidir. Aksi halde, bu beklenti yasalara dayanan bir beklenti olduğu için objektif bir temele kavuşacaktır. Çünkü, uygulama süresi belirlenen teşvik kurallarında, yasaya dayanma şartı “açıkça” mevcuttur.

İkinci olarak, geriye yürüme yasağına aykırı uygulamalar da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Çünkü, bir yasanın yürürlüğünden önceki döneme yönelik uygulanması durumunda güvenin korunması ilkesi zedeleneyecektir. Geçmişe etkili hüküm teşvikten yararlananların mal varlığında bir azalma yaratıyorsa, meşru bir beklentinin oluşacağı kanaatindeyiz. Ancak, geçmişe etkili hüküm ilgililer lehine ise, bu durumda meşru beklentinin öznesi olabilecek bir beklenti söz konusu olmayacaktır.^[93]

Bu iki durum harici, teşvik kurallarının kaldırılması veyahut değiştirilmesinin meşru beklenti kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği düşüncesindeyiz. Aksi bir durumda, çıkarılan bir teşvik hükmünün sonsuza kadar yürürlükte kalması gerektiğini söylemek gerekecektir. Böyle bir kabul de yasa koyucunun takdir yetkisini mesnetsiz bir şekilde sınırlandıracaktır.

Meşru beklentinin varlığı bir müdahaleyi tek başına mülkiyet hakkına aykırı kılmamaktadır. Meşru beklentinin kabulü mülkiyet hakkına bir müdahale yapıldığını göstermektedir. AYM, yapılan müdahalenin mülkiyet hakkını ihlal edip etmediğini AY m. 13 ve AY m. 35 çerçevesinde değerlendirmektedir.^[94] Bu nedenle, mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği;

[91] Böyle yasalara “sürelî kanun” da denilmektedir. Kemal Çelebi, Hamza Kahrıman, “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi,” *Maliye Dergisi*, no. 161 (2011): 46.

[92] 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun bu duruma örnek olarak gösterilebilir. İlgili yasanın 6. maddesinde; “*Bu Kanun 31/12/2028 tarihine kadar uygulanmak üzere, yayımını takip eden ay başında yürürlüğe girer*” hükmü yer almaktadır. Bu hükme rağmen, 31.12.2028 tarihinden önce yasada düzenlenen teşviklerin kaldırılması veyahut daraltılması durumunda, yararlanıcılar açısından, meşru bir beklentinin doğacağını düşünmekteyiz.

[93] Sarıcaoğlu ve Arıkan, “Gerçek,” 1522.

[94] AYM, *Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 02/02/2017, § 62.

müdahalenin yasallık, meşru amaç ve ölçülülük ilkelerine uygun olup olmadığına bağlı bir durumdur.

Meşru beklenti teşkil eden durumlar için gündeme alınması gereken bir diğer hak adil yargılanma hakkıdır. Çünkü, AYM, adil yargılanma hakkına ilişkin uyguladığı denetimde, müdahalenin hukuki güvenlik ilkesine uygun olup olmadığını da değerlendirmektedir.^[95] Teşvik yasalarına dayanarak işlem yapanların güvenlerinin korunmasının bu ilke temelinde anlam taşıdığı söylenebilir. Bu nedenle, meşru beklenti teşkil eden durumların aynı zamanda adil yargılanma hakkı açısından bir müdahale niteliği taşıdığını düşünmekteyiz.

III. VERGİ TEŞVİKLERİNİN EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A) VERGİ TEŞVİKLERİNİN MADDİ EŞİTLİK İLKESİNE AYKIRILIĞI

AYM'nin yerleşik içtihatlarında eşitlik ilkesi (AY m. 10); aynı hukuksal durumda olan kişilerin yasa karşısında aynı işleme tabi olmalarının sağlanmasıdır. Yine Mahkeme'nin yerleşik içtihatları gereği, aynı hukuksal durumların aynı; farklı hukuksal durumların farklı kurallara tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır.^[96]

[95] “Adil yargılanma hakkı, uyumsuzlukların çözümlenmesinde hukuk devleti ilkesinin gözetilmesini gerektirmektedir. Anayasa'nın 2. maddesinde Cumhuriyet'in nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti ilkesi, Anayasa'nın tüm maddelerinin yorumlanması ve uygulanmasında gözönünde bulundurulması zorunlu olan bir ilkedir. Bu noktada hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.” AYM, Gazi Böyük, B. No: 2019/36149, 23/11/2021, § 38-39; AYM, Hasan Albayrak, B. No. 2019/11112, 23/11/2021, § 37-38.

[96] “...Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez...”. AYM, E. 2017/156, K. 2019/37, Kt. 15.05.2019, RG.25.07.2019-30842. Benzer kararlar için bkz. AYM, E. 2019/42, K. 2019/73,

Eşitlik ilkesi, maddi ve şekli eşitlik olarak iki anlamda yorumlanmaktadır^[97]. Şekli eşitlik anlayışı yasaların genel ve soyut nitelik taşıması; başka bir ifadeyle yasaların herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Maddi eşitlik ise, aynı durumda bulunanlara eşit davranma yükümlülüğü olarak ifade edilmektedir. Maddi eşitlik ilkesi gereği, bir yasanın anayasaya uygun olması için, yalnızca genel ve soyut nitelik taşıyıp taşımadığı değil; içeriğinin de araştırılması gerekmektedir.^[98]

Maddi eşitlik ilkesi, şekli eşitlik anlayışının ötesinde, bir yasanın eşitliği sağlayıp sağlamadığı üzerinde yoğunlaşır. Bir yasanın her durumda herkes için aynı hükümler taşıması mümkün olamayacağından; bir yasanın eşitliği sağlayıp sağlamadığı, yasa da belirlenen farklılaştırma kriterleri üzerinden yorumlanmaktadır.^[99] Vergi hukuku açısından eşitlerin nasıl belirleneceği sorunu; başka bir ifadeyle eşit olanların hangi farklılaştırma kriteri üzerinden tespit edileceği maddi eşitlik ilkesi açısından önem arz eden bir husustur.^[100] Bu kapsamda ele alınan “verginin mali güçle orantılı olması ilkesi (AY m. 73/1)” eşitlerin nasıl belirleneceği hususunda yol gösterici bir özelliğe sahiptir.

Literatürde, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin aynı zamanda vergi adaletin sağlanmasına yönelik bir ilke olduğu savunulmaktadır.^[101]

Kt. 19.09.2019, RG.15.10.2019-30919); AYM, E. 2019/24, K. 2019/55, Kt. 26.06.2019, RG.24.07.2019-30841; AYM, E. 2001/373, K. 2003/67, Kt. 18.06.2003, RG.17.05.2006-26171.

[97] Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 156.

[98] Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 157.

[99] Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 157.

[100] Maddi eşitlik ilkesinin gerekleri, yalnızca farklılaştırma kriterinin ne olacağının belirlenmesi ile sınırlı tutulmamalıdır. Her ne kadar vergilendirme özelinde farklılaştırmanın mali güç kriteri ile yapılacağını söylemek mümkünse de, mali gücün nasıl ölçüleceği hususunun da maddi eşitlik ilkesinin konusuna gireceğini düşünmekteyiz.

[101] Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, 53; Karakoç, “Anayasal,” 1285; Şişman, “Demokratik,” 44; Musa Gök, Özgür Biyan ve Sevda Akar, “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz,” *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi XXXIV*, no. 1 (2013): 271-72.

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesi olduğu düşünülmekte^[102] ve ilkenin sosyal devletin en etkin^[103] uygulama aracı olduğu ifade edilmektedir. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, eşitlik ve adalet anlayışının büyük ölçüde örtüştüğü bir ilke olduğu görüşüne katılmaktayız. Fakat, vergi adaletinin sağlanmasına yönelik, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine dayandırılarak değinilen bir takım hususların^[104] her durumda verginin mali güçle orantılı olması ilkesiyle örtüşmediği kanaatindeyiz.^[105] Özellikle, ayırma kuramının yalnızca sosyal vergi adaletine ilişkin bir araç olduğu ve bu aracın eşitlik ilkesinin bir sonucu olarak yorumlanmaması gerektiği düşüncesindeyiz. Çünkü, ücret geliri ile diğer gelirleri farklı sınıflandıran bir yöntem; mali güç ölçütünden ziyade, ücret ile diğer gelirlerin elde edilmesi arasındaki nitelik farkına dayanacaktır. Benzer şekilde artan oranlı tarifenin de verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir sonucu olduğunu söylemek mümkün değildir.^[106]

Konumuz açısından asıl önem arz edene mesele, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin eşitlik ilkesinin uygulama aracı^[107] oluşudur. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin maddi eşitlik ilkesi açısından temel işlevi, eşitliğin mali güce göre belirlenmesi gerektiğini öngörmesidir. Bu doğrultuda, maddi eşitlik ilkesinin bir gereği olarak vergilendirme alanındaki

[102] Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, 53.

[103] Şişman, “Demokratik,” 44.

[104] Mali gücü kavrayarak vergi adaletini gerçekleştirmek için benimsenen yöntemler; asgari geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlı tarife olarak sayılmıştır. Bkz. Karakoç, “Anayasal,” 1286-87.

[105] “*Sosyal devlet ilkesi ile verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin aynı ya da benzer söylemlere sahip olmaları (örn. asgari yaşam haddinin vergi dışında kalması gerektiği gibi) bu iki ilkenin birbirinden bağımsız olduğu gerçeğini ortadan kaldırmaz*” Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, 68.

[106] Bkz. Karakoç, “Anayasal,” 1288.

[107] AYM, E. 1994/85, K. 1995/32, Kt. 13.07.1995, RG.28.09.1996-22771; Şişman, “Demokratik,” 44.

farklılaştırma ancak “mali güç” kriteri çerçevesinde yapılmalıdır.^[108] Katılmadığımız görüş, AYM’nin bir kararında şöyle ifade olunmuştur:^[109]

“Vergilendirmeye ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma malî güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır... Makul ve adil olmayıp malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören ‘mali güç’ ve ‘vergide eşitlik’ ilkelerine aykırılık oluşturur.”

Literatürde, mali güç dışında birtakım farklılaştırma ölçütlerinin de benimsenebileceği düşünülmektedir. Bu kapsamda, AYM’nin görüşüne benzer şekilde, haklı bir nedene dayandırılmak şartıyla mali güç kriteri dışında diğer farklılaştırma kriterlerinin de belirlenebileceği iddia edilmektedir.^[110] Başka bir görüş, “hukuksal yapı ve nitelik” ile “vergi konusundaki nitelik” ölçütlerinin, doğrudan yükümlü gruplarına yönelik ölçütler olarak ayırmakta ve bu ölçütlere dayanan farklılaştırma kriterlerinin açıkça keyfi bir sınıflandırma oluşturmadığı sürece eşitlik ilkesine aykırılık taşımayacağını savunmaktadır.^[111] Bu iki görüşe de katılmadığımızı belirtmek istiyoruz. Çünkü, haklı neden kavramının oldukça geniş yorumlanması veya muğlak olarak tanımlanması nedeniyle, mali güç harici ölçütlerin hukuki dayanak açısından oldukça şüpheli olduğu düşüncesindeyiz. Mali güç ölçütü harici benimsenen diğer farklılaştırma yöntemleri, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin içeriğini boşaltarak, ilkeyi işlevsizleştirecek ve dolayısıyla vergi adaletinin zedelenmesine yol açacaktır.^[112]

[108] Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, 28-29.

[109] AYM, E. 2006/119, K. 2009/145, Kt. 15.10.2009, RG.08.01.2010-27456, B-11.

[110] Çağan, “Demokratik,” 139, Doğan Şenyüz, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları,” *Tesam Akademi Dergisi*, no. 1/2 (Temmuz, 2014): 86.

[111] Yaltı Soydan, “Vergi,” 107; Sibel Yılmaz, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, no. 66/1 (2017): 279.

[112] Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, 60.

AYM, vergilendirme alanında hukuki durumun tespitinde genel olarak mali güç kriterini uygulamaktadır.^[113] Bununla birlikte, AYM'nin farklı kriterlere başvurduğu kararları da mevcuttur.

Mahkemenin, yasa koyucunun mukimlik kriterini esas alarak hukuki durumu farklılaştırmasına ilişkin bir kararı aşağıdaki gibidir.^[114]

“...KDV istisnasından yararlanması öngörülen Türkiye’de yerleşik olmayan Türk vatandaşları, yabancı gerçek ve tüzel kişiler ile kural kapsamı dışında kalan Türkiye’de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin hukuki durum ve konumları aynı olmadığından bu kişilerin farklı kurallara tabi tutulmalarında eşitlik ilkesiyle çelişen bir yön bulunmamaktadır.”

Mahkemenin vergi affı niteliğindeki bir yasayla getirilen ve mükellefler arasında ilgili kamu alacağına ilişkin dava safhalarına göre farklı vergi avantajı düzenleyen kuralın iptaline ilişkin kararı aşağıdaki gibidir.^[115]

“Vergi Barışı Kanunu’nun yayımlandığı 27.2.2003 tarihinden önce vergi mahkemelerinde devam eden davalarda henüz karar verilmeden kendi istekleri ile vergi cezası ve gecikme faizine ilişkin borçlarını ödeyenler ile bu tür borçları ödemiş, ancak davalarını itiraz ya da temyiz yoluna başvurarak devam ettiren mükellefler aynı hukuksal konumda olmadıklarından, iptali istenilen “...vergi mahkemesinde...” ibaresi Anayasa’nın 10. maddesine aykırı değildir.”

[113] “Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi de mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.”, AYM, E. 2008/110, K. 2010/55, Kt. 01.04.2010, RG.22.06.2010-27619; AYM, E. 1996/75, K. 1997/50, Kt. 14.05.1997, RG.21.02.2000-23971; AYM, E. 2008/110, K. 2010/55, Kt. 01.04.2010, RG.22.06.2010-27619.

[114] AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, Kt. 28.02.2018, RG.04.04.2018-30381, 30.

[115] AYM, E. 2003/106, K. 2004/59, Kt. 12.05.2004, RG.03.11.2004-25632, B-8.

AYM'nin, basitleştirme amacıyla yapılan farklılaştırmaları^[116] Anayasa'ya uygun bulduğu kararları^[117] bulunmaktadır. Vergi tekniği açısından –örneğin; hayat standardı esasları gibi- idare için verginin tahsilini kolaylaştıran ve kamu gelirini toplamak için kolay bir yöntem olan “götürü” uygulamaların gerçek geliri, yani mali gücü esas aldığı söylenemez. Bu nedenle basitleştirme amacıyla tercih edilen farklılaştırmalar da maddi eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur.

Sosyal devlet ilkesine dayandırılan farklılaştırmalar için de aynı durum geçerlidir. Örneğin, yatırımın artırılması ve ülkeye döviz girişinin sağlanması amacıyla doğrudan yabancı yatırımcıya sağlanan bir vergi teşviki anayasal bir ilke olan sosyal devlet ilkesi gereği yapılan bir farklılaştırmadır. Sosyal devlet ilkesine dayansa dahi yapılan bu farklılaştırmalar maddi eşitlik ilkesine (verginin mali güçle orantılı olması ilkesine) aykırılık oluşturur.^[118] Hukuk devleti ile sosyal devlet ilkesi arasında bir üstünlük ilişkisi bulunmadığı için,^[119] bu husus iki ilke arasında bir çatışmaya sebebiyet vermektedir.

[116] Yapılan sınıflandırma için bkz. Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, 60.

[117] Örnek olarak, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4108 Sayılı Kanun m.24 ile eklenen mükerrer madde 111 (mülga) gereği “...talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan... talih oyunları salonlarında bulundurdukları ilk 6 oyun masasının her biri için aylık 100 000 000 lira, sonra gelen her oyun masası için ise 75 000 000 lira ... asgari vergi öderler.” . Bir dönem uygulanan ilgili hüküm ile talih oyunları salonları işleten mükellefler, diğer gelir vergisi mükelleflerinden farklılaştırılarak vergilendirilmiştir.

[118] AYM, vergi teşvik hükümlerine ilişkin iptal davalarında, teşvik kurallarını yasa koyucunun takdir yetkisi içerisinde değerlendirdiğinden ve hukuki statü farklılığı gerekçeleriyle; bu kuralları eşitlik ilkesine aykırı bulmamaktadır. Örneğin, “... afet riski altındaki alanlar ile gerektiğinde bu alanlardaki yerleşim merkezlerinin nakledileceği rezerv yapı alanlarında, Kanun kapsamında yapılacak uygulamaların muhatapları ile olağan imar uygulamalarına konu yerlerde genel hükümlere göre yapılacak uygulamaların muhataplarının hukuki statüleri aynı değildir.” AYM, E. 2012/87, K. 2014/41, Kt. 27.02.2014, RG.26.07.2014-29072. Bu yaklaşım, AYM'nin vergi hukukundaki statünün mali güçle belirlendiğine ilişkin yerleşik içtihadıyla tezat oluşturur.

[119] Huber, “Modern,” 51.

Vergi teşvik tedbirlerinin tamamı, teşvikten yararlananlara, aynı verginin yükümlüsü “diğer mükelleflerden” (yararlanıcı olmayanlardan), lehe farklılaştırılmış bir yükümlülük öngörür. Bu yapılan farklılaştırmanın “mali güç” kriterine dayandığını söylemek mümkün değildir. Çünkü, eşit mali güce sahip olanlar, teşvik normu nedeniyle farklı şekilde vergilendirilmektedir.^[120] Buna rağmen, vergi teşviklerini eşitlik ilkesine aykırılık gerekçesiyle tamamen Anayasa’ya (AY m. 2, 10) aykırı bulmak, sosyal devletin amaçlarını yerine getirme noktasında devletin yükümlülüklerinin ifasını büyük ölçüde engelleyecektir.

Buradaki temel sorun, maddi eşitlik ilkesi (hukuk devleti ilkesi) ile sosyal devlet ilkesi arasında yaşanan çatışmanın nasıl çözüme kavuşturulacağı olmalıdır. AYM’nin vergi teşviklerine ilişkin yaklaşımı, kuralın haklı nedene dayandırılması durumunda eşitlik ilkesine ilişkin aykırılığın söz konusu olmayacağına yöneliktir.^[121] Oysa, teşvik yasalarında belirtilen amaçların yalnızca vergi teşvikleriyle sağlanacağına ilişkin yasa koyucuyu bağlayan bir hukuki zorunluluk bulunmamaktadır. Tutarlı bir hukuki çözüm için; mali güç harici tüm farklılaştırma kriterlerinin eşitlik ilkesine aykırı olduğunun kabul edilmesi ve haklı neden ilkesinin mahiyeti üzerine düşünülmesi gerekmektedir.

[120] “...özdeş veya benzer durumda olanlara farklı işlem sonucu farklı vergi alınması sonucunu yarattığından vergi kanunları önünde eşitlik, kanun önünde eşitlik, yani anayasal eşitlik ilkesini de zedelemiş olmaktadır”, Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri,” *AÜHFD* 36, no. 1-4 (1979): 156.

[121] “...Sosyal devlet ilkesi gözetilerek Kanun kapsamındaki uygulamaların muhataplarına vergi, harç ve ücretlerden istisna tanınması eşitlik ilkesini zedelemmez.”, AYM, E. 2012/87, K. 2014/41, Kt. 27.02.2014, RG.26.07.2014-29072; Haklı neden ve eşitlik ilkesi ilişkisine yönelik başka bir karar için bkz. AYM, E. 1990/35, K. 1991/13, Kt. 06.06.1991, RG.27.10.1994-22094 “...Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz”; AYM, E. 2020/15, K. 2020/78, Kt. 04.12.2020, RG.28.04.2021-31468 sayılı kararda ise, eşitlik ilkesine ilişkin hukuki sorun hiç değinilmemiştir.

B) EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN VERGİ TEŞVİKLERİNİN HUKUKİ MEŞRULUK ŞARTI

1- Haklı Neden Anlayışı ve Vergi Teşvikleri Bakımından Anlamı

AYM, vergi teşvik tedbirlerinin eşitlik ilkesine uygun olup olmadığına ilişkin yaptığı denetimde de yasanın yaptığı ayrımın, bir “haklı neden” e dayanıp dayanmadığını irdelemektedir. AYM’nin yaptığı denetime göre, eğer bir yasa haklı bir nedene dayanıyorsa bu hüküm eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır.^[122]

Vergi teşvik tedbirlerine ilişkin bazı AYM kararları şöyledir:^[123]

“Dava konusu kuralla döviz karşılığı konut veya iş yeri ilk teslimlerinde gurbetçi Türk vatandaşları ile Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı gerçek ve tüzel kişiler yönünden katma değer vergisine istisna getirilerek KDV gelirinden elde edilecek miktardan vazgeçildiği, bunun yerine yurt dışından yapılacak konut veya iş yeri alımlarını teşvik etmek suretiyle yurda döviz girişinin artırılmasının ve inşaat sektörünün canlandırılmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır.”^[124]

“İktisadi ve teknolojik kalkınma ve istihdam yaratma amacına yönelik teşviklerden biri olan gelir vergisi stopajı teşviki, yükümlülerin belli koşulları yerine getirmeleri halinde yararlanılan bir müessesedir. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama yöntemi ile yatırımları teşvik sistemi arasında bağlantı vardır. Ekonomik ve teknik yönden bütünlük; yatırımları özendirmede, istihdam yaratmada, ekonomik kalkınmada önemli bir araç, mali teşvik önlemidir.”^[125]

Görüşümüze göre, yasa koyucunun fiili nedenlere veya haklılık gerektiren durumlara göre farklı uygulamalar getirmesi de eşitlik ilkesine aykırıdır. Çünkü, mali güç haricindeki diğer farklılaştırma kriterlerinin hangi hukuki temele dayandığı belirsizdir. Haklı nedeni, eşitlik ilkesinin istisnası olarak yorumlamak yerine; hukuki meşruiyet şartı olarak ele almanın daha tutarlı

[122] Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 244; Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 157-58.

[123] AYM, E. 1999/51, K. 2001/63, Kt. 28.03.2001, RG.29.03.2002-24710, A-20; AYM, E. 2012/87, K. 2014/41, Kt. 27.02.2014, RG.26.07.2014-29072, G-1-5; AYM, E. 2003/106, K. 2004/59, Kt. 12.05.2004, RG.03.11.2004, -25632, B-6.

[124] AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, Kt. 29.02.2018, RG.04.04.2018-30381, 18.

[125] AYM, E. 2010/7, K. 2011/172, Kt. 22.12.2011, RG.14.02.2012-28204, B-7.

bir yaklaşım olduğunu düşünmekteyiz. Çünkü, her ilke gibi, eşitlik ilkesinin de bazı durumlarda geri planda bırakılması veya ilkeye aykırılığın bazı koşullar dahilinde hukuk sistemi içerisinde kalması mümkündür.^[126] Mali güç harici farklılaştırma kriterlerinin belirlendiği kurallar eşitlik ilkesine aykırılık taşısa dahi; bu kurallar her durumda hukuki meşruiyetini kaybetmezler. Bu kapsamda, haklı neden denetimi, eşitlik ilkesine aykırı bir kuralın hukuk sistemi içerisinde kalabilmesi için bir hukuki meşruiyet şartı olarak yorumlanabilir.

AYM, haklı nedenin gerekçesini genel olarak “kamu yararı” başlığı altında ele almakta ve yasa koyucunun bu konudaki takdir yetkisini çok geniş yorumlamaktadır. AYM, kamu yararına ek olarak; hukuksal yapı veya nitelik farkını, mali politikayı ve sosyal ve ekonomik bazı teknik nedenleri de haklı neden kapsamı içerisinde değerlendirmektedir.^[127] AYM'nin yasa koyucuya neredeyse sınırsız bir yetki tanıyan bu yaklaşımı nedeniyle vergi teşvik tedbirlerine ilişkin haklı neden denetiminin olumsuz sonuçlandığı bir karara rastlanmamıştır.

Yasa koyucunun takdir yetkisi, vergi teşvikleri açısından, teşviklerin anayasal dayanağı olan sosyal devlet ilkesine uygun olarak kullanılmalıdır. AYM, haklı neden konseptini her ne kadar mükellefe veyahut vergi konusuna bağlı nedenlerle genişletse dahi; bu durum, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin içeriğini boşaltarak vergi adaletini zedeleyecektir.^[128] Bunun yerine haklı nedenin yalnızca amaca bağlı nedenlerle sınırlanması ve bu kapsamda sosyal devlet ilkesi gereği yapılan farklılaştırmaların kamu yararı ile denetlenmesi önerilmektedir.^[129] Bu nedenle bir vergi teşvik tedbirinin ancak, hukuki temellerini aldığı sosyal devlet ilkesinin amaçlarıyla örtüştüğü durumlarda haklı bir nedene dayanacağı kabul edilmelidir. Bu anlayış doğrultusunda dahi, yasa koyucunun haklı bir nedene dayanmadığı durumlar son derece sınırlı olacaktır. Bu sebeple haklı neden denetimi, tek başına uygulanan bir denetim aracı olarak değil, ölçülülük denetimi ile birlikte uygulanan bir anayasal denetim yöntemi olarak ele alınmaktadır.

[126] Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, 58.

[127] Yaltı Soydan, “Vergi,” 105-106; Karakoç, “Anayasal,” 1286.

[128] Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, 60.

[129] Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, 61.

2- Ölçülülük İlkesi Temelinde Haklı Neden Anlayışının Vergi Teşvikleri Bakımından Uygulanması

Haklı nedenin sunulması, eşitlik ilkesine aykırılığın hukuk sistemi içerisinde kalmasını sağlamaktadır. Fakat haklı nedenin sunulmuş olması; bir farklılaştırmayı eşitlik ilkesi açısından tek başına meşrulaştırmaz. Farklılaştırmanın haklı nedene dayandırılmasının ardından, haklı neden olarak ortaya konulan amaç ile ona ulaşmak için kullanılan vergi teşviki arasında ölçülülük ilkesine uygun bir ilişkinin olması gerekir.^[130]

Ölçülülük ilkesi, başvuru aracının, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; sınırlama amacı açısından gerekli olmasını, araçla amaç arasında bir orantısızlığın bulunmamasını ifade eder.^[131]

[130] Ölçülülük ilkesi kaynağını bir yasanın hukuki meşruluğunun nasıl sağlanacağına ilişkin hukuki sorundan alır (Bu ifade makale yazarına aittir). Bir yasanın meşruiyetinin nasıl sağlanacağına ilişkin iki temel görüş bulunmaktadır. İlki, girdi odaklı yaklaşımdır ki, bu yaklaşım yasaların “demokratik egemen” tarafından onaylanmasıyla meşruiyet kazanacağını savunur. Diğer yaklaşım ise, çıktı odaklı yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre bir yasa; temel hak ve özgürlükleri ihlal etmiyorsa, makul hedeflere hizmet ediyorsa, fayda maliyet analizi bakımından olumlu sonuç sağlıyorsa meşrudur. Bu iki yaklaşım birbirini tamamen dışlamaz. Hatta büyük ölçüde birlikte uygulanabilir haldedir. Günümüzde, özellikle Avrupa hukuk sistemlerini ciddi ölçüde etkileyen çıktı odaklı yaklaşım, bir yasanın meşruluk kaynağına “yasanın uygulanmasını (law in action)” da dahil ettiği için “klasik yasa (law in the books)” anlayışının ötesine geçer. Bu nedenle, günümüzde yasa yapmanın itibarının büyük ölçüde sonuca bağlı olduğu ifade edilir. Bkz. Klaus Meßerschmidt, “The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court,” *Legisprudence* 6, no. 3 (2012):352-54. Ölçülülük ilkesi de sonuç odaklı anlayışa katkı sağlayan önemli bir yöntemdir. Çünkü ölçülülük ilkesi en nihayetinde bir araç-amaç testidir. Bu test, yasa koyucunun amacı ile seçilen aracın uygunluğunu sorgulamaktadır. Araç-amaç testinin doğası gereği, bu sorgulamanın, yasanın olası veyahut gerçekleşen sonuçları üzerinden yapılması gerekecektir.

[131] Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 116; “It is proportional if it is meant to achieve a proper purpose, if the measures taken to achieve such a purpose are rationally connected to the purpose and are necessary, and if the limiting of the constitutional right is proportional” “(Alınan tedbir) uygun bir amacı gerçekleştiriyorsa, böyle bir amaca ulaşmak için alınan tedbir rasyonel olarak amaca bağlıysa ve gerekliyse ve de (bu tedbir) anayasal hakkın sınırlandırılmasıyla orantılıysa, (o tedbir) ölçülüdür”, Aharon Barak, *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study* (Cambridge University, 2012), 223 (parantez içi ifadeler yazara

Ölçülülük ilkesi kaynağını hukuk devleti ilkesinden alır. Bu yaklaşımın ilk örnekleri Alman Mahkemeleri kararlarında görülse de, Alman Mahkemeleri'nin ilkenin hukuk devleti ile bağlantısını kesin olarak ortaya koyamadığı savunulur.^[132] Bu bağlantının kurulması, hukuk devleti ilkesinin birincil mevzuatlarda ve sözleşmelerde tanınması ile mümkün olabilir.^[133] Ölçülülük ilkesinin iki kural arasındaki dengeyi sağlamak için “adalet” kaygısı neticesinde ortaya çıktığı düşünüldüğünde; bu felsefi açıklamaya en yakın pozitif temelin^[134] hukuk devleti ilkesi olduğu ifade edilir.

Türk Hukuk Sisteminde, ölçülülük ilkesi, 2001 Anayasa değişikliğiyle anayasal kural haline gelmiştir. 2001 değişikliği öncesinde ise ilkenin temelleri üç farklı görüş ile açıklanmıştır.^[135] Bu teorilerden ilki ölçülülük ilkesinin pozitif temelinin AY m. 13/2'ye; ikincisi AY m. 15/1'e dayandırıldığı, üçüncü görüş ise bu ilke 1982 Anayasası'nın 2. maddesine dayanmakta olup, hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir sonucu olduğu yönündedir. 2001

aittir); AYM kararlarında ölçülülük ilkesi şöyle ifade olunmaktadır: “Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amaç gerçekleştirilmeye 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” AYM, E. 2019/40, K. 2020/40, Kt. 17.07.2020, RG.09.10.2020-31249, 74; AYM, E. 2019/2, K. 2020/28, Kt. 11.06.2020, RG.11.09.2020-31241, 58; AYM, E. 2018/91, K. 2020/10, Kt. 19.02.2020, RG.30.04.2020-31114, 70; AYM, E. 2019/115, K. 2020/31, Kt. 12.06.2020, RG.19.08.2020-3121), 25. AYM bir kararında ölçülülük ilkesinin şöyle nitelemiştir: “Ölçülülük ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Diğer bir ifadeyle bu ilke, farklı muamelenin öngörülen objektif amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir.” AYM, E. 2019/2, K. 2020/28, Kt. 11.06.2020, RG.11.09.2020-31241, 35.

[132] Dieter Grimm, “Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence,” *University of Toronto Law Journal*, no. 57 (2007): 386.

[133] Barak, *Proportionality Constitutional Rights*, 228-29.

[134] Fazıl Sağlam, *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Basın ve Yayın Yüksekokulu Basımevi, 1982), 117-18.

[135] Tahsin Fendoğdu, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY m. 13.)” *Anayasa Yargısı* 18, no. 1 (2002): 132.

değişikliği öncesinde de AYM ölçülülük denetimi yapmaktaydı. AYM'nin yaptığı bu denetim ise mahkeme kararlarında, AY m. 13'te^[136] belirtilen “*demokratik toplum gereklerine aykırı olmama*” ve “*öngörüldükleri amaç dışında kullanılmama*” ile AY m. 15/1'te^[137] belirtilen “*durumun gerektirdiği ölçüde*” lafzına dayandırılmaktaydı.^[138] Bu doğrultudaki bazı AYM kararları aşağıdaki gibidir:

“...Anayasa'nın 13. maddesinde belirtildiği biçimde, yasa koyucu tarafından yapılan temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmayacakları gibi sınırlama ile öngörülen amaca elverişli ve ölçülü olmalıdır...”^[139]

“...Düzenlemenin, yasa koyucunun takdiri dışında bırakılan anayasal ilkeleri zedelememesi ve demokratik toplum düzeninin esaslarına aykırı olmaması gerekir... Denetlenen kuralın kabul edilebilir sınırdan olmadığını belirtmek yeterlidir. Yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gerekir. Amaçla araç arasındaki makul ölçüyü aşmış görülen

[136] “*Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması*”

MADDE 13.- Temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, millî egemenliğinin, Cumhuriyetin, millî güvenliğinin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir.

Temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaz ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamaz.

Bu maddede yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve hürriyetlerin tümü için geçerlidir”.

[137] “*Temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulması*”

MADDE 15. –Savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir.”

[138] Metin, Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, 209-15; Onur Uçar ve Ahmet Burçin Yereli, “Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar”, *Sosyoekonomi* 27, no. 42 (2019): 213.

[139] AYM, E. 2000/77, K. 2000/49, Kt. 21.11.2000, RG.15.03.2002-24696, V-9.

yeni sınırlamanın uygun olmadığı ortadadır... maddenin getirdiği sınırlama, amacı aşarak, seçme hakkının kullanılmasını demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmayacak biçimde zorlaştırdığından Anayasa'nın 13. ve 67. maddelerine aykırıdır.”^[140]

“... Haklı neden veya kamu yararının anlaşılabilir, amaçla ilgili, ölçülü ve adaletli olması gerekir. Getirilen düzenleme, herhangi bir biçimde, birbirini tamamlayan birbirini doğrulayan ve birbirini güçlendiren bu üç ölçütten birine uymuyorsa, eşitlik ilkesine aykırı bir yön vardır, denebilir. Çünkü, eşitliği bozduğu ileri sürülen kural, haklı bir nedene dayanmamakta ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmamış olmaktadır.”^[141]

2001 Anayasa değişikliği sonrası ölçülülük ilkesi açık bir şekilde Anayasa'nın normatif yapısına eklenmiştir. Bu noktadan sonra doktrinde, ölçülülük ilkesinin AY m.13 temelinde ele alındığını söylemek gerekir.

Ancak, 2001 değişikliği sonrası ölçülülük ilkesini, salt AY m. 13 temelinde ele almak ile hukuk devleti ilkesinin (AY m.2) zorunlu bir sonucu olarak ele alınması arasındaki farkın çalışma konumuz açısından ciddi önemi bulunmaktadır. İlke, salt AY m.13'te düzenlendiği üzere temel hak ve özgürlükleri sınırlama rejimi olarak ele alındığında, vergi teşvik tedbirlerinin hangi temel hak ve özgürlükle ilişkilendirileceği sorunu ortaya çıkacaktır. Bu noktada vergi teşvik tedbirleri nedeniyle, yararlanıcılardan daha fazla vergi ödeyenlerin mülkiyet hakları ihlal edildiği düşünülebilir. AİHM içtihatlarına yakınlaştırmak gerekirse, vergi teşvik tedbiri ile yapılan vergi yükü farklılaştırmasının, AİHS, P1-1/II metniyle ilişkili olarak devletlerin “mülkiyetin kontrolünü düzenleme ve kontrol etme” amacıyla yaptığı bir müdahale olabileceği düşünülse de bu noktada AİHM'in taraf devletlere tanıdığı çok geniş takdir yetkisi yapılan müdahaleyi meşru kılacaktır. Aynı şekilde AY m. 35'le bağlantılı olarak yasa koyucu takdirinin “kamu yararı” kapsamı içerisinde ele alınması kuvvetle muhtemel olacağından teşvik kurallarının, teşvikten yararlanmayanlar açısından, mülkiyet hakkını ihlal eden bir müdahale niteliğinde olmadığı ortadadır.

2001 değişikliği sonrası AYM ölçülülük ilkesini AY m. 13 çerçevesinde ele almıştır. Bununla birlikte mahkeme, “*Kanun koyucu, düzenlemeler*

[140] AYM, E. 1986/17, K. 1987/11, Kt. 22.05.1987, RG.18.09.1987-19578, A-1-1.

[141] AYM, E. 1994/2, K. 1994/76, Kt. 25.10.1994, RG.28.04.1998-23326, V-B-8.

yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır” prensibini de izlemiştir.^[142] Bu prensibin devamı olarak AYM, bir kuralın eşitlik ilkesine aykırılığını denetlerken, haklı neden ve ölçülülük denetimini birlikte uygulamaktadır.^[143]

Katıldığımız görüşe göre, AY m. 13’te düzenlenen ve temel hak ve özgürlüklerin sınırlama rejimi olarak sayılan ölçülülük, genel bir ilke olan ölçülülüğün bir parçasıdır. Çünkü ölçülülük ilkesi bazı AYM kararlarında doğrudan hukuk devleti ilkesine dayandırılarak, yasa koyucunun takdir yetkisinin denetiminde de başvurulan bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.^[144] Bu nedenle, temel hak ve özgürlükleri sınırlama rejimi olarak karşılaşılan ilgili düzenleme (AY m. 13) ilkenin bir boyutu olarak anlaşılmalıdır. Ölçülülük ilkesi ise, tüm devlet faaliyetleri için anayasal denetim ölçütü niteliğinde genel bir ilke olarak kavranmalıdır.^[145]

Haklı neden denetiminin ardından, aynı mali güce sahip kimselere yönelik yapılan eşitlik ilkesine aykırı müdahalenin (vergi teşvik tedbiri), koruyucu bir başka bir ölçüt (ölçülülük) ile denetimi önerilir.^[146] Çünkü, ölçülülük

[142] AYM, E. 2016/21, K. 2016/199, Kt. 28.12.2016, RG.07.02.2017-29972, 6.

[143] “...Eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa’nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Bundan sonra farklı muamelenin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve nihayetinde nesnel ve makul bir temele dayanıyorsa söz konusu farklı muamelenin ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir...” AYM, E. 2019/48, K. 2019/74, Kt. 19.09.2019, RG.19.11.2019-30953, para. 32; Benzer karar için bkz. AYM, E. 2016/205, K. 2019/63, Kt. 24.07.2019, RG.31.10.2019-30934.

[144] “Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır... Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.” AYM, E. 2019/74, K. 2020/29, Kt. 12.06.2020, RG.18.07.2020-31188, 15; AYM, E. 2018/161, K. 2019/13, Kt. 14.03.2019, RG.10.04.2019- 30741, 12.

[145] Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir İlke Midir?,” *SDÜFHD* 7, no 1 (2017): 21.

[146] Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, 71-72.

ilkesi, yasama yetkisinin hukuk devletiyle bağlantılı olarak sınırlandırılmasında kullanılan bir denetim aracıdır.^[147] Aynı zamanda, ölçülülük ilkesi, haklı nedenin sunulduğu ancak, hukuken korunan başka bir değer zarar gördüğünde uygulanan, iktidarın yasa koyucu sıfatıyla yaptığı işlemleri denetleyen bir araçtır.^[148]

Vergi teşvik tedbirlerine ilişkin hukuki sorun, çatışan haklardan ziyade, çatışan iki anayasal ilkenin nasıl dengeleneceğine ilişkindir. Çatışan iki ilke- den birinin diğerine üstünlüğü yerine; hiçbir anayasal ilkenin (veyahut hak ve özgürlüğün) mutlak olmaması anlayışı,^[149] bu hukuki sorunun çözümünde bir denge ihtiyacını doğurmaktadır. Kaldı ki, AYM'nin yasa koyucunun

[147] Selda Çağlar, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, *Hukuk Güvenliği*, Kamu Hukukçuları Platformu, (Ankara, Türkiye, 08-09 Kasım 2013): 112.

[148] Alice Ristrop, “Proportionally as a Principle of Limited Government,” *Duke Law Journal* 55, no.2 (2005): 269-71.

[149] Huber, “Modern,” 51.

takdir yetkisinin sınırlarına^[150] ilişkin yaptığı denetimde^[151] kullandığı ölçülülük ilkesinin, eşitlik ilkesinin ihlal edildiği bir normda uygulanması evleviyetle kabul edilmelidir. Çünkü, AYM'nin yasa koyucunun takdir yetkisinin hukuk devleti ilkesi ile sınırlı olacağı yaklaşımı, eşitlik ilkesini kapsar niteliktedir.

AYM'nin vergi teşviklerine ilişkin yaptığı anayasal denetimi haklı neden denetimi ile sınırlı tutması; ölçülülük ilkesine ilişkin yaklaşımıyla tutarsız haldedir. Bu tutarsızlığın giderilmesi için; bir vergi teşvik tedbirinin haklı

[150] “*Hukuk devleti ilkesinin unsurlarından biri olan kanunların anayasaya uygunluğu prensibi, yasama fonksiyonu yerine getirilirken çıkarılan kanunların yargı organlarınc denetime tabi tutulması, yargı fonksiyonu ile yasama fonksiyonunu karşı karşıya getirmektedir.*” (Bülent Beder ve Mehmet Altundiş, “Yasama ve Yürütme Fonksiyonlarının Yargı Bağımsızlığına Müdahalesi,” *Yasama Dergisi* 13, (2009): 86) Yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırlanması olarak ele aldığımız bu gerilim, genel olarak, anayasa yargısının anayasayı yorumlayış biçiminin, halkın çoğunluğunun seçimiyle gelen parlamentoyu sınırlandırdığı gerekçesiyle eleştirilmektedir (Kemal Gözler, “Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu,” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 61, no. 3 (2006): 136-41. Katıldığımız görüşe göre, siyasi iktidarın, siyasi sorumluluk ve demokratik meşruiyet açısından bir denetime tabi olması bir zorunluluk teşkil etmektedir (Yüksel Metin, “Türkiye’de Yargı Bağımsızlığına İlişkin Kimi Sorunlar ve Çözüm Önerileri,” *Anayasa Yargısı* 27, (2010): 219). Demokrasi yalnızca çoğunluğun görüşü olarak dar anlamıyla yorumlanmamalı; ilkenin, çoğunluğun kararlarıyla temel hak ve özgürlüklere müdahalenin sınırlandırılması yönüyle de demokrasinin “çoğunluğun tiranlığı” engelleyici unsuru göz ardı edilmemelidir. Bu yönüyle anayasa yargısı, çoğunluğun sınırlanması açısından demokrasiye ve temel hak ve özgürlüklerin korunmasına hizmet etmektedir (Kadir Dede, “Anayasal Yargının Demokratik Meşruiyeti: Eleştiri ve Yanıtlar Üzerine Bir Değerlendirme,” *Hacettepe HFD* 4, no.1 (2014): 130-38). Bu durumda da anayasa yargısının demokratik meşruluğu, mahkemelerin temel hakları yasama organlarından daha iyi koruyacakları yönündeki inanca dayanacaktır. Bkz. Ergun Özbudun, “Anayasa Yargısı ve Demokratik Meşruluk Sorunu,” içinde *Demokrasi ve Yargı*, Ozan Ergül (ed.), (Ankara: Türkiye Barolar Birliği, 2005), 347.

[151] “Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır... Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.” AYM, E. 2019/74, K. 2020/29, Kt. 12.06.2020, RG.18.07.2020-31188, 15; AYM, E. 2018/161, K. 2019/13, Kt. 14.03.2019, RG.10.04.2019-30741, 12.

nedene dayanması ve bu kuralın ölçülü olması ilgili kuralın hukuki meşruiyet şartı olarak ele alınmalıdır.

SONUÇ

Bir vergi teşvik tedbirinin hukuki temelleri sosyal devlet ilkesine dayanırılabilir. Bu kuralların anayasal sınırları ise, yasallık ilkesi, güvenin korunması ilkesi ve eşitlik ilkesine temas halindedir. Yasa koyucu bir teşvik kuralı yaratırken, bu sınırlara her zaman riayet etmelidir. Vergi teşvik tedbirlerine ilişkin temel hukuki sorun ise, eşitlik ilkesine aykırılık tezinden kaynaklanır.

AYM, eşitlik ilkesini vergilendirmeye tatbik ederken, aynı mali güçte olanları aynı statüde kabul eder. Bu nedenle vergilendirme açısından farklı muamelenin nedeni verginin mali güçle orantılı olması ilkesine dayanmalıdır. Mali güç harici farklılaştırma kriterleri eşitlik ilkesinden sapma yaratır.

AYM, gerek eşitlik ilkesine ilişkin yaptığı denetimde, gerekse yasa koyucunun takdir yetkisine ilişkin yaptığı denetimde haklı neden denetimini ve ölçülülük denetimini birlikte uygular haldedir. Buna rağmen, konu vergi teşvikleri olduğunda yasa koyucunun takdir yetkisi çok geniş yorumlanmakta ve yalnızca haklı neden denetimi ile sınırlı bir yargısal denetim yapılmaktadır. Özellikle, temel hak ve özgürlüklere müdahalenin ölçülü olması kuralı (AY m. 13)'nin tatbik edildiği kararlarda, haklı neden ve ölçülülük denetiminin birlikte uygulandığı görülür.

AYM'nin vergi teşvik tedbirleri dışında, eşitlik ilkesine ilişkin yaptığı denetimlerde de, ölçülülük ilkesi haklı neden denetimi ile birlikte uygulanır haldedir. Vergi teşvik tedbirleri doğrudan bir temel hak ve özgürlükle ilişkilendirilmese dahi, ihlal edilip edilmediği sorgulanan ilke eşitlik ilkesidir. Dolayısıyla, aynı ilkeye ilişkin uygulanan denetimin, vergi teşvik tedbirlerinde uygulanmaması; tutarlı bir yaklaşım değildir.

Bir teşvik kuralının her durumda eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünüldüğünde, yasa koyucunun yetki sınırları genişletilmemeli, tam aksine, yasa koyucunun tabi olduğu anayasal ilkeler katı yorumlanmalıdır. Yasa koyucunun haklı bir nedene dayanması, eşitlik ilkesine ihlali tek başına meşrulaştırmamalıdır. Bunun yerine, yasa koyucunun her durumda ölçülülük ilkesiyle sınırlandırıldığı anlayışının devamı olarak, teşvik kurallarının ölçülülük ilkesine uygunluğu anayasal bir zorunluluk olarak kavranmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdeve, Erdal ve Erdal Tanas Karagöl. “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Teşvikler ve Ülke Uygulamaları.” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, no. 37 (Temmuz, 2013): 329-50.
- Arabacı, Havva. “Küresel Kriz Sonrası Türkiye’de Uygulanan Ekonomi Politikaları.” *Social Sciences Research Journal* 6, no. 4 (2017): 1-10.
- Aral, Vecdi. *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*. Gözden Geçirilmiş 7. Baskı. İstanbul: Oniki Levha, 2010.
- Ateş, Leyla. *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*. İstanbul: Oniki Levha, 2017.
- Barak, Aharon. *Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations A Comparative Study*. Cambridge University Press, 2012.
- Başaran, Yavaşlar Funda. *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*. Ankara: Seçkin, 2011.
- Başaran, Yavaşlar Funda. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi.” *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu* (Ankara, 8-9 Kasım 2013): 189-38.
- Başaran, Yavaşlar Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır.” *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu* (İstanbul, 28-29 Mayıs 2007): 147-01.
- Başaran, Yavaşlar Funda. “Yeni Hükümet Sisteminde Vergi Düzeni.” *VIII. Türkiye Muhasebe Uzmanlığı Kongresi* (İstanbul, 06. Haziran 2018).
- Başaran, Yavaşlar Funda, G. Güneş, F. Karagöz ve S. Metin. “The National Report of Turkey, History and Taxation.” *The Dialectical Relationship between Taxation and the Political Balance of Power*, EATLP, 2021.
- Başaran, Yavaşlar Funda, Tuğçe Karaçoban Güneş, Gizem Kapucu ve Metin Kocatepe. *Vergi Hukuku ve Uygulama*. Ankara: Adalet, 2018.

- Beder, Bülent ve Mehmet Altundiş. “Yasama ve Yürütme Fonksiyonlarının Yargı Bağımsızlığına Müdahalesi.” *Yasama Dergisi* 13, (2009): 85-21.
- Bobek, Donna D., Jason C. Chen, Amy M. Hageman ve Yu Tian. “Are More Choices Better? An Experimental Investigation of the Effects of Multiple Tax Incentives.” *The Journal of The American Taxation Association* 38, no. 2 (2016): 111-28. <https://doi.org/10.2308/atax-51478>
- Bulut, Nihat. *Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar*. İstanbul: Oniki Levha. 2009.
- Crawford, Bridget J. ve Carla Spivack. “Tampon Taxes, Discrimination and Human Rights.” *Wisconsin Law Review* 491, (2017): 491-49.
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi XXXVII*, no. 1-4 (1980): 129-51.
- Çağlar, Selda. “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik- Hukuk Güvenliği İlişkisi.” *Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu* (Ankara, 8-9 Kasım 2013): 25-138.
- Çelebi, Kemal ve Hamza Kahrıman. “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi.” *Maliye Dergisi*, no. 161 (2011): 33-63.
- Dede, Kadir. “Anayasal Yargının Demokratik Meşruiyeti: Eleştiri ve Yanıtlar Üzerine Bir Değerlendirme.” *Hacettepe HFD* 4, no.1 (2014): 125-48.
- Diler, Fatih. “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi.” Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, 2021.
- Doğru, Osman ve Atilla Nalbant. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar 2*. İstanbul: Legal, 2016.
- Ekeryılmaz, Şebnem. “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi.” Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2019.
- Erkin, Gözde. “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi.” *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi* 8, (2013): 1111-53.

- Erkin, Gözde. “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler.” *Ankara Barosu Dergisi*, no.3 (2012): 237-49.
- Fendoğdu, Tahsin. “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY m. 13.)” *Anayasa Yargısı* 18, no. 1 (2002): 111-49.
- Gemalmaz, H. Burak. *Mülkiyet Hakkı*. Ankara: MRK Baskı ve Tanıtım, 2018.
- Giray, Filiz. *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*. Yenilenmiş 3. Baskı. Bursa: Ekin, 2016.
- Gök, Musa, Özgür Biyan ve Sevda Akar. “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz.” *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi* 34, no. 1 (2013): 269-92.
- Göker, Cenker. *Yönlendirici Vergilendirme*. Ankara: Turhan, 2011.
- Gören, Zafer. “Sosyal Devlet.” *Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan* (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 2000): 1-50.
- Gözler, Kemal. “Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu.” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 61, no. 3 (2006): 131-66.
- Gözler, Kemal. *Türk Anayasa Hukuku*. 2. Baskı. Bursa: Ekin, 2010.
- Grimm, Dieter. “Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence.” *University of Toronto Law Journal*, no. 57 (2007): 383-97.
- Gümüş, Tarık. *Sosyal Devlet Anlayışının Gelişimi ve Dönüşümü*. İstanbul: Oniki Levha, 2010.
- Huber, Ernst Rudolf. “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet.” Çev. Tuğrul Ansay *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 27, no. 3-4 (1970): 27-51.
- Işıқтаç, Yasemin ve Sevtap Metin. *Hukuk Metodolojisi*. İstanbul: Filiz, 2010.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, (2013): 1259-08.

- Keçetep, İlker. “Türkiye’de İktisat Biliminin Doğuşu.” *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, no. 16 (2016): 823-34.
- Konuk, Bahar. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilendirmede Sosyal Devlet İlkesi.” *YÜHFD VIII*, no. 2 (2011): 799-33.
- Kumrulu, Ahmet G. “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri.” *AÜHFD* 36, no. 1-4 (1979): 147-162.
- Meßerschmidt, Klaus. “The Race To Rationality Review And The Score Of The German Federal Constitutional Court.” *Legisprudence* 6, no. 3 (2012): 347-378. <https://doi.org/10.5235/17521467.6.3.347>
- Metin, Yüksel. “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir İlke Midir?.” *SDÜFHD* 7, no 1 (2017): 1-74.
- Metin, Yüksel. “Türkiye’de Yargı Bağımsızlığına İlişkin Kimi Sorunlar ve Çözüm Önerileri.” *Anayasa Yargısı* 27, (2010): 217-72.
- Müftüoğlu, Güneş. *Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti*. Ankara: Saypa, 1996.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. *Vergi Hukuku*. Gözden Geçirilmiş 3. Baskı. Ankara: Savaş, 1995.
- Öner, Engin. “Niçin Vergi Teşvikleri?.” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 16, no. 3-4 (2002): 97-119.
- Öz, Ersan, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi.” *DEÜ İİBF Dergisi* 17, no. 1 (2002): 11-33.
- Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. Gözden Geçirilmiş 16. Baskı. Ankara: Yetkin, 2016.
- Özbudun, Ergun. “Anayasa Yargısı ve Demokratik Meşruluk Sorunu.” İçinde *Demokrasi ve Yargı*, Ozan Ergül (ed.), Ankara: Türkiye Barolar Birliği, 2005, 336-351.
- Özker, A. Niyazi ve Mine Biniş. “Vergi Uygulamalarında Bölgesel Kalkınma Hedefleri Ve Bölgesel Mali Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi.” *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 10, no. 19 (2010): 491-08.
- Pınar, Burak. “İcra Hukukunda Menfaat Dengesizliği: Harç Muafiyetleri Harçlar Kanunu’nun 123’üncü Maddesi ile Tanınan Harç

- Muafiyetinin Yargıtay'ın Yeni İçtihadı Işığında Değerlendirilmesi.” İçinde *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*. Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, (2009): 1125-48.
- Ristrop, Alice. “Proportionally as a Principle of Limited Government.” *Duke Law Journal* 55, no.2 (2005): 263-31.
- Sağlam, Fazıl. *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Basın ve Yayın Yüksekokulu Basımevi, 1982.
- Sarıcaoğlu, Ercan ve Abdullah Arıkan. “Gerçek Olmayan Geçmişe Yürüme v.s. Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 29, no. 2 (2021): 1501-40.
- Sibel, Yılmaz. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, no. 66/1 (2017): 263-300.
- Soydan, Billur Yaltı. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 119 (1998): 98-119.
- Şenyüz, Doğan. “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Affları.”, *Tesam Akademi Dergisi*, no. 1/2 (Temmuz, 2014): 81-96.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. *Vergi Hukuku*. 10. Baskı. Bursa: Ekin, 2019.
- Şişman, Gülден. “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi.” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17, no. 2, (2009): 31-48.
- Takım, Abdullah ve Ş. Mustafa Ersungur. “Türkiye’de Teşvik Sisteminin Yapısı Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?.” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 32, no. 3 (2018): 725-44.
- Tekin, Ahmet. “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri.” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, no. 16 (Aralık, 2006): 301-16.

- Tokatlıoğlu, Mircan ve Ufuk Selen. *Maliye Politikası*. Bursa: Ekin, 2017.
- Topal, Mehmet Hanefi, “Teşvik Politikalarının Gerekeçleri ve Etkinliği: Kuramsal Bir Yaklaşım.” *Uluslararası Bilimsel Araştırma Dergisi* 1, no. 2 (2016): 35-51.
- Türkoğlu, İrfan. “Sosyal Devlet Bağlamında Türkiye’de Sosyal Yardım ve Sosyal Güvenlik.” *Akademik İncelemeler Dergisi* 8, no. 3 (2013): 275-05.
- Uçar, Onur ve Ahmet Burçin Yereli. “Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar.” *Sosyoekonomi* 27, no. 42 (2019): 203-26.
- Yaman, Sercan. “Türkiye’de Uygulanan Vergi Teşvik Sisteminin İncelenmesi.” *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 339 (Aralık, 2016): 159-76.
- Yılmaz, Elif. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi.” Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, 2014.
- Yılmaz, Rabia. “Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi.” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2019.

İnternet Kaynakları

- 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekeçsi, erişim 10 Aralık 2021, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss880m.htm>.
- 5838 Sayılı Kanun Genel Gerekeçsi, erişim 10 Mart 2022, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=72620&pkanunnumarasi=5838>.
- 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekeçsi, erişim 10 Aralık 2021, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss258.pdf>.

7103 Sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Gerekçesi, erişim 10 Aralık 2021, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf>.

Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, erişim 15 Mart 2022, <https://sozluk.tdk.gov.tr/>