

# Malî Hukuk Dergisi

*JOURNAL OF FISCAL LAW*

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,  
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBİYO MEVZUATI,  
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,  
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,  
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,  
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN  
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,  
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ  
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY  
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,  
TEBLİĞLER, SİRKÜLERLER, GENELGELER,  
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,  
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,  
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,  
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL  
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF  
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUE'S,  
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,  
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR  
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



**Malî Hukuk Dergisi**  
*Journal of Fiscal Law*

**“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”**

**Cilt: 16/Sayı: 190**  
**Volume: 16/Issue: 190**  
**Yıl/Year: 2020**

**Yayın Sahibi/Publisher:** Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel  
Yayın Yönetmeni/*On Behalf of Legal Yayıncılık*  
*INC. Publisher and Executive Editor*  
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/  
Responsible Manager:** Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI  
**Yayıncının Adı/Name of  
Publishing Company:** Legal Yayıncılık A.Ş.

**Basım ve Cilt/Printing and Volume:** Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.  
Şti (Net Copy Center)  
(Sertifika No/Certificate No.: 47334)  
Tel: 0212 249 40 60

**Basıldığı Yer/Place of Publication:** İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A  
Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

**Basıldığı Tarih/Publication Date:** Kasım/November 2020  
**Yönetim Yeri/Place of Management:** Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.  
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7  
Kadıköy/İstanbul  
Tel. 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

**E-posta/E-mail:** legal@legal.com.tr

**URL:** www.legal.com.tr

**Yayın Dili/Published on Language:** Türkçe/İngilizce

**Yayın Türü/Type of Publication:** Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/  
*This journal is a peer reviewed international  
law journal published per month*

**Yurt Dışı Temsilciliği**

**Legal Publishing Albania Shpk**

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne  
Tirane/Albania

www.legalalbania.com

info@legalalbania.com

**Basılı ISSN: 1305-4074**

**Online ISSN: 2149-4185**

**GENEL EDİTÖR**  
**EDITOR IN CHIEF**

**Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK** - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**YAYIN ve DANIŞMA KURULU\***  
**EDITORIAL and ADVISORY BOARD**

**Prof. Dr. Mustafa AKKAYA** - Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Prof. Dr. Murat ALIŞKAN** - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Dr. Mustafa ALPASLAN** – SMMM

**Hakan Hasan ARI** - Yeminli Malî Müşavir

**Yahya ARIKAN** - TÜRMOB Genel Sekreteri

**Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA** - Marmara Üniversitesi – SBMYO

**Prof. Dr. Erkan AYDIN** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

**Doç. Dr. Barış BAHÇECİ** - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Murat BAŞARAN** - Vergi Başmüfettişi

**Doç. Dr. Özgür BİYAN** - Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İİBF

**Prof. Dr. Duran BÜLBÜL** - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF

**Prof. Dr. Gülay COŞKUN** - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

**Mustafa ÇAMLICA** - Yeminli Malî Müşavir

**Dr. Balca ÇELENER** - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Prof. Dr. Volkan DEMİR** - Galatasaray Üniversitesi İİBF Dekanı

**Öğr. Üyesi Dr. Bumin DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

**Öğr. Üyesi Dr. Ezhan DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

**Adem DURAK** - Yeminli Mali Müşavir

**Fatih DURAL** - Yeminli Malî Müşavir

**Sedat ERATALAR** - Yeminli Mali Müşavir

**Prof. Dr. Adnan GERÇEK** - Uludağ Üniversitesi İİBF

**Öğr. Üyesi Dr. Ege GÖKTUNA** - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Prof. Dr. Ayşe GÜNER** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

**Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ** - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Feridun GÜNGÖR** - Yeminli Mali Müşavir

**Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

\* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.

**Mehmet İPEK – Avukat**

**Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

**Prof. Dr. Filiz KESKİN - İstanbul Arel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**

**Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF**

**Arş. Gör. Alperen Asım KORUK – Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

**Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri**

**Doç. Dr. Resul KURT - İstinye Üniversitesi İİSBF**

**Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat**

**Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

**Adnan NAS - Yeminli Malî Müşavir**

**Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi**

**Öznur ONAT - Avukat**

**Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi**

**Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir**

**Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Malî Müşavir**

**Hüseyin Perviz PUR - Yeminli Mali Müşavir**

**Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF**

**Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri**

**Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı**

**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

**Prof. Dr. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı**

**Prof. Dr. Metin TAŞ – İstanbul Gedik Üniversitesi İİSBF**

**Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir**

**Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Malî Müşavir**

**Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi**

**Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı**

**Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı**

**Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi**

**Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi**

**Prof. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi**

**HAKEM KURULU\***  
**BOARD OF REFEREE**

- Prof. Dr. Mustafa AKKAYA** - Emekli - Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Murat ALIŞKAN** - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA** - Marmara Üniversitesi - SBMYO  
**Prof. Dr. Erkan AYDIN** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Doç. Dr. Barış BAHÇECİ** - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Doç. Dr. Özgür BİYAN** - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF  
**Prof. Dr. Duran BÜLBÜL** - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF  
**Prof. Dr. Gülay COŞKUN** - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF  
**Dr. Balca ÇELENER** - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Volkan DEMİR** - Galatasaray Üniversitesi İİBF Dekanı  
**Öğr. Üyesi Dr. Bumin DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Öğr. Üyesi Dr. Ezhan DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Adnan GERÇEK** - Uludağ Üniversitesi İİBF  
**Öğr. Üyesi Dr. Ege GÖKTUNA** - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Ayşe GÜNER** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF  
**Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ** - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Tekin MEMİŞ** - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Ayşegül MUTLU** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. S. Ateş OKTAR** - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Yenal ÖNCEL** - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ** - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU** - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF  
**Dr. Veysi SEVİĞ** - Emekli - Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri  
**Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU** - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı  
**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ** - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı  
**Prof. Dr. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK** - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı  
**Prof. Dr. Metin TAŞ** - İstanbul Gedik Üniversitesi İİSBF  
**Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN** - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı  
**Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK** - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Hatice YURTSEVER** - Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi

\* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.



# MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 16/Sayı: 190

Yıl: 2020

## İÇİNDEKİLER

<b>Makaleler.....</b>	<b>2707</b>
<b>Araştırma Makaleleri</b>	
Türk Vergi Sisteminin Meşruiyeti <i>Prof. Dr. İlhami SÖYLER.....</i>	2709
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi: Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Kavramsal İçerik <i>Doç. Dr. Özgür BİYAN Vakkas YURTLU Volkan DENİZ.....</i>	2721
Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi <i>Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ Doç. Dr. Soner YAKAR.....</i>	2741
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması <i>Dr. Öğr. Üyesi Murat İÇMEN Dr. Öğr. Üyesi Rana İÇMEN.....</i>	2763
Üçüncü Kişi Tarafından Borçlunun Hakedişlerinin, Haciz İhbarnamesi Göndermemiş Olan Vergi Dairesine Ödenmesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar <i>Av. Talih UYAR.....</i>	2793
<b>Uzman Görüşleri.....</b>	<b>2807</b>
Muhtemel Küresel İflaslara Dair Uluslararası Bazı Raporlardaki Başlıca Saptamalar <i>Yavuz AKBULAK (SPK Başuzmanı) .....</i>	2809
Anonim Şirketler Yönünden İmtiyazlı Paylar <i>Yavuz AKBULAK (SPK Başuzmanı) .....</i>	2819
<b>Malî Gelişmeler .....</b>	<b>2867</b>
<b>Yargıtay Kararları.....</b>	<b>2887</b>
Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararları.....	2889
Yargıtay Hukuk Daire Kararları.....	2896

<b>Bölge Adliye Mahkemesi Kararları .....</b>	<b>2907</b>
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararları .....	2909
<b>İdari Görüşler .....</b>	<b>2917</b>
Sirküler Listesi .....	2919
Sirkülerler.....	2921
<b>Resmî Gazete Özetleri .....</b>	<b>2923</b>
<b>Önemli Bilgiler .....</b>	<b>2935</b>
<b>Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini.....</b>	<b>2973</b>
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini .....	2975
LEGAL YAYINCILIK ÜRÜN FİYAT LİSTESİ .....	2977



# JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 16/Issue: 190

Year: 2020

## CONTENTS

**Articles..... 2707**

### **Research Articles**

Legitimacy of the Turkish Tax System

*Prof. Dr. İlhami SÖYLER..... 2709*

The Principle of the Fair and Balanced Distribution of the Tax Burden:  
Conceptual Content According to Constitutional Court Decisions

*Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN*

*Vakkas YURTLU*

*Volkan DENİZ..... 2721*

Evaluation of the Waiving From Legal Remedy in Terms of Constitutional  
Principles

*Dr. Lecturer Bumin DOĞRUSÖZ*

*Assoc. Prof. Dr. Soner YAKAR ..... 2741*

The Minimum Living Allowance in Income Tax Law No.193

*Dr. Lecturer Murat İÇMEN*

*Dr. Lecturer Rana İÇMEN..... 2763*

A Third Party's Payment of Obligee's Claims to a Tax Office Which Did Not  
Send a Notice of Attachment, and the Problems It Creates in Practice

*Atty. Talih UYAR..... 2793*

**Expert Opinions ..... 2807**

Key Findings in Some International Reports on Possible Global Insolvency

*Yavuz AKBULAK (Chief Expert of Capital Markets Board of Turkey)..... 2809*

Preferred Shares in Respect of Incorporated Companies

*Yavuz AKBULAK (Chief Expert of Capital Markets Board of Turkey)..... 2819*

**Fiscal Developments ..... 2867**

**Court of Cassation Decisions ..... 2887**

Court of Cassation Assembly of Civil Chambers Decisions ..... 2889

Court of Cassation Civil Chambers Decisions ..... 2896

<b>Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal.....</b>	<b>2907</b>
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal .....	2909
<b>Administrative Opinions .....</b>	<b>2917</b>
Circular List .....	2919
Circulars .....	2921
<b>Abstracts of Official Gazette.....</b>	<b>2923</b>
<b>Useful Information.....</b>	<b>2935</b>
<b>Index of High Courts' Decisions.....</b>	<b>2973</b>
Index of Related Law Code Articles .....	2975
LEGAL PUBLISHING PRICE LIST .....	2977

# MAKALELER

## ARTICLES

\* Türk Vergi Sisteminin Meşruiyeti  
*Legitimacy of the Turkish Tax System*  
**Prof. Dr. İlhami SÖYLER**

\* Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi: Anayasa Mahkemesi Kararları  
Çerçevesinde Kavramsal İçerik  
*The Principle of the Fair and Balanced Distribution of the Tax Burden: Conceptual  
Content According to Constitutional Court Decisions*  
**Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN**  
**Vakkas YURTLU**  
**Volkan DENİZ**

\* Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin  
Değerlendirilmesi  
*Evaluation of the Waiving From Legal Remedy in Terms of Constitutional Principles*  
**Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Bumin DOĞRUSÖZ**  
**Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Soner YAKAR**

\* 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması  
*The Minimum Living Allowance in Income Tax Law No.193*  
**Dr. Öğr. Üyesi /Dr. Lecturer Murat İÇMEN**  
**Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Rana İÇMEN**

\* Üçüncü Kişi Tarafından Borçlunun Hakedişlerinin, Haciz İhbarnamesi Göndermemiş  
Olan Vergi Dairesine Ödenmesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar  
*A Third Party's Payment of Obligee's Claims to a Tax Office Which Did Not Send a  
Notice of Attachment, and the Problems It Creates in Practice*  
**Av./Atty. Talih UYAR**

- Araştırma Makalesi -

**# VERGİ YÜKÜNÜN ADALETLİ VE DENGELİ DAĞILIMI  
İLKESİ: ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI  
ÇERÇEVESİNDE KAVRAMSAL İÇERİK\***

*(THE PRINCIPLE OF THE FAIR AND BALANCED DISTRIBUTION OF THE TAX  
BURDEN: CONCEPTUAL CONTENT ACCORDING TO CONSTITUTIONAL COURT  
DECISIONS)*

**Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN\***  
**Vakkas YURTLU\*\***  
**Volkan DENİZ\*\*\***

**ÖZ**

Vergilendirmenin temel kurallarını düzenleyen Anayasa'nın 73/2 hükmünde, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. Adalet ilkesi olarak adlandırılan bu ilke, politika uygulayıcılara çok önemli bir sorumluluk yüklemiş ve keyfi düzenlemeleri önleyici kesin emredici sınırlamalar getirmiştir. Vergilendirme aşamasında uyulması gereken bu çok önemli ilke, bu çalışmada inceleme konusu yapılmış ve içerik olarak neyi kapsadığı literatür taraması yoluyla doktrin ve Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde analiz edilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda vergi yükünün

---

<sup>H</sup> Hakem denetiminden geçmiştir.

\* Bu makale 05.10.2020 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 15.10.2020 tarihinde birinci hakem; 17.10.2020 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

\* Bandırma Onyediy Eylül Üni., İİBF, Maliye Bölümü, ozgurbiyan@hotmail.com, ORCID No: 0000-0002-0804-9963.

\*\* Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi, ORCID No:0000-0001-7719-610X.

\*\*\* Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi, ORCID No:0000-0002-2392-2759

Bu makaleye atıf için; BİYAN, Özgür, YURTLU, Vakkas, DENİZ, Volkan, "Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi: Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Kavramsal İçerik", Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 16, Sayı No.: 190, 2020, s. 2721-2740

adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin aslında mali güç ve genellik ilkeleri ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği ve ilkenin sosyal devlet uygulamasının vergilendirme açısından tekrar vurgulanması amacıyla düzenlendiğine ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Adalet, Vergide Adalet, Vergi Yükü, Eşitlik, Mali Güç, Anayasa

### **ABSTRACT**

*According to article 73/2 of the Turkish Constitution, which regulates the basic rules of taxation procedures, it is stated that the fair and balanced distribution of the tax burden is the social purpose of the fiscal policy. This principle, which is called the principle of justice, imposes a very important responsibility on policy practitioners and imposes strict mandatory limitations to prevent arbitrary regulations. This very important principle that must be followed during the taxation phase has been examined in this study and its content has been analyzed within the framework of doctrine and Constitutional Court decisions through literature review. As a result of the evaluation, it was found that the principle of fair and balanced distribution of tax burden should actually be evaluated together with the principles of ability to pay and equity and that the principle was arranged in order to emphasize the social state practice in terms of taxation.*

**Keywords:** *Justice, Tax Equity, Tax Burden, Ability to Pay, Constitution*

\*\*\*

## **I. GİRİŞ**

Vergileme ya da vergilendirme bir toplumda yaşayan bireylerin tamamını yakından ilgilendiren bir konudur. Demokrasinin gelişimi ile yakından ilgili olan bu etkileşim yüzyıllardan beri devam etmektedir. Monarşi şeklindeki yönetimlerden demokratik yönetimlere geçiş süreci içinde toplumu oluşturan bireylerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusu, toplum menfaatine yönelik olarak belirli sınırlandırmalar çerçevesinde yapılmaya başlanmış ve vergi sistemlerinin yapısı bu sınırlandırmalara bağlı olarak oluşturulmuştur. Tüm bu sınırlandırmaların sebebi

keyfi kuralların konulmasını önlemek, bireylerin tercihlerinin yansıtıldığı bir sistem yaratmak ve nihayetinde adil bir vergilendirme yapılmasını sağlamaktır. Bugün bu kısıtlamalar anayasal boyutta hukuk sistemlerinde yerlerini almışlardır.

Türk hukuk sisteminin temel düzenlemesi olan 1982 tarihli Anayasa (AY) kapsamında da vergilendirmeyi doğrudan ya da dolaylı etkileyen pek çok düzenleme yer almaktadır. Kuşkusuz ki bu düzenlemelerin en önemlisi “vergi ödevi” başlıklı dört fıkradan oluşan 73. maddedir. Genellik, karşılıklık, mali güç, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, yasallık ilkelerinin<sup>1</sup> temelini oluşturan bu madde, yasama, yürütme ve yargı erklerini de bağlar (AY m.11).

AY m.73 kapsamında Anayasa Mahkemesi’nin (AYM) önüne çok sayıda dava gitmektedir. AYM kararları kesin ve gerekçeli olduğundan (AY m.153), yüce mahkemenin sonuca nasıl yaklaştığı, ilke ve kavramları nasıl yorumladığı gerek uygulayıcılar gerekse teorisyenler açısından büyük önem arz eder. İşte bu çalışmada AYM önüne gelen davalardan örnekler yoluyla yararlanılarak “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi”nin<sup>2</sup> üzerinde durulacaktır. Söz konusu ilke sadece AYM kararlarındaki içeriği ile sınırlı kalınmaksızın, doktrindeki görüşlerle de analiz edilerek kavramsal ve bağımsız olarak ne ifade ettiği irdelenmeye çalışılacaktır.

## **II. VERGİ YÜKÜNÜN ADALETLİ VE DENGELİ DAĞILIMI İLKESİ: TEORİ**

### **A. VERGİDE ADALET KAVRAMI**

Adalet yüzyıllardır üzerinde tartışılan ve ne anlama geldiği tespit edilmeye çalışılan olgulardan biridir. Vergide adalet kavramının içeriğinden önce birkaç cümle ile adalet kavramından bahsetmek yerinde olacaktır. Aristo adaleti, dağıtıcı adalet ve düzeltici veya denkleştirici adalet olarak ikiye ayırmıştır. Düzeltici veya denkleştirici adalette pozitif hukukun tatbikine ilişkin ölçüyü yansıtmaktadır. Fakat temel bağlamda denkleştirici veya düzeltici adalet, dağıtıcı adaletle bağlıdır. Bu adalet ile

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2001/379, K.2005/3

<sup>2</sup> AY 73/2 hükmü ilk kez 1982 Anayasasında kendine yer bulmuştur. Daha önce uygulanan Türk Anayasalarında bu konuda bir düzenleme yoktu. Ümit Süleyman Üstün, Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler (2003) 11(1-2) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 252, 261

hukuki ilişki içinde bulunanların eşit muamele görmesi gerekmektedir<sup>3</sup>. Dağıtıcı adalet ise güçsüzlerin güçlüler karşısında korunmasını gerektirir ve sosyal devletin tamamlayıcısı konumuna geçer. Oysa denkleştirici adalet kanun önünde herkesi eşit sayar ve kişilere özgü ayırım yapılmaksızın aynı kuralların uygulanmasını gerektirir<sup>4</sup>.

J.S. Mill vergi konusunda çeşitli adalet ölçülerinin kullanılabilceği hususunda görüş öne sürmüştür. Mill'in görüşüne göre, devlet her vatandaştan maddi durumu ne olursa olsun aynı ölçüde vergi alınmalıdır. Böylece adil vergileme sağlanmış olacaktır. Böylece devletin koruması altındaki vatandaşların bu koruma giderlerine eşit şekilde katılmaları gerektiğini öne sürmektedir. Ancak bu görüşü ile ne kadar adalete uygunluk sağlanmış olsa da faydasızlık ve elverişsizlik dolayısıyla uygulama alanı bulamamıştır. Herkesten eşit oranda verginin alınması sosyal fayda ilkesine aykırı<sup>5</sup> görülmüştür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı konusunda ise iki önemli yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; fayda (teorisi) yaklaşımı ve mali güç yaklaşımıdır<sup>6</sup>. Fayda yaklaşımı kişilerin kamu hizmetlerinden faydalandıkları ölçüde kamu giderlerine katılmalarını öngörür. Mali güç yaklaşımı ise herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi ile ilişkilidir ki dağıtıcı adalete hizmet ettiği ifade edilebilir<sup>7</sup>. Fayda yaklaşımı ilk kez 17 ve 18. yüzyıllarda Locke, Hume ve Hobbes gibi düşünürler tarafından ileri sürülmüştür<sup>8</sup>. Kuram, Locke ve Hobbes'in 17. yüzyılda politika kuramlarının sözleşme kuramına verdikleri anlamdan gelmektedir<sup>9</sup>. Bu düşünürlere göre vergi, devletin bireyleri korumak için ödenen bir fiyat ya da kişilerin organize olmuş bir topluluğa girmek için ödemiş oldukları bir çeşit pay olarak nitelendirilmiştir. Adam Smith ise vergileme konu-

<sup>3</sup> Adnan Güriz, *Hukuk Felsefesi* (12th edn, Siyasal Kitabevi 2017) 160

<sup>4</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku* (11th edn, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2020) 29

<sup>5</sup> Güriz, (n 3) 253

<sup>6</sup> Özalp Kılıç, 'Türkiye'de Vergi Adaleti' (2018) (66) *Akademik Bakış Dergisi* 396, 398

<sup>7</sup> Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku* (7th edn, Yetkin Yayınları 2014) 1018

<sup>8</sup> Selma Demirtaş Aydoğan, 'Türkiye'de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilendirme Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi' (2017) (3) *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi* 37, 40

<sup>9</sup> Ahmet Burçin Yereli and Ahmet Yılmaz Ata, 'Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi' (2011) (161) *Maliye Dergisi* 21, 25

sunda hem fayda yaklaşımını hem de mali güç yaklaşımını birlikte ele almıştır. Adam Smith, fayda yaklaşımına öncülük etmiş ancak kamu hizmetlerinin faydasının belirlenememesi nedeniyle mali güç kriterinin de dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir<sup>10</sup>.

Adolph Wagner ise, vergilemede adaletin sağlanması için eşitlik ve genellik ilkesinin uygulanması gerektiğini savunmuştur. Wagner'e göre vergiyi doğuran olay ile ilişki içine giren herkes vergi yükümlüsüdür ve bu da vergilemede genellik ilkesinin dikkate alınması gerektiğini göstermektedir. Wagner'in eşitlik ilkesinden kastı mali gücü aynı olandan aynı vergilerin alınması (yatay eşitlik), mali gücü farklı olandan farklı vergi alınmasını (dikey eşitlik) ifade etmektedir<sup>11</sup>. Görüldüğü üzere vergilemede adaletin sağlanmasında eşitlik ilkesinin önemi büyüktür. Böylece adalet ilkesinin özünde eşitliğin var olduğu söylenebilir.

Fayda yaklaşımını benimsemiş olan düşünürlerin çoğu düz oranlı vergiyi savunurken, Sismondi ve Rousseau gibi düşünürler artan oranlı verginin gerekliliğini de vurgulamışlardır. Rousseau, zengin kesimin güvenlik hizmetlerinden daha çok yararlandığını, Sismondi ise güvenlik gereksiniminin gelirden daha çok arttığını ileri sürerek artan oranlı verginin uygulanması gerektiğini vurgulamıştır. Fayda yaklaşımına göre vergiler, devletin görmüş olduğu hizmet karşılığı bireyler tarafından ödenen bedel veya fiyat olarak tanımlanmakta ve bireyler bu hizmetlerden yararlandıkları faydaya göre vergi ödemektedirler şeklinde tanımlanmaktadır<sup>12</sup>. Fayda yaklaşımına yapılan en büyük eleştiri, tam kamusal malların bölünememezlik özelliği gereği bireylerin bu mallardan ne ölçüde faydalandığı hususunun tespit edilememesidir<sup>13</sup>.

Fritz Neumark, Adolph Wagner'in adalet anlayışını geliştirerek genellik ve eşitlik ilkesinin yanında nispiğin de gerçekleşmesi gerektiğini savunmuştur. Neumark'ın nispiyet ile kast etmek istediği, bireylerin şahsi durumlarının da dikkate alınması gerektiğidir<sup>14</sup>.

Fayda ve mali güç yaklaşımları günümüze kadar birlikte kullanılmış, ve günümüzde vergi adaleti kavramı hukuki açıdan çözümlendiğinde demokratik sosyal hukuk devleti kavramında somutlaşmıştır. Ver-

---

<sup>10</sup> Yereli and Ata, (n 9) 25

<sup>11</sup> Kılıç (n 6) 397

<sup>12</sup> Aydoğan, (n 8) 40

<sup>13</sup> Yereli and Ata (n 9) 24

<sup>14</sup> Kılıç (n 6) 397



gi adaletinin hukuki içeriğini bu kavramın çeşitli öğeleri belirler<sup>15</sup>. Vergi adaleti soyut bir kavram olarak değerlendirilir ve vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılması gerektiği ile ilgilidir<sup>16</sup>. Vergide adaletten söz edebilmek için öncelikle adil bir vergi sisteminin varlığı gözetilmektedir. Adil bir vergi mevzuatının düzenlenmesi ve tatbik edilmesi vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için şarttır. Ayrıca bunun yanında her ülkenin vergi sisteminde muafiyet, istisna gibi mükellefe yönelik ve vergileme sürecinin adil işleyişi için uygulamalar yer almaktadır<sup>17</sup>.

Vergi adaleti ilkesi en zor ulaşılan ilkedir. Soyut ve zamana göre değişiklik içeren bir kavram olan adalet, ölçülmesi de zor bir kavram olarak görüldüğünden bazı görüşlere göre gerçek anlamda vergi adaletinin sağlanması kolay değildir. Önemli olan mümkün olduğunca adil olana yaklaşmaktır<sup>18</sup>.

## **B. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI**

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinden bahsedildiğine göre “vergi yükü” kavramının da açıklanması yerinde olacaktır. Vergi yükü, belirli bir dönem içinde devlet ve kamu tüzel kişilerine yapılan ödemeler ile bu ödemeyi yapan mükellefin o dönem içinde gelirinde meydana gelen değişmeyi ifade etmektedir<sup>19</sup>. Bu değişim ödenen vergilerin, kişilerin malvarlığı ve gelirinde bir azalmaya yol açacağından, mükellefin refahının azalmasına ve olumsuz etkiler oluşturmaya neden olacaktır. Vergi yükü kavramı ilk kez Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra dile getirilmiş, İngiltere’de İngiliz Kraliyet İstatistik Kurumu başkanı Herbert Samuel tarafından ileri sürülmüş ve Türkiye’de de 1950’li yıllarda konuşulmaya ve tartışılmaya başlanmıştır<sup>20</sup>. Vergi, mükellefin dev-

<sup>15</sup> Nami Çağan, ‘Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme’ (1980) (37)1 Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 129, 129

<sup>16</sup> Karakoç, (n 7) 1018

<sup>17</sup> F. Nilgün Akça Kaya, ‘Vergide Adalet ve Eşitlik İlkeleri Açısından Vergi Harcamaları’ (2006) Legal Mali Hukuk Dergisi 2915

<sup>18</sup> Karakoç, (n 7) 1019.

<sup>19</sup> Uğur Yiğit, ‘Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesinin Vergi Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Açısından Geçerliliği’(2018) (354) Vergi Sorunları Dergisi 29, 31

<sup>20</sup> Özgür Emre Koç, ‘Türkiye’de Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi’ (2019) (3)3 Alanya Akademik Bakış Dergisi 247, 249

lete olan borcunu içerdiğinden, yapılan ödemeler yük olarak karşılanan bir fedakârlıktır. Ancak bu fedakârlık mükellefin sosyal ve ekonomik hayatındaki refahını azaltıcı bir rol oynamaktadır. Ödenen vergiler mükellefler üzerinde bir yük teşkil etmektedir. Mikro açıdan mükelleflerin elde ettiği gelirler, makro açıdan ise özel sektörün elde ettiği gelirlerin kamu sektörüne aktarılmasını ifade etmektedir. Bu nedenle vergiyi ödeyenlerin ekonomik gücünde hissedilebilir bir azalma meydana gelmektedir. Vergi yükünü tam anlamıyla kavrayabilmek için tek başına analiz edilmesi mümkün olmamaktadır. Yapılan sınıflandırmaları incelemek, vergi yükünü daha iyi anlamak ve gerçeğe yakın veriler almak adına yararlı olacaktır<sup>21</sup>. Vergi yükü; toplam vergi yükü, bireysel (kişisel) vergi yükü, net (safi) vergi yükü ve gerçek vergi yükü olarak sınıflandırılmaktadır. Çalışmanın kapsamı itibariyle toplam ve bireysel vergi yükü kavramlarının açıklanması ile yetinilecektir.

Toplam vergi yükü, elde edilen toplam vergi gelirlerinin, o dönemde elde edilmiş olan gayrisafi yurtiçi hasılaya (GSYH) oranlaması şeklinde bulunmaktadır. Yani devletin içinde bulunmuş olduğu dönemde toplamış olduğu vergi miktarının, o yıl içinde elde edilmiş olan toplam gelire oranını ifade etmektedir. Vergi yükünün hesaplanması hem devlet açısından hem mükellefler hem de yabancı sermaye sahipleri açısından önem arz etmektedir. Devletler, hesaplamış olduğu vergi yükünden hareketle vergi politikalarının işleyişi, sektörel bazda vergi yükünün karşılaştırılması, bazı vergilerin kaldırılması veya yeni vergilerin getirilmesi gibi analizlerde bulunmaktadır. Ayrıca sermayenin ülkeye çekilmesi açısından da vergi yükünün yabancı sermaye sahipleri tarafından da biliniyor olması gerekmektedir<sup>22</sup>. Çünkü sermaye sahiplerinin hangi ülkede yatırım yapması konusunda değerlendireceği en önemli kriterlerden biri vergi yüküdür. Aşağıdaki tabloda yıllara göre Türkiye’de meydana gelen vergi yüküne yer verilmiştir.

---

<sup>21</sup> Ceyhan İnaltong, ‘Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması’ (2012) (369) Vergi Dünyası 16, 17

<sup>22</sup> Yüksel Çağdaş, ‘Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması’ (2020) (20)1 BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 81, 83

YILLAR	GSYH (2009 BAZLI)	VERGİ GELİRLERİ	VERGİ YÜKÜ (%)
	(1)	(2)	(2/1)
2002	362.109.648	59.644.416	16,5
2003	472.171.775	81.783.798	17,3
2004	582.852.799	100.373.326	17,2
2005	680.275.847	119.627.198	17,6
2006	795.757.109	137.480.292	17,3
2007	887.714.414	152.835.111	17,2
2008	1.002.756.496	168.108.960	16,8
2009	1.006.372.482	172.440.423	17,1
2010	1.167.664.479	210.560.388	18,0
2011	1.404.927.615	253.809.179	18,1
2012	1.581.479.251	278.780.848	17,6
2013	1.823.427.315	326.169.164	17,9
2014	2.054.897.828	352.514.457	17,2
2015	2.350.941.343	407.818.455	17,3
2016	2.626.559.710	459.001.741	17,5
2017	3.133.704.267	536.617.206	17,1
2018	3.758.315.621	621.536.356	16,5
2019	4.320.191.227	673.859.718	15,6

**Kaynak:**

Yukarıdaki tablo incelendiğinde Türkiye’de vergi yükü ortalama %17 civarlarında seyir etmektedir. Vergi yükünün en yüksek olduğu yıl 2011 yılıdır. En düşük olduğu yıl ise 2019 yılıdır. Görüldüğü üzere Türkiye’de vergi yükü son yıllarda düşüş eğilimindedir.

Bireysel vergi yükü ise kişinin belirli bir dönemde ödemiş olduğu toplam verginin, yine aynı dönemde elde etmiş olduğu toplam gelirin oranı ifade etmektedir<sup>23</sup>. Bireysel vergi yükü içerisinde barındırmış olduğu subjektif özellikler nedeniyle vergilenebilir kapasitenin belirlenmesinde toplam vergi yüküne göre daha anlamlı sonuçlar içermektedir.

<sup>23</sup> İhsan Celil Demir, Türkiye’de Vergi Yükü (1st edn, Dora Basım- Yayın Dağıtım 2013) 10

Türkiye'deki vergi yükü OECD ülkeleri ile kıyaslandığında nispeten daha düşük oranlardadır. Bunun nedenleri arasında vergi tabanının dar olması, vergilerin ağırlıklı olarak mal ve hizmetlerden alınması ve vergi kayıp ve kaçaklarının fazlalığı sayılabilir<sup>24</sup>.

### C. İLKENİN İÇERİĞİ

Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu çerçevede devletin ekonomik ve sosyal yaşama planlı olarak müdahale etmesi, sosyal adaleti gerçekleştirmek için gelirin ve servetin dağılımını adil bir duruma getirmesi gerekmektedir<sup>25</sup>. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi sosyal hukuk devletinin gerektirdiği bir sonuçtur. Dolayısıyla yasa koyucu vergilendirme alanında devletin sosyal ödevlerini göz önünde tutarak kurallar koymak zorundadır<sup>26</sup>. Diğer bir ifadeyle yasama organının verginin sosyal yapı ve sonuçlarını zorunlu olarak göz önüne almasında söz konusu ilke önem kazanır<sup>27</sup>. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi 73. madde kapsamında olmasaydı da yine dikkate alınmak durumundaydı. Çünkü sosyal devlet ilkesi gereği zaten devlet vergilendirme yetkisini kullanırken bu kuralları gözetmek zorundadır<sup>28</sup>. Kanun koyucu anayasada vergi ödevi başlığında da bunu düzenleyerek sadece vurgulamak istemiştir. Ancak doktrinde de ifade edildiği üzere vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımının ölçüsünün nasıl ve ne şekilde

<sup>24</sup> Taha Emre Çiftçi, Erkan Kılıçer and İmren Peker, 'Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkân Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları' (2012) (4)2 Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi 81, 85

<sup>25</sup> Çağan, (n 15) 144

<sup>26</sup> Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul (Üniversitesi Yayın: 3434, Özdem Kardeşler Matbaası 1986/1987) 33; Üstün, (n 2) 261

<sup>27</sup> Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi (2th edn, XII Levha Yayınları 2008) 99

<sup>28</sup> Nihal Saban, Vergi Hukuku (9th edn, Beta Basım Yayın 2019) 19 Saban eserinde şu tespiti yapmıştır: "Anayasa Mahkemesi "...vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanması karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmeti giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması"nın söz konusu olduğunu tespit etmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu değerlendirmesi vergi ödevinin içeriğini tespit eder, ama bu ödevin karşılığı olarak devletin görevinden söz etmez. Ödevi, "kamu hizmeti giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması" olduğunu söylerken, vergilerin gerçekten kamu hizmeti giderlerine harcanıp harcanmadığı sorgulamasını yapmaz. Anayasa Mahkemesinin bu geleneksel devlet yanlı suskunluğu, vergilendirme anlamında da devletin sorgulanmasını engellemiştir".

uygulanacağı parlamento çoğunluğunun görüşleri ve değer yargılarına göre belirlenecektir<sup>29</sup>. Aslında vergi adaletinin sağlanmasında 73. madde kapsamındaki ilkelerin birbirlerinden kesin hatlarıyla ayrılması pek mümkün görülmemektedir. Bu ilkeler iç içe geçmiş<sup>30</sup> ve birbirini tamamlayan<sup>31</sup> ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Mali güç çoğaldıkça vergi yükünün de çoğalması gerekir. Mali gücün artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi eşitlik ilkesinin değil sosyal devlet ilkesinin bir sonucu kabul edilir. Zira artan oranlı tarife gelirin yeniden dağılımında sosyal adaletin sağlanması için gereklidir<sup>32</sup>. Aynı zamanda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi verginin yasallığı ilkesi ile de irtibat halindedir. Çünkü dolaylı da olsa sosyal hukuk devletinin amaçlarının gerçekleştirilmesi için gereklidir<sup>33</sup>. Gelir ve servetin dar gelirli yararına yeniden dağılımının gerçekleştirilebilmesi için mali güce göre vergilendirme ile ilgili tedbirlere daha yoğun ölçüler içinde başvurulması gerekir<sup>34</sup>.

Anayasa'nın 73/2 hükmünde adaletin ve dağıtımın sağlanması için hükümetlere gönderme yapılmıştır. Vergi yükünün toplumdaki bireyler üzerinde adil bir şekilde dağıtılması için öncelikle vergilemede adalet olgusunun kavranmış ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Bir ülkede vergi yükünün hangi kesim tarafından yüklenildiği, o toplumun vergi yapısı, gelir dağılımı gibi faktörler, adalet kavramı ve diğer vergileme ilkeleri de incelenerek ortaya çıkan verilerle ortaya konmaktadır<sup>35</sup>. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı konusunda vergilemede adaletin sağlanması için birtakım uygulamalar geliştirilmiştir. Bu uygulamalar en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma prensibi, istisna ve muafiyetler olarak yer almaktadır<sup>36</sup>.

<sup>29</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (28th edn, Turhan Kitabevi 2019) 61

<sup>30</sup> Karakoç, (n 7) 1018

<sup>31</sup> Abdullah Tekbaş, 'Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' (2012) (12)2010 Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 123, 167

<sup>32</sup> Kaneti, (n 26) 30; Güneş, (n 27) 99

<sup>33</sup> Güneş, (n 27) 100

<sup>34</sup> Çağan, (n 15) 147

<sup>35</sup> Hakan Ay and Mehmet Latif Haydanlı, 'Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi' (2017) (3) Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 136, 136

<sup>36</sup> Öncel, Kumrulu and Çağan, (n 29) 61

En az geçim indirimi, bireylerin kendisi ve ailesinin yaşamını en alt düzeyde belirlenmiş olan asgari düzeyde devam ettireceği gelirin vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir<sup>37</sup>. Artan oranlılıkta devlet, piyasa sürecinin sonunda ortaya çıkan gelir dağılımı adaletsizliğini ortadan kaldırmak için, artan oranlı tarifeler yoluyla yüksek gelirliler aleyhine düşük gelirliler lehine bir dağılım yapmaktadır<sup>38</sup>. Böylece çok kazananın çok, az kazananın az vergi alınarak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanmaktadır. Keynesyen iktisatçılar artan oranlı tarife kullanımının ekonomik istikrarsızlığa karşı otomatik stabilizatör görevi gördüğünü de ileri sürmüşlerdir<sup>39</sup>. Diğer yandan artan oranlı tarifelerin vergi adaletinin mutlak belirleyicisi olmadığı da<sup>40</sup> ileri sürülmektedir.

Ayırma ilkesi ikili gelir vergisi sistemi olarak da bilinmektedir. Bu ilkeye göre çalışma karşılığında elde edilen emek gelirin, sermaye gelirin göre daha düşük oranda vergilendirilmesi gerekir<sup>41</sup>. Vergi sisteminde ayırma prensibine yer verilmesinin nedeni, sermaye gelirlerinin süreklilik göstermesi nedeniyle<sup>42</sup> vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi durumların oluşmasıyla ortaya çıkan eşitsizliklerin giderilmesi, emek sahiplerinin elde etmiş oldukları gelirin birikim olanağının sınırlı olması ve elde edilen gelirin sadece zorunlu ihtiyaçları karşılayacak derecede olması gibi nedenlerdir. Ayırma ilkesi vergilemede adaletin sağlanması hususunda ödeme gücüne ulaşmada kullanılan önemli bir ilkedir<sup>43</sup>.

İstisna ve muafiyetler vergi adaletinin gerçekleştirilmesi hususunda vergi sisteminde yer almakta olan diğer bir uygulamadır. Vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyet hükümleri ödeme gücü zayıf olanların lehine bazı kolaylıklar getirmektedir. Muafiyet hükümleri mükellefiyet hususunda sınırlamaya yer vermektedir. Yani bazı mükellef grupları vergi dışı bırakılmaktadır. İstisna hükümleri ise verginin konusu

---

<sup>37</sup> Aydoğan, (n 8) 43

<sup>38</sup> İbid, 44

<sup>39</sup> Ay and Haydanlı, (n 35) 139

<sup>40</sup> Karakoç, (n 7) 1021

<sup>41</sup> Aydoğan, (n 8) 47

<sup>42</sup> Karakoç, (n 7) 1020

<sup>43</sup> Musa Gök, Özgür Biyan and Sevda Akar, 'Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırılmalı Bir Analiz' (2013) (XXXIV)I Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 269, 272

bakımından sınırlamalara yer vermektedir. Muafiyet ve istisna hükümleri uygulanarak vergilemede adalet sağlanmaya çalışılmaktadır<sup>44</sup>.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında kullanılan bir diğer yaklaşım ise mali güç yaklaşımıdır. Mali güç kavramı anayasanın 73. maddesinde yer almaktadır. Bu maddede “*herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” ifadesine yer verilmiştir. Ancak anayasada mali güç kavramına yer verilmesine rağmen bu kavramla ilgili herhangi bir tanımlama ve mali gücün tespitine ilişkin bir kriterin olmaması ödeme gücüne ulaşma kısmında zorluklar oluşturmaktadır<sup>45</sup>.

Bir verginin ödeme gücüne göre alınması demek verginin, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına bakılarak eşit olmayanlar arasında bir denge gözetilerek toplanması<sup>46</sup> demektir. En az geçim indirimi, artan oranlı tarife, ayırma prensibi, muaflık ve istisnalar mali gücün doğru kavranması açısından da bir zorunluluktur. Bu araç ve tedbirler vergilemede adaletin gerçekleştirilmesinde önemli bir role sahiptir. Mali güce göre alınan vergiler, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına hizmet etmektedir. Gelirin ve servetin daha adaletli yeniden dağılımının gerçekleştirilmesi için mali güce göre vergilendirme fazlasıyla ön planda tutulmak zorundadır<sup>47</sup>.

Fark edileceği üzere doktrindeki temel görüşler adaletli ve dengeli dağılım ilkesinin doğru uygulanabilmesini, mali gücün doğru ölçülerek vergi sisteminin yapılandırılması gerektiği noktasında hemfikirdir. Mali gücün doğru ölçüsü ise en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, artan oranlı vergi tarifesi ve bunları destekleyen muafiyet ve istisnalarla mümkündür. Dolayısıyla denilebilir ki AY 73/2 hükmünün uygulandığını ya da gerçekleştiğini ileri sürmek için 73/1 hükmünün öncelikle hayata geçirilmesi şarttır. Özetle adaletli ve dengeli dağılım aslında genellik ve mali güç ilkelerinin amaç edindiği eşitlik ilkesinin sağlıklı bir şekilde uygulanması ile mümkündür.

<sup>44</sup> Aydoğan, (n 8) s.47

<sup>45</sup> Şerif Emre Gökçay, ‘Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri’ (2017) (5) Journal Of Life Economics 113, 115

<sup>46</sup> Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır and Semih Asa, ‘Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar’ (2014) (1) Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi 81, 91

<sup>47</sup> Daha fazla bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu and Çağan, (n 29) 62 ve devamı.

AYM'nin ilkeyi nasıl değerlendirdiğine geçmeden evvel bir hususu vurgulamak gerekir. Doktrinde öteden beri eleştiri konusu yapılan konulardan biri, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin nasıl ölçüleceğidir. “Yasa koyucu kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklediğinde, ileri sürülecek anayasaya aykırılık iddiası Anayasa Mahkemesi tarafından ne ölçüde denetime tabi tutulacaktır”<sup>48</sup> sorusuna cevap ararken hukukilik denetimi yerindelik denetimi yerine geçmemelidir. Ama yine de açık ihlaller olduğunda bu ince çizgi gözetilerek değerlendirme yapılmalıdır<sup>49</sup>.

### III. AYM'NİN YAKLAŞIMI

AYM vergi ile ilgili önüne gelen davalarda 73/2 hükmünü hem kapsam hem de içerik olarak yorumlamıştır. Yüksek mahkemenin özellikle bu ilkeye bakış açısında dikkat çeken nokta, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini yorumlarken diğer ilkelerle birlikte değerlendirme yapmasıdır. Diğer bir ifade ile söz konusu ilkeyi diğer ilkelerle tamamlayarak okumuştur. Başta mali güç ilkesi olmak üzere, genellik ve kanunilik ilkelerinden de yararlanmıştı. Öz itibarıyla adaletli bir vergi yükü dağılımının esas itibarıyla mali güç ilkesinin dikkate alınması ile oluşabileceğini de kabul etmiştir. AYM vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin hayata geçirilebilmesi için yükümlülerin kişisel durumlarının gözetilmesi gerektiğini<sup>50</sup>, ayırma kuramı, en az geçim indirimi, artan oranlı tarife uygulamaları ile ödeme gücünün sağlanabileceğini

---

<sup>48</sup> İbid 63-64

<sup>49</sup> “Örneğin artan oranlı vergi tarifesi getirmeyen bir gelir vergisi yasası, bu ilkeye açık bir biçimde aykırılık taşıdığından anayasaya aykırı olarak nitelendirilip iptal edilebilecektir. Bunun gibi yasama organının mali güç ölçütünü göz önüne almadan, vergilendirme tekniğinin elverişli olması nedeniyle ücret gelirlerini ağır bir biçimde vergilendirmesi anayasaya ters düşebilecektir. Yapılacak denetimin yerindelik niteliği baskın olduğu takdirde bunun kamu yararı ölçütü ile güçlendirilmesi hukukiliğe geçişte bir araç olabilecektir. Kamu yararı kavramı da içeriği hukuki olmakla birlikte, saptanma şekli bakımından toplumsal koşulların bir sonucu olarak belirecektir. Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde devletin güdeceği kamu yararına ağırlık verilirken, kişisel yararın adaletsiz, haksız ve ölçüsüz bir biçimde zedelenmemesine dikkat edilmelidir. ”, İbid, 64

<sup>50</sup> Anayasa Mahkemesi, E.1997/78, K.1998/9



ve dolayısıyla adil vergilendirme yapılabileceğini<sup>51</sup>, aynı zamanda vergi tekniğinin de vergi adaletini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştirilemeyeceğini<sup>52</sup>, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek ve farklı vergileme rejimine tabi tutulmaları ile mümkün olabileceğini<sup>53</sup>, anayasal düzenlemelerin kanun koyucuya vergilemede adaletin ve ödeme gücünün gözetilmesi açısından pozitif bir sorumluluk yüklediğini<sup>54</sup> ifade etmiştir. Dolayısıyla daha başta AYM ile doktrindeki görüşlerin genel olarak paralellik taşıdığı ifade edilebilir.

AYM, AY m.73/1 ve 2 hükmüne aykırı olduğu iddiası ile GVK'nın mükerrer 111. maddesinde düzenlenen "Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi" ile ilgili önüne gelen bir davada, "73. maddenin ikinci fıkrasında, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme gibi uygulamalar vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır. Asgari verginin konusunu, talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinden elde edilen kazançlar oluşturmaktadır. Bu salonlarda işletmecinin, oyun masalarından ve makinelerinden elde ettiği kazancı, belgelere dayanarak izleme olanağı yoktur. Yasa koyucu, Gelir Vergisi Yasası'nda yer alan, "asgari zirai kazanç", "hayat standardı", "ortalama kar haddi" ve "asgari gayri safi hâsılat" gibi gelir getiren faaliyetin özelliği nedeniyle, belge düzenin tam olarak uygulanamadığı bu alanda da gerçek gelire ulaşmak amacıyla "oyun masası ve oyun makinesi sayısı" ölçütünü öngören "asgari vergi" esasını benimsemiştir. Talih oyunları salonlarında elde edilen kazançlardan "asgari vergi" alınmasının düzenleyen bu kural, yükümlünün gerçek gelirine ulaşmak ve böylece Anayasa'da öngörülen "malî güce

<sup>51</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2013/41, K.2013/124; E.1997/54, K.1997/67; E.1997/51, K.1998/8; E.1996/49, K.1996/46; E.1995/7, K.1995/35; E.1995/4, K.1995/28; E.1994/84, K.1995/33 ve E.1994/85, K.1995/32

<sup>52</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2010/11, K.2011/153 ve E.2004/94, K.2008/83

<sup>53</sup> Anayasa Mahkemesi, E.1999/51, K.2001/63; E.2001/375, K.2003/61; E.1996/76, K.1998/6 ve E.1991/7, K.1991/43

<sup>54</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2016/1, K.2017/81

*göre vergilendirme" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı" ilkelerini gerçekleştirmek amacıyla yönelik bir düzenleme(dir)"<sup>55</sup> olarak değerlendirmiş, kanun koyucunun vergi güvenlik müessesesi olarak düzenlediği uygulamanın aslında bizatihi kendisinin vergide adaleti yakalamak amaçlı olduğunu ifade etmiş ve uygulamayı Anayasa'ya aykırı görmemiştir. Ancak söz konusu vergi güvenlik müessesesinin içerik olarak gerçek gelire ulaşılması ile ilgili getirilen ölçüleri detaylı değerlendirmemiştir<sup>56</sup>.*

Başka bir kararında ise verginin herkes tarafından ödenmesi gereken bir yükümlülük olduğunu, devletin egemenlik gücüne dayanılarak tahsil edildiği ve anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması gerektiğini ifade ettikten sonra, *"Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştireme(yeceğini)"* ifade etmiştir. Söz konusu kararda 2003 yılında tevkifat yoluyla fon payı ödeyen mükelleflerin ilgili yıla ilişkin kazanç ve iratlarının vergilendirilmesinde, vergi matrahının içinde, üzerinden 2003 yılında fon payının hesaplandığı kazanç ve iratlar da bulunduğundan, mahsup ve iade edilmeyeceği öngörülen fon paylarının, bu mükellefler açısından nihai vergiye dönüştüğünü vurgulamış ve *"Bu şekilde 2003 yılında tevkif suretiyle fon payı ödeyen mükellefler aleyhine vergi yükü ağırlaştırılarak aynı vergilendirme dönemlerinde tevkifata tabi gelir elde etmiş mükellefler ile tevkifata tabi gelir elde etmemiş mükellefler arasında vergi yükünün dağılımında adalet ve denge bozulmuş ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ile "vergi yükünün ada-*

<sup>55</sup> Anayasa Mahkemesi, E.1997/78, K.1998/9

<sup>56</sup> Bilindiği gibi söz konusu düzenleme uyarınca 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'na göre talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri; cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, talih oyunları salonlarında bulundurdukları ilk 6 oyun masasının her biri için farklı, sonra gelen her oyun masası için farklı; ayrıca ilk 60 oyun makinesinin her biri için farklı sonra gelen her oyun makinesi için ise farklı vergi ödeneceği düzenleme altına alınmıştır (Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, mükerrer m.111)

letli ve dengeli dağılımı" ilkelerine aykırılık oluşmuştur"<sup>57</sup> şeklinde yorumda bulunarak ilgili düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bulmuştur.

Net Aktif Vergisinin<sup>58</sup> AY m.73/1 ve 2 hükmüne aykırı olduğu iddiası ile ilgili bir davada "73. maddesinin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır" şeklinde adaletli ve dengeli dağılım ilkesinin içeriğini yorumlamıştır. Esasa yönelik incelemesinin sonucunda ise "...Net Aktif Vergisi'nin konusunu ve matrahını oluşturan varlıkların net değerinin saptanmasında Vergi Usul Yasasına göre belirlenen amortisman ve karşılıkların indirilmesi esasının getirilmesi, yükümlülerin Net Aktif Vergisi'ne esas olan varlıklarının vergi sistemi içinde tutarlı bir biçimde değerlendirildiklerini göstermektedir. Öte yandan, borçların düşülmeden aktif değerlerin saptanması da servet vergilerinin yapısından kaynaklanan bir zorunluluktur. Bir tür servet vergisi olan emlak ve taşıt vergilerinde de benzeri uygulama görülmektedir. Böyle bir değerlendirme anlayışı içinde bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde yer alan varlıkların net değerinin Yasa'daki biçimde verginin konu ve matrahını oluşturması Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin, mali güce göre dengeli ve adaletli olma ölçütlerine aykırı görülmemiştir. Verginin konusu, matrahı kadar oranı da alınacak vergi yükünün, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve mali güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir. Yasa'da yükümlülerin mali gücünün saptanmasında en az sakınca taşıyan bir yöntemle verginin konusunun net aktif olarak benimsenmesi, net aktifin tanımı ve saptanan vergi oranları verginin, adaletli dengeli ve mali güce göre alındığını göstermektedir"<sup>59</sup> şeklinde yorumlayarak anayasaya aykırılık görmemiştir.

Başka bir kararda verginin mali güce göre alınmasının eşitlik ve adaletin sağlanması için zorunlu olduğu ifade edildikten sonra, mali gü-

<sup>57</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2004/94, K.2008/83

<sup>58</sup> Bkz. 3986 Sayılı Kanun, RG, 07.05.1994/21927

<sup>59</sup> Anayasa Mahkemesi, E.1994/91, K.1995/34

cün gelir, harcama ve servet ile ölçülebileceği ve mali gücün ödeme gücünün kaynağı, dayanağı ve varlık koşulu olduğu vurgulanmıştır. Devamında “*Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder*”<sup>60</sup> şeklinde yorum yaparak vergi yükünün adil olması mali güçlerinin doğru kavranmasıyla mümkün olacağı sonucuna ulaşmıştır. Başka bir kararında “*Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi" ilkesi, "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal Devletin niteliğinin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır*”<sup>61</sup> ifadesinde bulunmuştur.

Bu yorumunu tamamlayan başka bir kararında ise “*Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır*”<sup>62</sup> sonucuna ulaşılmıştır. Bir diğer kararında “*Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştirmez. Verginin tahsiliyle ilgili düzenlemeler nasıl vergi tekniğinin konusuysa, gerçek vergi yükünü belirleyen iadelere ilişkin düzenlemeler de vergi tekniğinin konusudur. Yasayla verilen bir hakkın idari düzenlemeyle kaldırılması mümkün değildir. Kanunla getirilen mahsup ve iade hakkının Bakanlar Kurulu kararıyla kaldırılması da vergi yükünün dağılımında adalet ve dengeyi bozar ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağı-*

<sup>60</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2011/138, K.2012/94 ve E.1999/51, K.2001/63

<sup>61</sup> Anayasa Mahkemesi, E.1995/6, K.1995/29

<sup>62</sup> Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.2013/41, K.2013/124; E.1997/54, K.1997/67; E.1997/51, K.1998/8; E.1996/49, K.1996/46; E.1995/7, K.1995/35; E.1995/4, K.1995/28; E.1994/ 84, K.1995/33 ve E.1994/85, K.1995/32

*lımı" ilkelerinin idari düzenlemelerle zedelenmesine yol açar*"<sup>63</sup> şeklinde içtihat oluşturmuştur. Dolayısıyla sadece sistemin belirli kriterlere sahip olmasının yetmeyeceği aynı zamanda vergi tekniğinin<sup>64</sup> de buna uygun düzenlenmesi gerektiğini, ancak bu şekilde adil ve dengeli olarak vergi yükünün dağıtılabileceğini ifade etmiştir.

#### IV. SONUÇ

Vergilendirmeye ilişkin önemli düzenlemeler barındıran AY 73/2 hükmünde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğuna yönelik düzenleme, adalet ilkesi olarak vergileme ilkeleri arasında yer almaktadır. Söz konusu ilke özellikle maliye politikası düzenleyici ve uygulayıcılara önemli bir sorumluluk getirmiştir.

Gerek doktrindeki görüşler gerek AYM kararlarından çıkarım yapıldığında bu ilkenin tek başına bağımsız bir anlam taşımasından ziyade, diğer ilkelerle bir bütünlük oluşturduğu açıktır. Örneğin mali güç ve genellik ilkelerine uymayan düzenlemeler, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine de evleviyetle aykırı olacaktır. O zaman ancak mali güç ilkesi hayata geçirilirse adaletli ve dengeli dağılımdan bahsedilebilir.

Öte yandan mali güce ulaşmak için vergi sisteminde gelir, harcama ve servetin vergilemesinde kişiselleştirme önem kazanır. Şöyle ki en az geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlılık gibi dar gelirli kişilerin az vergi yükü ile karşılaşmalarını sağlayan uygulamalara vergilendirme ile ilgili düzenlemelerde mutlaka yer verilmelidir. Söz konusu araçlar ise gelir üzerinden alınan vergiler için uygun iken nispeten servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerde daha az kullanılabilir olanağa sahiptir. O zaman vergi sistemindeki temel hedef gelir üzerinden alınan vergilerin ön plana çıkarılması olmalıdır.

<sup>63</sup> Anayasa Mahkemesi, E.2010/11, K.2011/153 ve E.2004/94, K.2008/83

<sup>64</sup> Vergi tekniği kavramı, vergilendirme sırasında uygulanan yöntemlerin tamamı için kullanılan bir kavramdır. Vergileme ilkelerinin belirlenmesi anayasa ve uluslar arası hukuk ile belirlenirken, bu ilkelerin hayata nasıl geçirileceği vergi tekniği konusuna girer. Örneğin uygulanacak vergi tarifesi, indirim ve istisnalar, tarh usulü gibi konular vergi tekniği kapsamındadır. Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. Eda Özdiler Küçük, 'Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik' (2018) (1) Ankara Barosu Dergisi 221, 234

Son olarak vurgulanabilecek bir diğer husus ise kanun koyucunun 73/2 hükmü ile amacının netleştirilmesidir. Kanun koyucu söz konusu düzenleme ile mali güç ilkesinin ve genellik ilkesinin aslında adalet için şart olduğunu ve bunun da mutlaka maliye politikalarında yer almasını hedeflemekte ve emretmektedir. Sosyal devletin zaten amaçlarından biri vergilendirme esnasında dar gelirlilerin korunmasına yönelik önlemleri almaktır. Ancak 73. maddede bunun ayrıca vurgulanması kanun koyucunun aslında politika uygulayıcılarından başlıca beklentisidir.

### KAYNAKÇA

Akça Kaya FN, 'Vergide Adalet ve Eşitlik İlkeleri Açısından Vergi Harcamaları' (2006) Legal Mali Hukuk Dergisi

Ay H and Haydanlı ML, 'Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi' (2017) 4(3) Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 136-153

Aydoğan SD, 'Türkiye'de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilendirmede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi' (2017) (3) Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi 37-50

Çağan N, 'Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme' (1980) 37(1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 129-151

Çağdaş Y, 'Türkiye'de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması' (2020) 20(1) BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 81-96

Çiftçi TE, Kılıçer E and Peker İ, 'Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkân Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları' (2012) 4(2) Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi 81-90

Demir İC, Türkiye'de Vergi Yüğü (1st edn, Dora Basım- Yayın Dağıtım 2013)

Gerçek A, BAKAR F, MERCİMEK F, ÇAKIR EU and ASA S, 'Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar' (2013) XXXIV(I) Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi 81-130

Gök M, Biyan Ö and Akar S, 'Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırılmalı Bir Analiz' (2013) XXXIV(I) Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 269-292

Gökçay ŞE, 'Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri' (2017) (5) Journal Of Life Economics 113-133

Güriz A, Hukuk Felsefesi, (12th edn, Siyasal Kitabevi Ankara 2017)

Güneş G, Verginin Yasallığı İlkesi (2th edn, XII Levha Yayınları 2008)

İnaltonç C, 'Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması' (2012) (369) Vergi Dünyası 16-30

Kaneti S, Vergi Hukuku, (İstanbul Üniversitesi Yayın: 3434 Özdem Kardeşler Matbaası 1986/1987)

Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku (7th edn, Yetkin Yayınları 2014)

Kılıç Ö, 'Türkiye'de Vergi Adaleti' (2018) (66) Akademik Bakış Dergisi 396-411

Koç ÖE, 'Türkiye'de Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi' (2019) 3(3) Alanya Akademik Bakış Dergisi 247-259

Öncel M, Kumulu A, Çağan N and Göker C, Vergi Hukuku (28th edn, Turhan Kitabevi 2019)

Özdiler Küçük E, 'Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik' (2018) (1) Ankara Barosu Dergisi

Saban N, Vergi Hukuku (9th edn, Beta Basım Yayım 2019)

Şenyüz D, Yüce M and Gerçek A, Vergi Hukuku (11th edn, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2020)

Tekbaş A, 'Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' (2012) 12(2010) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 123-191

Uygun E and Kasa H, 'Vergi Yükü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları)' (2017) 3(14) International Of Academic Value Studies 30-38

Üstün ÜS, 'Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler' (2003) 11(1-2) Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 252-270

Yereli AB and Ata AY, 'Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi' (2011) (161) Maliye Dergisi 21-32

Yiğit U, 'Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesinin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler Açısından Geçerliliği' (2018) (354) Vergi Sorunları Dergisi 29-43

