



TÜRKİYE BAROLAR BİRLİĞİ

İNSAN HAKLARI VE VERĐİ

Editörler

Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici - Av. Dr. Hasan Oral

Ekim 2023

ANKARA



İNSAN HAKLARI VE VERĐİ

Editörler

Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici - Av. Dr. Hasan Oral

Ekim 2023

Ankara

Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 420

İnsan Hakları ve Vergi

ISBN: 978-605-7848-83-3

E-ISBN: 978-605-7848-85-7

Editörler: Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici

Av. Dr. Hasan Oral

© Türkiye Barolar Birliği

Ekim 2023, Ankara

Türkiye Barolar Birliği

Ođuzlar Mah. Barış Manço Cad.

Av. Özdemir Özok Sokađı No: 8

06520 Balgat – ANKARA

Tel: (312) 292 59 00 (pbx)

Faks: 312 286 55 65

www.barobirlik.org.tr

yayin@barobirlik.org.tr

Baskı: ARCS Matbaa

Zübeyde Hanım Mah. Aslanbey Cad.

Tuna Han No: 101/2D İskitler / ANKARA

0 (312) 384 24 01

Sertifika No: 49427

Önsöz

Türkiye Barolar Birliği İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu olarak hemen hemen her yıl çeşitli sempozyumları organize edip, birbirinden değerli konuşmacı yazar ve katılımcıları ağırlıyoruz.

Bu sene gerçekleştirdiğimiz etkinliğimizin diğerlerinden farklı bir yanı var. Bu etkinlik kendisini vergi hukukuna adayan, vergi hukukuyla ilgili avukatları aydınlatan neredeyse tüm çalışmalarda imzası olan, İstanbul Barosu İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu Başkanlığını uzun süredir başarıyla yürüten, aynı zamanda TBB İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu'nda Başkan Yardımcılığı görevinde bulunan değerli bir avukat, bir ağabey, üstadımız Av. Mehmet Kaya anısındaydı.

Elbette İstanbul Barosu'nda sevenleri çok fazla, İstanbul Barosu da kendisini unutmadı ve çok güzel bir etkinlik gerçekleştirdi ardından. Ancak Mehmet ağabey İstanbul'a sığmazdı. Vergi hukukuyla ilgili her etkinliğe gider, sadece izlemez organizasyonunda yardımcı olur, çalışmalarımızdaki tüm eksiklikleri sessizce ortadan kaldırırdı.

Biliyoruz Mehmet ağabey, bizi bekleyen hala çok iş, yürünecek çok yol var. Bu yolu bize sen açtın. Avukatların KDV yüküne ilişkin açtığın davaları belki yüz yüze konuşamayacağız ama İstanbul Barosu'nda, TBB'de ve Türkiye'nin dört bir yanında ilham verdiğin, yetiştirdiğin birçok meslektaşımızla bu yolda yürüyeceğiz. Evet biliyoruz yapılacak çok iş var ama şimdi sayende daha aydınlığız, daha çoğuz.

Türkiye Barolar Birliği'nin organizasyonunda Av. Mehmet Kaya anısına gerçekleştirdiğimiz "İnsan Hakları ve Vergi" Sempozyumu'nda;

Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici yönetiminde gerçekleştirilen birinci oturumda;

- Dr. Öğr. Üyesi Abdullah Tekbaş, Ömer Dursun: Anayasa Mahkemesi ve Vergi,
- Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşla: Birden Fazla Dolaylı Vergi Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlali -Taşıt Alımı Örneği-,
- Dr. Öğretim Üyesi Hasan Oral: Yapılmayan KDV İadeleri Mülkiyet Hakkı İhlali Oluşturur mu?

- Doç. Dr. Servet Alyanak Vergi Hukuku Alanında Adil Yargılanma Hakkı İhlalleri başlıklı tebliğler sunulmuştur.

Önceki Danıştay Başsavcısı Turgut Candan'ın yönetiminde gerçekleştirilen ikinci oturumda;

- Prof. Dr. Özgür Biyan: Beyanname Verilmesi Hak mıdır, Ödev midir? (Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Değerlendirme),
- Dr. Muhammed Emin Şahiner: Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalede Orantılılık,
- Dr. Abdullah Arıkan: Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/ Ceza İhbarnamesi ile Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi,
- Dr. Yunus Emre Yılmazoğlu: AYM İnsan Hakkı İhlal Kararlarının İdari/Vergi Yargısına Yansımaları isimli tebliğler sunulmuştur.

Sempozyumda sunulan bu 8 tebliğe ilave olarak Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici İnsan Hakları ve Vergi Konusuna Giriş, Önceki Danıştay Başsavcısı Turgut Candan Non Bis İn İdem İlkesinin Vergisel Kabahat ve Suçlar Bakımından Uygulanmasında Aynılık Sorunu, Doç. Dr. Gamze Gümüşkaya Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararlar Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı başlıklı çalışmaları ile bu sempozyum kitabına katkı sağlamışlardır.

Tebliğlerden bazıları sahiplerinin talebi üzerine iki hakemli hakem sürecinden geçirilmiştir.

Gerçekleştirdiğimiz bu çalışmanın avukat meslektaşlarımıza ve okurlarımıza katkı sunmasını ve faydalı olmasını umut ediyoruz.

Editörler

Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici - Av. Dr. Hasan Oral

İçindekiler

Önsöz.....	v
İnsan Hakları ve Vergi Konusuna Giriş.....	1
<i>Prof. Dr. Nurettin Bilici</i>	
Birden Fazla Dolaylı Vergi Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlali - Motorlu Taşıt Alımı Örneği -.....	17
<i>Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşlar</i>	
Anayasa Mahkemesi ve Vergi: Vergi Uyuşmazlıklarının Anayasallaşması.....	33
<i>Dr. Abdullah TEKBAŞ, Ömer DURSUN</i>	
Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İade Mekanizması (Türkiye-Avrupa Birliği Yaklaşımı).....	41
<i>Dr. Öğr. Üyesi Hasan Oral</i>	
Vergi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı İhlalleri.....	87
<i>Doç. Dr. Servet Alyanak</i>	
Vergi ve İnsan Hakları 1. Oturum Soru-Cevap.....	121
Beyanname Verilmesi Ödev midir Yoksa Hak mıdır? Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Bir Değerlendirme.....	127
<i>Prof. Dr. Özgür Biyan</i>	
Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalede Orantılılık*	147
<i>Dr. Muhammed Emin Şahiner</i>	
Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/Ceza İhbarnamesi ile Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	239
<i>Abdullah ARIKAN</i>	
Anayasa Mahkemesi İhlal Kararlarının Vergi Yargısına Yansımaları	279
<i>Dr. Yunus Emre Yılmazoğlu</i>	
Non Bis İn İdem İlkesinin Vergisel Kabahat ve Suçlar Bakımından Uygulanmasında Aynılık Sorunu.....	331
<i>Turgut CANDAN</i>	
Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararlar Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı.....	349
<i>Doç. Dr. Gamze Gümüşkaya</i>	
Vergi ve İnsan Hakları 2. Oturum Soru-Cevap	377

Beyanname Verilmesi Ödev midir Yoksa Hak mıdır? Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Bir Değerlendirme

Prof. Dr. Özgür Biyan
(Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF)

1. GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi dahil pek çok ülkede temel olarak vergilendirme süreci, mükellefler tarafından vergi beyannamesi verilmesi yoluyla başlamaktadır. Diğer bir ifadeyle bireylerin vergilendirilmesinde beyan üzerine tarhiyat işlemi esastır. Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca verginin tarhi esas itibariyle beyanname verilmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. VUK'un 20. maddesinde belirtildiği üzere vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanması ve bu alacağın miktar itibariyle tespit edilmesine yönelik idari işlemin gerçekleştirilmesi için mükelleflerin verginin konusuna giren işlemlerini beyan etmeleri gerekmektedir. Nitekim aynı Kanun'un 25. maddesi uyarınca da vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu düzenlemeler vergilendirme sürecinin ana kural itibariyle beyan üzerine tarh yöntemine dayandığını göstermektedir. Buna paralel doktrindeki görüşler de bu şekildedir¹. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi başta olmak üzere Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Damga Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi

1 Örneğin bkz. Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., Vergi Hukuku, 28.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s.339; Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M., Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s.172; Saban, N., Vergi Hukuku, 9.b., Beta Yayınları, İstanbul, 2019, s.285; Karakoç, Y., Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7.b., Ankara, 2014, s.388; Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., Türk Vergi Sistemi, 20.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2023, s.127.

ve Gümrük Vergisinin beyan üzerine tarh yöntemi dikkate alınarak tahsil edildiği anlaşılmaktadır.

Kamu maliyesi literatüründe kabul edildiği üzere adaletli vergilendirme sağlama konusunda diğer vergilere göre çok önemli özelliklere sahip, karakterize edilebilen, kişiselleştirilerek adeta bireye özgü bir elbise gibi şekillendirilebilen temel vergi grubu gelir üzerinden alınan vergilerdir. Bilhassa gerçek kişileri vergilendiren gelir vergisi bu kendine has özellikleri sayesinde adil bir vergileme yapmanın en önemli aracıdır. Bu nedenle vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı ne kadar yüksekse sistem bireyleri o derece adil bir şekilde vergilemiş olur. Keza vergide eşitliğin sağlanabilmesi için başta mali güç ilkesinin etkin olarak kullanılabilmesinde de özellikle gelir vergisi en müsait araçtır. Örneğin bireyin engelli olup olmaması, medeni hal ve çocuk sayısı, indirim ve mahsup işlemlerinin yapılması gibi pek çok hususta kişiye has vergilendirme imkanları gelir vergisi aracılığı ile sağlanır. Bu nedenle geniş bir ölçüler yumağı içinde vergilendirilen bireyler de beyanname verme aşamasında söz konusu subjektif durumlar göz önüne alınarak vergisel yükümlülüklerini mali güçlerine uygun şekilde yerine getirebilirler. İşte bu aşamada subjektif durumlara göre veriletilen bireylerin beyanname verebilmelerinin ne kadar önemli olduğu ön plana çıkmaya başlar.

Türk Vergi Sistemi beyana dayalı bir vergi sistemi olmasının yanında anayasal açıdan da temel vergileme ilkeleri ile sıkı sıkıya bağlıdır. Farklı bir ifadeyle gelir vergisi başta olmak üzere tüm vergiler hukuk devletinin gerekleri ile beraber eşitlik ilkesine uygun mali güç ilkesi çerçevesinde uygulanmak durumundadır. Bu durum vergi sisteminde mali güç ilkesine uygun beyana dayalı bir tarhiyat sisteminin oluşturulması ve buna yönelik düzenlemeler yapılması gerektiği hususunun her zaman ön planda tutulmasını gerektirir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu, gelirin de bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak dikkate alınacağı (m.1) hüküm altına alınmıştır. Bu hükümden gelirin safi tutarlar üzerinden vergileneceği açık olarak anlaşılmaktadır. Zaten bu husus mali gücün doğru ölçülebilmesi açısından da elzendir. Dolayısıyla kanun koyucunun mali güç ilkesini dikkate alarak safi tutarı vergilemeye çalışması doğal ve gerekli bir sonuçtur.

Safi tutarın tespitinin doğru ve yeterli düzeyde yapılıp yapılmadığı elde edilen gelir ile ilgili olarak giderlerin düşülmesi varsa kişilerin yararlanabileceği kişisel indirimlerin dikkate alınması ile sağlanır. Bu da mükellefin varsa tutmak zorunda olduğu defter ve kayıtlar aracılığı ile ve/veya tevsik yoluyla ortaya koyduğu harcamalarını indirim olarak beyanname üzerinden dikkate alması ile mümkündür. O zaman bu durumda bir mükellefin beyanname vermesinin önü açık olmalıdır ki gelirin safi tutarı üzerinden ve dolayısıyla adil bir şekilde vergilenebilsin. Aksi takdirde safi tutara ulaşması mümkün olmayacağından fazla ve/veya yersiz vergi ödenmesi durumuyla karşılaşması kaçınılmaz olarak kendini gösterecektir. Böyle bir durumda da adil bir vergilemeden bahsetmek de kolay olmayacaktır.

Tüm bu belirtilen hususlar ve anayasal vergileme ilkeleri birlikte dikkate alındığında aslında *“adil vergilendirme rejimine uygun bir sistem talebinde bulunma hakkı”*na (ya da kısaca *“adil vergilendirilme hakkı”*na) sahip olan bireyler açısından, beyanname vermenin sadece bir ödev seviyesinde değerlendirilebilir olup olmadığı, diğer bir ifadeyle aslında aynı zamanda bir *“hak”* olduğu ya da olması gerektiği hususu akıllarda soru işareti bırakmaktadır. Zira mali güç ilkesi ile eşit bir şekilde vergilendirilebileceği açık ve hüküm altına alınmış olan bireylerin bu beklentiyi karşılayacak haklara da sahip olması şarttır. İşte bu çalışmada sadece gelir vergisi ile sınırlı kalmak üzere mükellefler açısından beyanname verilmesine yönelik sınırlayıcı düzenlemelerin yarattığı hukuki sonuçlar anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmakta ve konuya hak eksenli bir bakış ile eleştirel bir yaklaşımda bulunmaktadır.

2. BEYANNAME VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ İLE BAĞLANTISI

Modern vergi sistemlerinde benimsenen ana kural, vergiyi doğuran olayı bizatihi gerçekleştiren kişinin beyanname vermesidir. Dolayısıyla mükellef konumundaki kişi beyanname vermesini en sağlıklı ve doğru şekilde elde ettiği verilerle vergi idaresine bildirir. Aslında bu konu demokrasi ile de yakın ilişkilidir. Farklı bir ifadeyle demokratik toplumlarda mükellefler beyanname vererek kendileri hakkında yapı-

lacak tarh işlemlerine iştirak etmiş olurlar². Güven esası çerçevesinde, verginin konusuna giren işlemleri olup olmadığını en iyi bilen taraf olan mükellefler, beyanname verme disiplini çerçevesinde demokrasi ile vergilendirme arasındaki ilişkinin bilincine ulaşmaya başlarlar. Bu nedenle demokratik ülkelerde beyanname verme bir hak olarak görülür ve yaygın olarak kullanılır. Mümkün olduğu kadar toplumun genelinin beyanname vermesine yönelik düzenlemeler tercih edilir³.

Vergi beyannamesi, vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergi idaresine yazılı ya da elektronik ortamda beyannamenin konusunu oluşturan vergi ile ilgili matrah bilgilerinin verildiği yazılı bildirimler olarak⁴ tanımlanabilir. Beyana dayanan tarhiyat yönteminde beyanname vergilendirmenin temeli olan matraha ilişkin verilerin hazır bir şekilde idareye aktarılmasında büyük bir kolaylık sağlar⁵. Beyannameler imzalıdır ve ancak o şekilde hukuki geçerlilik arz etmektedir. İçerikleri ise VUK'un verdiği yetkiye istinaden (mük. m.257) Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Beyanname verilirken hesaplanan indirim vb. kalemlerden mükelleflerin çoğunun yararlanmasına fırsat (eşitliği) sağlanmış olur⁶. Böylece beyanname verme vergilemede eşitliğin yakalanmasına da hizmet eder.

Anayasal vergilemenin temelini oluşturan vergilemede eşitlik ilkesi, gücünü hem Anayasa'nın 10. hem de 73. maddeleri kapsa-

2 Çaçan, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.37, S.1, 1980, s.135.

3 Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Biyan, Ö. ve Yılmaz, G., "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, S.162, Ocak-Haziran, 2012, s. 185-218. Bir ülkede toplam nüfus içerisinde gelir vergisi açısından kayıtlı olan mükellef sayısı oranına bakılarak vergi idaresinin etkinliği ve kayıt dışı ekonomi boyutu ile ilgili birtakım yargılara ulaşmak mümkündür. OECD tarafından 2020 yılında hazırlanan bir raporda Türkiye'de kayıtlı olan aktif gelir vergisi mükellef sayısı, toplam nüfusun %5,9'u olarak tespit edilmiştir. Bu rakama göre Türkiye nüfusuna oranla gelir vergisi kayıtlı mükellef sayısı açısından en düşük üç ülkeden biridir. Karşılaştırma açısından bu oran Brezilya'da %15,2; İngiltere'de %46,7; ABD'de %47,7; Almanya'da %50,8; İspanya'da %52,6; Hollanda'da %73,2; Kanada'da %78,5; Avustralya'da %90,1; Finlandiya'da %98,8 olarak tespit edilmiştir. (Söz konusu rapor için bkz. Tax Administration 2022, 3.bölüm, <https://www.oecd.org/ctp/tax-administration-23077727.htm>, (Erişim: 04.04.2023).

4 Yavaşlar, F. B., "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı", Legal Mali Hukuk Dergisi, C.8, S.94, Y.2012, s. 9-10.

5 Karakoç, s.389.

6 Biyan, Ö., Vergi Hukuku, Dora Yayınları, Bursa, 2022, s.31.

mındaki düzenlemelerden alır. Herkes kanun önünde eşittir. Ayrım gözetilmeden kanunların uygulanması esastır. AYM Kararlarında da vurgulandığı üzere buradaki eşitlik yasa önünde eşitliktir ve aynı hukuki durumda olanlar arasındaki eşitliği ifade eder. Kimlerin eşit olduğu ise vergi hukuku açısından Anayasa'nın 73. maddesinde hayat bulur ve mali gücü eşit olanlar arasında ayırım yapılmamalıdır⁷. Mali gücü fazla olanın mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiği kabul edilir⁸. Bu durumda AYM'nin içtihadında da vurgulandığı üzere “*Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme (eşitlik ilkesine) aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik eylemli değil, hukuki eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz*”⁹. Eşitliğin istisnai hali ise kamu yararı veya haklı neden ile mümkündür. Farklı bir ifadeyle eşitler arasında farklı uygulamalar yapılabilmesi için kanun koyucunun toplum menfaatine yönelik bir gerekçe ortaya koyması gerekir. Doktrinde de ifade edildiği üzere haklı neden meşru bir amaca ve ölçülülük ilkesine de aykırı olmamalıdır¹⁰.

Söz konusu haklı nedenler *mükellefe bağlı* haklı nedenler, *vergi konusuna bağlı* haklı nedenler ya da *amaca bağlı* haklı nedenler olabilir. Ancak bu nedenler mükellefe ya da verginin konusuna bağlı olduğunda geçerliliği tartışmalı hale gelecektir. Çünkü doktrinde de haklı olarak ifade edildiği üzere mali güç sadece gelirin “*miktari*” ile ilgili olduğu için bu tür haklı nedenlerin kabul edilmesi mümkün olmayacaktır. Amaca bağlı bir haklı neden ileri sürülürse bu sefer de mali, sosyal, kültürel politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler devreye girecek, ekonomik ilişkileri yönlendirmek ve gelir dağılımını iyileştirmek amacıyla farklı vergisel düzenlemelere gidilebilecektir¹¹. Ancak bu durumda dahi kamu yararının doğru tespit edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Diğer bir ifadeyle ayrı hukuksal durumda

7 Budak, T., Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.83.

8 Ateş, L., Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s.118-119.

9 AYM, T.13.07.1995, E.1994/85, K.1995/32, Ateş, s.121. Ayrıca bkz. Yavaşlar, F. B., Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.29, (dipnot 60).

10 Ateş, s.122.

11 Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, s.60-61.

olanların farklı kurala tabi tutulmaları için düşünülen kıstasların geçerli hukuki zemine oturabilmesi haklı neden gerektirir. Nispi eşitliğin sağlanmasının özü de haklı nedene dayanır. Haklı neden olmadan farklı kural yaratılmaması, haklı neden olduğunda ise farklı kuralın yaratılması nispi eşitliğin bir zorunluluğudur¹². Haklı nedenin uygulanması sırasında da dikkate alınması gereken en önemli husus “ölçülülük” tür. Kişilerin mali gücünün ölçülmesine ilişkin kurallar getirilirken mali güç ilkesinden sapmaların ölçülülük ilkesine uygun olması gerekir. Aksi takdirde eşitlik sağlanması için yapılabilecek düzenlemeler eşitsizliğin kendisi olabilir.

Mali güç doktrinde ikiye ayrılmaktadır. Birincisi objektif mali güçtür. Objektif mali güç uyarınca gelirin tanımlanması, matrahın tespiti ve zarar mahsubu hususları doğrudan herkese yönelik olacak şekilde dikkate alınır. İkincisi sübjektif mali güçtür. Kişilerin matrahlarına ulaşırken kullanabilecekleri şahsi indirimlerin kullanılmasına izin verilmesi gerekir. Bu iki alt ilke üniter bir vergi sisteminin uygulanmasını da bir şekilde zorunlu tutar¹³.

Eşitliğin ölçülebilmesi için ihtiyaç duyulan mali güç olduğundan ve mali gücü aynı olanlar aynı, farklı olanlar farklı şekilde vergilenmesi temel alınacağından verginin mali güçle orantılı olması ilkesi vergi hukukunda maddi eşitlik ilkesinin gerçekleşme şekli olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle mali güç maddi eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki somut halidir. Bu nedenle sistemin özü ve asli unsurunu mali güç ilkesi oluşturur. Adaletli ve düzenli bir sistem ancak mali güç ilkesinin dikkate alınması ile mümkün olabilir. Gelir türlerinde uygulanan vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler bu ilkeye göre oluşturulur. Mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumları keza bu ilkeye göre kurallaştırılır ve özellikle ödeme gücü kavranabilir hale gelir¹⁴.

Mali güç bu özel durum karşısında matrahların nasıl belirleneceği ile de ilgilidir. Farklı bir ifadeyle matrah tespiti mali güç ilkesine göre şekillendirilerek tespit edilmek üzere düzenleme altına alınır. Matrah mükelleften mükellefe değişiklik gösterir. Çünkü her mükellef farklı

12 Şenyüz, D., “İşyeri Kira Gelirlerinin Beyan Durumu ve Vergi Yükünün Ölçülülük ve Eşitlik İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi”, TBB Dergisi, S112, 2014, s.15.

13 Mualla Öncel ve diğerleri, s.340; Daha fazla bilgi için bkz. Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin..., s.50-53.

14 Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin..., s.41.

vergiyi doğuran olaylarla karşılaşır ve dolayısıyla da farklı matrah büyüklüklerine sahiptir. Zaten vergide eşitlik ve mali güç ilkesi açısından da bu bir zorunluluktur. Zira doktrinde de ifade edildiği üzere mali güç ilkesi tüm mükellefler ya da belirli mükellef grupları için geçerli tek bir matraha izin vermemektedir¹⁵. Öte yandan matrah tespiti yapılırken mali güç esas olduğundan gelirin ne şekilde, nasıl veya hangi gelir türünden elde edildiği önemli değildir. Gelirin miktarı dışında mali güç ilkesi kişiler arasında ayırım yapılmamasını zorunlu kılar¹⁶. Aynı zamanda vergilerle ilgili düzenlemelerin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarını dikkate alarak ve tüm yükümlüleri vergi yükleri açısından birlikte değerlendirerek yapılması noktasına ulaştırır¹⁷. Yasama organının eşitlik ilkesine uygun şekilde takdir yetkisini kullanırken hatalı kurallar koyması olasıdır. Zira yasama organı yaşam ilişkilerinden doğan fiili farklılıkları her zaman yerinde bir şekilde değerlendiremeyebilir ve fiili eşitsizliklerin tamamını öngöremeyebilir. İşte bu noktada doktrinde de ifade edildiği üzere Anayasa Mahkemesi denetiminin önemi ön plana çıkar¹⁸.

3. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA BEYANNAME VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

A. Genel Düzenleme

GVK uyarınca gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (m.1). Gelire giren kazanç ve iratlar aynı Kanunun ikinci maddesinde sıralanmış ve Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bahsi geçen kazanç ve iratlardan oluşan gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarların nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır. Aksine düzenleme olmadıkça gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunmaktadır (m.83). Gelir vergisi ile ilgili yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin takvim yılının

15 Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu...", s.7.

16 Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin..., s.44.

17 Şenyüz, s.13.

18 Çağan, N., Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.150.

belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmemektedir (m.84/1). Gelir vergisi mükellefleri, Kanun'da sayılan kazanç ve iratlardan oluşan kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ayrıca Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur (m.85/1).

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere GVK'da gelirin unsurları olarak sayılan kazanç ve iratların beyan edilmesi esastır. Genellik ilkesi uyarınca geliri oluşturan unsurlar toplanarak tek bir beyanname ile beyan edilir. Kanunda aksi bir düzenleme olmadıkça beyanname vermek zorunludur. Dolayısıyla esas olan elde edilen gelirin safi tutar üzerinden beyan edilmesidir. Bu genel kural mali güç ilkesi ile de uyumludur. Ancak Kanun'un 86. maddesine gelindiğinde istisnai haller kapsamında beyannameye dahil edilmeyen hususların varlığı dikkat çekmektedir.

GVK'nın "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86. maddesi uyarınca ilgili maddede tam mükellefiyet açısından¹⁹ belirtilen gelirler²⁰ için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi söz konusu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu önceki maddelerde beyanname verilmesinin genel kural olduğu yönünde düzenleme yapmasına karşın söz konusu maddede genel kuraldan ayrık ama

19 Dar mükellefiyet çalışmada dikkate alınmamıştır.

20 "1. Tam mükellefiyette;

- a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, bu Kanununun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
- b) Tek işverenden alınmış ve tevki suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevki suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),
- c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkiyata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
- d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı için 8.400 TL.) aşmayan, tevkiyata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları."

emredici bir kural koyarak bazı gelirleri tamamen beyannamenin dışına çıkartmıştır. Bu gelirler kısaca şöyle sıralanabilir:

- Gerçek usulde vergilenmeyen zirai kazançlar,
- Emeklilik ve sigorta şirketlerince yapılan ödemeler,
- Tek işverenden alınmış ve stopaja tabi tutulmuş Gelir Vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 1.900.000 TL) aşmayan ücretler,
- Stopaja tabi tutulmuş birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, Gelir Vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 150.000 TL) ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı Gelir Vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan (2023 yılı için 1.900.000 TL) mükelleflerin ücretleri,
- Stopaja tabi tutulmuş ve toplamı Gelir Vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 150.000 TL) aşmayan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
- Stopaja tabi tutulmamış ve istisnaya konu olmayan toplamı 2023 yılı için 8.400 TL'yi geçmeyen menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları.

Görüldüğü üzere kanun koyucu belirli gelir miktarlarını dikkate alarak beyanname verilmeyen durumları düzenlemiştir. Özellikle beyannamenin ne zaman verileceği hususu gelir vergisi tarifesindeki ya da Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan alt düzenlemelerde yer alan hadlere bağlı olarak belirlenmektedir. Beyan edilmeyecek söz konusu gelirler ise esas itibarıyla ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarıdır. Diğer deyişle gerçek usulde vergilenen ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazançları her halükârda beyanname vermek zorundadır.

GVK'nın mülga 87. maddesinin 4369 sayılı Kanun öncesindeki halinde²¹ bu tip gelirlerin beyannameye dahil edilmesi başka gelirler

21 "Tam mükellefiyette, vergiye tabi yıllık gayri safi kazanç ve iratlarının toplamı 225 milyon lirayı aşmayan mükelleflerin, bu kazanç ve iratlarından vergisi *tevkif* yoluyla kesilmiş bulunan ücretler, arızî serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr payları, götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticarî, meslekî kazançlar ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri *ihiyaridir*".

için beyanname verildiğinde mükellefin isteğine bırakılmışken, son durumda emredici kural getirilerek sayılan gelirlerin belirlenen miktarları aşmaması durumunda kesinlikle beyan edilemeyeceği kuralının “neden” getirildiğinin de tespit edilmesi gerekir. Söz konusu Kanun’un gerekçesine bakıldığında²² “Anlaşılması zor, karmaşık bir sistematik çerçevesi bulunan, bu nedenle de uygulamada sıkça yanlışlıkların yapılmasına yol açan gelirin toplanması ve beyanıyla ilgili mevcut düzenlemenin, basit ve uygulaması kolay, teşebbüs gelirlerini ve ücretleri gözeten bir yapıya kavuşturulması amacıyla, 193 sayılı Kanununun 85 inci maddesini “gelirin toplanması ve beyan” başlığı altında düzenleyen bir hükmün metne yeni ... madde olarak ilave edilmesi ...” olduğu görülmektedir. Demek ki aslında daha önce 87. maddede düzenlenen gelirlerin toplanması hususu, basitleştirme amacıyla 85. maddede aynı başlıkla yeniden düzenlenmiştir. O zaman dikkatimizi 86. maddeye çevirmek durumunda kalıyoruz. Zira basitleştirme amacıyla getirilen düzenleme son derece karmaşık bir yapıya sahip 86. madde²³ ile amacından sapmış gibi görünmektedir.

Aynı Kanun ile yeniden düzenlenen GVK’nın 86. maddesinin gerekçesine bakıldığında “Uygulama kolaylığı ve anlaşılabilirliği sağlanması, teşebbüs gelirleri aleyhine var olan eşitsizliğin giderilmesi, tek işveren- den ücret alanların basit usulde ticarî kazanç elde edenlerin ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin ağır vergi yüküyle karşı karşıya kalmamaları ... amacıyla 193 sayılı Kanununun 86 ncı maddesini “Beyanname verilmeyen haller” başlığı altında düzenlenen bir hükmün, metne yeni 45 inci madde olarak ilave edilmesi suretiyle” şeklinde bir neden görülmektedir. Demek ki bu maddedeki temel amaç “uygulama kolaylığı”, “anlaşılabilirliğin sağlanması” ve aynı zamanda “ücretlilerin, basit usule tabi olanların ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin ağır vergi yüküyle karşı karşıya kalmamaları” dır. Kanun koyucu pratik açıdan konuya bakmış ve beyanname verilmemesine ilişkin halleri düzenlerken kolaylık sağlamak amaçlı yeni hükümlere yer vermiştir. Bu kolaylık mükellefe midir yoksa idareye midir tartışmalı olmakla birlikte, eşitliği sağlamaktan bugün itibariyle çok uzak olduğu açıktır

22 4369 Sayılı Kanun Metni ve Gerekçesi, s. 103-104, Bkz. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>, (Erişim: 20.02.2023).

23 “Toplama yapılmayan haller” başlığını taşıyan GVK 86. maddenin lafzi yorumu oldukça zordur. Maddenin eleştirisi için bkz. Yılmaz, G. ve Biyan, Ö., “Ücretlerin Vergilendirilmesinde Bir Muamma: Beyannameye Dahil Edilecek Mi? Edilmeyecek Mi?”, Vergi Sorunları, Sayı:343, Nisan, 2017, ss.9-21.

ve üstelik basitlik de yakalanamamıştır. Öyleyse beyanname dışında kalan gelirler basitlik ve kolaylık sağlanması amaçlanarak beyanname verilmeyen haller kapsamına alınırken mali güç ilkesi göz ardı edilmiştir. Mali güç dikkate alınmadığına göre buradaki basitlik ve özellikle kolaylık “idari” açıdan sağlanmıştır demek mümkündür. Aşağıda detaylıca hesaplamalarda görüleceği üzere söz konusu madde kapsamındaki kazanç ve iratların vergilendirilmesi esnasında idare stopaj yoluyla elde etmek istediği vergisini tahsil ederken aslında mali amaca uygun şekilde tahsilatını yapmakta, mükellef ise mali güce göre vergilendirilemeden vergi ödemek durumunda kalabilmektedir. O zaman bu düzenlemelerin anayasal açıdan doğru olmadığı üstelik mali güç ilkesine uygun bir vergilendirme beklentisini karşılamadığı ifade edilebilir.

Beyanname veren mükelleflerin beyanları sırasında yararlanabileceği çok önemli avantajlar bulunmaktadır. GVK'nın 89. maddesinde gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde birtakım indirimler yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu indirimler kişilerin gelir vergisi matrahının azaltılması sonucunu doğurmakta ve akabinde daha düşük vergi tarhiyatı yapılmasını sağlamaktadır. Bir başka ifadeyle beyanname veren mükellef daha az vergi yükü ile karşılaşmaktadır. Mali gücü daha doğru ölçülebilmekte ve kanunlar çerçevesinde avantajlardan yararlanarak ödeyeceği vergi miktarını azaltabilmektedir. Demek ki beyanname vermek hem mali gücün doğru ölçülebilmesinin hem de dolayısıyla daha az vergi verilmesinin önünü açmaktadır. O zaman kanuni düzenlemenin gerekçesi haklılığını kaybetmiştir, demek mümkündür.

Maddenin içeriğinde belirli sınırlamalar dahilinde mükellefin kendisi ve yakın aile bireyleri ile ilgili özel şahıs sigortası primleri ile eğitim ve sağlık harcamaları, (özellikle serbest meslek erbapları için) engelli indirimi, yapılan bağış ve yardımlar, sponsorluk harcamaları, yurtdışı danışmanlık hizmetlerine ilişkin kazançların % 50'si, korumalı işyeri kapsamında istihdam sağlayanlara yönelik belirli miktarlarda indirimler gibi bazı harcamaların gelirin safi toplamından indirilmesine fırsat verilmektedir. Bu indirimleri mükellefler beyannamelelerini düzenlerken kazanç ve iratlarının toplamından düşerek gelir vergisi matrahlarına ulaşmaktadırlar. Beyanname verilmemesi durumunda doğal olarak bu indirimlerden yararlanılabilmesi de mümkün olamamaktadır.

Bir başka beyanname verme ödevine bağlanan uygulama ise vergi uyumlu mükelleflere yönelik sağlanan vergi indirimi uygulamasıdır. GVK'nın mükerrer 121. maddesi uyarınca ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükellefleri belirli şartlar altında yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i oranında, ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirim hakkına sahiptirler. Kanun koyucu vergiye uyumlu olmayı o derece önemsemiştir ki beyanname verme ödevlerini zamanında yerine getirenlere ayrıcalıklı bir indirim hakkı vermiştir. Oysa bu indirim hakkı sadece belirli gelir türlerine verilmiştir. Ücretliler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı sahipleri, zaten belirli şartlarda beyanname ödevi ile de ilişkilendirilemedikleri için, bu indirimden yararlanamamaktadır. Oysa bu mükellefler de beyanname verebilir ve vergiye uyum gösterebilir. Bu ayırımın haklı gerekçesini anlamak da mümkün görünmektedir. Anayasal açıdan son derece tartışmalı bir uygulama olarak varlığını korumaktadır.

B. Beyanname ile İlgili Düzenlemelerin Uygulamadaki Sonuçları

GVK kapsamındaki bahse konu düzenlemeler farklı gelir türleri elde eden kişiler arasında beyanname verilmesi açısından farklı sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Bazı gelir türlerini elde edenler (ticari ve mesleki kazanç sahipleri gibi) zarar etse dahi beyanname vermek zorunda tutulmuşken, belirlenen hadleri aşmayan bazı gelir türlerini elde edenlerin (ücretliler, stopaja tabi kira kazancı elde edenler, stopaja tabi kâr payı elde edenler gibi) beyanname vermeleri gerekli görülmemiş, hatta başka gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirler beyannamenin dışında bırakılmıştır. Hal böyle olunca beyanname verilmesinin temel kural olduğu gelir vergisi (m.83, 84 ve 85) üniter yapıdan uzaklaşmış, gelirin genellik ilkesinden çıkmış ve dolayısıyla pratik açıdan sedüler bir sistem karakteri göstermeye başlamıştır. Hatta sonradan yapılan düzenlemelerde de belirli kazanç türlerinde, örneğin telif hakkı kazancı sahipleri (GVK m.18/4 ve 86/1-a) ve sosyal içerik üretimi ile ilgili kazanç sahipleri (GVK mükerrer m.20/B/5 ve 86/1-a) gibi, belirli miktarlar aşılmadığı sürece beyanname verilmemesi kuralı uygulanmaya devam etmiştir. Söz konusu düzenlemelerin farklı sonuçlarını çeşitli senaryolar da-

hilinde örneklendirmek konunun daha net anlaşılabilmesi açısından yerinde olacaktır.

2023 yılında tek işverenden stopaja tabi tutulmuş şekilde yıllık brüt ücreti 1.899.000 TL olan Bay (A) ile yıllık brüt ücreti 1.901.000 TL olan Bay (B)'nin aynı miktarlarda eğitim ve sağlık harcamaları yaptıklarını (100.000 TL), aynı miktarda hayır kurumlarına bağış gerçekleştirdiklerini (50.000 TL) varsayalım. Bay (B) kanuni haddi aştığı için beyanname vermek durumunda kalacak ve harcamalarının bir kısmını beyannamesinde kazançtan indirme şansını yakalayacaktır. Bu durum neticesinde aşağıdaki tabloda bu işlemleri göstererek aradaki farklara bakalım²⁴.

		Bay (A)	Bay (B)
1	Gayri Safi Hasılat (1) (Brüt Ücret)	1.899.000 TL	1.901.000 TL
2	İşveren Tarafından Stopaja Tabi Tutulan Vergi - (1) x GV Tarifesi	606.650 TL	607.400 TL
3	İndirim Miktarı	-	150.000 TL
4	Beyannamedeki GV Matrahı (1-3)	-	1.751.000 TL
5	Hesaplanan Vergi [(4) x GV Tarifesi]	606.650 TL	554.850 TL
6	Mahsup	-	607.400 TL
7	Ödenecek Vergi (5-6)	606.650 TL	- 52.550 TL
8	Vergi Yüğü (1/5)	%31,94	%29,18

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere GVK 89. maddesi kapsamında beyanname verme şansını elde eden Bay (B) 150.000 TL indirim hakkını kullanarak beyannamesindeki gelir vergisi matrahını azaltmış, mali gücü daha doğru tespit edilerek daha az vergi ödemiştir. Ancak

24 Hesaplamalar sırasında basitlik olması açısından sosyal güvenlik kesintileri ve asgari ücrete isabet eden vergi indirimi dikkate alınmamıştır. Bağış miktarının tamamının indirim olarak dikkate alındığı varsayılmıştır.

diğer yandan Bay (A)'ya beyanname yolunun kapatılması Bay (A)'nın daha fazla vergi ödemesine vesile olmuştur. Yıllık kazançları arasında sadece 2.000 TL fark olan iki ücretliden biri beyanname sınırını aşması nedeniyle, indirim yapabileceği harcamalarını kullanabilmekte ve daha düşük bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadır. Hem daha fazla kazanmakta hem de daha az vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Aynı durumu işyeri kira kazançları gibi belirli rakamsal eşiklere bağlanmış gelirler açısından görmek de mümkündür²⁵. Bu durum ne hukuk devleti ile ne de mali güç ilkesi ile uyumsuzdur. Dolayısıyla vergi adaleti sağlamakla herhangi bir ilişkisi olmayan bir sonuç doğurmaktadır. Yasa koyucunun bürokrasiyi azaltması, basitlik sağlaması, kolaylık getirmesi amacıyla yaptığı düzenlemelerde mali güç ilkesinin dikkate alınmaması adaletin bozulmasına yönelik sonuçların doğmasına vesile olmuştur. O zaman bürokratik yaklaşım adaletin yakalanmaması pahasına tercih edilmiştir.

4. HAK EKSENLİ BAKIŞ AÇISIYLA BEYANNAME VERİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda ifade edildiği üzere farklı gelir türleri elde eden mükellefler arasında ayırım yapılmakla kalınmamakta, aynı zamanda aynı gelir türünü elde eden mükellefler arasında da beyanname verilebilmesi açısından ayırım yapılarak mali gücün doğru kavranmadığı bir sistemin oluşmasına neden olunmaktadır. Oysa Anayasa vergi adaletinin mali gücün doğru kavranabilmesi ile mümkün olabileceğine amir hükümler içermektedir. O zaman beyanname vermek mali gücün ölçülmesinde en önemli araç ise ve amaçta vergi adaletini sağlamak ise yaratılan bu durum temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan ölçülülük ilkesi açısından da tartışmalı hale gelmiştir.

Hukuki açıdan hak, hürriyetin somutlaştırılmış biçimi²⁶ olarak tanımlanmaktadır. O zaman hürriyet (ya da özgürlük) kavramının içeriği ile daha açık bir sonuca ulaşmanın mümkün olduğunu görmekteyiz. Hürriyet, özgürlük olarak ifade edildiğine göre, hukuki açıdan özgürlüğün ne anlama geldiğini ortaya koymamız gerekmektedir. Özgürlük, *"herhangi bir kısıtlamaya, zorlamaya bağlı olmaksızın düşünme veya davranma, herhangi bir şarta bağlı olmama durumu"* olarak

25 Şenyüz, s.18-19.

26 Gözler, K., Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.205.

karşımıza çıkmaktadır²⁷. Dolayısıyla hürriyet bir şeyi yapma ya da yapmama, belirli bir şekilde davranıp davranmama erkidir. Bu durumda hürriyet soyut iken, hak somutlaşmış bir durumdur. O zaman hürriyetlerin gerçekleşebilmesi için anayasal olarak devletlerin de bireylere haklar tanınması kaçınılmazdır²⁸.

Haklar, Jellinek'in Sınıflandırmasına dayanılarak belirli gruplara ayrılmaktadır²⁹. Vergi ödevi Anayasa m. 73 kapsamında "siyasi haklar ve ödevler" başlığı altında yer almaktadır. Böylece bireyler ödedikleri vergilerle devletin varlığını devam ettirmesine aktif olarak katılmaktadır³⁰. Hangi başlık altında düzenlenmiş ya da düzenlenecek olursa olsun vergilendirme, temel haklar ile okunması gereken ve hak eksenli yaklaşım ile yorumlanması gereken bir alandır³¹. Zira Anayasa'da vergi ödevi olarak yer alsa da vergi sadece ödev niteliği ile değerlendirilebilecek bir konu değildir. Hak ve özgürlüklerle yakın ilişki içinde olması³² onun "hak eksenli" değerlendirilmesi gereken bir konu olduğu gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Vergi hukuku açısından vergilendirme ile temel hak ve özgürlüklere temas edinilmesi söz konusu olduğuna göre ve anayasal emredici hükümler karşısında beyanname verilmesi doğru vergilendirme yapılması (ve nihayetinde daha az sınırlanan özgürlüklere sahip olunmasını) gerektirdiğinden aslında mükellefler açısından ödevden ziyade hak olarak görülmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Temel hak ve özgürlüklere hukuk devleti kurallarına uygun şekilde ve ölçülülük ilkesi esas alınarak sınırlamalar getirilebilir. Anayasa'nın 73. maddesinde eşitlik ilkesinin esas olduğu ve eşitliğin mali gü-

27 Türk Dil Kurumu Online Sözlük, www.sozluk.gov.tr, (Erişim: 22.02.2023).

28 Gözler, s.204.

29 Negatif statü hakları kamu müdahalesine karşı güvence altına alınması ve siyasi iktidar karşısında korunması gereken hakları ifade etmektedir. Pozitif statü hakları, devletin olumlu edimlerde bulunduğu, desteklemesi gerektiği haklardır. Bu haklar grubunda devlet kişilerle aktif olarak ilgilenmek durumundadır. Aktif statü hakları ise kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan ve katılma hakları olarak ifade edilen haklardır. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Gözler, s.210 ve devamı.

30 Taylar, Y., "Vergi Borcu İlişkinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.16, 2014, s.4970.

31 Saban, N., "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi", Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği, C.16, 2012, s.2.

32 Taylar, s.4956.

cün doğru tespit edilmesi ile mümkün olduğu ifade edildiğine göre bu kuralın muhakkak yaşama geçirilmesi temel olmalıdır. Kanun koyucu bir ilkeyi ya da kuralı ölçülü araçlar kullanarak birbirine yakın olacak şekilde eşit uygulayamadığı takdirde o ilke ya da kuralın bir anlamı kalmamaktadır. Bir başka ifadeyle kâğıt üstünde kalmaya mahkumdur³³. Dolayısıyla aktif statü hakları grubunda olan vergi ödevi Türk vatandaşları açısından aslında bir vatandaşlık hakkıdır³⁴. İrade ve çıkar teorilerinden oluşan karma sisteme göre hukuk düzenince korunması gereken vergi adaleti hak sahibine (mükellef) menfaatini sağlaması için uygun düzenlemeler yapmak durumundadır. Hak sahiplerine bu hakkın verilmesi yetmez özgürce bunu kullanabilmeleri de önemlidir³⁵.

Beyannameye dahil edilmeyen gelirler nedeniyle hem gelirin genel olması ilkesinden uzaklaşmakta hem de gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilenememesi³⁶ sonucuyla karşılaşılmakta ve aynı zamanda mali güç ilkesinden de uzaklaşmaktadır. Gelir Vergisi kanunu uyarınca mükellefler aksi belirtilmedikçe yıllık beyanname vermek ve bu beyannameye kazanç ve iratlarını toplamak zorundadırlar. Sübjektif karakterli bir vergi olan gelir vergisi alınırken gerçek ödeme gücünün kavranabilmesi için de bu gereklidir³⁷. Beyanname verilmesi konusunda başta ücretliler olmak üzere geniş bir mükellef grubuna beyanname verdirmemek büyük bir haksızlık yaratılmasına sebep olmakta ve eşitlik ilkesinden uzaklaşması sonucunu doğurmaktadır. Beyanname veremeyen mükellefler indirimlerden yararlanamamaktadır. Fazla ve yersiz vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu durum hukuka aykırı sonuç yarattığı gibi vergi uyumunun da sağlanamamasına, vergi bilincinin etkinleşememesine hatta kayıt dışı işlemlerin dahi artmasına kadar giden bir dizi süreçler yaşanmasına neden olmaktadır.

Türkiye’de 31.12.2022 itibariyle faal olan gerçek kişi mükellef sayısı 5.588.946 kişidir³⁸. Bunun 2.364.625’i ticari ve serbest meslek

33 Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin..., s.57.

34 Gözler, s.214.

35 Biniş, M., Vergi Yargılama Hukukunda Hak Arama Özgürlüğü, Davanın Esasına Geçilebilmesinde Aranılan Hususlar Özelinde Bir Değerlendirme, Nobel Yayınevi (Bilimsel Eserler), 2022, s.10.

36 Öncel ve diğerleri, s.264.

37 Öncel ve diğerleri, s.340.

38 Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.142. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1, (Erişim:25.04.2023).

kazancı sahiplerinden³⁹, 2.249.233⁴⁰ ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat sahiplerinden oluşmaktadır⁴⁰. Öte yandan tahakkuk eden toplam vergiler içinde beyana dayanan gelir vergisinin payı %1,23'dür⁴¹. Diğer deyişle tahsil edilen her 100 TL'lik verginin yaklaşık 1,23 TL'si beyanname ile beyan edilen gelir vergisinden oluşmaktadır. Bu oran beyanname yoluyla tahsilatın dramatik bir şekilde küçük bir boyutta kaldığını da göstermektedir.

Öte yandan Türkiye'de ücretli olarak çalışan kişi sayısı TÜİK verilerine göre Aralık 2022 itibariyle 14,8 milyon kişidir⁴². Bu ücretlilerin ne kadarının beyanname verdiği dair kesin ve resmi bir rakama rastlanılmamıştır⁴³. Ancak istatistiki veriler ve göstergelerden anlaşıldığı kadarı ile bu rakam ücretliler açısından son derece düşüktür. Ayrıca asgari ücretin, beyanname verilebilmesi için belirlenen haddelerden çok uzak olması ve ortalama ile medyan ücret ile asgari ücret arasındaki farkın giderek azalması da dikkate alındığında⁴⁴, kanunen belirlenen haddin (gelir vergisi tarifesinin ücretliler için geçerli olan 4. dilimindeki rakam, 1.900.000 TL) yüksekliği sebebiyle beyanname veren mükellef sayısının az olacağını söylemek de zor değildir.

39 Vergi Denetim Kurulu 2022 yılı faaliyet raporuna göre faal Gelir Vergisi ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayısı toplam 3.433.964'dür. (Bkz. söz konusu rapor s.45). <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>, (Erişim: 04.04.2023).

40 Bu rakamın ne kadarının hangi mükellef grubuna ait olduğu faaliyet raporunda belirtilmemekle beraber, GİB web sitesinde Aralık 2022 itibariyle faal olan gayrimenkul sermaye iradı sahibi sayısı 2.249.233 olarak görünmektedir. Diğer deyişle aslında bu rakamın büyük kısmı (belki de tamamı) gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinden oluşmaktadır. Bkz. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2023/TABLO_5.xls.htm, (Erişim: 22.02.2023).

41 Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.160.

42 TÜİK, Ücretli Çalışan İstatistikleri, Aralık 2022, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ucretli-Calisan-Istatistikleri-Aralik-2022-49369>, (Erişim: 22.02.2023).

43 Bununla birlikte 2016 yılında yayınlanan bir gazetede köşe yazısında bu rakamın yaklaşık 6.500 kişi olduğu ifade edilmiştir. Bkz. Bıyık, R., "İstihdam Vergisi", Dünya Gazetesi, 17.06.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/istihdam-vergisi/28484>, (Erişim: 22.02.2023).

44 2020 yılında ortalama ücret asgari ücretin 2,56 katı, medyan ücret ise asgari ücretin sadece 1,45 katı olarak tespit edilmiştir. Bkz. Yılmaz, A. ve Karataş, T., "Türkiye Ekonomisinde Ücret ve Maaşlar: 1970-2021", Çalışma ve Toplum, 2023/1, s.173. Bkz. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2912552>, (Erişim: 22.02.2023).

SONUÇ

Anayasa gereği Türk Vergi Sistemi, hukuk devleti ilkesi ve bunun getirdiği eşitlik ve adalet ilkeleri üzerine inşa edilmesi gereken bir sistemdir. Özellikle eşitlik mali güç ile ölçülür. Aynı mali güce sahip olanların aynı kurallar çerçevesinde vergilendirilmesi esastır. Zira bilhassa gelirin gerçek miktarının ortaya çıkarılması ve temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmaksızın ölçülü bir şekilde vergilendirilebilmesi için bu yapının oluşturulması elzemdir. Bu ilke ve gereklilikler beyanname verme ödevinin son derece etkin kullanılmasını da zorunlu kılar. Ancak bu şekilde mali güç doğru bir şekilde kavranabilir ve mükellefler adil bir şekilde vergiye tabi tutulabilir. Dolayısıyla beyanname verilmesine yönelik düzenleme yapılmasının toplum açısından haklı bir nedeni de ortaya çıkar. Çünkü beyanname vermek mükellefler için sadece ödev niteliğinde bir sorumluluk değildir. Beyanname vermenin çok yönlü tarafları vardır. Mali gücün doğru ölçülebilmesi yanında demokratik devletin hayata geçirilmesi, vergi bilincinin oluşturulması, vergi kültürünün yaygınlaştırılması ve uyumlu mükellef sayılarının artırılması beyanname verme ödevinin yaygınlaştırılması ile mümkündür. Kaldı ki bu sadece mükellefler açısından değil vergiyi tahsil eden konumundaki idare açısından da aynı öneme haizdir. Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, otokontrol mekanizmaları olarak kabul edilen çapraz kontrollerin yapılabilmesi ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi de beyanname veren kesimin sayısının artırılması ile mümkündür. Bir de bunu destekleyen giderleştirme ve indirim mekanizmalarının revize edilmesi ile birlikte çok daha verimli sonuçlar alınması sağlanabilir.

Sadece beyanname verilmesine bağlı olarak gelir vergisinde belirli indirimlerden yararlanılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Böylece beyanname aşamasında mükelleflerin mali gücünün doğru ölçülebilmesi hedeflenmiş ve aynı zamanda beyanname verme avantajlı bir duruma dönüştürülmüştür. Aslında gelir vergisinde beyanname vermek esastır. Vermemek istisnaidir. Lakin GVK 86. madde kapsamında yapılan emredici düzenlemeler bazı gelir türleri için beyanname verilebilmesine engel olmakta ve böylece beyanname vermeyi ana kural olmaktan çıkararak vermemeyi ana kural haline getirmektedir. Hal böyle olunca hayatlarında hiç beyanname vermeyen mükelleflerin var olduğunu söylemek mümkün hale gelmiştir. Sonuç olarak beyanname dışında kalan gelirler basitlik ve kolaylık

sağlanması amaçlanarak beyanname verilmeyen haller kapsamına alınırken mali güç ilkesi göz ardı edilmiştir.

Oysa Anayasadaki amir ilkeler ve gelirin vergilendirilmesinde temel alınan kurallar dikkate alındığında mali gücüne göre vergi vermesi zorunlu tutulan ve bu haklı beklentisinin karşılanmasını isteme hakkına sahip olan mükellefler için beyanname vermek ödev değil aslında bir hak doğurucu bir işlem olarak görülmelidir. Temel hak ve özgürlüklere müdahale noktasında ölçülü bir şekilde vergileme işlemine tabi tutulma hakkı olan mükellefin, bu bağlamda beyanname verme hakkının da verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Zira bu durumda kendisine verilen imkanlardan yararlanabilmekte ve böylece mali gücüne göre vergilenebilmektedir. O zaman hukuk devletinde bu hakkın sağlanmış olması esas olmalıdır. Dolayısıyla verenler açısından bir ödev olan beyanname, veremeyenler açısından da hak olarak görülmeli, en azından herkes için zorunlu tutulmasa bile, ihtiyari olarak gelir vergisi mükelleflerine beyanname verme hakkının tanınması sağlanmalıdır. Beyanname vermek isteyen verebilmelidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 4369 Sayılı Kanun Metni ve Gerekçesi, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TU-TANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>, (Erişim: 20.02.2023).
- Ateş, L., Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- Bıyık, R., "İstihdam Vergisi", Dünya Gazetesi, 17.06.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/istihdam-vergisi/28484>, (Erişim: 22.02.2023).
- Biniş, M., Vergi Yargılama Hukukunda Hak Arama Özgürlüğü, Davanın Esasına Geçilebilmesinde Aranan Hususlar Özelinde Bir Değerlendirme, Nobel Yayınevi (Bilimsel Eserler), 2022.
- Biyan, Ö., Vergi Hukuku, Dora Yayınları, Bursa, 2022.
- Biyan, Ö. ve Yılmaz, G., "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, S.162, Ocak-Haziran, 2012.
- Budak, T., Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Çağan, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.37, S.1, 1980.
- Çağan, N., Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., Vergi Hukuku, 28.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2023/TABLO_5.xls.htm, (Erişim: 22.02.2023).

- Gözler, K., Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M., Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- Karakoç, Y., Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7.b., Ankara, 2014.
- OECD, Tax Administration 2022, <https://www.oecd.org/ctp/tax-administration-23077727.htm>, (Erişim: 04.04.2023).
- Saban, N., Vergi Hukuku, 9.b., Beta Yayınları, İstanbul, 2019.
- Saban, N., "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi", Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği, C.16, 2012.
- Şenyüz, D., "İşyeri Kira Gelirlerinin Beyan Durumu ve Vergi Yükünün Ölçülülük Ve Eşitlik İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi", TBB Dergisi, S112, 2014.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., Türk Vergi Sistemi, 20.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2023.
- Taylar, Y., "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.16, 2014.
- TÜİK, Ücretli Çalışan İstatistikleri, Aralık 2022, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ucretli-Calisan-Istatistikleri-Aralik-2022-49369>, (Erişim: 22.02.2023).
- Türk Dil Kurumu Online Sözlük, www.sozluk.gov.tr, (Erişim: 22.02.2023).
- Vergi Denetim Kurulu 2022 Yılı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>, (Erişim: 04.04.2023).
- Yavaşlar, F. B., Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Yavaşlar, F. B., "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı", Legal Mali Hukuk Dergisi, C.8, S.94, Y.2012.
- Yılmaz, A. ve Karataş, T., "Türkiye Ekonomisinde Ücret ve Maaşlar: 1970-2021", Çalışma ve Toplum, 2023/1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2912552>, (Erişim: 22.02.2023).
- Yılmaz, G. ve Biyan, Ö., "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Bir Muamma: Beyannameye Dahil Edilecek Mi? Edilmeyecek Mi?", Vergi Sorunları, Sayı:343, Nisan, 2017.