

Anayasa Mahkemesi Kararlarında Sosyal Devlet İlkesi ve Vergilendirme

Gülistan Altıok¹

Meltem İrteş Gülşen²

Özet

Bu çalışma, Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirme alanına ilişkin 13 kararını sosyal devlet ilkesi çerçevesinde incelemektedir. Mahkeme, vergi düzenlemelerinin anayasal denetiminde sosyal devlet ilkesini yorumlarken, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen mali güce göre vergilendirme ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerini esas almaktadır. İncelenen kararlar, sosyal devlet ilkesinin hem varsayımsal ve ölçüsüz vergi yükümlülüklerini sınırlandıran hem de kamu yararını ve toplumsal dengeyi korumayı amaçlayan düzenlemeleri destekleyen bir anayasal referans noktası olarak kullanıldığını göstermektedir. Mahkeme; mali güç, eşitlik, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerini sosyal devlet ilkesiyle birlikte değerlendirmekte ve vergilendirmenin mükellefin mali gücüyle uyumlu olması gerektiğini vurgulamaktadır. Sonuç olarak çalışma, sosyal devlet ilkesinin Mahkeme tarafından vergilendirme alanında hem sınırlandırıcı hem de yönlendirici işlevlere sahip dinamik bir anayasal norm olarak yorumlandığını ortaya koymaktadır.

1. GİRİŞ

Anayasa Mahkemesi (AYM) kararları ışığında vergilendirme alanında sosyal devlet ilkesi, Anayasa'nın 2. maddesinde tanımlanan “sosyal hukuk devleti” niteliğinin vergisel alandaki yansıması olarak ortaya çıkmaktadır. AYM'nin yerleşik içtihadına göre sosyal devlet; insanların refah, mutluluk ve huzur içinde yaşamalarını güvence altına alan, güçlüler karşısında güçsüzleri koruyan, toplumsal dengeyi gözeterek sosyal adaleti ve milli gelirin adil

1 Kutahya Dumlupınar University, gulistan.altiook@dpu.edu.tr (ORCID: 0009-0002-4365-8702)

2 Anadolu University, mirtes@anadolu.edu.tr (ORCID: 0000-0002-5068-053X)

dağılımını sağlamak için gerekli önlemleri alma yükümlülüğü bulunan devlettir.³

Devletin vergi koyma yetkisi salt mali değil, aynı zamanda sosyal amaçlara hizmet eden bir yetkidir. Vergilendirme bakımından sosyal devlet ilkesi, özellikle Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*" hükmü ile verginin sosyal fonksiyonunu açık biçimde ortaya koymaktadır. AYM, anılan hükmü, vergilendirmenin yalnızca kamu giderlerini finanse etme aracı olmadığını, aynı zamanda sosyal adaleti sağlama, gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri giderme, ekonomik dengeyi ve toplumsal dayanışmayı koruma işlevlerini de yerine getirmesi gereken bir sosyal politika aracı olarak yorumlamaktadır. Bu doğrultuda mali güce göre vergilendirme, eşitlik ve vergide genellik ilkeleri, AYM tarafından sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki somut ve işlevsel tezahürleri olarak kabul edildiği görülmektedir. Mahkeme anayasal denetimini bu ilkeler ışığında yürütmekte ve sosyal hukuk devletinin gerektirdiği adalet, hakkaniyet ve öngörülebilirlik standartlarını vergi normlarının değerlendirilmesinde temel ölçütler olarak uygulamaktadır.

Mahkeme, sosyal hukuk devletini "*bireyin maddî ve manevî varlığını geliştirmesi için asgari yaşam koşullarını güvence altına alan*" (E.1989/6, K.1989/42) bir devlet modeli olarak tanımlarken bir başka kararında sosyal devleti "*güçsüzleri koruyarak sosyal adaleti ve sosyal güvenliğini sağlayan, toplumsal dayanışmayı en üst düzeyde gerçekleştiren*" bir ilke olarak vurgulamaktadır (E.1991/7, K.1991/43; E.1999/51, K.2001/63). Bu tanımlar, AYM'nin sosyal devlet ilkesini hem negatif yükümlülükler (aşırı ve keyfî vergilendirmenin önlenmesi) hem de pozitif yükümlülükler (dezavantajlı gruplar lehine koruyucu vergisel düzenlemeler yapılması) bağlamında işlevsel hale getirdiğini göstermektedir.

Bu çalışmanın amacı AYM'nin vergilendirme alanına ilişkin kararlarını sosyal devlet ilkesi çerçevesinde incelemek ve bu ilkenin vergi normlarının anayasallık denetiminde nasıl bir rol oynadığını ortaya koymaktır. Bu kapsamda 1980'lerden günümüze kadar hayat standardı esaslı, ek vergiler, gelir vergisi tarifesini ile çeşitli istisna ve muafiyetlere ilişkin iptal ve ret kararları kronolojik olarak incelenmiştir.

3 E.1988/16, K.1988/29; E.1989/6, K.1989/42; E.1991/7, K.1991/43; E.1992/29, K.1993/23; E.1994/91, K.1995/34; E.1995/6, K.1995/29; E.1997/37, K.1997/69; E.2001/36, K.2003/3; E.2003/48, K.2003/76; E.2006/95, K.2009/144; E.2006/119, K.2009/145; E.2008/110, K.2010/55; E.2010/93, K.2012/20; E.2017/117, K.2018/22; E.2017/117, K.2018/28; E.2022/51, K.2022/94; E.2023/9, K.2024/183.

2. VERGİLENDİRME VE SOSYAL DEVLET İLKESİ BAĞLAMINDA AYM KARARLARI

AYM, vergilendirme alanına ilişkin norm denetiminde gecikme faizi uygulamasından hayat standardı esasına, ek vergilerden yatırım indirimi istisnasına kadar uzanan çeşitli düzenlemeleri inceleyerek vergi normunun mükellefin gerçek mali gücüyle olan uyumunu ve bu uyumun sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği diğer ilkeleri karşılayıp karşılamadığını değerlendirmektedir. Kararlar, matrah belirleme yöntemleri, tarife yapısının etkileri, istisna ve muafiyet rejiminin kapsamı gibi vergi tekniğine özgü konuların sosyal devlet ilkesi bağlamında nasıl değerlendirildiğini göstermesi bakımından önemlidir.

2.1. AYM'nin 27 Eylül 1988 tarih ve E.1988/16, K.1988/29 sayılı Kararı

Vergi Usul Kanunu'nun 3239 sayılı Kanun'un⁴ 8. maddesiyle değiştirilen 112. maddesinin 3. bendinde yer alan gecikme faizi uygulamasıyla ilgili iptal istemi değerlendirilirken sosyal devlet ilkesine değinilmiştir. Anılan bent, öncelikli olarak vergi mahkemesinde açılan dava nedeniyle tahsili durdurulan vergilerin ödenme esaslarını ve re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlarda gecikme faizi uygulanmasını öngörmektedir. Bu bent uyarınca vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergilerin, ihbarname tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca dava konusu yapılmadan kesinleşen veya dava konusu yapılan vergilerin ödenmemiş kısmına, tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemin normal vade tarihinden başlayarak son tarhiyatın tahakkuk tarihine ya da yargı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağını ve bu faizin aynı süre içinde ödeneceğini belirtmektedir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmamaktadır. Uzlaşılan vergilerde de gecikme faizi, belirli bir tarihten uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Son olarak dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezaların, mükellefler tarafından istenmesi halinde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebileceği bu bentte düzenlenmiştir. AYM, gecikme faizi kavramının ekonomik açıdan "*paranın fiyatı*" olduğunu belirtmiş ve özellikle enflasyonist ortamlarda paranın satın alma gücünü korumak ve fedakârlığın karşılığını ödemek açısından önemini vurgulamıştır.

4 4.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, ... ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Ekleneceği ve ... Hakkında Kanun, 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete (RG).

Devlete ödenmesi gereken vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlünün bu parayı kullanarak fayda sağlaması karşısında devletin vergi gelirlerinden mahrum kalmasının ya harcamaları kısmak ya da borçlanmak zorunda kalmasına, dolayısıyla toplumun kimi devlet hizmetlerinden yoksun kalmasına veya hizmet maliyetinin artmasına neden olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, vergilerin zamanında ödenmemesinin enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklere yol açtığı belirtilmiştir. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının devlet maliyesini koruduğu, istenmeyen ekonomik aksaklıkların önüne geçtiği ve vergi borcunu süresinde ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına fırsat vermediği sonucuna varılarak gecikme faizi uygulamasının sosyal devlet ilkesine aykırı bir yönü bulunmadığı yorumu yapılmıştır.

2.2. AYM'nin 7 Kasım 1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42 sayılı Kararı

3505 sayılı Kanun'un⁵ 18. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) eklenen geçici 32. maddesi ile düzenlenen hayat standardı esasını öngören düzenleme sosyal devlet ilkesi çerçevesinde incelenmiştir.⁶ İptale söz konusu düzenleme vergi sistemine 1982 yılında giren ve vergi gelirlerinin güvencesi sayılan bir önlem türü olarak tanımlanan hayat standardı esasının 1.1.1988 ile 31.12.1997 tarihleri arasında uygulanmak üzere daha katı ve geçici bir biçimde yeniden yapılandırılmış halidir. Bu esas, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelirlerin, yaşam düzeyleri ve tüketim güçleri ile uyumlu olup olmadığını denetleyerek gerçek gelire uygun vergilendirme yapmayı amaçlayan bir vergi salma yöntemi idi. Yeni düzenleme ise temel gösterge ve hayat standardı göstergelerinin dört kat artırılarak uygulanmasını öngörmekte ve beyan edilen gelirin bu göstergelerden düşük olması halinde vergi tarhının yükseltilmiş hayat standardı tutarları üzerinden

5 3.12.1988 tarihli ve 3505 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 10.12.1988 tarihli ve 20015 sayılı RG.

6 Hayat standardı esası vergi gelirlerini güvence altına almaya yönelik bir vergi güvenlik mekanizmasıdır. Beyan esasının her zaman gerçek geliri yansıtmaması nedeniyle bu yöntem mükellefin bildirdiği gelir ile yaşam düzeyi arasındaki farkları dış göstergeler üzerinden tespit etmeyi amaçlamaktadır. Daha önce uygulanan gider esası, servet beyanı, ortalama kâr haddi veya asgari gayrisafi hasılat gibi dolaylı denetim araçlarının yeni bir türü olan hayat standardı esası, 2772 sayılı Kanun ile sisteme girmiştir. Bu yöntem, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettiği gelir, kanunda öngörülen göstergelere göre düşük kaldığında matrahın yukarıya doğru düzeltilmesini sağlamaktadır. AYM, hayat standardı esasının mükellefin tüketim düzeyi ve yaşam tarzından hareketle gerçek gelirine ulaşmayı hedefleyen, kendiliğinden işleyen bir denetim aracı niteliği taşıdığını ve verginin gerçek mali güce uygun hale getirilmesine hizmet ettiğini vurgulamıştır (AYM, 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42 sayılı Kararı).

yapılmasını zorunlu kılmaktaydı. AYM, bu düzenlemenin mükelleflerin vergilendirilmiş veya vergi dışı bırakılmış diğer gelirlerini (eş ve çocukların gelirleri, emekli maaşı vb.) dikkate almadan varsayımsal bir matrah oluşturduğunu belirtmiştir. Bu nedenle kişilerin mali güçlerini aşan bir vergi yükü doğurduğunu ifade etmiş ve sosyal devlet ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğuna hükmetmiştir. Ayrıca düzenlemenin kişilerin fiilen elde etmedikleri gelirler üzerinden vergilendirilmesine yol açarak mesleki faaliyetlerini sürdürülemez hale getirebileceği ve bu yönüyle Anayasa'nın 49. maddesinde güvence altına alınan çalışma hakkını ihlal ettiği belirtilmiştir. Bu gerekçelerle ilgili yasa maddeleri Anayasa'nın 2., 13. ve 49. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.⁷ Kararda sosyal devlet “*bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına Devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü*” içeren bir ilke olarak tanımlanmıştır. Ayrıca hukuk devletinin ileri aşamasının sosyal devlet ilkesiyle sağlanacağı ifade edilmiştir.⁸

2.3. AYM'nin 12 Kasım 1991 tarih ve E.1991/7, K.1991/43 sayılı Kararı

3689 sayılı Kanun'un⁹ 7. maddesiyle GVK'ye eklenen geçici 35. maddenin 3'üncü fıkrası ile hayat standardı esasına göre yapılan vergi tarhiyatlarının belirli koşullar altında düzeltilmesini öngören düzenleme sosyal devlet ilkesi açısından incelenmiştir. İptale söz konu düzenleme gelir vergileri gerçek usulde belirlenen ticari kazanç ve serbest meslek kazanç sahiplerinin hayat

7 3505 sayılı Kanun'un 18. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 32. maddeye bağlı olarak düzenlenen 15. maddesiyle eklenen mükerrer 120. maddenin 4'üncü (yeni işe başlayanların geçici vergisi için) ve 21. maddesiyle değiştirilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 40. maddesinin 2'inci fıkrası (kurumlar vergisi için asgari peşin vergi tutarını belirleyen kısım) iptal edilmiştir.

8 “Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan “Sosyal devlet” ilkesini vergilendirme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür. Ayrıca, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanarak ortaya bir program kural konulmuştur:

Bu duruma göre, Yasakoyucunun, bu ilkelere uygun vergi yasalarını gerçekleştirmesi zorunludur. Yeni düzenlemeyle getirilen “hayat standardı esası”nın kimi yönden söz konusu ilkelerle uyum içinde olduğu söylenemez. Gerçekten, kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları öbür kimselere ilişkin vergilendirilmiş veya vergi dışı bırakılmış gelirleri olan kişilerin bu gelirlere katkı olmak veya başka nedenle, serbest meslek ya da ticaret yoluyla bir gelir sağlamaları durumunda, bu gelirlerin, diğer gelirler hiç yokmuşçasına, hayat standardı çerçevesinde vergilendirmeleri, bunların kendi mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılmaları, sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz.”

9 15.12.1990 tarihli ve 3689 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 20.12.1990 tarihli ve 20731 sayılı RG.

standartı esasına göre belirlenen vergi tarhiyatlarının düzeltilmesine ilişkin kurallar içermekteydi. Düzenleme, mükelleflerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ilişkin gelir vergisine tabi gelirlerini bir belge ile tevsik etmeleri durumunda, (hamiline yazılı mevduatlar ve menkul kıymet gelirleri hariç) temel gösterge tutarlarına isabet eden kısmı hariç olmak üzere tarhiyatın düzeltilmesini öngörüyordu. Ayrıca, mükelleflerin kanunla kurulu sosyal güvenlik kurumlarından kendine ilişkin olarak maluliyet, emekli, yetim ve dul aylığı aldıklarını bir belge ile tevsik etmeleri halinde yine hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatın temel gösterge tutarının bu aylık tutarına isabet eden kısmının düzeltilmesi de düzenlenmişti. Ancak özellikle hamiline yazılı mevduatlardan ve menkul kıymetlerden elde edilen gelirleri belgelendirseler bile ne ek gösterge ne de temel gösterge tutarlarından düşülecek bir açıklama nedeni olarak kullanıp kanıtlayamayacakları hükme bağlanmıştı. Kararda, hayat standardı esasına ilişkin düzenlemeler mükelleflerin gerçek gelirlerini açıklama ve kanıtlama haklarını kısıtlamaları sebebiyle değerlendirilmiştir. AYM, yükümlülerin kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait gelirleri belgelendirebilmelerine rağmen temel gösterge tutarına isabet eden kısmın hiçbir şekilde dikkate alınmamasını kısmi ve yetersiz bir kanıtlama olanağı olarak değerlendirmiştir. Bu durumun kişileri mali güçlerini aşan vergi yükleriyle karşılaştırdığını ve sosyal devlet ilkesi ile vergide adalet ilkesine aykırı olduğunu belirtilerek ilgili fıkra'yı Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılık gerekçesiyle iptal etmiştir.¹⁰ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 1993/1 sayılı kararı, Anayasa Mahkemesi'nin hayat standardı esasına ilişkin çeşitli kararlarına atıfta bulunmaktadır.¹¹

10 “Sosyal devletin görevi, güçsüzleri koruyarak sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliğini sağlamaktır. Vergi konusundaki özen de bu kapsamdadır.

Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaletiyle ilgili ilkesidir. Bu ilkeyle vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanır.

Tasakoyucunun vergi yasaların bu ilkelere uygun olarak düzenlemesi gerekir. İptali istenen fıkra da olduğu gibi, vergi yükümlülerinin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları kimselere ilişkin vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış kimi gelirlerine açıklama-kanıtlama olanağı tanınmaması kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümlüsü karşılığında bırakılması sonucunu doğurur ki, bunun da sosyal devlet ilkeleriyle bağdaştığı söylenemez.”

11 (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 1990/4 K.1993/1 T. 25.02.1993).; Bu kararlar, özellikle yükümlülere giderlerini başka kaynaklardan sağladığını kanıtlama olanağı tanınmadığı durumlarda hayat standardı esasının Anayasa'daki mali güce göre vergilendirme, çalışma özgürlüğü ve sosyal devlet ilkelerine aykırı hale geldiğini belirtmiştir. Atıf yapılan Anayasa Mahkemesi kararları şunlardır: 19.3.1987 tarih ve E:1986/5, K:1987/7 sayılı Karar; 3505 sayılı Kanunun Geçici 32. maddesini iptal eden 7.11.1989 tarih ve E:1989/6, K:1989/42 sayılı Karar ve 3689 sayılı Kanunun Geçici 35. maddesinin 3. fıkrasını iptal eden 12.11.1991 tarih ve E:91/7, K:91/43 sayılı Karar. Bu kararlar, hayat standardı esasının açıklama olanağına yer vermeyen katı uygulamalarını hukuka aykırı bulmuştur.; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, hayat standardı esas ile ilgili olarak, aile reisi beyannamesinde toplanan eşlerin gelirlerine hayat standardı temel göstergelerinin ayrı ayrı uygulanmasının yasalara aykırı olduğu yönünde karar vermiştir. Kurul, bu uygulamanın Anayasa'da öngörülen mali güce göre

2.4. AYM'nin 6 Temmuz 1995 tarih ve E.1995/6, K.1995/29 sayılı Kararı

3986 sayılı Kanun'un belirli maddeleri incelenmiştir. İptali istenen hükümler Ekonomik Denge Vergisi adı altında yeni bir verginin getirilmesini öngörmektedir. 3986 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (a) bendi, *“Kazanç ve iratlarını yıllık, münferit ve özel beyanname ile beyan eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri”*nin bu vergiye tabi olduğunu belirterek verginin yükümlülerini tanımlamaktaydı. Aynı Kanun'un 2. maddesinin (a) bendi ise, *“Gelir veya kurumlar vergisine ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken yıllık, özel veya münferit beyannamelerdeki matrahlar üzerinden % 10”* oranında Ekonomik Denge Vergisi alınacağını hükme bağlayarak verginin konusunu, matrahını ve oranını düzenlemekteydi. Bu hükümler, kamu finansman açıklarını kapatmak ve ekonomik dengeyi sağlamak amacıyla bir defaya mahsus olmak üzere ek vergi geliri elde etmeyi hedeflemekteydi. Kararda, sosyal devlet ilkesinin Anayasa'nın 73. maddesiyle vergilendirme alanında somutlaştığı ifade edilmiştir. Verginin mali güce göre ödenmesi ilkesi, vergide genellik ilkesiyle birlikte *“vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin niteliğinin en etkin uygulama aracını oluşturur”* olarak tanımlanmıştır. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi ve artan oranlı vergilendirme gibi uygulamalar bu adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımın araçları olarak kabul edilmektedir. Mali güç, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılarak gelir, servet ve harcamalar gibi göstergeler üzerinden kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınmasını, yani mali gücü fazla olanın daha fazla vergi ödemesini gerektirmektedir. Mahkeme çoğunluğu, Ekonomik Denge Vergisi'nin gelir vergisi matrahları üzerinden %10 oranında alınmasının mali güce göre alınması ilkesiyle çatışan bir yanı bulunmadığı ve oranın mali gücü aşan bir yük getirmede gerekçesiyle Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olmadığına karar vermiştir. Karşı oy yazılarında, sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği özenin akçalı gücün gözetilmesini zorunlu kıldığı vurgulanmıştır. Ayrıca gelir dilimlerine göre artan oranlı bir vergilendirme yapılmamasının, her yükümlüden aynı oranda vergi istenmesine yol açtığı belirtilmiştir. Bu durumun eşitsizlik yarattığı ve Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerindeki mali güce göre vergilendirme ilkesi ile sosyal devlet anlayışıyla çeliştiği ifade edilmiştir.

vergilendirme, çalışma özgürlüğü ve sosyal devlet ilkeleriyle bağdaşmayacağını belirtmiştir. Kararda, her bir aile bireyi için ayrı ayrı temel gösterge uygulanmasının aile birliğini mali gücü ötesinde vergi ödemeye zorlayacağı ya da eşin bu yükten kurtulmak için çalışmamayı tercih etmesi sonucunu doğurarak bu ilkeleri ihlal edeceği vurgulanmıştır.

2.5. AYM'nin 28 Mart 2001 tarih ve E.1999/51, K.2001/63 sayılı Kararı

4481 sayılı Kanun'un 1., 6., 7. ve 9. maddelerinin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı iddiası incelenmiştir. Adı geçen Kanun, 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve civarında meydana gelen depremin yol açtığı ekonomik kayıpları gidermek amacıyla ve bu felaket sonrası ortaya çıkan yeni ve büyük bir kamu finansman ihtiyacını karşılamak üzere bazı mükellefiyetler ihdası ve bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılmasını öngörüyordu. Bu kapsamda getirilen başlıca vergiler şunlardı:

- Ek gelir ve ek kurumlar vergisi: 1998 yılı kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ile belirli bir tutarın üzerinde ücret geliri elde edenler için öngörülmüştür (madde 1).
- Ek emlak vergisi: 1999 yılı emlak vergisi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınacak olup, brüt alanı 120 m²'yi geçmeyen bir konut ile depremde etkilenen belirli bölgeler ve kişiler için muafıklar ve istisnalar tanınmıştır (madde 6).
- Ek motorlu taşıtlar vergisi: Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtlar için 1999 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar bir defaya mahsus olmak üzere ödenmesi öngörülmüştür. Belirli depremzedeler ve bölgeler için muafiyetler getirilmiştir (madde 7).
- Özel işlem vergisi: 31.12.2000 tarihine kadar uygulanmak üzere 4306 sayılı Kanunun geçici 1' inci maddesinin (a) fıkrasında belirtilen işlemler ve kağıtlar için ödenen eğitime katkı payı tutarı kadar ayrıca özel işlem vergisi ödenmesini kapsamıştır (madde 9).

AYM, 4481 sayılı Kanunun 1. maddesindeki ek gelir ve ek kurumlar vergisi düzenlemesinin, 6. maddesindeki ek emlak vergisi düzenlemesinin ve 7. maddesindeki ek motorlu taşıtlar vergisi düzenlemesinin deprem nedeniyle oluşan kamu yararı ve toplumsal dayanışma amacını gözettiği, muafık ve istisnalar aracılığıyla mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine aykırı olmadığı gerekçeleriyle iptal istemlerini reddetmiştir.

2.6. AYM'nin 16 Ocak 2003 tarih ve E.2001/36, K.2003/3 sayılı Kararı

4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle GVK'ye eklenen geçici 58. maddesinin iki ayrı hükmü sosyal devlet ilkesinin somut yansıması niteliğindeki Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında incelenmiştir. İlk olarak, geçici 58.

maddenin 2'nci fıkrasının (k) bendi Anayasa'ya aykırı bulunmuştur. Bu bent, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin tedavi maksadıyla yapacağı yurt dışı seyahatler ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri için hayat standardı ilave göstergelerinin uygulanmayacağını öngörmekteydi. AYM, Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, adil ve dengeli dağılımı ilkeleri ile hukuk devleti ilkesine aykırılık tespit etmiştir. Gerekçe olarak, bu tür seyahatlerin de kişinin mali gücünün varlığını gösterdiğini ve turistik amaçlı seyahatler için ilave tutar eklenirken bu seyahatlerin kapsam dışında tutulmasının vergide eşitlik ve adalet ilkeleriyle bağdaşmadığını belirtmiştir. Kararda *“hac seyahatleri”* ibaresi oybirliğiyle, *“tedavi maksadıyla yapılan yurt dışı seyahatler”* ibaresi ise oyçokluğuyla iptal edilmiştir. İkinci olarak, geçici 58. maddenin 5'inci fıkrasının birinci tümcesinde yer alan *“...üzerinden... gelir...”* sözcüğü iptal edilmiştir. Bu düzenleme, açıklama nedeni gelir olarak sadece üzerinden gelir vergisi ödenen gelirlerin kabul edilmesini öngörüyordu. AYM, bu sözcüğün de 73. maddede yer alan ilkelere aykırı olduğunu belirtmiştir. Gerekçe olarak, hayat standardı esasının amacının gerçek gelire ulaşarak mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak olduğunu ve gelir vergisi dışında diğer vergilere tabi gelirlerin açıklama nedeni olarak kabul edilmemesinin bu ilkelere aykırılık oluşturduğunu, zira tüm gelirlerin mali gücün bir göstergesi olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir. Kararın ana metninde geçici 58. maddenin (k) ve (5) bentlerinin iptaline ilişkin gerekçelerde doğrudan sosyal devlet ilkesi terimi kullanılmamış olsa da Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”* ifadesiyle sosyal bir amacı olduğu belirtilmiştir.

2.7. AYM'nin 23 Temmuz 2003 tarih ve E.2003/48, K.2003/76 sayılı Kararı

4837 sayılı¹² Kanunla getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi ve ek emlak vergisi düzenlemelerinin Anayasaya uygunluğu incelenmiştir. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na tabi olan ve Kanun'un yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtlardan 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar bir defaya mahsus olmak üzere ek motorlu taşıtlar vergisi alınması öngörülmektedir. Kararın çoğunluk görüşüne göre ek motorlu taşıtlar vergisi (Kanun'un 1. maddesi) Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir. AYM, mali güce göre vergilendirmenin bireylerin ekonomik kapasitesiyle orantılı bir vergi yükü taşımaları anlamına geldiğini, kişinin mali gücü arttıkça vergi yükünün de artmasının vergide

12 3.4.2003 tarihli ve 4387 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun, 11.4.2003 tarihli ve 25076 sayılı RG.

eşitlik ve adalet ilkelerinin doğal bir sonucu olduğunu belirtmiştir. AYM bu yaklaşımın aynı zamanda sosyal devlet anlayışının bir uzantısı niteliği taşıdığını vurgulamıştır. Anayasanın 73. maddesi ile verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir. İptal kararında, aynı yıl içinde ikinci kez ek vergi alınmasının çifte vergilendirme oluşturduğu, vergi yükünü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırdığı, diğer vergi mükelleflerine yansıtılmadığı ve dolayısıyla vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engellediği belirtilmiştir. 4837 sayılı Kanunun genel gerekçesinde ekonomik istikrarı sağlama ve kamu borç stokunu azaltma amacı yer almış olsa da AYM, bunları olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir sebep olarak görmemiştir. Bu durumun hukuk devleti ilkesine ve sosyal devletin maliye politikalarının sosyal amacı olan vergi adaleti ilkesine aykırılık teşkil ettiğine hükmetmiştir.¹³

Ek Emlak Vergisi'ni düzenleyen 2. madde için ise iptal istemi reddedilmiştir. Gerekçe olarak, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda öngörülen muafiyet ve istisnaların ek vergiler için de geçerli olduğu vurgulanmıştır. Bu durum sayesinde emlak sahibi mükellefler açısından *“kimi olumsuzluklar giderilmeye çalışılarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması amaçlandığı”* belirtilmiş ve bu nedenle maddenin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.¹⁴

13 Karşı oy görüşlerinin temelinde yasa kuralının yürürlüğe girdiği tarihte vergilendirme döneminin henüz sona ermemiş olması nedeniyle gerçek anlamda geriye yürümeden söz edilemeyeceği ve dolayısıyla kazanılmış hakların ihlali ya da Anayasa'nın 2. maddesinde öngörülen hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmadığı yer almaktadır. Ayrıca, yasanın genel gerekçesinde belirtildiği üzere ülkenin karşılaştığı ekonomik çöküşü düzeltmek, ekonomik istikrarı sağlamak, borç stokunu azaltmak ve kamu sektörü faiz dışı fazla hedefine ulaşmak amacıyla gelir artırıcı ek tedbirlerin alınmasının bir zorunluluk olduğu ve bunun kamu yararı taşıdığı vurgulanmıştır. AYM'nin daha önceki kararlarında da (örneğin deprem nedeniyle getirilen ek vergiler), ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi durumlarda vergi dönemi kapanmadan ek vergi konulmasında Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılık görülmediği belirtilerek mevcut durumun da benzer bir kamu yararı taşıdığı savunulmuştur. Ek verginin bir servet göstergesi olan motorlu taşıtlardan alınmasının, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olduğu, aynı durumdaki tüm taşıt sahiplerini kapsadığı için eşitlik ilkesini zedelediği ve kamu yararı karşısında bireyin serveti üzerinden vergilendirilmesinin ölçülü ve adil olduğu ifade edilmiştir.

14 Karşı oy görüşlerine göre 2003 yılı için tahakkuk eden emlak vergisi matrahları üzerinden aynı yıl içinde ikinci kez ek emlak vergisi alınması, çifte vergilendirme niteliği taşımaktadır. Vergi yükünü haksız yere ağırlaştırmaktadır. Bu durum, hukuk devleti ilkesinin gereği olan hukuki güvenlik, belirlilik ve geçmişe yürümezlik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının ihlal edildiği, mali güce göre vergilendirme ve vergide genellik ilkelerinin gözetilmediği belirtilmiştir. Ek verginin yalnızca motorlu taşıtlar ve emlak mükellefleriyle sınırlı tutulması, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Çoğunluk gerekçesinde belirtilen *“ekonomik istikrarı sağlamak”* amacı Anayasa'nın 73. maddesinden sapmayı haklı çıkaracak olağanüstü koşullar veya zorunlu bir neden olarak kabul edilmemiştir. Bu durumun, 1999 depremi gibi öngörülemeyen doğal afetler dışındaki başarısız ekonomik politikaların bir sonucu olduğu vurgulanmıştır.

2.8. AYM'nin 15 Ekim 2009 tarih ve E.2006/95 Esas, K. 2009/144 sayılı Kararı

5479 sayılı Kanun¹⁵ ile GVK'nin değiştirilen 103. maddesinde yer alan tarifenin 40.000 YTL'den fazlasının %35 oranında vergilendirilmesine ilişkin ibare ücret gelirleri yönünden incelenmiştir. Getirilen düzenleme, ücret gelirleri yönünden önceki tarifiede uygulanan beş puanlık vergi indirimi uygulamasını kaldırarak ücret gelirleri ile ücret dışı gelirlerin vergilendirilmesinde tek bir tarife sistemine geçişi öngörüyordu. Bu değişiklik ile ücret gelirleri için daha önce %30 olan vergi oranı %35'e çıkarılmış ve en yüksek vergi dilimine girme sınırı 78.000 YTL'den 40.000 YTL'ye düşürülerek orta ve yüksek gelir grubundaki ücretliler için vergi yükünün artırılması hedefleniyordu. Ancak bu düzenleme Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi ile 73. maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Yeni tarifenin ücretlilerin vergi yükünü artırırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünü azalttığı, bu durumun da aynı geliri elde eden yükümlüler arasında ücretlilerin aleyhine bir eşitsizlik yarattığı vurgulanmıştır. Ücret gelirlerinin salt emeğe dayalı niteliği ve Anayasa'nın 55. maddesindeki adaletli ücret ilkesi göz önüne alındığında ücretlilerin ekonomik ve kişisel durumlarının vergi oranları belirlenirken göz ardı edilmesinin vergi adaletini ve hukuk güvenliğini zedelediği sonucuna varılmıştır.¹⁶

Adı geçen kararda incelenen bir diğer düzenleme yatırım indirimi istisnasıdır. Bu istisna GVK'nin mülga 19. maddesi ile yürürlükteydi ve dönem sınırlaması olmaksızın yapılan yatırım harcamalarının tutarları kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamaması halinde sonraki dönemlerde indirilmesine olanak tanıyordu. Ancak 5479 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle bu istisna yürürlükten kaldırılmış, geçici 69. madde ile ise bazı ek koşullar ve sınırlamalarla devam eden yatırımlar için geçiş hükümleri getirilmiştir. Geçici 69. madde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indirilemeyen yatırım indirimi tutarları ile GVK'nin mülga 19. maddesi kapsamında başlanan yatırımlarla ilgili 1.1.2006 sonrası yapılan

15 30.3.2006 tarihli ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 8.4.2006 tarihli ve 26133 sayılı RG.

16 "Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez."

harcamaların 31.12.2005 tarihindeki mevzuat hükümlerine göre (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilebileceğini öngörüyordu. AYM, kararı yatırım indirimi istisnası ile ilgili düzenlemelerin sosyal devlet ilkesiyle olan ilişkisini, özellikle hukuk devleti, hukuk güvenliği ve öngörülebilirlik ilkeleri üzerinden açıklamaktadır. Kararda Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti kavramı, *“insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetken devlet”* olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda 5479 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle GVK'ye eklenen geçici 69. maddenin birinci fıkrasındaki *“... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...”* ibaresinin, yani yatırım indirimi istisnası kullanımının üç yıllık süreyle sınırlandırılmasının Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine aykırı olduğuna karar verilmiştir. AYM, *“Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.”* ifadesiyle yatırım indirimi gibi kazanılmış bir hakkın sonradan ve öngörülemeyen bir şekilde sınırlandırılmasının hukuk güvenliğini zedelediğini ve bu durumun sosyal devlet anlayışıyla çeliştiğini belirtmiştir. Aynı şekilde 5479 sayılı Kanun'un 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki *“2”* rakamının, yatırım indirimi istisnasını yürürlükten kaldıran 2. maddenin 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmasını öngörmesi nedeniyle geriye yürütmesi, yatırım yapan yükümlülerin hukuksal güvenliklerini ihlal ettiği ve bu durumun da hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil ettiği sonucuna varılmıştır. Öte yandan, geçici 69. maddedeki *“(vergi oranına ilişkin hükümler dahil)”* ibaresinin yatırım indirimi istisnasından yararlananlara 31.12.2005 tarihindeki vergi oranlarının uygulanması konusunda yükümlüye tercih hakkı tanınması nedeniyle sosyal devlet veya eşitlik ilkelerine aykırı olmadığına hükmedilmiştir. AYM, vergilendirme yetkisinin anayasal kurallara uygun kullanılması, vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtılmasının sağlanması gerektiğini vurgulayarak sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkelerinin yatırım indirimi istisnası gibi teşvik edici düzenlemelerin uygulanmasında da dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.

2.9. AYM'nin 15 Ekim 2009 tarih ve E.2006/119, K.2009/145 sayılı Kararı

5527 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (a) bendi ile GVK'nin geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna eklenen *“Dar*

mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır” hükmüdür. Bu hüküm, bankalar ve aracı kurumlar tarafından alım satımına aracılık edilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler üzerinden alınan vergi tevkifatı (stopaj) oranını, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için %0 olarak belirlemekteydi. Başka bir deyişle, bu tür gelirler için dar mükelleflerin herhangi bir vergi ödemesini gerektirmeyen bir düzenleme öngörüyordu. AYM, dava konusu düzenlemede dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için menkul kıymet gelirlerine uygulanan %0 vergi oranı ile tam mükellefler için uygulanan %15 oran arasındaki farklılığın sosyal devlet olmanın gereği olan mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırı olduğunu belirtmiştir. Zira aynı menkul kıymetlerden aynı miktarda gelir elde eden dar ve tam mükellefiyet arasındaki yerleşim esaslı ayırımın mali gücün farklı olduğunu göstermediğini ve bu durumun sosyal adalet anlayışıyla çeliştiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla, sosyal devlet ilkesi vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını temin eden, aynı mali güce sahip olanlara aynı vergi yükünü getiren bir düzenlemeyi gerekli kılmaktadır. Düzenleme Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı bulunmuştur.

Karşı oy yazılarında tam mükellefler için %15, dar mükellefler için %0 vergi uygulamasının eşitsizlik yarattığı sonucuna katılmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu’nun, ülke ekonomisinin yararı adına ve piyasa denetimi kapsamında kanunla belirlenen alt ve üst sınırlar içinde mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisine anayasal olarak sahip olduğu vurgulanmıştır. Özellikle dünya ölçeğindeki ekonomik çalkantıların etkilerini minimize etme gerçeğinin yürütme ve yasa koyucunun görevi olduğu ifade edilerek bu tür mali politikalarının denetlenmesinin AYM’nin görev alanı dışında olduğu belirtilmiştir.

2.10. AYM’nin 1 Nisan 2010 tarih ve E.2008/110, K.2010/55 sayılı Kararı

GVK’nın 73. maddesinin tamamının iptali istenmiş olsa da yalnızca birinci fıkrasının ikinci tümcesinin esası incelenmiştir. Bu hüküm, *“Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır”* şeklinde düzenlenmiştir. Kural, mal ve hakların GVK’nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen özel durumlar dışında bedelsiz olarak başkalarının yararlanmasına bırakılamayacağı varsayımına dayanmaktadır. Bu sayede gerçek gelire ulaşmayı sağlamak amacıyla getirilmiş bir vergi kontrol sistemi olarak işlev görmekte ve bedelsiz kullanıma bırakılan mal ve haklar için emsal kira bedeli kadar gelir elde edilmiş sayarak vergiye tabi tutulmasını düzenlemektedir. Bu durum, özellikle bir taşınmazın

sahibinin oğlu ve gelininin işyeri olarak bedelsiz kullanımına bırakılması halinde gelir vergisi beyannamesi verilmemesi ve hakkında usulsüzlük cezası kesilmesi gibi davalarda uygulama alanı bulmaktadır. Kararda, emsal kira bedeli uygulamasının mal veya hakların bedelsiz olarak başkalarına tahsis edildiği durumlarda bile mali güce göre vergilendirme ilkesini korumayı amaçlayan bir vergi güvenlik müessesesi olduğu belirtilmiştir. Sosyal devlet ilkesinin vergi adaletiyle ilgili yönünün, yani verginin mali güce göre alınması ve vergi yükünün adil biçimde dağıtılmasının, ancak mükelleflerin kişisel durumlarının ve kanunda yer alan istisna ile muafiyetlerin dikkate alınmasıyla sağlanabileceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla, itiraz konusu kuralda, 73. maddenin ikinci fıkrasında yer alan belirli hallerde (örneğin, boş kalan gayrimenkullerin muhafazası, usul, fûru veya kardeşlerin ikametene tahsis gibi) emsal kira bedeli esasının istisna ve muafiyetlerine yer verilmesi nedeniyle bu düzenlemenin mali güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkelerine aykırılık oluşturmadığına hükmetmiştir.¹⁷

2.11. AYM'nin 28 Şubat 2018 tarih ve E.2017/117, K.2018/22 sayılı Kararı

6824 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (i) bendi ile konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şartıyla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları ile Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ve Türkiye'de iş merkezi olmayan kurumlara yapılan teslimlere katma değer vergisi (KDV) istisnası incelenmiştir. AYM, bu istisnanın amacını “*ülkemize döviz girişinin artırılması ve inşaat sektörünün teşvik edilmesi*” olarak belirtmiş ve kanun koyucunun maliye politikası aracı olarak istisna ve muafiyetler getirmesinin anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı olmadığını ifade etmiştir. Kararda, KDV istisnasına ilişkin değerlendirmeler hukuk devleti, eşitlik ve vergi ödevi ilkeleri çerçevesinde yapılmış, Türkiye'de yerleşik olmayan alıcılar ile Türkiye'de yerleşik olan alıcıların hukuki durum ve konumlarının aynı

17 “Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan verginin mali güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesi suretiyle mümkündür. Bu ilkeler gereğince yasalarda, sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlarla yer verilen istisna ve muafiyetlerle ayrı yükümlülükler belirlenmesi, söz konusu ilkelerin uygulamaya geçirilmesini sağlamaya yardımcı olup, bunların kapsamının belirlenmesi ise yasa koyucunun takdirine bağlıdır. Bu nedenle her ne kadar itiraz konusu kuralda, bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların kirası sayılacağı düzenlenmiş ise de, mali güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkeleri çerçevesinde, GVK'nin 73. maddesinin ikinci fıkrasında emsal kira bedeli esasının istisna ve muafiyetlerine yer verilmiştir. Bu nedenle, bir vergi güvenlik önlemi olan ve istisna ve muafiyetleri Yasa'da belirtilen itiraz konusu kuralda mali güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkelerine aykırılık yoktur.”

olmadığı, dolayısıyla farklı kurallara tabi tutulmalarının eşitlik ilkesini ihlal etmediği belirtilmiştir.¹⁸

2.12. AYM'nin 20 Temmuz 2022 tarih ve E.2022/51, K.2022/94 sayılı Kararı

GVK'nın 31. maddesine ilişkin iki ayrı kuralın iptali incelenmiştir. İlki, anılan maddenin birinci fıkrasında yer alan “*Çalışma gücünün...*” ibaresidir. Bu ibarenin iptali, engellilik indirimine hak kazanmada temel kriter olarak çalışma gücü kaybının esas alınmasının, engellilerin iş yaşamı dışındaki günlük yaşamlarında karşılaştıkları zorlukları dikkate almadığı ve dolayısıyla sosyal devletin engellilere yönelik pozitif yükümlülükleriyle bağdaşmadığı gerekçesiyle talep edilmiştir. İkincisi, üçüncü fıkrasının tamamıdır. Bu fıkarda, “*Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir*” hükmü yer almaktadır. İtirazda, engellilik oranının belirlenmesi konusunda idareye düzenleme yapma yetkisinin tanınmasının belirsizlik yarattığı ve engelliler aleyhine sonuçlar doğurarak sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Her iki hüküm de engellilerin vergi yükümlülüğünde adaletli ve dengeli bir dağılım sağlanması, yani maliye politikasının sosyal amacı doğrultusunda engellilere yeterli ve doğru bir destek mekanizması sunulması bağlamında sosyal devlet anlayışı açısından incelenmiştir. Karara göre çağdaş devlet anlayışı gereği sosyal devlet, herkes için insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirmeli ve özellikle engellilere yönelik pozitif yükümlülükler üstlenmelidir. Bu kapsamda, Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ilkesi doğrultusunda engellilere sağlanan vergi ayrıcalıkları ve indirimleri, sosyal devletin bu görevlerini yerine getirmesinin bir aracı olarak değerlendirilmektedir. Kararda, GVK'deki engellilik indirimi düzenlemesinin, engelli hizmet erbabının gelir vergisi matrahının bir kısmını vergi dışı bırakarak onlara parasal destek sağlamayı amaçladığı belirtilmiştir. Ayrıca bu düzenlemenin, engelli bireylerin diğer kişilerle aynı yaşam

18 KDV istisnasıyla ilgili olarak çoğunluk kararı bu istisnayı doğrudan sosyal devlet ilkesine aykırı bulmazken Üye Osman Alifeyyaz Paksür karşıoy yazısında, bu KDV istisnasının özellikle Türkiye’de mukim Türk vatandaşları arasında farklı sonuçlara yol açması ve bedelin yurt dışında kazanıldığına dair bir şart aranmaması nedeniyle mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğunu ifade etmiştir. Bu durumun kamu maliyesinin kaybına ve haksız kazançta yol açabileceğini, dolayısıyla hukuk devleti ve sosyal devlet anlayışıyla çeliştiğini savunmuştur. KDV istisnası doğrudan sosyal devletin korunması amacıyla getirilmemiş, ekonomik hedeflere yönelik bir teşvik olarak değerlendirilmiştir. Ancak muhalif görüş bu istisnanın sosyal devletin temel ilkelerinden olan vergi adaletine aykırı düşebileceğini belirtmiştir.

standartlarına ulaşmasına katkıda bulunduğu ifade edilmiştir. Son olarak, söz konusu kuralların sosyal devlet ilkesine aykırı olmadığı belirtilmiştir.

2.13. AYM'nin 22 Nisan 2025 tarih ve E.2024/240, K.2025/100 sayılı Kararı

İptali istenen hüküm, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan “...*bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,*” ifadesidir. Bu hüküm, engellilik oranı %90'ın altında olan malul ve engellilerin taşıt alımlarında özel tüketim vergisi istisnasından yararlanabilmeleri için satın alınan taşıta *bizzat kullanma* amacıyla engelliliğe uygun şekilde hareket ettirici özel tertibat yaptırılması zorunluluğunu öngörüyordu. Engellilik durumu nedeniyle sürücü belgesi alamayacak veya herhangi bir taşıtı özel tertibatla dahi kullanamayacak durumda olan ya da özel tertibata ihtiyaç duymadan araç kullanabilen engellilerin bu istisnadan yararlanmasını engellemekteydi. AYM, bu hükmün sosyal devlet ilkesiyle ve Anayasa'nın 61. maddesinde devlete yüklenen, engellilerin korunmasını ve topluma uyumlarını sağlamaya yönelik tedbir alma yükümlülüğüyle bağdaşmadığını belirtmiştir. AYM, sosyal devletin insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirme ve özel olarak korunması gereken engellilere yönelik pozitif yükümlülükler taşıdığını vurgulamıştır. İptal edilen hükmün, engellilik oranı %90'ın altında olmakla birlikte araç kullanmalarını sağlayacak fiziksel ve zihinsel yeterliliğe sahip olmadıkları için sürücü belgesi alamayan malul ve engellilerin kişisel durumlarını gözetmediği, bu kişilere taşıt alımında vergisel avantaj sağlanmasını engelleyerek onların toplum hayatına katılımını zorlaştırdığı belirtilmiştir. Bu durum, engelliler arasında nesnel ve makul bir temele dayanmayan bir ayrımcılık yaratarak eşitlik ilkesini de ihlal etmektedir.¹⁹

19 Devlet engelli bireylerin toplumsal yaşama katılımını kolaylaştıracak tedbirler almak zorundadır. Vergisel istisnalar bu tedbirlerden biridir. Ancak istisnanın kapsamı engellilerin gerçek ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Engelli bireyin ihtiyaç düzeyini araç kullanıp kullanamaması belirlememelidir. Aracı kullanamayacak derecede engelli olan kişinin toplumsal hayatta daha fazla desteğe ihtiyacı olduğu açıktır. Böyle bir kişiyi istisnadan tamamen dışlamak sosyal devlet anlayışıyla bağdaşmamaktadır. Devlet, engellilerin korunması ve toplumsal hayata katılımlarının sağlanması yönündeki pozitif yükümlülüğünü sadece %90 ve üzeri engellilerle sınırlı tutmayıp daha düşük oranda engeli bulunan ancak ağır engel durumuna sahip olan bireyleri de kapsayacak şekilde genişletmelidir. AYM kararı, vergi istisnasını gelir desteği olarak değil, engellinin hayata erişim aracına yönelik bir destek olarak görmüştür. Bu bakış açısı doğrudur. Çünkü buradaki ÖTV istisnası bir lüks teşvik değildir. Aksine bir hayat kolaylaştırma aracıdır. Engellinin hareketliliğini ve sosyal yaşama katılımını artırır. Engellinin bağımsızlığını güçlendirir. Bu nedenle istisnanın kapsamı daraltıldığında bundan en çok zarar gören yine en dezavantajlı gruplar olmaktadır.

3. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

“Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan “Sosyal devlet” ilkesini vergilendirme alanında, somut duruma dönüştürmüştür.”

(AYM, 5.5.1998 tarih ve E. 1996/43, K. 1998/13 sayılı Kararı)

“Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir. Ekonomik ve malî politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır. Adil ve dengeli bir vergi politikası sosyal devletin vazgeçemeyeceği ilkelerden birisidir.”

(AYM, 24.06.1993 tarih ve E.1992/29, K.1993/23 sayılı Kararı)

Anayasa Mahkemesi’nin vergilendirmeye ilişkin kararları incelendiğinde sosyal devlet ilkesinin Türk vergi hukukundaki konumunun giderek belirginleştiği görülmektedir. Bu ilke yalnızca soyut bir anayasal ilke değil, vergi düzenlemelerinin anayasaya uygunluğunun denetiminde doğrudan kullanılan bir ölçüt haline gelmiştir. AYM’nin özellikle 1980’lerden günümüze uzanan kararları sosyal devlet ilkesine dinamik bir anlam yüklediğini göstermektedir. Sosyal devlet ilkesi ekonomik ve toplumsal koşullar çerçevesinde sürekli yorumlanmakta ve vergisel düzenlemeler hem hukuki hem de ekonomik etkileri bakımından değerlendirilerek sosyal amaçla uyumlu olup olmadığı titizlikle incelenmektedir. Bu yaklaşım sosyal devlet ilkesinin yalnızca sosyal güvenlik, eğitim veya sağlık gibi klasik alanlarla sınırlı olmadığını göstermektedir. Vergi hukukunda da vergi yükünün adil dağılımı, mali güce göre vergilendirme ve dezavantajlı grupların korunması gibi temel konularda belirleyici bir anayasal ölçüt olarak kullanılmaktadır. Böylece sosyal devlet ilkesi vergi normlarının oluşturulması ve denetlenmesi aşamalarında somut etkiler doğuran, işlevsel bir anayasal ilke niteliğindedir.

Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi ile 73. maddesinde düzenlenen mali güce göre vergilendirme ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri arasında kurulan bağ, AYM kararları için vergi adaletini sağlamaya yönelik temel bir çerçeve oluşturmaktadır. Böylece sosyal devlet ilkesi vergilendirme alanında hem koruyucu hem de yönlendirici nitelikte bir anayasal norm olarak işlev kazanmaktadır.

İncelenen kararlar sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki etkisinin iki ana eksende şekillendiğini göstermektedir. İlk eksen, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcı (negatif) boyutudur. Bu bağlamda

AYM, mükellefin gerçek ödeme gücüne dayanmayan, keyfi, ölçüsüz veya varsayımsal vergi yükü oluşturan düzenlemeleri sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmaz bularak iptal etmektedir. Nitekim hayat standardı esaslı kararlarında, mükellefin fiilen elde etmediği varsayımsal gelirlerden hareketle matrah oluşturulmasının, hem mali güce göre vergilendirme hem de sosyal devletin adalet ve denge ilkelerini ihlal ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu kararlar, devletin vergilendirme yetkisinin sınırsız olmadığını ve mali güç ilkesinin sosyal devletin vergilendirme alanındaki temel güvenlik hattını oluşturduğunu ortaya koymaktadır. Bu noktada ekonomik gerçeklikten kopuk düzenlemeler yalnızca ödeme gücünü değil aynı zamanda mükellefin çalışma yaşamını ve ekonomik varlığını sürdürülebilirlik kapasitesini de tehdit eden bir uygulama olarak değerlendirmekte; sosyal devletin bireyin ekonomik hayatını koruyan yönüne vurgu yapılmaktadır.

İkinci eksen ise sosyal devlet ilkesinin vergilendirmede pozitif yükümlülük doğuran yönüdür. Buna göre devlet, aşırı vergilendirmeden kaçınmakla sınırlı olmayıp dezavantajlı grupları koruyan, sosyal adalet ve kamu yararı hedeflerini destekleyen vergisel düzenlemeler yapmakla da yükümlüdür. AYM'nin engellilik indirimi, deprem vergileri, yatırım indirimi istisnası ve gelir vergisi tarifesine ilişkin kararları devletin sosyal riskleri azaltan ve toplumun kırılgan kesimlerini gözetken mali politikalar benimsemesinin sosyal devletin bir gereği olduğunu açıkça ortaya konulmaktadır. Bu yaklaşım sosyal devlet ilkesinin yalnızca adaletsiz vergi yüklerini engelleyen bir sınır koyma ilkesi olmadığını aynı zamanda koruyucu, dengeleyici ve destekleyici vergi politikalarını zorunlu kılan bir anayasal yükümlülük içerdiğini göstermektedir. AYM, sosyal devletin kişilere insan onuruna yaraşır bir yaşam düzeyi sağlama görevinin vergi hukukunda somut karşılıklara sahip olması gerektiğini vurgulamakta ve mali gücü az olan bireylerin korunmasını sağlayan düzenlemeleri güvence altına almaktadır.

İncelenen kararların bir diğer önemli yönü, sosyal devlet ilkesinin hukuk devleti, hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle birlikte yorumlanmasıdır. AYM, vergi normlarının sık ve öngörülemez şekilde değiştirilmesini, geçmişe yürütülmesini veya mükelleflerin önceden planladıkları ekonomik davranışları etkileyen geriye dönük ağırlaştırıcı düzenlemelerin yapılmasını sosyal devletle bağdaşmayan uygulamalar olarak değerlendirmektedir. Yatırım indirimi istisnasına ilişkin iptal kararında görüldüğü üzere vergi politikasının hukuki istikrar temelinde öngörülebilir olması, mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini planlayabilmeleri açısından sosyal devletin zorunlu bir gereğidir.

AYM'nin olağanüstü dönemlere ilişkin yaklaşımı da sosyal devlet ilkesinin anayasal işlevi bakımından dikkat çekicidir. Deprem veya ekonomik kriz gibi durumlarda getirilen ek vergilerin kamu yararı, toplumsal dayanışma ve geçicilik ilkeleri doğrultusunda düzenlendiği sürece sosyal devletle uyumlu olduğu kabul edilmektedir. Nitekim deprem vergilerine ilişkin kararlar sosyal devletin yalnızca bireyi değil, aynı zamanda toplumu ve toplumsal dayanışmayı koruyan yapısal bir işlev taşıdığını göstermektedir. Buna karşılık kamu yararı ile ilişkisi zayıf olan ve mükellef üzerinde ölçüsüz yük oluşturan ek motorlu taşıtlar vergisi gibi düzenlemeler, sosyal devletin öngördüğü dengeyi ihlal ettiği için iptal edilmiştir. Bu yaklaşım, olağanüstü dönemlerde dahi sosyal devlet ilkesinin vergi adaleti ve mali güç ilkesinden sapılmasına izin verilmediği şeklinde yorumlanabilir.

Çalışmada incelenen kararlar birlikte değerlendirildiğinde vergi adaletinin yalnızca oran farklılıklarından ibaret olmadığı, vergi yükünün ekonomik etkileri, dağılım sonuçları, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik gibi unsurların bütüncül biçimde ele alınması gerektiği görülmektedir. AYM, vergi adaleti ve mali güç ilkelerini aynı sosyal kaynaktan beslenen anayasal zorunluluklar olarak değerlendirmekte ve sosyal devlet ilkesini vergi adaletinin merkezinde konumlandırmaktadır. Bu yaklaşım, vergi hukukunda üç temel sonucu beraberinde getirmektedir:

(1) Vergilendirme mükellefin ekonomik ve kişisel durumunu esas almalıdır. Varsayımsal, belirsiz veya keyfi yükler doğurmamalıdır.

(2) Vergi yükü toplum kesimleri arasında hakkaniyete uygun şekilde dağıtılmalıdır. Gelire göre artan oranlılık, mali güce göre vergilendirmenin işlevsel aracına dönüşmelidir.

(3) Vergi normları öngörülebilir, istikrarlı ve güvenilir olmalıdır. Mükellefin ekonomik planlama hakkını zedelememelidir.

AYM'nin sosyal devlet ilkesine ilişkin yorumları karşı oy yazılarında dile getirilen bazı görüşler bakımından eleştiriye açıktır. Sosyal devlet ilkesinin sınırlarının her zaman yeterince belirgin olmaması ve vergilendirmenin yüksek düzeyde teknik özellik taşıması nedeniyle AYM'nin kimi zaman geniş bir yorum benimsediği; bunun da yasama organının ekonomik tercih alanını daralttığı yönünde değerlendirmeler bulunmaktadır. Ayrıca özellikle ekonomik zorunlulukların belirgin olduğu dönemlerde sosyal devlet ilkesinin daha esnek yorumlanması gerektiğini savunan karşı oylar da mevcuttur. Nitekim 2003 yılında getirilen ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin kararda çoğunluk, verginin aynı yıl içinde ikinci kez alınmasını ölçüsüz bularak iptal ederken; karşı oy yazılarında olağanüstü koşulların gerektirdiği mali

esnekliğin gözetilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu durum, sosyal devlet ilkesinin yorumunda AYM içinde dahi farklı yaklaşımların bulunduğunu, buna karşın çoğunluk kararlarının kendi içinde tutarlılığını koruduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak AYM kararları, Türk vergi hukukunda sosyal devlet ilkesinin kapsamını derinleştiren, sosyal adaleti önceleyen ve mükellefin korunmasını esas alan bir yaklaşım ortaya koymaktadır. Bu yaklaşım bir yandan yasama organına vergi koyma yetkisinin sınırlarını hatırlatmakta, diğer vergi politikalarının sosyal amaçlarla uyumlu olması gerektiğini vurgulayan etkili bir denetim mekanizması oluşturmaktadır. Sosyal devlet ilkesinin vergi hukukunda statik bir kavram olmadığı; toplumsal ve ekonomik koşullara göre gelişen dinamik bir normatif güç taşıdığı ve AYM'nin bu alanda giderek pekişen tutarlı bir içtihat çizgisi oluşturduğu görülmektedir.

Kaynaklar

- Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988 tarih ve E.1988/16, K.1988/29 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991 tarih ve E.1991/7, K.1991/43 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995 tarih ve E.1995/6, K.1995/29 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 5.5.1998 tarih ve E.1996/43, K.1998/13 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 24.6.1993 tarih ve E.1992/29, K.1993/23 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 28.3.2001 tarih ve E.1999/51, K.2001/63 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 16.1.2003 tarih ve E.2001/36, K.2003/3 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 23.7.2003 tarih ve E.2003/48, K.2003/76 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 15.1.2009 tarih ve E.2006/95, K.2009/144 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 15.1.2009 tarih ve E.2006/119, K.2009/145 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 1.4.2010 tarih ve E.2008/110, K.2010/55 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 28.2.2018 tarih ve E.2017/117, K.2018/22 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 20.7.2022 tarih ve E.2022/51, K.2022/94 sayılı Kararı.
Anayasa Mahkemesi, 22.4.2025 tarih ve E.2024/240, K.2025/100 sayılı Kararı.
Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 25.2.1993 tarih ve E. 1990/4, K.1993/1 sayılı Kararı.