

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE OLAĞAN DIŞI DÖNEMLERDE
VERGİLENDİRME**

-Anayasal Vergilelendirme İlkelerine Uygunluk Açısından Bir İrdeleme

Yüksek Lisans Tezi

Gökçen Uzer Çengelci

Ankara-2010

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE OLAĞAN DIŞI DÖNEMLERDE
VERGİLENDİRME**

-Anayasal Vergilendirme İlkelerine Uygunluk Açısından Bir İrdeleme

Yüksek Lisans Tezi

Gökçen Uzer Çengelci

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mustafa Akkaya

Ankara-2010

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (VERGİ HUKUKU)
ANABİLİM DALI

**TÜRKİYE'DE OLAĞAN DIŞI DÖNEMLERDE
VERGİLENDİRME**

-Anayasal Vergilendirme İlkelerine Uygunluk Açısından Bir İrdeleme-

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Prof. Dr. MUSTAFA AKKAYA

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Nuri Coşkun	M. Coşkun
Prof. Dr. Nurettin Bilici	N. Bilici
Prof. Dr. Mustafa Akkaya	M. Akkaya

Tez Sınavı Tarihi ...23/12/2010...

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

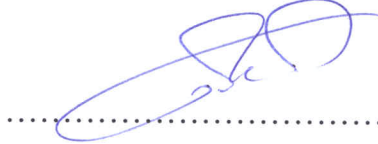
Bu belge ile, tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...28.../...03.../2011...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Gökcan Uzer Gengelci

İmzası



İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

OLAĞAN DIŞI VERGİLER

I. KAVRAMSAL BELİRLEMELER	3
A. “OLAĞANÜSTÜ”, “OLAĞAN”	3
B. “OLAĞAN DIŞI VERGİ”(EK VERGİ-OLAĞANÜSTÜ VERGİ-GEÇİCİ VERGİ).....	6
II. ÖZELLİKLİ DURUM: TÜRK ANAYASALARINDA OLAĞANÜSTÜ HAL REJİMİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	10
A. 1924 ANAYASASI VE 1961 ANAYASASI	12
B. 1982 ANAYASASI.....	17
1. Olağanüstü Hal, Olağanüstü Hal İlanı	17
2. Sebepleri: Tabi Afet, Ağır Ekonomik Bunalım, Şiddet olayları	20
3. Ağır Ekonomik Bunalım Nedeni İle OHAL İlanı ve Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı	22
a) Kavram olarak “Ağır Ekonomik Bunalım”.....	22
b) Ağır Ekonomik Bunalım Nedeniyle OHAL’de Vergileme Yetkisi ..	23
4. Olağanüstü Hal İlanının Sonuçları	30

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE OLAĞAN DIŞI VERGİ UYGULAMALARI

I. 1929-1942 DÖNEMİ	33
A. İKTİSADİ BUHRAN VERGİSİ.....	34
B. MALİ MUVAZENE VERGİSİ.....	36
C. HAVA KUVVETLERİNE YARDIM VERGİSİ.....	37
D. TOPRAK MAHSULLERİ VERGİSİ	37
E. MİLLİ KORUNMA VERGİSİ.....	39
F. DİĞER VERGİLER	39
G. VARLIK VERGİSİ.....	40
1. Konuluş Nedenleri Açısından	40
2. Vergi Tekniği ve Uygulaması Açısından.....	43
3. Vergilendirme İlkelerine Uygunluk Açısından.....	51
II. 1972 YILI, MALİ DENGİ VERGİSİ.....	55
A. KONULUŞ NEDENLERİ AÇISINDAN	55
B. VERGİ TEKNİĞİ VE UYGULAMASI AÇISINDAN	57
C. VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYGUNLUK AÇISINDAN	63
III. 1994 YILI, 3986 SAYILI EKONOMİK DENGİ VERGİSİ, NET AKTİF VERGİSİ, EK GAYRİMENKUL EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİLERİ	64
A. KONULUŞ NEDENLERİ AÇISINDAN	64
B. VERGİ TEKNİĞİ VE UYGULAMASI AÇISINDAN	66
1. Ekonomik Denge ve Net Aktif Vergisi	66
2. Ek Gayrimenkul ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi	74

C. VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYGUNLUK AÇISINDAN	76
1. Mali Güce Göre Vergileme İlkesi Açısından Ekonomik Denge ve Net aktif vergisi.....	78
2. Genellik ve Eşitlik İlkeleri Açısından Ekonomik Denge ve Net aktif vergisi.....	85
3. Geriye Yürümezlik İlkesi Açısından Ekonomik Denge ve Net aktif vergisi	89
4. Ekonomik Denge ve Net Aktif Vergisinin Olağan dışı-Olağanüstü Vergi Sayılıp Sayılamayacağı.....	96
IV. 1999 YILI, DEPREM VERGİSİ	100
A. KONULUŞ NEDENİ AÇISINDAN	100
B. VERGİ TEKNİĞİ VE UYGULAMASI AÇISINDAN	103
1. Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi.....	105
2. Ek Emlak Vergisi	107
3. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi	108
4. Özel İletişim Vergisi	109
5. Eğitime Katkı Payı	110
6. Faiz Vergisi	112
C. VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYGUNLUK AÇISINDAN	115
1. Teorik Çerçeve	115
2. Yargısal Yaklaşım	122
V. 2002-2003 YILI, EKONOMİK İSTİKRARI SAĞLAMAK İÇİN EK VERGİLER ALINMASI HAKKINDA 4837 SAYILI KANUN	136
A. KONULUŞ NEDENLERİ AÇISINDAN, ...	136
B. VERGİ TEKNİĞİ VE UYGULAMASI AÇISINDAN	137

C. VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYGUNLUK AÇISINDAN VE ANAYASA MAHKEMESİNİN YAKLAŞIMI	139
D. OLAĞAN DIŞI VERGİLERİN „KAMU YARARI“ KAVRAMI İLE YORUMLANMASI.....	144
SONUÇ.....	149
KAYNAKÇA	156
ÖZET.....	171
ABSTRACT	172

KISALTMALAR

AY:	Anayasa
AYM:	Anayasa Mahkemesi
AMKD:	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
AÜHFD:	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD:	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
a.g.e:	Adı Geçen Eser
Bkz.	Bakınız
BKK:	Bakanlar Kurulu Kararı
C:	Cilt
D:	Devre
DŞ:	Danıştay
DEÜHY:	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
DMTD:	Danışma Meclisi Tutanak Dergisi
E.:	Karar Esas Sayısı
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
İBD.	İçtihadı Birleştirme Dergisi
IIBF.:	İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
IÜHFD.	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
k.t:	Karar Tarihi
KHK:	Kanun Hükmünde Kararname
K:	Karar

m.:	madde
MDV:	Mali Denge Vergisi
OHK:	Olağanüstü Hal Kanunu
OHAL:	Olağanüstü hal
RG:	Resmi Gazete
S:	Sayı
s:	Sayfa
SBFD:	Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
TMVK:	Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu
TBMM:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
vd:	ve devamı
VVK:	Varlık Vergisi Kanunu
Y:	Yıl
ZC:	Zabıt Ceridesi

GİRİŞ

Bu çalışmanın konusu “*Türkiye’de Olağan Dışı Dönemlerde Vergilendirme-Anayasal Vergilendirme İlkelerine Uygunluk Açısından Bir İrdeleme*”dir. Olağanüstü hal ilan edilmeksizin, olağan dışı olarak nitelenen durumlardaki finansman gereksinimini karşılamak gerekçesi ile mevcut vergilerin veya mevcut vergiler dışında yeni, bir defalık vergilerin ihdası, bu tür vergilerin hukuki boyutunun özellikle de anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğunun incelenmesi gerekliliği, konunun çalışma konusu olarak seçiminde etkili olmuştur. Çalışmanın temel alanı, olağan dönemdeki olağan dışı vergiler olup, bu vergilerin vergileme ilkeleri bakımından değerlendirilmesi ile anayasa yargısının yaklaşımı ışığında incelenmesi hedeflenmiştir. Çalışma, Türk hukuku ile sınırlandırılmış olup, karşılaştırmalı hukuk analizlerine girilmemiştir.

Çalışma, bütün içinde denge sorunlarına rağmen iki bölüm olarak planlanmıştır. Birinci Bölümde amaç, devletin olağan dönemdeki olağan dışı vergi uygulamalarının sınırının ve tanımının ortaya konulmasıdır. Bu bağlamda anılan bölümde, olağan-olağan dışı-olağanüstü terimlerinin içeriğine ilişkin belirlemelerden sonra olağan dönemdeki olağan olmayan durumlar sonucunda ihdas edilen vergilerin ortak özellikleri ortaya konmaya çalışılacaktır. Bu noktada çalışma konumuz olağan dönemdeki olağan dışı vergiler ve bu vergilerin uygulamalarına yönelik olsada, olağan dışı vergilerin rejim olarak olağanüstü yönetim usulüne sebebiyet verebilme durumuna binaen bu olağan olmayan durumların yönetim usulünde değişikliğe yol açabilmesi halinin vergileme ilkeleri bakımından doğurabileceği sonuçlar değerlendirilecektir.

Türkiye’de 1982 Anayasası’nın kabulünden sonra, olağanüstü hal ilan edilmemiş olmasına karşın, ağır ekonomik bunalım, doğal afet (deprem) gerekçelerine dayanılarak olağan dışı vergiler ihdas edilmiş buna ilişkin yasal düzenlemelerin tümü de Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne götürülmüştür. İşte, Çalışmanın İkinci Bölümünde, olağanüstü hal ilan edilmeksizin, olağan dışı bir finansman gereksinimini karşılamak gerekçesi ile mevcut vergiler dışında politik, ekonomik, sosyal sebeplerle mevcut vergilere ek olarak veya mevcut vergiler alanında bir defalık ihdas edilen ve “*olağan dışı vergi*” olarak adlandırılan vergiler, konuluş sebepleri, vergi tekniği ve vergileme ilkelerine uygunluk açısından analiz edilmekte ve 1961 Anayasasından sonraki dönemde özellikle Anayasa Mahkemesi kararları da dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Çalışmanın temel hedefi, olağan dışı vergilerin ortak özelliklerinin saptanması ve, özellikle de vergileme ilkelerine uygunluğu noktasındaki belirsizlik ve tartışmaları Anayasa Mahkemesi Kararları ışığında netleştirmektir.

Tez çalışması, saptama değerlendirme ve öneri içerir bir sonuç bölümü ile tamamlanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

OLAĞAN DIŞI VERGİLER

I. KAVRAMSAL BELİRLEMELER

A. “OLAĞANÜSTÜ”, “OLAĞAN”

Olağanüstü-olağan dışı olarak adlandırılan durumları karakterize eden iki öge vardır.

(1) Durumun nitelendirilmesi: Normal, sıradan olmamak.

(2) Sürecin nitelendirilmesi: Olağanüstünün öncesinde ve sonrasında normal-olağan olarak kavranan bir periyodun bulunmasıdır¹. Bu ikinci öge, olağanüstünün

¹ GEMALMAZ, Mehmet Semih, **Ulusalüstü İnsan Hakları ve Türk Hukukunda Olağanüstü Rejim Standartları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1994, s.10, Ayrıntılı bilgi için bkz. APAYDIN, Orhan, **Olağanüstü Durumlarda Temel Hak Ve Özgürlükler**, İBD, 1978, S.52, s.644-656; **Olağanüstü Haller Ve İnsan Hakları**, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İkinci Kitap Kamu Yönetimi, 1-4 Mayıs 1990, Ankara; DAVER, Bülent, **Olağanüstü Haller Ve İnsan Hakları** I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İkinci Kitap Kamu Yönetimi, Ankara, 1990

geçiciliğini ön plana çıkartır. Çünkü, kural olarak süreklilik arz eden durum, olağan-normal olandır.

Genel kamu hukuku ve Anayasa hukuku açısından olağanlık ve olağan dışılık, “*Olağan dönem*” ve “*olağanüstü dönem*” başlığı altında incelenir iken, vergi hukukunda, “*olağan dışı-olağanüstü vergi*” kavramı, kimi zaman Anayasa hükümleri bağlamında olağanüstü hal süreci ile paralel, kimi zaman da Anayasa’da olağanüstü hale ilişkin prosedür işletilmeksizin bir takım olağan olmayan vergi düzenlemelerine verilen ad olarak karşımıza çıkmaktadır.

Maliye yazınında, olağan ve olağanüstü ayrımı, kamu gelirleri ve giderleri bakımından yapılmaktadır. Bu ayrım çerçevesinde kamu gelirleri bakımından yapılan ayrım çerçevesinde gelirler, olağan gelirler (*ordinary income*), olağanüstü gelirler (*extraordinary income*) olarak tasnif edilmekte; ancak, bu tasnifte “*olağanüstü-olağan dışı vergi*” kavramı kullanılmamaktadır. Olağan-olağanüstü kamu gelirleri tasnifinde ölçüt, gelirlerin zaman bakımından devamlılık gösterip göstermemesidir². Olağan gelir ile devletin devamlı ve belirli zamanlara elde ettikleri gelirler, olağanüstü gelir ile de, genellikle savaş ve iktisadi buhran zamanlarında başvurulmuş geçici kaynaklar ifade

² ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2004, s.26; NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli, 1981, s.19; AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1999, s.30; TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, 14. baskı, Turhan Yayınevi; 2001 s.14; EDİZDOĞAN Nihat, **Kamu Maliyesi**; 5. baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 1997, s.24

edilmektedir³. Borçlanmalar, geçici vergiler, kağıt para basmaktan elde edilen gelirler, devalüasyon, yardımlar, vb. olağanüstü gelirler kapsamındadır. Geçici oldukları için olağanüstü gelirlerin devlet bütçesindeki ağırlıkları zamana göre değişmektedir. Ülkemizde, 1942 yılında kabul edilen Varlık Vergisi, 1943 yılında kabul edilen Toprak Mahsulleri Vergisi olağanüstü gelirlerin başlıca örnekleridir.

Anayasa hukuku bağlamında olağan-olağanüstü ayrımı, olağanüstü halin Anayasa’da öngörülen şekli ile ilanı akabinde başlayan bir döneme ilişkindir. Yukarıda değinildiği üzere, maliye yazınında ise olağan-olağanüstü ayrımı, kamu gelirlerinin olağan, devamlı elde edilip edilmemesi ölçütüne dayandırılmaktadır. Bu noktada, her iki bilim dalının “*olağanüstü*” kavramına atfettiği anlamın *–hareket noktaları farklı olması sebebi ile-* farklı olduğunun altının çizilmesi gerekir.

Çalışma, olağanüstü kamu gelirleri içinde salt olağan dışı vergileri incelemeyi amaçlamaktadır. Bu çerçevede öncelikle olağan dışı vergi kavramının, olağan dönemde bir takım olağan olmayan etkenler sebebi ile çıkarılan kanunları kapsadığı, olağanüstü hal kavramı ve olağanüstü yönetim usulleri ile ilişkilendirilmediği belirtilmelidir. Bu bağlamda çalışma konusunun Anayasada öngörülen olağanüstü hal ilanı söz konusu olmaksızın, bir başka deyişle olağan dönemlerdeki olağan dışı vergi uygulamalarına yönelik olduğu hususunun da vurgulanarak belirtilmesi gerekir.

³ ERGİNAY, A., a.g.e, s.28, BULUTOĞLU, K, **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Fakülteler Matbabası, İstanbul, 1978; s.2-30, ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 5

B. “OLAĞAN DIŞI VERGİ (EK VERGİ-OLAĞANÜSTÜ VERGİ-GEÇİCİ VERGİ)

Anayasalarımızda yer alan hükümler çerçevesinde olağanüstü dönemlerde kanun ve olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri ile getirilen vergilerin “*olağanüstü vergi*” niteliğı taşıyacağı kuşkusuzdur. Maliye teorisinde ise, olağanüstü gelirler içinde yer alan her vergi, olağanüstü hal ilan edilip edilmediğıne bakılmaksızın olağanüstü vergi niteliğindedir. Bir başka deyişle, bu vergiler, sadece kanun hükmünde kararname ile sağlanan hızlı süreçten yararlanan ve kamu maliyesi açısından olağan mali yükümlölükler olarak nitelendirilebilir. Bu farklılık şüphesiz iki bilim dalının olağanüstölük-olağan dışılık kavramlarına atfettiğı değerin farklılığından oluşmaktadır. Bu nedenle çalışmada, anayasanın ilgili hükmü uyarınca olağanüstü hal ilanından sonra ve bu rejim kapsamında çıkarılan vergilere sınırlı olarak değinilmek üzere esas olarak olağan dönemde ihdas edilen olağan dışı vergiler incelenecektir. Olağan ve olağanüstü dönemlerde vergilendirmeye ilişkin yetki ve sınır tartışmalarında da, 1982 Anayasası esas tutulacaktır. Son olarak değinilmesi gereken bir hususta, maliye teorisindeki olağan-olağanüstü gelir ayrımının, hukuki perspektiften yapılacak analizlerde olağan-olağanüstü vergi ayrımı bakımından yetersiz kaldığıdır⁴.

⁴ Maliye yazınında da olağan olağanüstü gelir ayrımı, bir alt başlık olarak olağanüstü vergi biçiminde tanımlanmamış, sıradan olamayan vergi ihdaslarında ek vergi, olağan dışı vergi, geçici vergi gibi tanımlara gidilmiştir. ERGİNAY, A, 2004, s.26; NADAROĞLU, H, 1981, s.19; AKDOĞAN, A, 1999, s.30; GEREK Şahnaz, AYDIN Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s.200

Olağanüstü hal ilan edilmeksizin, Anayasa'daki olağanüstü hal ilanı gerekleri yerine getirilmeden ihdas edilen vergiler maliye teorisi açısından “*olağanüstü vergi*” olarak nitelenip, “*ek vergi*”, “*olağanüstü vergi*”, “*olağan dışı vergi*” olarak adlandırılmaktadır. Yazında, bu ayrımın ölçüt ve sınırlarının çizildiğini söylemek güçtür⁵.

Yazında, ek vergi, olağanüstü vergi, olağan dışı vergi olarak adlandırılan bu vergi uygulamaları, olağanüstülük arz ettiği varsayılan bir ekonomik durumun sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle, üstesinden gelinmesinde sıkıntı çekilen ekonomik ve sosyal nitelikteki olaylar ile karşılaşılacak olağanüstü koşulların yol açtığı finansman ihtiyacının giderilmesi bakımından, ek veya geçici nitelikteki vergi uygulamalarının birer can simidi niteliği taşıdığı görülmektedir⁶. Hatta ekonomik buhran, doğal afet, savaş zararlarının karşılanması gibi gerekçeler ile kriz dönemleri için öngörülen hukuk kurallarına başvurulmaksızın getirilen olağan dışı vergiler, sadece olağan dışı koşulların yarattığı finansman ihtiyacını karşılamaya yönelik değil aynı zamanda, bu gerekçeden faydalanarak bütçe açığını kapatma amaçlı da kullanılabilmiştir⁷. Bu noktada, devletin vergilendirme yetkisini içinde bulunan konjonktüre göre, ekonomik ya da sosyal amaçlarla kullanmasına şüphesiz, farklı bir

⁵ ERGİNAY, A. 2004; s.26; Gerek Şahnaz, Aydın Ali Rıza, **a.g.e.**, s.200

⁶ AKDOĞAN, A, Ek Veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından, Sürekliliği Olan Vergi Düzenlemelerine, **Yaklaşım Yayınları**, yıl 2000, sayı 12, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp,

⁷ ÖZGÜVEN Volkan, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.101

anlam yüklenemez. Ancak, gerek bu dönemde çıkarılan olağan dışı vergi kanunlarının olağan zamanlara nazaran daha az sorgulanır biçimde değerlendirilmesi gerek kanun gerekçesinde de olağan dışılığın esaslı biçimde ifade edilmesi gerekse vergileme ilkelerine uygunluk bakımından esasa girilmeksizin inceleme yapılması, bu vergilerin ayrıcalıklı durumunun incelenmesi gerekliliğini doğurmuştur.

Anayasal açıdan olağan dönemde ihdas edilen ve olağan dışı olarak adlandırılan bu vergilere, sosyal, ekonomik veya siyasi olağan olmayan durumların varlığı halinde başvurulmaktadır. Bir başka deyişle, olağan dışı vergiler, çoklukla ekonomik, siyasi veya sosyal bir sebepten ötürü olağan olmayan bir durumun vuku bulması sonucu ihdas edilmektedir ki, bu durumun aslında hukuki bakımdan olağan dönemdeki vergi ilkelerine tabi olacağı kuşkusuz olmakla birlikte, mali bakımdan dönemin koşullarının her türlü tahlilde esas gerekçe olarak kabul edildiği vergi kanunu ortaya çıkarmaktadır. Aslında bir bakıma iktisadi, mali açıdan olağanüstülük, Anayasal açıdan olağanüstü hal ilanını gerektirmese veya böyle bir tercihte bulunulmasa dahi olağan dışı finansman gereksinimini de beraberinde getirdiğinden, mali açıdan olağan olmayan dönem, meclis tasarrufundan bağımsız olarak finansman bakımından olağan olmayan dönem olarak ta tanımlanabilecektir ki, bu da bizi maliye teorisi bağlamında olağan-olağanüstü gelir ayrımına geri getirmektedir.

Finansman ihtiyacının olağanüstü-olağan dışı kaynaklarla karşılandığı durumlarda, olağanüstü hal ilan edilip edilmediğine bakılmaksızın, ihdas edilen ve olağan dışı olarak nitelenen vergiler ile ilgili tartışılması gereken ikinci konu, olağan dışı vergilerden ne anlaşılması gerektiğidir. Bu tartışma, olağan dışı verginin ölçütlerinin

belirlenmesini gerektirir. Kanımızca, bir verginin “*ek*” niteliği, bir vergiyi, olağan dışı olarak nitelemenin en önemli ölçütüdür. Gerçekten Cumhuriyet tarihimizde sayısız ek vergi getiren kanunlar çıkarılmış, bunlar yazında “*ek vergi*”, “*zam*” “*eklenti vergi*” olarak nitelendirilmiştir⁸. Şüphesiz devletin, bir defaya mahsus olarak vergi ihdasında takdir yetkisi bulunmaktadır. Ne var ki, ister süreli ister bir defaya mahsus olsun, getirilen verginin, anayasal anlamda olağanüstü hal ilan edilmeyen hallerde Anayasa’da belirlenen vergi ödevine ilişkin ilkeleri ile çatışma içine girmemesi gerekir. Her Anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık, şüphesiz ki, olağan dışı verginin varlığını göstermez. Burada ölçüt olağan dışı verginin kaynağının dönemin ekonomik, siyasi veya sosyal bir sebepten kaynaklanmasıdır. Ek vergi olarak nitelendirilen olağan dışı vergilerin sürekli hale getirilmesi ile olağan dışı verginin artık olağan vergi haline dönüşüp dönüşmediği de ayrı bir tartışmanın konusudur.

Çalışmada incelenecek olan vergiler, olağan dönemlerde çıkarılan vergi kanunlarından ibarettir. İncelenecek vergi kanunlarının ortak özelliği, çıkarıldıkları dönem itibarı ile sosyal siyasi ekonomik bir kriz- olağan olmayan bir zamanı kapsamalarıdır. Yine, olağan dışı vergilerin ek vergi olarak ihdas edilmesi veya yeni bir vergi olmakla birlikte kanun gerekçesinde olağan olmayan durum ile ilişkilendirilme hali; sosyal-kültürel veya mali bir olağanüstülüğün kanun maddelerinden de açıkça görülebilmesi; çoklukla Anayasanın olağan döneme ilişkin vergileme ilkelerininin zedelenmesi durumu ve hukuki anlamda gerek yazında gerekse Anayasal yargıda dönemin olağan olmayan koşulları ile çıkarılan kanunların meşrulaştırılması çabası ortak

⁸ KUMRULU, Ahmet, Mali Denge Vergisi, **AÜHFD**, yıl 1976, cilt.33, sayı. 1-4, s.53

özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. İlgili vergi kanunlarının çıkarılmasına esas teşkil eden olağan olmayan durumun vergi kanununun bütününe etkilediği dikkati çekmektedir. Gerçekten olağan olmayan durum, devletin yönetim usulünden bağımsız olarak olağan olmayan dönemi beraberinde getirmiş, bu olağan dışılık çıkarılan vergi kanunlarının farklı bir bakış açısıyla ihdasını-uygulanmasını ve yorumlanmasına sebebiyet vermiştir. Şüphesiz anılan kanunlar, olağan dönem vergi ilkelerine tabidir. Ancak çalışmada inceleneceği üzere bu tabiyet, sınırları itibari ile olağanüstü yönetim usulü ile birlikte değerlendirilmiştir.

Şüphesiz, ekonomik, siyasal veya sosyal bir sebepten ötürü, olağan olmayan bir dönemde devletin olağanüstü yönetim usulüne geçmesi, meclis takdirinde olan bir hususdur. Meclisin bu takdiri kullanmamış olması, devletin yönetim usulü olarak olağan yönetim usulü ile yönetilmeye devam ettiğini göstermekle birlikte dönemin olağan dışılığının gereklerinin, çıkarılan kanunlara yansıtılmasını engelleyememiştir. Nitekim olağan dışılığı pek çok kez gerekçesinde de açıkça ifade edilen olağan dışı vergi kanunlarından, özellikle ekonomik bunalım ile ilişkilendirilenlerinin incelenmesinin, olağan dışı vergi kavramının ortaya konulabilmesi bakımından yararlı olacağı düşünülmektedir.

II. ÖZELLİKLİ DURUM: TÜRK ANAYASALARINDA OLAĞAN ÜSTÜ HAL REJİMİ VE VERGİLEME YETKİSİ

Çalışmada, olağan yönetim usulü çerçevesinde bu olağan dışı dönemlerin ve bu dönemlerde çıkarılan kanunların incelenmesi esas alınmakla birlikte olağanüstü

vergilerin olağanüstü yönetim usulüne konu olup olmadığının da incelenmesi gerektiği düşünülmektedir. Esas hareket noktamız, olağan yönetim usulündeki olağan dışı vergi uygulamaları olmakla beraber, olağanüstü rejimde ihdas edilen vergiler ve devletin bu usuldeki yetki ve sınırda olağan dönemdeki olağan dışı vergi uygulamalarının kavranabilmesi bakımından önem arz etmektedir. Zira, anılan vergilerin olağanüstü rejime sebebiyet verebilecek bir olağanüstülük barındıran bir döneme ait olmasından hareketle, rejim değişikliğine gidilebilmesi haline binaen olağanüstü hal rejimlerinde vergileme yetkisinin de ortaya konulmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

Olağanüstü hal rejimleri, devletin normal hukuk düzeni kuralları ile karşılanmasına imkân olmayan olağanüstü bir tehdit veya tehlike karşısında başvurduğu özel yönetim usulü olarak tanımlanmaktadır⁹.

Bir başka çalışmada belirtildiği üzere, Türkiye cumhuriyeti tarihinin yaklaşık yarısında 26 yıl sıkıyönetim 7 yıl olağanüstü hal olmak üzere toplam yaklaşık 33 yıl olağanüstü rejim, ülkenin yönetim usulü olmuştur¹⁰. Bu süre olağanüstü rejimin, Türkiye

⁹ ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.343, Ayrıntılı bilgi için bkz, DEMİREL, Fazlı, **Olağanüstü Yönetim Usulleri**, Türk İdare Dergisi, Haziran 1990, Yıl 62, S.387, s.234-235, ÖZAY, İl Han, **Günlüğünde Yönetim**, İstanbul, Alfa Yayınları, Dördüncü Baskı, 2002. s, SOYSAL, Mümtaz, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, İstanbul, Gerçek Yayınevi, Onbirinci Baskı, 1997, s 281, SABUNCU, Yavuz, **Anayasaya Giriş**, Ankara, İmaj Yayıncılık, Dokuzuncu Baskı, 2003, s. 360.

¹⁰ BİLGİN, Pertev, **1961 Anayasasında Sıkıyönetim**, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1976 “Türkiye cumhuriyetin ilan edildiği 29 Ekim 1923’ten 30 nisan 1992 tarihine kadar (ki toplam 68 yıl, 6 ay, 1

özelinde, bir olağan sıradan normal rejim nitelini kazandığı, diğer bir deyişle olağan olağanüstü düalizminin Türkiye vakasında silikleştiği söylemini haklı gösterecek niteliktedir¹¹.

A. 1924 ANAYASASI VE 1961 ANAYASASI

1924 Anayasası'nda, savaş, savaşı gerektirecek bir durum, ayaklanma ya da vatana ve cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli kalkışmaların doğduğuna ilişkin kesin belirtiler ortaya çıktığında, Bakanlar Kurulu'nun süresi bir ayı aşmamak üzere, sıkıyönetim ilan edilebileceği; bu durumun hemen Meclisin onayına sunulacağı; Meclisin sıkıyönetim süresini uzatabileceği veya kısaltabileceği; sıkıyönetimde, kişi ve konut dokunulmazlıklarını, basın dernek ve şirket kurma özgürlüklerini geçici olarak kayıtlayabileceği ya da durdurabileceği düzenlenmiştir (m.86) . Görüldüğü üzere, 1924

*gündür) toplam 30 yıl, 9 ay, 2 gün olağanüstü rejim ile yönetilmiştir. 1923 ile 1987 tarihleri arasında toplam olarak 25 yıl, 9 ay, 18 gün sıkıyönetim ülkede yürürlükte kalmıştır. 1980 sonrası sıkıyönetimin tüm ülkede sona erdirilmesinin ardından Türkiye'de olağan yönetim usullerinin uygulanmasına geçilmemiştir.¹⁰ Başka bir deyişle 19 Temmuz 1987 ile 30 Nisan 1992 arasındaki 4 yıl, 9ay, 12 günlük sürede olağanüstü hal isimli bir başka olan dışı yönetim usulünün yürürlükte tutulduğu evre olmuştur. Bu tarihler güncelleştirilerek, 29 Ekim 1923 ile 30 Nisan 1994 tarihleri esas alındığında toplam süre 70 yıl, 6ay, 1gün olmakta ve bunun yine toplam 33yıl, 3ay, 3gün olağanüstü rejim altında geçmiş hale gelmektedir.” GEMALMAZ, M, S, 1994, s.258; ÜSKÜL Zafer, **Siyaset Ve Asker**, Cumhuriyet Döneminde Sıkıyönetim Uygulamaları, Afa Yayınları, İstanbul 1989, s.217; KUZU, Burhan, **Olağanüstü Hal Kavramı Ve Türk Anayasa Hukukunda Olağanüstü Hal Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1993, s.232*

¹¹ GEMALMAZ, M, S, 1994, s.258

Anayasası'nda, doğal afet ve ekonomik bunalım hali, olağanüstü hal olarak yer almamıştır.

Kişi hak ve özgürlüklerinin, “*Türklerin Hukuku Ammesi*” başlığı altında 68’inci maddesinde ele alındığı 1924 Anayasası’nda, her türkün hür doğacağı hür yaşayacağı, hürriyetin; başkasına zararlı olmayacak her türlü tasarrufta bulunacağı olduğu düzenlenmiştir.

Temel hak ve özgürlükler bakımından da yoğun bir tanımlama ve sınırlandırma yolunun seçilmediği 1924 Anayasası’nda, özgürlüklerin sınırı olarak “*devlet*”, “*kamu yararı*” yada “*toplum çıkarı*” gibi kavramlara da yollama yapılmamıştır. İşaret edilmesi gereken bir başka nokta da, Anayasallaşma sürecinde sosyal dayanışma gereği (doğal afet) bir takım yükümlülükler getirilebileceği yolundaki önerisinin bile Genel Kurul’da red edilmiş olmasıdır¹².

1924 Anayasası’na göre vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesidir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılmasının yasak olduğu ve vergilerin ancak kanunla salınacağı Anayasanın 84’üncü maddesi vd. nda hüküm altına alınmıştır.

¹² TANÖR, Bülent, **Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul 2000, s. 27; Ayrıntılı bilgi için bkz, DAVER Bülent, Fevkalade Haller ve Ferdi Hürriyetler, **AÜSBFD**, 1952, Cilt 7 S. 1-4, s.168; ERKAMAL, Coşkun, Fevkalade Hal, **Askeri Adalet Dergisi** 1956, s.2

Olağanüstü dönemlerde devletin vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağına ilişkin bir düzenleme 1924 Anayasası'nda açıkça yer almamıştır. Anayasanın 86'ncı maddesi vd. nda bir olağanüstü hal biçimi olarak Sıkıyönetim düzenlenmiştir. Aynı maddenin son fıkrasında, *“Sıkıyönetim bölgesiyle bu bölgede hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği harb halinde de dokunulmazlığın ve diğer hürriyetlerin nasıl kayıtlanabileceği veya durdurulacağı kanunla gösterilir.”* hükmüne yer verilmiştir.

1924 Anayasası'nda, olağanüstü dönemde devletin mali yükümlülük getirebileceği 74'üncü maddenin son fıkrasındaki *“Olağanüstü hallerde kanuna göre yükletilecek para ve mal ve çalışma ödevleri dışında hiçbir kimse başka hiçbir şey yapmaya ve vermeye zorlanamaz.”* biçimindeki düzenlemeden çıkarılmaktadır. Gerçekten anılan madde uyarınca, olağanüstü durumlarda paraya mala ve çalışmaya ilişkin yükümlülüklerin ancak bir kanun ile belirlenebileceği açıklığa kavuşturulmakla beraber, yükümlülüklerin hangi sebeplere bağlı olarak getirilebileceği hususunda detaylı bir düzenleme getirilmemiştir. Bir başka deyişle, kanun ile getirilebilecek olağanüstü durumlara ilişkin yükümlülükler sebebe bağlı olarak açıklığa kavuşturulmamış, olağanüstü hal nedenleri ile ilişkilendirilmemiştir.

1961 Anayasası'nda, Olağanüstü hallerde vatandaşlar için konulabilecek para, mal ve çalışma yükümleri ile bu hallerin ilanı, yürütülmesi ve kaldırılması ile ilgili

usûllerin kanunla düzenleneceği öngörülmüş, 124'üncü maddede ise sıkıyönetim hali yer almıştır¹³.

Madde metni ve gerekçeleri incelendiğinde, 1961 Anayasası'nda kıtlık, sel baskını, yangın, deprem, salgın hastalık gibi daha ziyade tabii bir mahiyet taşıyan derecesi ve neticeleri bakımından memleketin bir bölgesi ve tamamı için tehlike doğuran hallerin olağanüstü hal olarak telakki edildiği görülmektedir¹⁴. Yazında, 1961 Anayasası'nda olağanüstü hal sebeplerin yalnızca genel afet ve iktisadi buhrana hasredilmiş olması, savaş ve seferberlik hallerinin olağanüstü hal içerisinde düzenlememesi sıkça eleştirilmiştir¹⁵. Bu eleştirilerden en önemlisi sıkıyönetimin,

¹³ Savaş hali, savaşı gerektirecek bir durumun başgöstermesi, ayaklanma olması veya vatan ve Cumhuriyete karşı kuvvetli ve eylemli bir kalkışmanın veya ülkenin ve milletin bölünmezliğini içten veya dıştan tehlikeye düşüren veya Anayasa'nın tanıdığı hür demokratik düzeni veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketleri hakkında kesin belirtilerin ortaya çıkması sebebiyle Bakanlar Kurulu, süresi iki ayı aşmamak üzere, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya her yerinde Sıkıyönetim ilân edebilir ve bunu hemen, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onamasına sunar. Meclis, gerekli gördüğü zaman, Sıkıyönetim süresini kısaltabileceği gibi, tamamiyle de kaldırabilir. Meclisler toplanık değilse, hemen toplantıya çağırılır. Sıkıyönetimin her defasında iki ayı aşmamak üzere uzatılması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin kararına bağlıdır. Bu kararlar Meclislerin birleşik toplantısında alınır. Sıkıyönetim veya genel olarak savaş halinde, hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği, hürriyetlerin nasıl kayıtlanacağı veya durdurulacağı ve savaş veya savaş gerektirecek bir durumun başgöstermesi halinde vatandaşlar için konulabilecek yükümler kanunla gösterilir.

¹⁴ KUBALI, H.Nail, **Anayasa Hukuku, Genel Esaslar ve Siyasi Rejimler**, Ankara, 1965, s.192

¹⁵ KUZU, B, 1993, s.177

olağanüstü halin icaplarından olan ortak dayanışma ve doğan zararları karşılamada para mal ve çalışma yükümlülüğünü içermemesidir¹⁶. Yükümlülüğün sınırı kanunda da belirtilmemiştir. Yazında, yükümlülüğün 42'inci madde'de öngörülen angarya yasağı ile 61'inci madde de öngörülen vergi mükellefiyeti konusunda ölçü kabul edilmiş olan mali güce göre olma prensibine uygun olması gerektiği dile getirilmiştir¹⁷.

1961 Anayasası'nda, 1924 Anayasası'nda olduğu gibi vergi ödevi tek madde de 61'inci madde de, "*Herkes Kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.*" biçiminde düzenlenmiştir. Aynı maddeye 1971 değişiklikleri sırasında ek olarak getirilen üçüncü fıkra, "*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartı ile, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir*" şeklindedir.

61'inci maddenin, 2'nci fıkrası "*vergilerin kanuniliği*" ilkesini hükme bağlamıştır. 1961 Anayasası'nın sistemi içinde 1971 Anayasa değişikliğinden önce, yürütme organının "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler*" koyması, ancak "*olağanüstü hal*" koşulları (Ay. m. 123) altında geçerli olmuştur.

Yukarıda değinildiği üzere, olağanüstü hallerde para mal ve çalışma yükümlülüğüne ilişkin düzenlemenin vergilendirme için öngörülen "*mali güç*" ilkesi ile

¹⁶ KUZU, B, 1993, s.177

¹⁷ KUBALI H.Nail, 1965, s.192

birlikte işleminin güçlüğü yazında eleştirilmiştir. Para, mal ve çalışma yükümlülüğünün getirilebilmesi için, olağanüstü halin tabi afet, salgın hastalık ve iktisadi buhran nedeni ile bir olağanüstü hal oluşu bu sebepler dışında ortaya çıkan finansman gereklerinde anılan düzenlemelere dayanılmasını engellemektedir. Nitekim, devletin vergi ihdas etme yetkisi her zaman bakidir. Bu yetkiyi olağanüstü durumlarda da kullanılabilecektir. Ancak bu dönemlerde yetkinin kullanımında sınırlar değişebilecek midir? 1982 Anayasası bakımından da irdelenecek bu kilit sorunun cevabının, 1961 Anayasasında verilmediği açıktır.

B. 1982 ANAYASASI

1. Olağanüstü Hal, Olağanüstü Hal İlanı

1982 Anayasası, olağanüstü yönetim usullerini sıkıyönetim ve olağanüstü hal olmak üzere ikiye ayırarak düzenlemiştir. 1982 Anayasası olağanüstü haller başlığı altında, "*Tabii Afet ve Ağır Ekonomik Bunalım Sebebiyle Olağanüstü Hal ilanı*" (md. 119), ile "*Şiddet Olaylarının Yaygınlaşması ve Kamu Düzeninin Ciddi Şekilde Bozulması Sebepleriyle Olağanüstü Hal İlanı*" (m. 120) durumlarını öngörmüştür. Olağanüstü Hal'in ilan edilmesiyle birlikte ne gibi düzenlemeler yapılabileceği de Anayasanın 121'inci maddesinde belirtilmiştir. Anayasa ayrıca, "*Sıkıyönetim, Seferberlik ve Savaş Hali*" başlığı altında bir diğer olağanüstü yönetim usulünü de 122'inci madde de düzenlemiştir. Anayasa böylece, şiddet derecelerine göre bir olağanüstü yönetim anlayışı benimsemiştir.

Olağanüstü hal, “*olağanüstü hal ilan kararı*” ile yürürlüğe girer. Olağanüstü hal ilân etme yetkisi, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kuruluna aittir (Anayasa, m.119, 120). Ancak bu Kurulun olağanüstü hal ilân etme yetkisi, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onamasına tabidir. Olağanüstü hal ilanına ilişkin Bakanlar Kurulu kararı Resmî Gazetede yayımlanır ve hemen Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulur (AY. m.121). Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebilir. (AY. m.119, 120). Bununla birlikte, Bakanlar Kurulu olağanüstü halin ilanını gerektiren sebeplerin devam etmesi halinde her defasında dört ayı geçmemek üzere, olağanüstü hal süresinin uzatılmasını Türkiye Büyük Millet Meclisinden isteyebilir (AY. m.121)¹⁸. Türkiye Büyük Millet Meclisi uzatma yetkisini “*parlamento kararı*” biçiminde kullanır.

Anayasa, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun olağanüstü hal ilân etme yetkisini *yer yönünden* de sınırlandırmıştır. Anayasanın 119’uncu ve 120’inci maddeleri, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulunun “*yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde*” olağanüstü hal ilân edebileceğini hükme bağlanmıştır.

Yer yönünden sınırlama, vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından önemlidir. Zira, olağanüstü hal ilânı, “*sebebe bağlı*” bir işlemdir. Bu nedenle, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu olağanüstü hali, olağanüstü hali gerektiren

¹⁸ “Uygulamada Bakanlar Kurulunun süre uzatımı istemi kararı, ilân kararlarının aksine Resmî Gazetede yayımlanmamaktadır.” GEMALMAZ M, S, 1994, s.383.

sebepler hangi bölgede veya bölgelerde ortaya çıkmış ise, o bölge veya bölgelerde ilân edebilecektir. Bir başka deyişle, olağanüstü hal ilânını gerektiren sebepler sadece bir bölgede ortaya çıkmış ise, yurdun bütününde olağanüstü hal ilân edilemeyecektir¹⁹.

Olağanüstü hal ilanının yer bakımından sınırlı olması, sırf olağanüstü halin neden olduğu finansman açığını kapatmak için tüm ülkeyi kapsayan vergi getirilmesini engelleyecek; aynı şekilde finansman gereksinimini karşılamak amacıyla ilke olarak tüm ülkeyi kapsayan olağanüstü halde ilan edilemeyecektir. Yine, doğal afet nedeniyle ilan edilecek olağanüstü hal ve bu kapsamda getirilebilecek mali yükümlülükler de olağanüstü hal ilan edilen bölge ile sınırlı olacağından olağanüstü hal ilanı finansman ihtiyacına çözüm olmayacak, OHAL bölgesi dışında ihdas edilecek vergiler ise olağan döneme ilişkin hükümleri düzenleyen Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki kurallara tabi

¹⁹ GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2004, s.212, ayrıntılı bilgi için bkz, GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref ve TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, İkinci Baskı, 2001 (Cilt I: Genel Esaslar), TANÖR, B. ,YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, İkinci Baskı, 2002, s.536., MİSKET, Yılmaz, **Türk Hukukunda Kanun Hükmünde Kararname**, Prof.Dr.Bülent Nuri Esen'e Armağan, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1977, s.505-561.YILDIRIM, Turan, Yasama Yetkisinin Sınırı- Hukuk Devleti-Kamu Yararı Temel Hak Ve Hürriyetlerin Sınırlanması, **Hukuk Araştırmaları Mayıs Ağustos 1987 C.2 S.2 s.81**;YÜREKLİ, Sabahattin, Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1 S.2,1997, s.283; TURHAN, Mehmet, Olağanüstü Hallerde Çıkarılabilecek Kanun Hükmünde Kararnameler, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 25, Eylül 1992, S. 3, s.13-36; TEZİÇ, Erdoğan, Yasama Yetkisi Ve Kanun Hükmünde Kararnameler, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 5, 1972, S. 3, s.3 vd.

olacaktır. Sonuç olarak, olağanüstü hal ve sıkıyönetim kanun hükmünde kararnameleri yer unsuru itibariyle olağanüstü hal veya sıkıyönetim ilan edilen bölge ile sınırlı olmakla beraber, yer unsurunun da dar yorumlanmaması gerektiği yönünde yazında görüşler bulunmaktadır. Gerçekten bu yönde bir görüşe göre, olağanüstü hal veya sıkıyönetim ilan edilen bölge ile olağanüstü halin ve sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularla ilgili olmak şartıyla, bazı kanun hükmünde kararname düzenlemelerinin olağanüstü hal veya sıkıyönetim bölgesi dışına taşması, onu otomatik olarak Anayasaya aykırı kılmayacaktır²⁰.

Bu noktada, deprem sonucu ilan edilebilecek olağanüstü hal durumu, vergi hukuku için bir anlam taşımamaktadır. Zira doğal afet sebebine bağlı olan olağanüstü hal kararı, amaca hizmet eden çözümler sunamayacaktır. Başka bir deyişle, bu sebeple ilan edilen olağanüstü hal kararı yalnızca doğal afetin geçerli olduğu bölgede ilan edilebilecek, bu durumda finansman ihtiyacını sağlamak bakımından tüm Türkiye’de geçerli olabilecek olağanüstü vergi ihdasına gidilemeyecektir.

2. Sebepleri: Tabi Afet, Ağır Ekonomik Bunalım, Şiddet olayları

1982 Anayasası olağanüstü hal ilânı sebeplerini iki grup altında düzenlemiştir.

²⁰ GÖZLER, K, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Kitapevi Yayınları, 2000, s. 772

1. Tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar²¹ veya ağır ekonomik bunalım²² halleri (m.119)

2. Şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddî şekilde bozulması sebepleriyle olağanüstü hal ilanı hali (m.120)

Anayasanın 119’uncu maddesi, tabii afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalım hallerinde, Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilan edebileceğini, 120’inci maddesi ise kurulan hür demokrasi düzenini veya temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmaya yönelik yaygın şiddet hareketlerine ait ciddi belirtilerin ortaya çıkması veya şiddet olayları sebebiyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması hallerinde²³ Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, Millî Güvenlik Kurulunun da görüşünü aldıktan sonra yurdun bir veya birden fazla bölgesinde veya bütününde, süresi altı ayı geçmemek üzere olağanüstü hal ilân edebileceğini düzenlemektedir (m.120). Bu noktada, ağır ekonomik bunalım sebebinin çalışma konumuz içerisinde ağırlıklı olarak incelenmesi hedeflenmiştir.

²¹ “Tehlikeli salgın hastalıklar” kavramı hakkında bkz. KUZU B, **Olağanüstü Hal Kavramı ve Türk Anayasa Hukukunda Olağanüstü Hal Rejimi**, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1993, s.199-201

²² “Ağır ekonomik bunalım” kavramı hakkında bkz. Kuzu B, **a.g.e.**, s.201-205

²³ “Yaygın şiddet hareketleri” veya “şiddet olayları sebebiyle kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması” kavramları için bkz. KUZU, B, 1993, s.205-208

3. Ağır Ekonomik Bunalım Nedeni İle OHAL İlanı Ve Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı

a) Kavram olarak “Ağır Ekonomik Bunalım”

Ağır ekonomik bunalım hali irdelenmeye muhtaç ve belli ciddi sorunları bünyesinde barındıran bir olağanüstü hal nedenidir. Doğal yıkım ve salgın hastalık gerekçesine dayanan olağanüstü haller göreceli kolay anlaşılır olmakla birlikte “*ağır ekonomik bunalımın*” istisnai bir yönetim usulüne gerektirip gerektirmediği yazında ciddi biçimde sorgulanmaktadır²⁴.

Gerçekten yazında, Ekonomik kriz ya da az gelişmişliğin yol açtığı ekonomik sorunların, istisnai bir rejime geçişin olgusal temelleri arasında görülmeyeceği;²⁵ ekonomik kriz ya da ekonomi eksenli darboğazların “*demokratik bir toplumda genel refah*” için getirilebilecek “*sınırlamalara*” konu edilebileceği bunun²⁶, kriz önlemi almaktan farklı olduğu belirtilmektedir. Buna göre, ekonomik kriz ya da az gelişmişlik

²⁴ GEMALMAZ, M, S, 1994 s. 222, GEMALMAZ, M. S, Olağan Üstü Rejim Raporu, **Mülkiyeliler Dergisi**, Ağustos 1991, S.134, GEMALMAZ, M, S, Ekonomik Bunalım Olağan Üstü Hale Geçişin Hukuka Uygun Temeli Değildir, **Mülkiyeliler Dergisi**, Cilt 169, Sayı 169, s.39-42

²⁵ GEMALMAZ, M, S, **Ulusalüstü İnsan Hakları Ve Türk Hukukunda Olağanüstü Rejim Standartları**, Beta Yayınları, İstanbul 1994 s. 222

²⁶ GEMALMAZ, M, S, **a.g.e**, s. 222

nedenine dayalı sınırlamalarda²⁷ siyasal erkin anayasa dışı yollarla kötüye kullanılması söz konusu olmamalı; hukuka uygun bir oydaşma aranmalıdır²⁸.

Bazı görüşler ile, ekonomik kriz gerekçesiyle olağanüstü rejime geçilmesinin “iyiniyetli” bir hükümet tasarrufu sayılabileceği; olağanüstü rejim önlemlerinin yürürlüğe konmasını meşrulaştırmak için, bir ekonomik krizin mutlak, “ulusun yaşamını tehdit eder” olması gerektiği vurgulanmasına karşın, diğer görüşlerde, bu gerekçe ardında otoriter bir yönetimi s reklileştirme doğrultusundaki örneklere işaretle bu (ekonomik tıkanıklık) gerekçesine olumsuz tavır alınmıřtır²⁹.

"Ağır ekonomik bunalım" kavramına ilişkin enflasyonist baskıların artması,  demeler dengesi güçlerinin büyümesi, işsizliğin artması, eksik kapasite kullanımı ve üretimde düşmelerin ortaya çıkması ağır ekonomik bunalım için birer gösterge niteliği olmakla beraber kavramı tanımlamaktan uzaktır.

b) Ağır Ekonomik Bunalım Nedeniyle OHAL’de Vergileme Yetkisi

"Ağır ekonomik bunalım" nedeniyle olağanüstü hal ilanı, Danışma Meclisince 127’inci madde olarak düzenlenmiş olan (Anayasa Komisyonunun 135’inci maddesi), Anayasa’nın 119’uncu maddesi olarak yürürlüğe girmiştir. Maddenin Danışma Meclisinden geçen halinde yer alan "iktisadi" sözcüğü MGK Anayasa Komisyonu tarafından terim birliği gerekçesi ile "ekonomik" şeklinde

²⁷ GEMALAMAZ, M, S, a.g.e, s. 222

²⁸ GEMALAMAZ, M, S, a.g.e, s.222

²⁹ GEMALAMAZ, M, S, a.g.e, s.222

değiştirilmiştir³⁰.

Ne Anayasa'da ne de OHK'nda tanım mevcut değildir. OHK'nun tasarı metni Danışma Meclisinde tartışılırken, bazı tanımları ihtiva eden önergeler verilmiştir. Bu önergelerden birinde³¹ Anayasada geçen "*ağır ekonomik bunalım*" ifadesinin "*genel olarak dünya ekonomisindeki ve para sistemindeki dalgalanmalardan kaynaklanan ve bu nedenle de para ve maliye politikasının normal araçlarının kullanılmasıyla veya idare tarafından, mevcut mevzuat çerçevesinde uygulamaya konabilecek teşvik veya kısıtlama politikasıyla hafifletilmesi mümkün olmayan yaygın ekonomik krizi*" ifade edeceği; "*tabii afet*" deyiminin "*büyük yangın, sel, deprem, toprak kayması, kasırga gibi insan hayatını tehlikeye sokan olayları*", "*tehlikeli salgın hastalıkları*" deyiminin "*insan hayatını ciddi şekilde tehdit ederek süratle yayılan ve büyük ölçüde ölümle sonuçlanan hastalıklar*" şeklinde anlaşılması önerilmiştir. Tanım içeren bu önergeler kabul edilmemiştir. Olağanüstü şartlarda memleketi idare etmenin sorumluluğu ve zorluğu açık olmakla birlikte, olağanüstü hal ilanının hangi nedenlere dayanacağı ve bu nedenlerin ne olduğunun ortaya koyulması gereği açıktır. Ancak yukarıda da değinildiği üzere bu tür bir tanımlamadan önemle kaçınıldığı gözlenmektedir³².

³⁰ Bkz. Anayasanın 119, 120, 121 Ve 122. Maddeleri Ortak Gerekçeleri, KUZU, B, **Türk Anayasa Metinleri Ve İlgili Mevzuat**, İstanbul, 1988, s.154-155

³¹ Bkz. Tülay Öney tarafından verilen önerge, DMTD, c.21, b.152, o.1 s.786

³² KUZU, B, 1993, s. 202

Gelişme yolunda olan ülkemizin gerek stratejik konumu, gerekse ekonomik gelişmişlik düzeyi büyük ekonomik dalgalanmaların sıkça yaşanmasına imkân verecek bir yapıdadır. Dolayısıyla, meydana gelmiş olan ve rahatsızlık uyandıran bir ekonomik çalkantının, herhangi bir nedenle, bir ağır ekonomik bunalım hali sayılarak olağanüstü hal ilanına gidilmesi veya gidilmese bile en azından böyle bir yola gidilebileceği yönündeki beklenti, tedirginliğin belirsizlik yaratabileceği açıktır³³. Bilindiği gibi, memleketimizde çok ciddi döviz bunalımları yaşanmıştır. Bunun sonucu olarak ithalat aksamış; fabrikalarımızın % 50 kapasitesinin altına da çalışmış; % 100'lere varan enflasyon yaşanmış, süratle artan işsizlikle karşılaşmış; petrol bunalımı, mazot darlığı, tüp-gaz sıkıntısı ortaya çıkmıştır³⁴. Bu noktada, devletin yüklendiği görevleri gerçekleştirmek üzere, egemenlik gücüne dayanarak, vergi yoluna başvurulması ekonomik sıkıntıların aşılabilmesi için en önemli finansman kaynağı olarak görülmüştür³⁵. Ekonomik sıkıntılar sebebi ile mevcut vergiler dışında geçici mali yükümlülükler getirilmesi de sık sık karşılaşılan bir durumdur. Mali, ekonomik ve siyasal koşulların bir gereği olarak, geçici nitelikte vergi uygulamalarına yönelinmesi finansal açıdan uygun bulunabilir olmakla birlikte, geçici nitelikteki vergi uygulamalarının süre uzatımlarıyla süreklilik kazanması, vergi hukukuna hakim anayasal ilkeleri zedelemektedir.

³³ KUZU, B, 1993, s.202

³⁴ GÖKALP, Nuri, Selçuk, Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikalarının Seyri, **Atatürk Üniversitesi, İİBFD**, 2002, cilt 16 s. 41, AKALIN, Güneri, Türkiye’de Mali Buhran Ve Mali Sistemin Reformu, **Vergi Dünyası**, sayı 147, s.13, Kasım 1993

³⁵ AKDOĞAN, A, 1999, s. 278

"Ağır ekonomik bunalım" kavramını, "iktisat ve maliye siyasetinin normal araçları ve tedbirleri ile makul bir süre içinde çözümlenemeyecek nitelikte ve ülkedeki genel istihdam, üretim hacmi, dış ödemeler dengesi, fiyatlar genel düzeyi ve gelir dağılımını olumsuz etkileyen iktisadi güçlükler" şeklinde tanımlayan yazarlar³⁶ ağır ekonomik bunalım sayılacak durumları sayma yoluyla tüketmeyi hedeflemiştir. Türkiye'yi de etkileme koşuluyla, dünya ölçüsünde ya da Türkiye'nin mensup olduğu iktisadi bloku kavrayan bir iktisadi çöküntü varsa; ülkenin reel gayri safi milli hasılası önemli oranda ve sürekli olarak azalıyorsa; ülkedeki istihdam düzeyi önemli oranda ve sürekli olarak düşüyor ve işsiz sayısı böylece artıyorsa; ülke, yurt dışına olan mali yükümlülüklerini yerine getiremeyecek duruma düşmüşse; gelir dağılımı kabul edilemeyecek ölçüde bozulmuşsa; fiyatlar genel düzeyindeki sürekli ve büyük oranlı artış durdurulamıyorsa ve bütün bu durumlar Hükümetçe iktisat ve maliye siyasetlerinin normal araçlarını kullanmak ve tedbirlerini uygulamak yoluyla önlenemiyorsa ya da makul bir sürede durdurulamıyorsa; "ağır bir ekonomik bunalım"dan söz edilebilecek³⁷ ve bu durumda da ağır ekonomik bunalım nedeni ile olağanüstü hal ilan edilebilecektir³⁸.

³⁶ Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu Üyesi Feridun Şakir Ögünç, Danışma Meclisi S. Sayısı 484, s.16

³⁷ Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu Üyesi Feridun Şakir Ögünç, a.g.e, s.17

³⁸ Bu saptamayı teyit eden bir yaklaşım 119. maddenin (Tasarının 135. maddesi) Danışma Meclisinde tartışmalarında görülmektedir. Bir üyenin "ağır ekonomik bunalım" ifadesi konusunda "bu bir kıtlık mıdır, bu bir enflasyon dönemi midir, yahut bir depresyon hali midir?" şeklindeki sorusuna, Anayasa Komisyonu Başkanı " ... saydığınız hususların hepsi ekonomik bunalımlara

Ekonomik bunalım, devletin sık karşılaştığı bir sorundur. Şüphesiz, ekonomik hareketlenmelerden kolayca etkilenen vergi politikaları, devletin yönetim biçiminin değişmesi sonucunu doğurmamalıdır. Bir başka deyişle, bu durumların “*ekonomik bunalım*” sayılıp olağanüstü hal ilanına dayanak oluşturması Türkiye’nin olağan usullerde yönetilememesi anlamına gelecektir. Olağanüstü bir rejim tercihi olmaksızın olağanüstü döneme ilişkin vergilendirme yetkisinin kullanımı ise anayasaya aykırılık oluşturacaktır. Bu şekilde yapılan düzenlemelerin “*zaruret hali*” gibi gerekçelerle meşrulaştırılması ve vergilendirme ilkelerinin ihlali sonucunu doğurabilecektir. Olağan dönemlerdeki ekonomik olağan dışlıklara rağmen devlet yönetim biçiminin değiştirilmemesi ile olağan-olağanüstü düalizmine bir başka “*ara*” boyut kazandıracaktır. Bu durum, yetkiye ilişkin olarak bulanık bir alan yaratacaktır. Nitekim bu bulanık alanın, Türkiye uygulamasında sıkça dile getirildiği gözlenebilmektedir.

girer" şeklinde cevap vermiştir. Şüphesiz, bu durumlar ekonomik bunalımlara girmektedir ne var ki, olağanüstü hal ilanını gerektirecek kadar ciddi ağır ekonomik bunalım sayılacak nitelikte olup olmadığı tartışılabilir. Aksi halde Türkiye'nin sürekli olağanüstü hal içinde kalması gerekir. Nitekim Anayasa Komisyonu başkanı daha sonraki açıklamalarında, " ... *ekonomik bunalımın bir tarifi nedir, enflasyon yahutta banka krizleri vs . mi? .. hayır, daha ağır bir bunalım. Daha ağır bir olayla karşı karşıyayız. Karşı karşıya kalma ihtimalimiz vardır. Aynı şekilde, tabii afetten dolayı, bir hastalıktan dolayı o bölgede hemen hemen zenginlik kalmamıştır; hayvanların hepsi ölmüştür; bu tabii afet halidir; ekonomik bunalım bu hallere yönelik bir durumdur*" diyerek meseleyi somutlaştırmaya çalışmıştır. Bkz. ERGİNAY A, Konuşması DMTD, C.9, B.142, O.3 s.508

Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülke de, ağır sayılabilecek ekonomik bunalımlar her zaman ortaya çıkabilecek; ancak, bunlar istisnai bir yönetim biçimi olan olağanüstü hal ilanını gerekli kılacak nitelikte olmayabilecektir³⁹. Olağanüstü hal ilanını zorunlu kılan "*ağır ekonomik bunalım*" iş başındaki hükümetin yanlış ekonomik siyasetinden doğmuşsa, bir başka deyişle hükümetin izlediği iktisadi siyaset sonucunda ortaya çıkan ağır ekonomik bunalım, olağanüstü hal ilanını değil, sorumlu kadronun görevden ayrılmasını gerekli kılmalıdır. Aksi halde, hem hatalı iktisat siyasetinin ağır sonuçlarını, hem de olağanüstü hal rejiminin getirdiği yükümlülükleri vatandaşlar üstlenmiş; yanlış siyaset izleyen Hükümet ise sorumluluktan kurtulmuş olacaktır⁴⁰. Bu bağlamda, Hükümet politikalarının yanlışlığından doğan ve gelip geçici bir ekonomik çalkantı olarak nitelendirilebilecek bazı olayların, "*ağır ekonomik bunalım*" kavramının dışında tutulması gerekli ve zorunludur.

Ağır ekonomik bunalım nedeniyle olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda ne gibi yükümlülükler getirilebileceği açık değildir. Halbuki tasarı metninde yer alan, para yükümlülüğünü düzenleyen "*ağır ekonomik bunalım sebebiyle ilan edilen olağanüstü hallerde vatandaşlara getirilecek para yükümlülüğü bu kanunun 7'inci maddesine göre (şimdiki 10'uncu madde) çıkarılacak olan kanun hükmündeki kararnamelerle tayin edilir*" şeklindeki 9'uncu madde⁴¹ kabul

³⁹ KUZU, B, 1993, s.202

⁴⁰ Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu Üyesi Feridun Şakir Ögünç, Danışma Meclisi S. Sayısı 484, s.16

⁴¹ Kanunun tasarı metninin ilgili 9. maddesi için bkz. DMTD, c.21, b.152, o.2, s.819

görmemiştir. Ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda vatandaşlara bazı yükümlülükler yüklenebilecektir. Zira, kanunun 10'uncu maddesi "*ağır ekonomik bunalım hallerinde yükümlülükler ve alınacak tedbirler*" başlığını taşımaktadır. Madde metninde, ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilan edilmesi durumunda, ekonominin düzenlenmemesi ve iyileştirilmesi amacıyla mal, sermaye ve hizmet piyasalarını yönlendirici; vergi, para, kredi, kira, ücret ve fiyat politikalarını belirleyici ve çalışmaya ilişkin her türlü tedbir ve yükümlülüklerin tesbiti, tanzimi ve takdiri konularında Bakanlar Kurulunca KHK çıkarılabileceği belirtilmektedir. Bu maddede geçen "*yükümlülükler*" ifadesi, çıkarılacak KHK'ler ile vatandaşlara para, mal ve çalışma yükümlülüğü yüklenebileceğini ifade eder gözükmektedir.

Anayasa yazınında⁴², sebep unsurunun gerçekleşmemesinin olağanüstü hal ilanı işlemini sakatlayacağı; "*şiddet hali sebebi ile olağanüstü hal ilanında, vergiye ilişkin düzenlemeler yapılmasının, yeni vergiler ihdas edilmesinin, sebebin doğurduğu sonuç olmaması nedeniyle anayasaya aykırı olacağı* " belirtilmektedir.

Anayasa'da olağanüstü dönemlerde vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin ayrı bir düzenlemenin yer almasının isabetli olacağı açıktır. Zira yukarıda da zikredildiği üzere olağanüstü hal ilan nedeninin ağır ekonomik bunalım olmadığı hallerde de devlet,

⁴² GÖZLER, K, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2000, s.766; Gören Zafer, **Anayasa Hukukuna Giriş**, İzmir, Barış Yayınları, 1997, s. 558.

salt olağanüstü hal ilan edilmiş olmasına dayanarak olağan olmayan vergi ihdas etmeye ihtiyaç duyabilecektir. Zira, her bir olağanüstü hal ilanı sebebi devlete yeni finansman gereksinimi yaratacaktır. Şüphesiz, mevcut düzenleme ile devlet böyle durumlarda vergi ihdas edebilir. Ancak bu durumun olağanüstü hal ilanının sebeplerine uygun olması gerekmektedir. Olağanüstü halin gerektirdiği finansman ihtiyacının yüksek olduğu durumlarda, olağanüstü hal ilan edilerek olağanüstü vergi ihdası, çözüm getirmekten uzaktır. İşte bu nokta bizi, çalışma konumuz olan olağan dışı vergiler kavramına getirmektedir.

4. Olağanüstü Hal İlanının Sonuçları

Olağanüstü hal ilan edilen diğer hallerde de devletin finansmana ihtiyaç duyabileceği aşîkardır. Ne var ki, 1982 Anayasası'nda yalnızca 119'uncu madde deki hasredilen haller bakımından mali yükümlölük öngörölmlüş; onun haricinde yer alan sebeplerle ilan edilecek olağanüstü hallerde olağanüstü mali yükümlölükler getirilebilmesine olanak tanınmamıştır. Oysa, olağanüstü hal ilan sebebi mali yükümlölük getirilemeyecek bir sebep olsa dahi, -örneğin savaş hali sebebi veya doğal afet durumunda dahi- ekonominin bundan etkileneceği şüphesizdir. Bu sebeplerle ilan edilen olağanüstü hal ilanında Anayasa'da öngörölülen sebebe bağılı bir durum olmadığına göre, ihdas edilecek vergilerin şüphesiz Anayasa 73'üncü maddeye uygun olması gerekmektedir. Bu durum her bir olağanüstü hal ilanı sebebinin devlete yeni finansman gereksinimi doğuracağı gerçeğini karşılamamaktadır.

Kanun ile, ağır ekonomik bunalım sebebiyle olağanüstü hal ilanı durumunda

alınacak tedbirler; tabii afet, salgın hastalıkları ve yaygın şiddet hareketleri sebepleri ile olağanüstü halde alınabilecek tedbirlerden farklı teker teker sayılmamıştır. Yazında, ciddi bir ekonomik kriz durumunda alınacak tedbirlerin sayılmamasının isabetli olduğu görüşü hakimdir⁴³. Zira, ağır bir ekonomik bunalımdan kurtulmak için alınabilecek tedbirler önceden kestirilemez; gerçi ekonominin bilinen kuralları çerçevesinde bazı tedbirler önceden düşünülebilirse de, bunları tahdidi olarak sıralamak imkansızdır. Ayrıca, herşeyden önce "*ağır ekonomik bunalım*" ifadesinin kapsamı tam olarak bilinemez iken, ona en uygun tedbirler önceden belirlenebilmesi anlamlı olmayacaktır. Bu bakımdan kanun koyucunun tutumunun isabetli olduğu düşünülmektedir⁴⁴. Bu husus kanunun hazırlanması sırasında bir eksiklik olarak görülmemiş ve bu konuda tartışma yapılmamıştır.

Bu noktada, olağanüstü hal ilanı sebebi ile Anayasa'nın 73'üncü maddenin, kısmen veya tamamen durudurulabilmesi mümkün gözükmemektedir. Zira sebebe bağlı işlem olan olağanüstü hal ilanı ile ne gibi tedbirlerin alınabileceği düzenlenmiştir. Temel hak ve özgürlüklerin 15'inci maddede yer alan sınırlar çerçevesinde sınırlandırılabilmesi bir an düşünülse dahi, durumun gerektirdiği ölçüde sınırlama kavramına göre; başka bir deyişle olağanüstü halin ilanına ilişkin sebep ile ilgili ve olağanüstü halin gerekli kıldığı konuda sınırlama olabilmesi, sınırlamaların OHK uygun olarak ihdasını zorunlu kılacaktır.

⁴³ KUZU B, 1993, s. 292

⁴⁴ KUZU, B, 1993, s.292

Sonuç olarak, olağan olmayan koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacının yüksek olduğu durumlarda, olağanüstü hal ilan edilerek olağanüstü vergi ihdasının, çözüm getirmekten uzak olduğu düşünülmektedir. Bu durum, meclisin finansman ihtiyacını gerektiren olağan olmayan durumlarda tercihini olağan yönetim usulünden yana kullanmasına sebebiyet vermiştir. Ne var ki, bu tercih olağan dönemde yer almakla beraber olağan dışı konjektrden etkilenerek ihdas edilen vergilerin farklı bir uygulama doğurmasına yol açmıştır. İşte bu nokta bizi, çalışma konumuz olan olağan dışı vergiler kavramına getirmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE OLAĞAN DIŞI VERGİ UYGULAMALARI

Türkiye’de olağan dışı vergiler, olağanüstü hal ilan edilmeksizin anayasal anlamda “*ağır ekonomik bunalım*” sayılmayan ancak ekonomik kriz, ekonomik bunalım olarak nitelendirilen dönemlerde ve yine olağanüstü hal ilan nedeni olmasına karşın bu yola gidilmeksizin doğal afetler nedeni ile ihdas edilmişlerdir. Çalışmanın bu bölümünde, ağırlıklı olarak bu vergiler üzerinde durulacak, vergi tekniği açısından incelenecektir. Ancak bu konuda detaylı analizlere girilmeden önce Türkiye’de geçmiş dönemdeki benzer vergilerde yine aynı çerçeveden kısaca incelenecektir.

I. 1929-1942 DÖNEMİ

1929 yılında dünyada yaşanan ekonomik bunalımın Türkiye’ye yansımaları yeni vergilerin ihdası sonucunu doğurmuştur. Bu dönemdeki vergilere örnek olarak, 3101 sayılı Şeker İstihlak Vergisi, Tekel Maddeleri Savunma Vergisi, diğer dahili istihkak

vergileri sıralanabilir⁴⁵. 1931 yılında İktisadi buhran vergisi ile geniş bir ücret vergilemesine geçilmiştir. Ekonomik bunalımın devlet gelirlerinde sebep olduğu kayıpları gidermek için vergilere genel zamlar⁴⁶ getiren kanunlar çıkarılmıştır. Bu vergilerin başlıcaları, “İktisadi Buhran Vergisi”, “Mali Muvazene Vergisi”, ve “Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi” dir. Bu vergilerin ortak özelliği, ücret ve ücret benzeri gelirleri vergi konusu olarak belirlemeleridir⁴⁷.

A. İKTİSADİ BUHRAN VERGİSİ

Milli İktisadiyatı Koruma Vergisi adı altında meclise sevk edilen, daha sonra adı İktisadi Buhran Vergisi olarak değiştirilen bu vergi, 30 Kasım 1930 tarihinde 1890 sayılı kanun ile kabul edilmiştir⁴⁸. 1931 yılında kazanç vergisine ek olarak ücret geliri elde edenlerden alınan bu artan oranlı vergi, ücretli gelirleri üzerinden alınmakta olan kazanç

⁴⁵ Ayrıca, üretim üzerinden alınan muamele vergileri ile tüketim malları üzerinden alınan dahili istihkak vergileri de iki esas vergi kanunu niteliğinde idi. Ayrıntılı bilgi için bkz. ELDEM, Vedat, Cihan Harbinin Ve İstiklal Savaşının Ekonomik Sorunları, s.373-405, **Türkiye İktisat Tarihi Semineri Metinler Tartışmalar** 8-10 Haziran 73, Ankara 75, s.394

⁴⁶ Genel zam ibaresinin, özellikle kamuoyunda yer alan bir tanım olduğu ve aslında ek vergi niteliğinde ihdas edilen vergilere verilen ortak isim anlamında kullanıldığı gözlenmektedir.

⁴⁷ PERVİZ, Pur Hüseyin, Varlık Vergisi Deneyimi Ve Günümüz, **DÜNYA** gazatesi, 01.05.2003, www.dunyagazetesi.com.tr

⁴⁸ TBMM ZC. D.3, C.22, Ankara 1930

vergisinin yaklaşık iki katına ulaşmıştır. 1932 yılında bina vergisi mükellefleri, 1934 yılından itibaren de kazanç vergisi mükellefleri bu verginin kapsamına alınmıştır⁴⁹.

İsminden de anlaşıldığı üzere, dönemin ekonomik çalkantıları nedeniyle getirilmiş bir vergi olan İktisadi Buhran Vergisi, bir ek vergi niteliğindedir. Bu noktada dikkati çeken husus, 1929 krizinin yarattığı güçlükleri gidermek için 1931 yılında yürürlüğe konulan İktisadi Buhran Vergisinin, buhranın 1933 de sona ermiş olmasına rağmen, 1950 yılına kadar yürürlükte kalmış olmasıdır⁵⁰.

Olağan dışı olan bu vergiye, meclis genel kurulunda karşı çıkan olmamıştır. Genel kurulda sadece tasarının adı, “*İktisadi Buhran Vergisi*” olarak değiştirilmiş; 1930-1938 yılları arasında 93.458.000 lira tahsilat yapılmıştır⁵¹.

İktisadi Buhran vergisi, Anayasa Mahkemesi bulunmaması sebebi ile yargısal denetime konu edilememiştir. İktisadi Buhran Vergisinin, 1924 Anayasasında, doğal afet ve ekonomik bunalım halinin olağanüstü hal olarak yer almadığı ve anayasallaşma sürecinde sosyal dayanışma gereği (doğal afet) bir takım yükümlülükler getirilebileceği

⁴⁹ İktisadi Buhran Vergisi uygulandığı ilk yıl olan 1931’de toplam vergi gelirleri içinde % 2,87’ lik bir orana karşılık gelmiş, 1932’de % 6,16’ya çıkmıştır. Bu oran 1939’a kadar yükselerek % 9’ lara ulaşmış, ikinci dünya savaşı sırasında % 3’e kadar düşmüştür. 1945’ten sonra tekrar yükselerek 1950 yılında % 9,3 düzeyinde olmuştur. PERVİZ Pur H, a.g.e

⁵⁰ NADAROĞLU, H, 1981, s.477

⁵¹ DURU, Cihan, Atatürk Döneminde Olağanüstü Vergiler, **Maliye Dergisi**, Atatürk Özel Sayısı, Ekim 1981, s.269

yolundaki önerinin bile Genel Kurulda red edilmiş olduğu dikkate alındığında⁵², ekonomik durum ile ilişkilendirilerek ihdas edilen olağan dışı vergi uygulaması dikkat çekicidir.

B. MALİ MUVAZENE VERGİSİ

Bütçe dengesini sağlamak amacıyla 1933 yılında ücret gelirleri üzerine konulan ikinci ek vergi, mali muvazene vergisidir. Mali Muvazene vergisi 26 Mayıs 1932’de 1980 sayılı kanun ile kabul edilmiştir⁵³.

Verginin konusu, ücretler, binalar ve kazançlardır. Bu vergi, elde edilen gelirden iktisadi buhran vergisi ve kazanç vergisi çıktıktan sonra kalan miktardan % 10 oranında vergi kesilmesi şeklinde uygulanmış olup⁵⁴, 1932-1938 yılları arasında 115.475.000 lira gelir temin edilmiştir⁵⁵.

Anılan verginin yasa gerekçesi, “*münhasıran bütçe açığını kapatma ihtiyacından mülhem olarak geçici muvazane vergisinin ihdasına lüzum görüldü. Her hangi bir kaynak üzerine muhtelif sebep ve avamil dolayısıyla yeniden vergi koyma imkanları bulunamamasından dolayı böyle bir verginin tesisi ile bütçe ihtiyacını karşılanması icap*

⁵² TANÖR, B, 2000, s. 27

⁵³ TBMM ZC. D.28, C.6, Ankara 1930

⁵⁴ Toplam vergi gelirleri içindeki gelişimine bakıldığında, 1932 yılında %8,6 paya sahip olan bu vergi 1937 yılında %12,4’e kadar çıkmış 1950 yılında ise %5,9 düzeyinde gerçekleşmiştir. Hüseyin P, P, 2003

⁵⁵ DURU C, 1981, s.276-277

etmiştir” biçimindedir.⁵⁶ Muvazene vergisi, iktisadi buhran vergisinde olduğu gibi sadece ücretlileri vergilendirmeyi hedeflemiştir.

C. HAVA KUVVETLERİNE YARDIM VERGİSİ

1936 Yılında 2882 sayılı kanun ile⁵⁷ getirilen bu vergi de o dönemin konjonktürüne ve yaklaşımına uygun olarak ücret ve ücret niteliği taşıyan ödemeleri vergilendirilmiştir. Sabit oranlı, dolaylı vergidir, vergi oranı dönem içerisinde yükseltilmiştir⁵⁸. Hava kuvvetlerine yardım vergisi, ücretliler üzerine yüklenen olağan dışı vergilerin üçüncüsüdür. Hükümet bu vergi ile 1935-1938 yılları arasında 18.442.000 lira toplanmıştır⁵⁹.

D. TOPRAK MAHSULLERİ VERGİSİ

İkinci dünya savaşının yol açtığı olumsuzluklar nedeniyle 1941 yılında tarım üzerine konulan ve üç yıl süreyle uygulanan bir diğer vergi de 7.6.1943 tarih ve 4229 sayılı “*Toprak Mahsülleri Vergisi*” dir⁶⁰. Cumhuriyet tarihinin ilk olağan dışı vergileri, tartışmasız olarak kabul görürken, ilk kez anılan verginin yasalaşma sürecinde uzun

⁵⁶ PERVİZ P, H, 2003

⁵⁷ ARMAOĞLU, Fair, **20. Yüzyıl Siyasi Tarihi**, Ankara, 1986, s.304

⁵⁸ 1935 Yılında toplam vergi gelirleri içerisinde %1,1 düzeyinde olan vergi 1940 yılında %6'lara kadar yükselmiş, 1950'de %4,3 oranında kalmıştır. PERVİZ Pur, H, 2003

⁵⁹ DURU, C, 1981, s.276-277

⁶⁰ Uygulandığı dönemde toplam vergi hasılatı içinde sırasıyla %8, %5,7 ve %12,8 oranlarında gerçekleşmiştir. PERVİZ Pur H, 2003

tartışmalar yaşanmış, 4 Haziran 1943'te 401 mevcuda karşı 233 oy ile kabul edilmiştir⁶¹. Toprak mahsulleri vergisi kanuna göre; hububat, bakliyat, fındık, fıstık, incir, üzüm, zeytin ve pamuk gibi ürünler üzerinden ayni, afyon, kendir, keteni pancar, narenciye, patates, tütün gibi ürünler üzerinden ise nakdi olarak ödenecektir. Mükelleflerin beyanı, matrahın tespitinde hareket noktası olmakla beraber verginin uygulanmasında maliye memurlarının takdirlerinin esas rolü oynadığı gerçektir. İlk olarak yerinde ölçme yöntemi ile uygulanan vergi, başarısızlıklar sebebi ile denetimli beyan usulüne çevrilmiştir⁶². Mükelleflerle ilgili mahsul tahmini, dört hükmet temsilcisinden ve dört mahalden seçilmiş üyeden oluşan sekiz kişilik tahmin komisyonlarınca yapılmıştır. Tahmin komisyonları takdirleri, mükelleflerin mahsul beyannamelerine maliye memurlarınca yapılan inceleme ve tahkikata ve mahalde kurulan ehli vukuf heyetlerinin tahminlerine dayandırılmıştır⁶³.

7.6.1913 tarih ve 4429 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu, verginin ayın olarak alınabileceğini kabul etmiş (TMVK, m. 18), Bakanlar Kuruluna vergi oranını; % 12 den 1% 8 e kadar indirme yetkisi vermiştir (m. 17)⁶⁴. Bu durumun, vergilerin

⁶¹ TBMM ZC. D.7, C.3, Ankara 1930

⁶² SUPHI, Rıza Doğukan, Toprak Mahsulleri Vergisi, **Memleket Mecmuası**, yıl.1, s.3, s.72-73, Ayrıntılı bilgi için bkz. TEKELİ, Esat, Toprak Mahsulleri Vergisi, **Türk Ekonomisi**, Yıl.1, Sayı.1, Temmuz 1943

⁶³ BAŞAR, Suat, Toprak Mahsulleri Vergisi Kalkınca, **İÜHFD**, c.7, s.1-4, Ekim 1945-Temmuz 1946

⁶⁴ 20.2.1930 tarih ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, dünya ekonomik buhranı karşısında, Bakanlar Kuruluna, ekonomiyi düzenlemek amacı ile geniş ve olağanüstü düzenleme yetkisi vermiştir. Bu kanun başlangıçta üç yıl süreli olarak çıkartılmış, süresi çeşitli kanunlarla ve en Son 3.2.1970 tarih ve 1224 sayılı Kanunla devamlı olarak uzatılmıştır. 18.1.1940 tarih ve 3780 sayılı Milli

kanuniliği ilkesini zedelediği açıktır.

Bu vergiye köylü ve çiftçilerin tabi tutulması, anılan grupların savaş sonrasında bunların iktidara cephe almasına sebep olmuştur. Hükümet varlık vergisi ile tüccarları, toprak mahsülleri vergisi ile de köylü ve çiftçileri karşısına almıştır⁶⁵. Toprak mahsulleri vergisi tahsilât toplamı (1942-1944) 271 milyon lira olmuştur⁶⁶.

E. MİLLİ KORUNMA VERGİSİ

Olağan dışı bir diğer vergi kanunu ise, II. Dünya Savaşı ile etkilenen ekonomi sebebi ile çıkarılan Milli Korunma Kanunudur. Bu kanun ile hükümete geniş yetkiler verilmiş, mevcut olan fevkalade durum sebebi ile pek çok vergiye geniş ölçüde zam yapılmıştır⁶⁷.

F. DİĞER VERGİLER

Devletin, ekonomik buhranlar sebebi ile yeni finansman kaynakları üretmesi dolaylı vergiler alanında pek çok yeni yükümlülük ihdası sonucunu doğurmuştur. İkinci

Korunma Kanunu ile Bakanlar Kuruluna ekonominin düzenlenmesi konusunda daha da geniş yetkiler verilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi bakımından incelemeye değer olan bu kanunlar ek vergi niteliğinde ihdas edilmekten çok bir bütün olarak vergilendirme yetkisinin yürütme organına devri eksenindedir.

⁶⁵ TÜRK, İ, Cumhuriyet Dönemi Vergi Sisteminin Gelişmesi, **AÜSBF dergisi**, Atatürk Özel Sayısı, c.36, s.1-4, Ocak Aralık 1981, s.345

⁶⁶ KILIÇDAROĞLU, Kemal, Türkiye'de 1923-1950 Dönemi Vergi Politikası, **Maliye Dergisi**, s.21, Mayıs-Haziran 1978

⁶⁷ ÖZER, İlhan, **Türk Vergi Sisteminin geliştirilmesi**, Ankara Güneş Matbaacılık, 1974, s.28

Dünya Savaşı sırasında uygulanmış olan **Gümrük Çıkış Vergisi** bu tür uygulamaların en somut örneğidir. Yine **Ayni Muamele Vergisi ve İhracat Vergisi** savaş yıllarında konmuş vergilerdir⁶⁸. Bu noktada, dikkati çeken husus, olağan dışı vergi uygulamalarının muamele ve tüketim alanında birçok yeni yükümlülükler ihdas etmek sureti ile dolaylı vergiler biçiminde ihdas edilmiş olmasıdır.

G. VARLIK VERGİSİ

1. Konuluş Nedenleri Açısından

Türkiye, 1939-1945 yılları arasında İkinci Dünya Savaşına katılmadığı halde, savunma amaçlı harcamaların artması nedeniyle mali sıkıntıya düşmüştür. Bu koşullar altında olağanüstü bir servet veya harp kazançları vergisinin konulması uygun görülmüş ve kurulan özel komisyon tarafından bir vergi kanunu tasarısı hazırlanarak TBMM'ye sunulmuştur⁶⁹. 17 maddeden oluşan bu tasarının başlığı varlık vergisidir.

⁶⁸ BULUTOĞLU K, 1978, s.54 bu dönemde çıkarılan çeşitli vergilerin tarifelerine zam yapan başlıca kanunlar şunlardır: 3828, 4040, 4041, 4226, 4415, 4430, 4437, 4565.

⁶⁹ Varlık Vergisi Yasa Tasarısı'nın TBMM'de görüşülmesi sırasında dönemin Başbakanı Şükrü Saraçoğlu bu tasarıyı şöyle savunmuştu:“*Bu Kanun ile takip ettiğimiz hedef tedavüldeki paraları azaltmak, Türk parasının kıymetlenmesi, muhtekirler üzerinde toplanan halk düşmanlığının silinmesi, vergileri ödemek için ister istemez satışa çıkarılacak malların fiyatlarında bir yumuşama meydana getirilmesini temin etmektir.*” Bu açıklamadan; Kanun'un amacının Türkçülük ve İstanbul piyasasını Türklere açarak yabancıları bu piyasadan kaldırmak olduğu anlaşılmaktadır. Tuncer Selahattin; **Vergi Tekniği Açısından Varlık Vergisi-II**, yıl: 2002 sayı: 1-2, www.yaklasim.com.tr, BALI Rıfat, **Çok Partili Demokrasi Döneminde Varlık Vergisi Üzerine Tartışmalar, Tarih Ve Toplum**, Cilt 28, Eylül 1997, s. 165.

II. Dünya Savaşı'nın devamında ve sonrasındaki tarihlerde savaşa katılan ve katılmayan tüm dünya devletlerinin ekonomileri krizden etkilenmiş; hemen hepsi olağan dışı vergi uygulamalarına başvurmuştur. Bu vergilerin hemen hemen tamamı "*varlık*" lardan alınan vergiler olmuştur. İşte "*1942 varlık vergisi*"ne o dönemde uygulanan dünya ülkelerinin olağanüstü vergi politikaları tesir etmiştir⁷⁰.

1942 ve 1943 yıllarında uygulanan ve olağanüstü bir servet vergisi niteliği taşıyan Varlık Vergisi, o dönemin siyasi ve ekonomik koşullarının en önemli göstergelerindendir. Bir defaya mahsus olarak alınması öngörülen bu verginin konusu, servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve olağanüstü gelirleri olarak belirlenmiştir. Bu gelirlerin ve servetlerin tespitini yapmaya, kurulan mahalli komisyonlar yetkili kılınmıştır. Özellikle bu mahalli komisyonların çalışmalarında büyük problemler yaşanmıştır⁷¹.

Yürürlükte kısa süre kalmasına rağmen çok büyük sosyal tepkilere yol açan varlık vergisinin konulmasını gerektiren sebepler ikiye ayrılarak incelenebilir:

⁷⁰ “O günün koşullarının ekonomik verileri bir başka çalışmada aşağıda şekilde ifade edilmektedir; 1946 yılı bütçesinin cari harcamaları 637 milyon liradır. Bütçe vergi gelirleri ise 1941 yılı 113 milyon lira, 1942 yılı 136 milyon lira, 1943 yılı 150 milyon lira, 1944 yılında ise olağanüstü vergilerle 754 milyon liradır. 1939 yılında 447 milyon lira olan borç yekünü 1943 yılında 1.227 milyon liraya yükselmiştir. Devletin dış borç aramaları mümkün değildi. Her devlet kendi canı ile uğraşıyordu. Ek vergi almaktan başka çareleri yoktu.” BAYDAR, Ertuğrul, **İkinci Dünya Savaşı İçinde Türk Bütçeleri**, Maliye Bakanlığı Tetkik kurulu, Ankara, 1978, s.13

⁷¹ KILIÇDAROĞLU, Kemal, 1978, s.52

Varlık Vergisi'nin mali nedeni, devletin 1940–1945 döneminde; İkinci Dünya Savaşı savunma ve stoklama masraflarını arttırmış ve finansman gereksinimini ortaya çıkarmıştır. 1943'te başlayan devletçilik dolayısıyla kamu sektörü büyümüş, bu da kamu harcamalarını artırmış; buna rağmen gelir yapısı yetersiz kalmıştır. Özellikle vergi sisteminin belli ölçekte de olsa spesifik esasa dayanması, diğer bir kısım vergilerin maktu olması gelir esnekliğinden yoksun bir yapıya vucüt vermiştir⁷².

Varlık Vergisi'nin iktisadi nedeni ise; mal arzında meydana gelen kıtlık sebebi ile fiyatlar genel seviyesindeki önemli artıştır. Mal arzındaki düşme, harp dolayısı ile ithalattaki önemli düşüş yanında, aktif nüfusun büyük oranda askere alınmasından ve yurtiçi üretimin daralmasından kaynaklanmıştır⁷³. Enflasyon ve harp gelir dağılımını önemli ölçüde bozmuş; mal arzındaki azalma, spekülative kazançlara yol açmıştır. Devlet, piyasadan bir miktar satın alma gücünü kamu sektörüne aktararak toplam talebi kısarak enflasyonu önleme ve bozulan gelir dağılımını, spekülative kazanç ve varlıkların bir kısmını alarak kısmen düzeltme amacıyla varlık vergisini getirmiştir⁷⁴.

⁷² KORKMAZ, Esfender, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul, Gür-Ay Matbaası, 1982 , s.131

⁷³ ÖKTE Faik, **Varlık Vergisi Faciası**, İstanbul, 1951, s.35, Ayrıntılı bilgi için bkz. AKTAR, Ayhan, Varlık Vergisi ve İstanbul, **Toplum Ve Bilim, Birikim Dergisi**, Y.1996, S.71, s.97 vd.

⁷⁴ KOKMAZ E, **a.g.e**, s.131

2. Vergi Tekniği ve Uygulaması Açısından

Varlık Vergisi, adından da anlaşılacağı gibi, tipik bir servet vergisidir. Bir defaya mahsus olmak üzere alındığından yazında servet artışı üzerinden alınan olağanüstü servet vergisi türünün bir örneği olarak değerlendirilmektedir.

Varlık Vergisi'nin, savaş ve kriz döneminden kaynaklanan vergi şeklinde değerlendirileceği yönünde görüşler mevcuttur⁷⁵. Bu görüşe göre, İkinci Dünya Savaşı'nın bunalımlı günlerinde Türkiye büyük bir orduyu hazır bulundurmak ve izlediği silahlı tarafsızlık politikasını sürdürmek için askeri giderleri karşılamak zorunda kalmıştır. Savaş nedeniyle ithalat tıkanmış, karaborsa fiyatları hızla artmış, ellerinde stok bulunduran ticaret erbabı büyük kazançlar sağlamışlardır ki bu istisnai savaş kazançlarının vergilendirilmesi için bu yola başvurulmuştur. İşte Varlık Vergisi ile bir defaya mahsus olmak üzere bu tür savaş kazançlarının vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Varlık Vergisi, ister servet artışı vergisi ve isterse savaş kazançları vergisi şeklinde kabul edilsin, olağanüstü vergi niteliğindedir.

⁷⁵ Savaş-kriz vergisi kavramı yazında pek rastlanan bir tanım değildir. Savaş-kriz vergisi, olağanüstü vergi niteliği ile aynı esaslarda, ancak yalnızca savaş ve kriz dönemleri ile ilişkilendirilen vergi çeşitlerine denir. Nitekim, Birinci ve İkinci Dünya savaşları sırasında, bu savaşa katılan ülkeler, uygulaması farklı olmak üzere, bir defaya mahsus olmak üzere servet vergisi almışlardır. Olağanüstü nitelikteki bu tür vergiler savaş ve kriz vergileri şeklinde kabul edilmiştir. TUNCER, S, 2002, www.yaklasim.com.tr, AKAR, R, **Aşkale Yolcuları, Varlık Vergisi ve Çalışma Vergisi**, Üçüncü Baskı Belge Yayınları, İstanbul 2000, s.221

Kanun'un 1'inci maddesinde, verginin konusu, servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere varlık vergisi adıyla bir mükellefiyet şeklinde ifade edilmiştir⁷⁶. Bir başka ifade ile varlık vergisinin konusu hem servet ve hem de fevkalade kazançlar olarak saptanmıştır.

Kanun'un 2'nci maddesi gereğince, bu verginin mükellefleri hakiki ve hükmi şahıslar olarak saptanmış ve mükellef grupları:

- a- Kazanç vergisi ile asgari mükellefiyete tabi olanlar,
- b- Büyük çiftçiler, (*Kanun büyük çiftçiyi tarif ve tayin etmemiş bunu komisyonların takdirine bırakmıştır.*)
- c- Mukayyet kıymeti 5.000 TL ile bunu aşan arsa sahipleri ile gayrisafi iratları 2.500 TL'yi aşan bina sahipleri,
- d- 1939 yılından itibaren ticari veya sınai bir işle meşgul olup, 1942 yılından önce bu işini terk etmiş olan kimseler,
- e- Meslekleri tacir, komisyoncu, tellal ve simsar olmadığı halde 1939 yılından beri velevki bir defaya münhasır olsa bile ticari muamelelere tavassut ederek komisyon veyahut tavassut mukabili olarak her ne nam ile olursa olsun para ve ayniyat almış olanlar, biçiminde sayılmıştır. Hükmi şahıslarda mükellef şirketin hükmi şahsiyeti olup, hissedarlar dikkate alınmamıştır.

⁷⁶ 4305 sayılı kanun, m.1 "*Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere (varlık vergisi) adıyla bir mükellefiyet tesis edilmiştir*"

Mükellef listelerinin hazırlanmasında, isimlerin kenarına etnik ayrımı gösteren rumuzlar konulmuştur. Bunların listesi şöyledir:

M Müslüman vergi mükellefleri

G Gayrimüslim vergi mükellefleri

D Dönme vergi mükellefleri

E Ecnebler⁷⁷

Elde mevcut bilgilere göre, varlık vergisinin mükellef sayısı 114.358 tespit edilmiştir. Bunun 62.575'i İstanbul'da, 51.793'ü diğer illerde⁷⁸.

Umumi, mülhak, hususi bütçeler ile iktisadi devlet teşekküllerinden tahsisat, maaş, ücret alanlarla kadroya müsteniden yevmiye ile istihdam edilenler yalnız bu maaş, tahsisat, ücret ve yevmiyelerinden dolayı varlık vergisi mükellefiyetine tabi tutulmamışlardır. Vergi mükellefiyeti ve matrah vergi tekniğine uygun şekilde tayin ve tespit edilmediği için, varlık vergisinin istisna ve muafiyetleri de belli değildir. Dolayısıyla, mükellefiyet, vergiyi takdir edecek olan komisyonlara bırakılmıştır. Bu durum, takdir komisyonlarının vergi salmadığı kişi ve kuruluşların varlık vergisinden muaf tutulması sonucunu doğurmuştur.

⁷⁷ ÖKTE F, 1951, s.71

⁷⁸ Böylece bu verginin mükelleflerinin yarısından çoğunun İstanbul'da olduğu anlaşılmaktadır. TUNCER ,S, 2002, www.yaklasim.com.tr, ayrıntılı bilgi için bkz. MERİÇ, Arif Ahmet, **Varlık Vergisinin Satılmış Kahramanı Faik Ökte'ye Açık Mektup**, İstanbul, 1951

Verginin matrahı, Mahalli Takdir Komisyonlarınca Kanun'un 7'inci maddesine göre, bu komisyonlar tarafından tespit edilecek servet ve fevkalade kazançların toplam tutarıdır. Bu miktarın tespiti de, komisyonların kanaat ve takdirine terk olunmuştur. Bir başka ifade ile Kanun, verginin matrahını belirtmemiştir. Fakat Kanun'un 6'ıncı maddesi bazı hallerde matrahın azami ve asgari hadlerini tayin için müphem sayılacak bazı kriterler (kıstas) vermiştir. Tarhiyatın hızla yapılabilmesi için ayrıca özel hükümler oluşturulması da verginin olağanüstülüğünü göstermektedir⁷⁹.

Varlık Vergisi komisyonlarca takdir ve tayin edilen mutlak bir meblağ olduğu için bu vergide matrah, oran ve tarife gibi temel vergi öğeleri mevcut değildir.

Varlık Vergisi, Kanun'un 2'nci maddesinde gösterilen hakiki ve hükmi şahıslar namına tarholunmuş, eshamlı ve eshamsız şirketlerde hisseler bakılmaksızın, vergi şirketlerin menkul ve gayrimenkul varlığının tamamı üzerinden alınmıştır. Kanun

⁷⁹ Varlık vergisi tarhiyatına takaddüm eden son yıllar zarfında tarh edilmiş veya tahakkuk ettirilmiş vergi miktarları.

a- Çiftçilerin zirai vaziyeti.

b- Gayrimenkul sahiplerinin irat ve vergi kıymetleri.

c- Kazanç vergisi beyannamelerine bilanço raptetmek mecburiyetinde olan anonim, komandit, limited ve sermaye üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketlerin vergileri, 1941 takvim yılına veya ticari yılına ve ticarethanelerini terk, devir ve tasfiyeye tekaddüm eden son seneye ait safi kazancının % 50'sinden aşağı, anonim şirketlerde % 70'inden yukarı olamaz.

d- Çiftçilerin mükellefiyetleri varlıklarının % 50'sini geçemez.

Burada (d) ve (e) bentleri hariç, takdir komisyonları, bu ölçülerle bağlı değildirler.

tarhiyata selahiyetli olan komisyonların “*Mahallin en büyük mülkiye memurunun reisliği altında en büyük mal memurundan ve ticaret odalarıyla belediyelerce kendi azaları arasından seçilecek ikişer azadan müteşekkil*” olacağını belirtmiştir⁸⁰.

Kanunda gösterilen komisyonlar, yukarıda yazılı mükelleflerin ödeyecekleri ve miktarının tespitinde, her mükellef adına 1941 yılında ve tasfiyeye takaddüm eden son yılda tarh edilmiş veya tahakkuk ettirilmiş, vergi miktarlarını, çiftçilerde mükellefin zirai vaziyetini ve taşınmaz sahiplerinin gelir ve vergi kıymeti miktarlarını gözden geçirmekle beraber, bunlarla bağlı olmaksızın edinecekleri kanaate göre takdir ve tesbit edeceği; fakat, çiftçilerin mükellefiyetleri varlıklarının, % 5'ini geçemeyeceği belirtilmiştir (m. 6).

Kanuna göre, verginin miktarını belirlemek üzere komisyonlar kurulacaktır (m. 7). Bu maddeye göre, her vilayet ve kaza merkezinde en büyük mülki amirin başkanlığı altında, “*en büyük mal memurundan*” ve ticaret odalarıyla belediyelerce kendi üyeleri arasından seçilecek ikişer üyeden oluşan bir veya daha çok komisyon kurulacaktır. Ticaret Odası bulunmayan yerlerde, bu odanın seçeceği üyeler yerine belediyece, dışarıdan ticaret ve ziraatten anlayanlar arasından ikişer üye seçilecek, en büyük mülkiye ve maliye memurları bu komisyonlarda bizzat bulunmakla mükellef tutulacaktır. Ancak birden fazla komisyon kurulan yerlerde uygun görecekları bir memuru vekil edebilecek ve kendileri de gerekirse

⁸⁰ Ticaret odası bulunmayan yerlerde, bu odanın seçeceği azalar yerine belediyelerce hariçten ticaret ve ziraatten anlayanlar arasından iki aza seçilir.

istedikleri komisyonda bulunabileceklerdir (m. 9).

Komisyonların şirketlerin mükellefiyetlerini belirlerken, ortakların da servet derecelerini ve fevkalade kazançlarını araştırarak bunların da mükellefiyetlerini takdir edecekleri, (m. 8) bütün bu konulara ilişkin kararları verirken komisyondalar oyçokluğu aracağı düzenlenmiştir.

Komisyonlar, muhtelif mükellef sınıfın mükellefiyet derecelerini 15 gün içinde belirlemekle yükümlü tutulmuştur⁸¹.

Mükelleflerin tespiti sırasında, komisyonlarca unutulmuş olanların isimleri, komisyonların dağılmasından itibaren en geç 2 ay içinde "*varidat dairelerince*" tesbit olunarak, yeniden belirlenerek komisyona bildirileceği, komisyonların en geç 15 gün içinde bu mükelleflerin vergi miktarını kararlaştırmaya mecbur olduğu düzenlenmiştir (m. 10).

Varlık Vergisi'nin mükelleflere tebliği, ilan yoluyla yapılmıştır. Bir başka deyişle, ihbarname ile tebligat yoluna gidilmemiştir. Kanun'un 11'inci maddesi gereğince, verginin varidat daireleri kapılarına ve köylerde münasip mahallere listeler asılmak suretiyle ilan ve tebliğ olunacağı, gündelik gazete çıkan yerlerde bu gazetelerle, çıkmayan yerlerde belediye tellalları marifetiyle halka duyurulacağı açıklanmıştır. Verginin mükelleflere ihbarname ile bildirilmeyip kollektif tebliğ diyebileceğimiz ilan yoluna başvurulması da, bir bakıma verginin ihdas edildiği dönemin ve verginin

⁸¹ Bu süre içinde işini bitiremeyen komisyonların memur olmayan üyeleri değiştirilerek yerlerine belediye başkanlarınca belediye azası arasından yenileri atanır (m. 9).

olağanüstülüğünü yansıtmaktadır. Zira haksız savaş kazançlarının vergilendirilmesi ve bir an önce finansman kaynağı elde etme arzusu, zaman kazanma amacına yönelik tebliğ usulüne öncelik verilmesine yol açmıştır.

Komisyon kararları nihai ve kesin olup, bunlara karşı idari ve adli mercilerinde dava açılmasının önü kapatılmıştır⁸².

Kanunda verginin tahsiline ilişkin çok sert hükümler yer almıştır. Önce ilan edilen mükelleflere duyurulan verginin, Kanun'un 12'nci maddesi gereğince "*Talik (asılma) tarihinden itibaren 15 gün içinde mal sandığına yatırılması*" zorunluluğu getirilmiştir. Ödemede taksit usulü kabul edilmemiştir. Bundan başka verginin tahsili, vergi alacağını garanti edebilmek için getirilen güvenlik önlemleri ile izlenecek cebr-i icra yöntemleri için idareye tanınan kolaylıkları şöyle özetleyebiliriz:

1- 15 günlük müddet içinde yatırılmayan vergilerin, Tahsili Emval Kanunu'na göre cebr-i icra yoluyla tahsil olunacağı açıklanmıştır.

2- Tahsilden önce, mal dairesine, mükellefin emvaline ihtiyati haciz koyabilme yetkisi tanınmıştır.

3- Müddetin dolmasına rağmen ödenmeyen vergilerin birinci hafta içinde % 1 ve ikinci hafta içinde % 2 zamma tabi olacağı açıklanmıştır.

⁸² Ancak bir mükellef namına aynı mükellefiyet ile ilgili olarak mükerrer vergi tarh edilmiş ise, bunlardan en yüksek olanı geçerli sayılır, diğerleri komisyonların vazife gördüğü mahallin en büyük mal memuru tarafından mükellefin müracaatı üzerine silinir (m.11/2).

4- Son olarak çok ağır bir yaptırım şeklinde, talik tarihinden itibaren bir ay zarfında borçlarını ödemeyen mükelleflerin borçlarının tamamı ödeninceye kadar memleketin herhangi yerinde bedeni kabiliyetlerine göre, askeri mahiyeti haiz olmayan umumi hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılması esası kabul edilmiştir.

Çalışma mecburiyetinin tatbik şekli Hükümetçe hazırlanacak bir talimatname ile tayin olunacağı; 15 günlük süre içinde vergilerini vermeyen mükelleflerin, aynı süre içinde vergileri miktarınca Hazineye bono ve tahvilat veya banka teminat mektubu verdikleri takdirde, bu mükelleflere Amme Alacakları Tahsili Hakkında Kanunun uygulanması ve çalışma mecburiyetinin tatbiki 1 ay ertelenebileceği açıklanmıştır (m. 12/5-6).

Kollektif ve komandit şirketlere ait vergiler ortakların ve komanditelerin şahsı mallarından Amme Alacakları Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilebileceği gibi, ortak ve komanditeler çalışma mecburiyetine de tabi tutulmuştur (m. 13).

Büyük beklentiler ile getirilmiş olmasına rağmen varlık vergisi kendisinden beklenen geliri sağlamamıştır⁸³. 1942-1944 yıllarında varlık vergisinden 316 milyon lira

⁸³ “O zaman için kayıtların yetersiz olması nedeniyle varlık vergisi tahsilatının 315 milyon lira civarında kaldığı tahmin edilmektedir. Halbuki vergiyi tasarlayanlar bunun çok üzerinde bir gelir bekliyorlardı. Bu tahminin gerçekleşmemesi resmi çevrelerde hayal kırıklığı yaratmıştır. Varlık vergisi İstanbul ilinde yoğunlaşmıştır. Çünkü toplanan 314,9 milyon liralık verginin % 70’i İstanbul’da, % 30’da İstanbul dışında kalan illerden tahsil edilmiştir. Bu sonuçta, gayrimüslim nüfusun İstanbul’a yoğunlaşmış olması bir neden olarak gösterilebilir. 1943 ve 1944 yıllarında bütçe gelirleri yaklaşık 900-950 milyon lira arasında seyreliyordu. Bu şekilde varlık vergisinin tahsilat rakamı, toplam devlet gelirlerinin % 30-

tahsil edilmiştir. Toplam vergi gelirleri içinde ilk yıl %37 ikinci yıl %6,2'ye ulaşan bu vergi, 1942 yılı bütçesinde yaklaşık %45'e karşılık geliyordu. Bu rakamlar verginin uygulandığı iki yıl boyunca gelir açısından önemini göstermektedir⁸⁴.

Varlık Vergisi Kanunu, “*Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair 4530 Sayılı Kanun*”⁸⁵ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece varlık vergisi çok kısa bir süre ile yürürlükte kalmış, 4530 sayılı Yasa ile henüz tahsil edilmemiş olan bakiyeler de terkin edilmiştir.

3. Vergilendirme İlkelerine Uygunluk Açısından

Teorik açıdan bir defaya mahsus servet vergisi olduğu halde vergi konusuna olağanüstü kazançların da dahil edilmesi, Varlık Vergisi'ne karma bir nitelik kazandırmıştır. Böylece vergi bir yandan olağanüstü bir servet vergisi diğer yandan olağanüstü kazançlar (savaş kazançları gibi) vergisi gibi ikili bir niteliği bünyesinde barındırmıştır.

Varlık Vergisi Kanun metni içerisinde, verginin konusu, mükellefi, matrahı,

35'ine tekabül ediyordu. Bu kadarlık bir vergi geliri, daha kolay ve adil bir şekilde toplanabilirdi. Halbuki yeterli derecede olgunlaştırılmayan bir tasarı ile acele çıkarılan vergi kanunu, çok sert şekilde uygulanmış ve sonuç gerçekten başarısız olmuştur.” Vergi Tekniği Açısından Varlık Vergisi-II, TUNCER S, 2002 www.yaklasim.com.tr

FAİK, Ö, 1951, s. 140

⁸⁴ FAİK, Ö, 1951, s.38

⁸⁵ RG: 17.03.1944 , 5657

istisna ve muafiyetleri, oranı, tarh ve tahakkuku, tahsili ile ilgili hükümlerin, yetersiz ve takdire yer veren bir biçimde düzenlenmesi, verginin matrahı ve oranının gösterilmemiş olması, varlık vergisinin vergi kanunu yapma tekniğine uygun olmadığı sonucuna varılmasına yol açmaktadır.

Varlık Vergisi'ne yöneltilen eleştiriler verginin uygulaması noktasında yoğunlaşmıştır. Kendilerine geniş yetkiler tanınan takdir komisyonları, objektif ölçüler öngörülmediği için takdiri kararlar almışlar ve bu da büyük haksızlıklara yol açmıştır.⁸⁶ Yine, vergiye yöneltilen en önemli eleştirilerden biri de uygulanan cebr-i icra (kovuşturma) yöntemi olmuştur. Vergilerini yasal süresi içinde ödeyemeyen mükellefler bir ay içinde Aşkale'deki çalışma kamplarına gönderilmiş ve bu uygulama milletlerarası tepkilere yol açmıştır.⁸⁷

1943-1944 yılları Varlık Vergisi'nin uygulama yılları olmuştur. Bu yüzden bütün mali teşkilat, varlık vergisi üzerinde yoğunlaşmış ve diğer vergiler bir ölçüde ihmale uğramıştır. Bu yüzden diğer vergiler hasılatı, piyasadaki paniğin de etkisi ile azalmıştır.⁸⁸

Varlık Vergisi yargısal denetim dışı kalmıştır. Varlık vergisinin dönemin Anayasa'sında da yer alan hukuk devleti, vergilerin kanuniliği ilkesini oldukça ağır biçimde zedelendiği saptanabilmektedir. Yine kanun özellikle komisyonlara verilen

⁸⁶ TUNCER, S, 2002, www.yaklasim.com.tr

⁸⁷ TUNCER, S, 2002, www.yaklasim.com.tr,

⁸⁸ TUNCER, S, 2002, www.yaklasim.com.tr

geniş yetkiler altında; bireylerin hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı hükümler içermiştir. Vergi yükünün büyük bir bölümünün gayrimüslimler üzerinde olduğu dikkate alındığında, varlık vergisinin vergilerin genelliği ve eşitliği ilkelerine de aykırı olduğu sonucuna ulaşılabilecek, dönemin olağan dışılığı yansıtır hükümlerini barındırdığı ve olağanüstü hal ilan edilmeksizin olağan dışı bir uygulama yarattığı bu uygulamanın olağan dönemde olmasına rağmen dönemin olağan dışılığı ile birlikte yorumlanmaktadır.

Anayasanın 85'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan "*kanunsuz vergi olmaz*" ilkesine aykırılığı ileri sürülebilecek nitelikte çıkarılan kanunların başında Varlık Vergisi⁸⁹ gelmektedir⁹⁰.

Varlık Vergisi'nin matrah ve oranı kanunda belirtilmemiş ve vergi miktarının saptanmasında takdir komisyonlarına geniş yetkiler verilmiştir (VVK. m. 3-6). Verginin

⁸⁹ Bu kanunların 1924 Anayasasında dayanağı fevkalade hallerde kanuna göre tahmil olunacak para ve mal ve çalışmaya dair mükellefiyetler müstesna olmak üzere hiçbir kimse hiçbir fedakârlık yapmaya zorlanamaz. Hükmüydü. (m.74/3) KISMET, H Ekiner, Mali ve İktisadi buhran Halleri ile ilgili mevzuat ve hürriyetler rejimi, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 20. seri 1970, s.377

⁹⁰ Varlık vergisi Kanunu, İkinci Dünya savaşı sırasında Türkiye'nin silahlı bir tarafsızlık politikası izlediği bir dönemde bir defaya mahsus olarak çıkartılmış olup olağanüstü bir servet vergisi kanunudur. Kanunun amaçları savaş sırasında azalan ithalata koşut olarak azalan gümrük vergisi gelirlerini arttırmak merkez bankasına borçlanma sonucunda piyasaya çıkartılmış fazla parayı çekmek ve karaborsacılık ile enflasyonun neden olduğu aşırı savaş kazançlarını vergilendirmektir. FAİK Ö, **Varlık Vergisi Faciası**, 1951, s.34

uygulanmasında keyfi davranılmış ve azınlıklara yüksek vergi oranları uygulanmıştır⁹¹. Maddi hata ve çifte vergilendirme durumları dışında, yükümlülere itiraz ve dava hakkı tanınmamıştır (VVK. m. 11, 13)⁹². Tüm bu düzenlemeler kanunilik ilkesine aykırılık taşımaktadır.

Varlık Vergisi, vergilerin genelliği ve eşitliği ilkesine de aykırılık taşımaktadır. Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir⁹³. Varlık Vergisi ile yalnızca gayrimüslimlere yönelik ağır vergi ihdasına gidilmiştir. Bir başka deyişle, varlık vergisi yükümlülere, din konusu bakımından ayırım yapılarak ihdas edilmiştir. Bu hali ile vergi yükünün halkın geneline yayıldığını söylemek güçtür. Halkın geneline yayılmaksızın yalnızca gayrimüslimlere yönelik ağır vergi ihdası da dönemin olağan dışılığını yansıtmaktadır. Zira, bu yönde bir ayırımın esas noktası, ticaret hayatında etkinliği müslümanlara göre daha çok olan gayrimüslimlerden acil finansman gereksiniminin teminidir.

⁹¹ FAİK, Ö, 1951, s.53

⁹² TUNCER, S, 2002, www.yaklasim.com.tr , AKAR, R, 2000

⁹³ ÖNCEL, Mualla, ÇAĞAN, Nami, KUMRULU, Ahmet, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 15. Baskı s.41, KIZILOĞLU, Şükrü, a.g.e, s.38, ÇAĞAN, Nami, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, **AÜHFD**, 1980, cilt 37, 1-4 KUMRULU, A, Vergi Hukukunun bir Kısım Anayasal Temelleri, **AÜHFD**, Cilt 36, sayı:1-4 Ankara 1979 s.156, Ayrıntılı bilgi için bkz, AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul 1991, s.42; KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara Eylül 1998, s.32; KANETİ, Selim, **Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri**, İktisat Ve Maliye 1984-1985, Cilt 31, s.27

1924 Anayasası döneminde; Anayasanın 85'inci maddesine uygunluğu tartışılabilir başka kanunlar da çıkartılmıştır⁹⁴.

Getirilen olağan dışı vergiler; mali hukuk bakımından mali politika içerisinde yer almayışı sebebi ile vergi hukuku bakımından ise, adalet ve eşitlik gibi pek çok ilkeden uzak olması sebebi ile ciddi şekilde eleştirilmiş, olağan dışı vergilerin ve getirilen zamların sıklığı ciddi vergi reformları yapılması hususunda adım atmaya sevk etmiştir. Bu nokta da 1960 yılı sonunda Gelir Vergileri Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu bunun başlıca örnekleridir.

II. 1972 YILI, MALİ DENGİ VERGİSİ

A. KONULUŞ NEDENLERİ AÇISINDAN

Mali Denge Vergisi'nin temelinde, zorunlu borçlanma örneği olan tasarruf bonolarının yer aldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Türkiye'de 5.9.1961 tarihinde çıkarılan 223 Sayılı Kanun'la öngörülen tasarruf bonoları uygulaması, zorunlu

⁹⁴ 1.6.1929 tarih ve 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu, 10.6.1953 tarih ve 2294 sayılı ve 2.5.1949 tarih ve 5383 sayılı Gümrük Kanununun 13 ve 14 üncü maddeleri; 14.7.1939 tarih ve 3702 sayılı kanun; 4.6.1940. tarih ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanununun 4939 sayılı kanunla değişik 18 inci maddesinin D bendi, 14.1.1941 tarih ve 3970 sayılı kanunun 2 nci maddesi, 3 üncü madde ise, 3.5.1941 tarihli ve 4040 sayılı Fevkalade Vaziyet Dolayısıyla Bazı Vergi ve Resimlere Zam İcrasına Dair Olan 3828. Numaralı Kanun'a Ek Kanun'un 36ncı maddesinin B bendi; 4226 sayılı Kanun'un 11 inci maddesi, 22.1.1943 tarih ve 4385 sayılı "Şeker ve Glikoz İstihlak Vergisi Hakkındaki sayılı Kanuna Ek Kanun'un 4 üncü ve 5 inci maddeleri. Bu konuda çıkartılmış olan Bakanlar Kurulu Kararnameleri için bkz. ERGİNAY A, **Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları**, Kazancı Yayınları, 1977, s. 277-279

borçlanmanın tipik örneğidir⁹⁵. 223 Sayılı Kanun'la, yatırım finansman fonu adıyla, özel gelirlerden ve tasarruf bonoları gelirlerinden oluşan bir fonun kurulması öngörülmüş ancak bu fon kurulmadığından ve tasarruf bonoları gelirleri, diğer devlet gelirleri gibi belli bir tahsis söz konusu olmaksızın genel bütçeye gelir kaydedilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir ve kazançlarından, gayrimenkul satış değerlerinden, veraset ve intikal vergisi matrahları üzerinden gerçekleştirilen bu zorunlu borçlanmanın toplam tasarrufu artırıcı etkileri olmakla birlikte bu uygulama beklentileri karşılamamıştır. Gelir düzeyi açısından zorunlu tasarruf yapabilme gücü olmayan kimselerin tasarruf bonusu almaya zorlanmaları, bu bonoların sonradan düşük fiyatlarla el değiştirmesine yol açtığından tasarruf bonusu uygulaması tasarruf yapabilme gücü olmayan kimseler için vergi etkisi yaratmış bu uygulama 1971 yılından sonra kaldırılmıştır. Tasarruf bonolarına ilişkin kanun ile Mali Denge Vergisi Kanunu karşılaştırıldığında, biri zorunlu borçlanmaya, diğeri bir vergiye ilişkin iki metin benzerlik göstermektedir. Gerçekten, 30.06.1982 yılında tasarruf bonolarının yerine çıkarılan ve 1982 yılına kadar yürürlükte kalan Mali Denge Vergisi ile devlet, tasarruf bonolarındaki borç sisteminden vazgeçerek vergi sistemine geçmek sureti ile finansman kaynağı sağlama amacında olmuştur.

⁹⁵ ERGİNAY, A, **Vergi Hukuku**, 14. Bası, Ankara 1990, s. 227-228

B. VERGİ TEKNİĞİ VE UYGULAMASI AÇISINDAN

Yazında, çifte vergi, ek vergi özellikleri ile anılan bu vergi⁹⁶, yapay bulunmakta ve herhangi bir yeni vergi türü olarak nitelenememektedir. Kanunun başlığının bile kamu maliyesi tekniği açısından bir anlam taşımadığı belirtilmiştir⁹⁷. Bu özellikleri ile Malî Denge Vergisi bir kısım temel vergilerden „türetilmiş“, ya da onlara 'zam' olarak konmuş yeni, ek bir yüküm, ana hatlarıyla bir çifte vergi örneği getirmektedir. Bunun nedeni, Mali Denge Vergisi'nin belli vergilerle bağ kurularak, onların doğumuna bağlı olarak ve bu vergilerle aynı (ya da gerçek ücretlerde olduğu gibi yükümlü aleyhine genişletilmiş) matrahlardan alınmasıdır⁹⁸. Örneğin gelirlerinden gelir vergisi tevkifinin yanı sıra Mali Denge Vergisi alınmakta, Kurumlar Vergisi beyannamesinde matrah üzerinden ayrıca Mali Denge Vergisi hesaplanmaktadır. Bu, 'bağlı' vergi, 'türev' ya da 'türetilmiş' vergi olarak yapılan nitelemeleri teyit etmektedir. Nitekim, Maliye Bakanlığı da, Mali Denge Vergisi'nin «*ortak matraha dayanan ek bir vergi niteliği taşıdığı*» görüşündedir⁹⁹.

⁹⁶ ERGİNAY, A, 1990, s. 227-228

⁹⁷ KUMRULU, A, Vergi Hukukunun bir Kısım Anayasal Temelleri, **AÜHFD**, Cilt 36, sayı:1-4, Ankara 1979 s.156

⁹⁸ 1598 sayılı kanunun 1 inci maddesine göre:

«a) Gelir, Kurumlar ve Veraset ve intikal vergisine tâbi gerçek veya tüzel kişiler ile gayrimenkullerini ivaz mukabilinde satanlar;

b) Spor-Toto, Millî Piyango ve bankaların nakit ikramiyelerini kazananlar; Malî denge vergisine tabidirler.»

⁹⁹ 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

1598 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin başlığına göre, bu maddede verginin konusunun ve yükümlülerinin belirtilmesi gerekirken, metinde yalnız yükümlüler sayılmış ve yükümlüden hareketle konu da dolaylı olarak tanımlanmıştır¹⁰⁰. Kanunlaştırma tekniğine aykırı olarak, 1'inci madde, konu ve yükümlülüğü tanımladıktan sonra, bu yükümlülüğün nasıl yerine getirileceğini, başka bir deyişle Mali Denge Vergisi'nin ödenme şekillerini göstermiştir. Oysa kanunlaştırma tekniğine uygun olarak kurgulanan bir vergi kanununun mantıkî sistematiği, verginin matrahı ve tarhı belirtildikten sonra ödenmesine geçilmesini şeklindedir.

1598 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesi kapsamında vergiyi doğuran olay; gelir, kurumlar, veraset ve intikal vergileri yükümlülüğü; gayrimenkullerin ivaz karşılığı satılması; Spor-Toto, Millî Piyango ve banka nakit ikramiyelerinin kazanılmasıdır. Dolayısıyla zaten başka vergilerin konusunu oluşturan olgu ve hukuki durumlar Mali Denge Vergisi'nin de konusu olarak belirlenmiştir¹⁰¹.

MDV kanununun 1'inci maddesine göre yükümlülük türleri şöyle gruplandırılmıştır;

a) Gelir, Kurumlar ve İntikal vergileri yükümlüleri;

b) Gayrimenkulleri ivaz karşılığında devredenler;

¹⁰⁰ Vergi mevzuatımız incelendiğinde, işletme ve Taşit Alım vergilerinin de aynı teknikle hükme bağlandığını görürüz. Oysa Gelir, Kurumlar, Veraset ve intikal, Emlâk, Emlâk Alım, Gayrimenkul Kıymet Artışı vergilerine ilişkin kanun metinlerinde, konu ve yükümlü doğru teknikle, ayrı ayrı tanımlanmışlardır.

¹⁰¹ ERGİNAY, A, 1990, s. 229.

c) Spor-Toto, Millî Piyango ve bankaların nakit ikramiyelerini kazananlar

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri ayrı ayrı vergilendirildiği dikkate alındığında, kurum kazançları üzerinden ödenen Mali Denge Vergisi'nin gelir vergisi matrahından alınacak Mali Denge Vergisi'nden indirilmemesi gerekecektir¹⁰².

Gayrimenkullerin ivaz karşılığı devrinde alınan Mali Denge Vergisi'nin çifte vergi özelliği ilginçtir. Çünkü, 1598 sayılı kanun, Emlâk Alım Vergisi'nin matrahını, Mali Denge Vergisi için de esas tutmaktadır. Mali Denge Vergisi yükümlüsünün gayrimenkulu iktisap eden değil, satan olduğu dikkate alındığında aynı matraha ilişkin yükümlü farklılığının çifte vergiye yol açıp açmadığı tartışılabilirse de aynı konudan birden fazla vergi alma ölçütü, çifte vergilemenin varlığını göstermektedir. Öte yandan çifte vergi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi açısından da ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki, burada, yukarıdaki analizden farklı olarak, yükümlüler de aynı kişilerdir. Yazında, kabul edilen başka bir ölçüte göre bir vergi miktarı üzerinden belli oranda alınan zamlarda çifte vergidir¹⁰³. Mali Denge Vergisi bu ölçüte göre de, asıl vergi matrahı üzerinden hesaplandığından, çifte vergi özelliği bir kez daha teyit edilmiş olmaktadır¹⁰⁴.

¹⁰² Danıştay tasarruf bonoları ile ilgili bir kararında, «ayrı mükelleflerin ayrı mükellefiyetleri»ni buna gerekçe olarak göstermektedir. DİNÇER, Güven, ÇIRAKMAN, Erol, NECİPOĞLU, Nejatoğlu,; **Danıştay Kararları**, II. Kitap, Ankara 1969, s. 369. DŞ. 12.D. E. 1968/1250, K. 1968/2167 sayılı karar. DŞ. 12. Dairenin E. 1967/1762, K. 1968/1206 sayılı karar için bkz.: Dinçer, Çırakman, Necipoğlu, **age.**, s. 368. Ayrıca bkz.. 9. Daire E. 1976/595, K. 1976/3155 sayılı karar.

¹⁰³ ERGİNAY, A, **Kamu Maliyesi**, 2004, s.152-153

¹⁰⁴ Çifte vergi tanımı ve açıklaması için bkz. ERGİNAY, A, **a.g.e.**, s.152-153

Mali Denge Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi, bu verginin ödenme şekillerine göre matrahın nasıl saptanacağını iki bölümde gösterirken, çifte vergi niteliğini açıkça ortaya koymuştur. Sözgelimi, verginin yükümlüce ödenmesi şeklinin geçerli olduğu Gelir vergisinde yıllık beyannamedeki matrah, Kurumlar vergisi beyannamelerindeki matrahlar, Veraset ve İntikal Vergisi için beyan edilen matrahlar, Mali Denge Vergisi nin de matrahlarını oluşturmaktadır. Gayrimenkullerin intikalinde ise, Emlâk Alım Vergisi'ne esas olan değer, başka bir deyişle rayiç bedelden aşağı olmamak üzere satış bedeli Mali Denge Vergisi matrahı olarak saptanmıştır. Ticarî işletme dışında kalan gayrimenkuller için ödenen Mali Denge Vergisinin indirilmesi ise söz konusu olmayacaktır. Beyan esasına göre ödenen vergilere ilişkin Mali Denge Vergisi matrahı, asıl vergilerin ikmalen, re'sen veya sair suretlerle idarece takdir olunan matrah farklarına göre değişebilecektir (m. 6/1). Mali Denge Vergisi'nde ikinci ödeme şekli olan kesintiye tâbi yükümlülük te matrah şöyle istisna dışında kalan, Gelir Vergisi'ne tâbi gerçek ücretler ve ücret sayılan ödemeler indirim ve kesintiler uygulanmaksızın gayrisâfi tutarları üzerinden vergilendirilecek şeklinde saptanmıştır. Burada ücret dışındaki gelir unsurlarını, kurum kazançlarını safi tutarları üzerinden vergilendiren 1598 Sayılı Kanunun gerçek ücretlerde kabul ettiği esasa göre matrah genişletmesini açıklamaya olanak yoktur. Buna göre gerçek ücretler vergilendirilirken emekli sandığı kesenekleri ve sosyal sigorta primleri de matrah içinde bulunacaktır. Kanunun gerçek ücretler için getirdiği bu ilke sonucu, gelir vergisinde temel istisnalar olarak yer alan ve dekot sistemiyle uygulanan en az geçim indirimi ve özel indirim, Mali Denge Vergisi ile bertaraf edilmiş olmaktadır.

Mali Denge Vergisi'nde matrahın saptanmasında olduğu gibi, istisna uygulamasında da ücretlerin gayrisafi tutarı esas alınmıştır¹⁰⁵.

1598 Sayılı Kanun, 8'inci maddesinde tek bir oran öngörmüştür. Buna göre, Mali Denge Vergisi kesinti ve ödemeleri % 3 oranı üzerinden yapılmaktadır. Mali Denge Vergisi'nin çifte vergi olma özelliği dikkate alındığında bu verginin oranının yüksek olduğu açık biçimde ortaya çıkmaktadır.

Mali Denge Vergisi bağlı vergi, ek vergi niteliğiyle, başka vergilere ilişkilendirildiğinde tarh işlemi asıl ilişkili vergi ile birlikte gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle, Mali Denge Vergisi kanununda tarh ile ilgili özel hükümlerin bulunmaması doğaldır. Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal Vergileri ile ilgili olarak doğan ve yükümlüce ödenen Mali Denge Vergisinin tarh ve tahakkuk işlemleri, asıl vergiler bakımından bağlı bulunulan vergi dairesince yükümlülerin beyanı üzerine tahakkuk fişi

¹⁰⁵ Yalnız götürü ücretler Mali Denge Vergisinden muaf tutulmuştur. Ancak, başka gelirlerle birlikte yıllık beyannameye girdiklerinde, bunlar için de muafiyet söz konusu olmamaktadır. İstisna ile ilgili hükümde (m. 5/e) 1 000 lirayı aşmayan matrahlar vergi dışı bırakılmaktadır. 1 000 lira aşıldığında, tamamı matrah olarak alınır. Gerçek ücretler için tanınan günlük 40, haftalık 280, aylık 1 200 ve yıllık 14 400 liralık istisnada ise, bu miktarlar aşılsa bile matrahtan indirim yapılmaktadır. Ücret istisnası aynı işverenin aynı veya ayrı hizmetler için yaptığı çeşitli ücret ödemeleri toplamına bir defa uygulanır; ayrı işverenlerce yapılan ödemelerin ise her biri istisnadan yararlanır (m.5). Kanunda ayrıca kamu idareleri ve kooperatiflerin gayrimenkul satışları ile icraen satılan gayrimenkullerin satış bedelleri için de Mali Denge Vergisi istisnası tanınmıştır.

kesilerek yapılmıştır¹⁰⁶. Gayrimenkul intikalleri dolayısıyla Mali Denge Vergisi tarhiyatı, intikal işlemini yapan tapu dairesinin bulunduğu yer vergi dairesince, yükümlünün beyanı üzerine yapılmıştır¹⁰⁷.

1598 Sayılı Kanunun, 6'ncı ve 9'uncu maddeleri incelenince, Mali Denge Vergisi'nin yükümlüce veya kesinti yoluyla ödenmesinin öngörüldüğü saptanmaktadır. Kanunda, Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal Vergileri yükümlüleri ve

¹⁰⁶ Kesinti yoluyla alınan Mali Denge Vergisi, kesintiye tâbi Gelir ve Kurumlar vergilerine ilişkin ödemelerin ilgili kanunlarına göre beyan edilecekleri vergi dairesince tarh edilir. Kesintiyi yapanlar, beyanda bulunmakla yükümlüdür. 2'inci maddenin 'd' bendine göre, Millî Piyango ve banka nakit ikramiyelerinden yapılan kesintiler üzerinden, bu ikramiyeleri ödeyen kurum ve bankaların (.merkez veya şube) bulunduğu yer vergi dairesince Mali Denge Vergisi tarh edilir. Spor-Toto Genel Müdürlüğünce ikramiyelerden yapılacak kesinti üzerinden Mali Denge Vergisi tarhiyatında, Spor-Toto vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesi yetkilidir Mali Denge Vergisi Genel Tebliği, Seri No. 12 Kesinti Yoluyla Ödeme : Gelir vergisine tâbi gerçek ücretler, dar mükelleflere telif ve patent haklarının satışı veya kiralınması dolayısıyla yapılan ödemeler, dar mükellef kurumların Kurumlar vergisi tevkifatına tâbi kazanç ve iratları ile Spor-Toto, Millî Piyango ve bankaların nakit ikramiyeleri üzerinden MDV kesinti yoluyla ödenir. 3. maddede kesinti yapmaya mecbur kurumlar ve kişiler sayılmıştır. Bunlar, Tasarruf Bonoları kanununda ve Gelir Vergisi kanunundaki stopaj sorumluları ile aynıdır. İkraniyeler dışında kalan, yukarıda belirttiğimiz Gelir ve Kurumlar vergileri tevkifatına tâbi kazançlardan yapılacak Mali Denge Vergisi kesintisi, ilgili gelir veya kurumlar vergisi tevkif atının süresi içinde yapıp onlarla birlikte, ödenmeleri gereken süre içinde vergi dairesine yatırılır (m. 9/b). İkraniyelerde Mali Denge Vergisi kesintisi ise bunların ödenmesi sırasında yapılır; müteakip aym yirminci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine yatırılır (m. 9/c). İkraniyeler için bu kesinti dışında yükümlülerce ayrı Mali Denge Vergisi ödenmez.

¹⁰⁷ MDV Genel Tebliği, Seri No. 3

gayrimenkullerini ivaz karşılığı devredenler, Mali Denge Vergisi yükümlülüklerini, ilgili vergi dairesine asıl vergilerin ilk taksidiyle birlikte defaten ödeyerek yerine getirecekleri öngörülmüştür. Bu da verginin olağanüstü-olağan dışılığını göstermektedir (m. 9/a). Bilindiği üzere, anılan üç vergi kanununda da borcun taksitle ödenmesi ilkesi kabul edilmiştir. Oysa, 1598 Sayılı Kanun bakımından anılan ödeme kolaylığının öngörülmediği açıkça belirtilmiştir. Yine „Çifte vergi“ olarak ek yük getiren vergi özelliklerini taşıyan bu vergide, bağlı bulunduğu vergiler için tanınan ödeme kolaylıklarının tanınmaması olağan dışılığı teyit eden bir göstergedir¹⁰⁸.

Mali Denge Vergisi 30.06.1972 yılından 1982 yılına dek yürürlükte kalmış; 31/12/1982 gün ve 2772 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

C. VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYGUNLUK AÇISINDAN

Mali denge vergisinin en önemli özelliği, çifte vergilendirme yaratmış olmasıdır. Çifte vergilendirme ise şüphesiz vergide eşitlik ve genellik ilkelerine ters düşmektedir. Mali denge vergisi, ek vergi niteliğinde olması sebebi ile olağan dışı vergi olarak adlandırılabilir. Gerçekten, zorunlu borçlanmanın vergiye dönüştürülmüş hali olarak da adlandırılan Mali Denge Vergisi, devletin finansman ihtiyacı bakımından olağan koşullarda bulunmadığı bir dönem de çıkartılmıştır. Nitekim yazında çifte vergi,

¹⁰⁸ KUMRULU A, 1976, s.54

ek vergi özellikleri ile anılan bu vergi¹⁰⁹, yapay bulunmakta ve herhangi bir yeni vergi türü olarak nitelenememektedir.

Olağan dışı vergilerde yer alan kanunlaştırma tekniğine aykırılık bu kanunda da göze çarpmaktadır. Kanunlaştırma tekniğine uygun olarak kurgulanan bir vergi kanununun mantıkî sistematiği, verginin matrahı ve tarhı belirtildikten sonra ödenmesine geçilmesini şeklinde iken Mali Denge Vergisi, 1'nci madde, konu ve yükümlülüğü tanımladıktan sonra, bu yükümlülüğün nasıl yerine getirileceğini, başka bir deyişle Mali Denge Vergisi'nin ödenme şekillerini göstermiştir. Yine olağan dışı kanunun gerçek ücretler için getirdiği bu ilke sonucu, gelir vergisinde temel istisnalar olarak yer alan istisna ve muafiyetlerin büyük ölçüde getirilmeyişidir ki, Mali Denge Vergisi'nde de, asgari geçim indirimi ve özel indirim, bertaraf edilmiştir. Çifte vergi niteliğinde olan ve vergide eşitlik ve genellik ilkelerine aykırılık taşıyan Mali Denge Vergisi, uygulanan yüksek oranlar sebebi ile mali güce göre vergilendirme ilkesinde aykırıdır.

III. 1994 YILI, 3986 SAYILI EKONOMİK DENGİ VERGİSİ, NET AKTİF VERGİSİ, EK GAYRİMENKUL EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİLERİ

A. KONULUŞ NEDENLERİ AÇISINDAN

1993 yılı yerel seçimlerinin hemen ertesinde, piyasalara yeniden istikrar kazandırmak ve kamu açıklarını azaltmak, ve gittikçe artan kamu finansmanı karşılamak

¹⁰⁹ PARASIZ, İlker, **1923'ten günümüze iktisat ve istikrar politikaları**, Türkiye Ekonomisi, Bursa, 1998, s.237; ERGİNAY, A, **Vergi Hukuku**, 1990, s. 227-228

amacıyla 1994 yılında alınan 5 Nisan kararlarını takiben, ekonomik kriz baş göstermiştir. Kamu gelirlerini arttırıcı, kamu harcamalarında disiplin ve tasarruf sağlayıcı önlemleri içeren program ile kamu kesimi açığının milli gelire oranının 1994 yılı sonunda % 7.5'e düşürülmesi hedeflenmiş ancak istenilen başarıya ulaşılamamıştır¹¹⁰. Bu dönemde, olağan dışı vergiler olarak nitelendirilebilecek, Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayri Menkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi adları altında ve bir defaya mahsus olmak üzere ek vergiler ihdası yoluna gidilmiştir.¹¹¹

¹¹⁰ Tüsiad, **1995 Yılına Girerken Türk Ekonomisi**, Tüsiad Yayınları Yayın No:TÜSİAD-T/95, 1-169, İstanbul, 1995, s.35

¹¹¹ 3986 sayılı kanun tasarısında, kanunun konuluş amacı kamu finansman açıklarının kapatılması ve vergi ödeme gücü yüksek kesimin kamu harcamalarına daha fazla katılımını sağlamak biçiminde açıklanmıştır. Bu husus; kanunun gerekçesinde “ *kamu finanman açıkları ekonomimizn en önemli konularının başında gelmektedir. 1980 yılların ikinci yarısından günümüze kadar kamu finansman açıklarında sürekli bir artış eğilimi görülmüştür. Bu durum, iç finansman yapısını bozmuş ve dış ticaret açıklarının büyüme eğilimine girmesine neden olmuştur. Yıllarca biriken sorunlar ve bozulan ekonomik dengeler bu konuda tedbirlerin alınmasını zorunlu kılmıştır...sonuç olarak ekonominin yeniden istikrara kavuşması amacıyla alınması gereken tedbirlerin en önemlilerinden biri de vergi gelirlerini arttırmaktır.*” düşüncesinden hareketle bir defaya mahsus olmak üzere ilave bir vergi alınması şeklinde sebepler ve amaçlar belirtilmiştir. YILDIZ, Muharrem,Varlık Vergisinden Net Aktif Vergisine, **Vergi Raporu**, Yıl 2, s. 11, Haziran-Temmuz 1994 s.54, VURAL, Murat, Ek Gayrimenkul, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, **Vergi Dünyası** S. 154, Haziran 1994, s.46

B. VERGİ TEKNİĞİ VE UYGULAMASI AÇISINDAN

1. Ekonomik Denge ve Net Aktif Vergisi

Vergiler kural olarak gelir, servet, harcama üzerinden alınır. Oysa Net Aktif Vergisi bu ekonomik kaynaklardan hiçbirini üzerinden alınmamakta, mevcut yapıya dokunmaksızın bu unsurların biri veya tümünü kapsamaktadır. Böyle bir vergi, anayasal vergileme ilkelerini zedeleyip zedelediğine bakılmaksızın olağanüstükabul edilebilecektir. Kaldı ki, olağan dışı verginin tipik özelliklerini taşıyan bu vergi ile vergi hukukuna hakim anayasal ilkelerin pek çoğuda zedelenmiştir.

Vergi tekniği açısından da, Ekonomik Denge Vergisi'ne ilişkin yasa sistematığının de bozuk olduğu saptanabilmektedir. Dört bölümden oluşan Kanun da; her bir bölümde farklı bir sistematik benimsenmiştir¹¹². Kanunun birinci bölümü Ekonomik Denge Vergisi'ni, ikinci bölümü Net Aktif Vergisi'ni, üçüncü bölümü Ek Gayrimenkul Vergisi'ni ve dördüncü bölümü Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne ilişkindir.

3986 sayılı kanunun Ekonomik Denge Vergisi'ne ilişkin düzenlemeleri içeren 2. maddesinde, verginin konusunu, Gelir veya Kurumlar Vergisi'ne ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken yıllık, özel veya münferit beyannamelerdeki tutar olarak belirtilmiştir. Anılan maddede, dikkati çeken husus; kanunun bu madde ile matrah

¹¹² Örneğin Ekonomik Denge Vergisi önce mükellef sonra konu matrah ve oranı belirlerken Net Aktif Vergisi konu ve mükellefi ilk olarak ve beraber incelemiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. KÖKBULUT, İsmail, KONUK, Hayri, Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Açıklamalar ve Konuya İlişkin Örnekler, **Vergi Dünyası**, S. 154, Haziran 1994, s.63

ve oranın da belirlenmiş olmasıdır ki, bu durumun vergi yasalaştırma tekniği ve sistematığına aykırılık teşkil ettiğidir açıktır.

Ekonomik Denge Vergisi’nde yükümlüler, “*Kazanç ve iratlarını yıllık, münferit ve özel beyanname ile beyan eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, Ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi Kanununun 3946 sayılı Kanunla değişmeden önceki 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerinde yazılı matrahları muhtasar beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, kanunun yayımı tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi veya Bakanlar Kurulu üyesi sıfatıyla ücret geliri elde edenler, kanunun yayımlandığı tarihte ücret geliri elde eden ve 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600 000 000 lirayı aşan ücretliler*” şeklinde tasnif edilmiştir.

Ekonomik Denge Vergisinde istisna ve muafiyetler, 3’üncü madde de değerlendirilmiştir. Bu noktada kanunun genel olarak istisna ve muafiyetlere olabildiğince az yer verdiğine de işaret etmek gerekir. Bu husus, olağan dışı vergilerin tipik özelliklerdendir. Ekonomik Denge Vergisi’nde istisna, yıllık beyanname ile beyan edilen gelir vergisi matrahının ücret gelirine isabet eden kısmı 600 000 000 liranın altında kalan ücret gelirleri ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 3946 sayılı Kanunla değişmeden önceki 94’üncü maddesinin (A) fıkrasının 8 numaralı bendinde yer alan matrahlardan gelir vergisi tevkifat oranı 0 (sıfır) olarak uygulananlar, şeklinde belirlenmiştir.

Ekonomik Denge Vergisi'nde matrah ve oran verginin konusu ile birlikte 2'nci maddede düzenlenmiştir. Buna göre verginin matrah ve oranı,

“Gelir veya Kurumlar Vergisine ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken yıllık, özel veya münferit beyannamelerdeki matrahlar üzerinden %10;

Ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin 1994 takvim yılına ilişkin götürü matrahları üzerinden (daha önce götürü usulde vergilendirilmekte iken, bu Kanunun yayımlandığı tarihte gerçek usulde vergilendirilen ve 1994 yılında yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyen mükelleflerin vergi matrahı, götürü usule tabi iken girdiği sınıf ve derecenin 1994 yılındaki götürü matrahıdır.) %10;

Gelir Vergisi Kanununun 3946 sayılı Kanunla değişmeden önceki 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerine göre 1994 takvim yılında verilmesi gereken muhtasar beyannamelerde yer alan bu bentler kapsamına giren matrahlar üzerinden %5;

Bu Kanunun yayımı tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi veya Bakanlar Kurulu üyesi olanların, 1993 takvim yılında bu sıfatları dolayısıyla aldıkları ücretlerin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden %10” şeklinde belirtilmiştir.

Ekonomik Denge Vergisi 4'üncü maddesi uyarınca, beyan üzerine veya idarece tarh edilerek ödeneceği belirtilmiştir. Kanuna göre, 1994 yılında verilmesi gereken yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan edilmesi gereken matrahlar

üzerinden hesaplanan Ekonomik Denge Vergisi, kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresi başlamış veya geçmiş olanlarda, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir ay içinde, kanuni beyanname verme süresi başlamamış olanlarda ise beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan edilmiştir. Bu vergi kanuni beyanname verme süresi başlamış veya geçmiş olanlarda ilki bu vergiye ilişkin beyanname verme süresi içinde, diğerleri Temmuz, Eylül, Kasım ve Aralık aylarında; kanuni beyanname verme süresi başlamamış olanlarda ise ilki beyannamenin verildiği ayda diğerleri bu ayı takip eden ikinci, dördüncü, altıncı ve yedinci ayda olmak üzere beş eşit taksitte ödenmiştir. Yine, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 94'üncü maddesinin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerinde yazılı matrahlar üzerinden hesaplanan ekonomik denge vergisi, kanunun yayımı tarihinden itibaren bir ay içinde verilecek bir beyanname ile beyan edilerek aynı süre içinde ödenmesi öngörülmüştür. Münferit veya özel beyanname ile beyan edilen matrahlar üzerinden hesaplanan Ekonomik Denge Vergisi, bu beyannamelerin verilme süresi içinde beyan edilip ve bu süre içinde ödenmiştir. Ticari veya mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin götürü matrahları üzerinden hesaplanan ekonomik denge vergisi, bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren bir ay içinde idarece tarh edilmiş ve ilki tarh süresi, diğerleri Ağustos, Eylül, Ekim ve Kasım ayları içinde olmak üzere beş eşit taksitte ödenmiştir.

Kanunun yayımı tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi veya Bakanlar Kurulu üyesi olanların, 1993 takvim yılında bu sıfatları dolayısıyla aldıkları ücretlerin vergi matrahlarının toplamı üzerinden hesaplanan Ekonomik Denge Vergisi, bu Kanunun

yayımı tarihinden sonra yapılan birinci ve ikinci ücret ödemelerinden tevkif edilmek suretiyle iki eşit taksitte ödenmiştir.

3986 sayılı Yasa'nın Ekonomik Denge Vergisini düzenleyen birinci Bölümündeki hükümlerde “*vergiyi doğuran olay*” tanımlanmadığı da görülmektedir. Bu durumun temel vergi hukuku ilkelerine uygunluğu tartışmaya açıktır. Her ne kadar bir başka vergi kanununa göndermede bulunulmak sureti ile vergiyi doğuran olayın belirlenmesinin yasallık ilkesinin ihlali olarak nitelenmesi güç ise de, böyle bir yöntemin biçimsel yasallık ilkesine uygun olmadığı açıktır. Vergiye ilişkin temel hususların yani verginin ana öğelerinin mutlaka yasalarda yer almasının gereği ve önemi çeşitli tarihlerde çıkan Yüksek Mahkeme kararlarında haklı olarak birçok kez vurgulanmıştır¹¹³. Bu noktada kanunda vergiyi doğuran olayın yer almaması şüphesiz vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemektedir.

Kanun içerisinde en çok tartışılan husus şüphesiz Net Aktif Vergisi'dir. Gerçekten Net Aktif Vergisi, net aktif ve gayrisafi hâsılatları eşit olan mükelleflerin aynı ödeme gücüne sahip olması temeline dayanması sebebi ile eleştirilmiştir¹¹⁴. Gelir servet veya harcamadan alınan vergiler bakımından, net aktif esası, yapısı ve maliyeti itibari ile

¹¹³ AYM, E. 1994/ 80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189; E. 1995/7, K.1995/35, k.t. 18.7.1995, RG: 9.1.1997, 22872; E.2001/34, K. 2003/2, k.t. 14.01.2003, RG: 19.11.2003, 25294; E. 2001/36, K. 2003/3, k.t. 16.1.2003, RG: 21.11.2003, 25296; E. 1988/7, K. 1988/27, k.t. 27.9.1988, RG: 26.12.1988, 20031; E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, AMKD, S. 25, s. 414; E. 1992/29, K. 1993/23, k.t. 24.6.1993, RG: 28.11.1995, 22477, ayrıntılı bilgi için bkz, <http://www.anayasamahkemesi.com.tr>

¹¹⁴ YILDIZ, M, 1994, s.54

tanımlanamamaktadır. Net aktifleri veya gayrisafi hasılatları eşit olan mükelleflerin aynı ödeme gücüne sahip olduklarını iddia etmek mümkün değildir. Bu yönde bir kabul, mali güce göre vergilendirme ilkesine de aykırılık taşıyacaktı¹¹⁵.

1994 yılının gelirleri ile ilgili olarak getirilen bir defaya mahsus ek vergi niteliğindeki ekonomik denge vergisi daha sonraki yıllarda karşılaşılan durumun aksine devamlı hale getirilmemiş öngörülen verginin tahsil edilmesi ile uygulaması son bulmuştur.

Net Aktif Vergisi'nin konusu, kanunun 5'inci maddesinde bilanço esasına göre defter tutmak zorunda bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri veya bunların 1993 hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları ile işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan varlıklar veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları şeklinde saptanmıştır.

Net Aktif Vergisi'nde yükümlüler, *“Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye'deki işletmelerine ait bilançolarında veya envanterlerinde yer alan net aktifleri veya bunların gayrisafi hâsılatları”* biçiminde ifade edilmiştir. Burada kanun sistematığı bakımından verginin

¹¹⁵ YILDIRIMLI, Osman, TARAKÇI, Hızır, Ekonomik Denge Vergisi Ve Net Aktif Yasa Tasarısına İlişkin Açıklamalar, **Vergi Dünyası**, Mayıs, 1994, s.4; KURT, Hasan, Anayasa Mahkemesi Vergi Yasası İle İlgili Bir İptal Kararı Ve Karar Hakkında Bazı Düşünceler, **Vergi Dünyası**, s.184, 1994, s.3

konusu üzerinde verginin yükümlüsünün dolaylı olarak tanımlandığı görülmektedir. Bu durum olağanüstülüğü yansıtmaktadır. Yine, dikkati çeken bir başka husus, kanun koyucunun vergi yükünün çok büyük bir bölümünü serbest meslek erbabına yüklemiş olmasıdır. Gerçekten, Yasada net aktif vergisinin oranı, diğer mükelleflerde gayrisafi hasılatın binde beşi iken serbest meslek erbabında yüzde iki olarak tesbit edilmiştir. Net aktifleri diğer mükelleflerle aynı olan serbest meslek erbabının gayrisafi hasılatı göre daha fazla vergi ödemesinin kanun önünde eşitlik ve vergi kanunlarının genelliği ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Burada, vergilendirme ilkelerine aykırı olarak kolay vergilendirilebilir kaynaklara yönelim dikkati çekmektedir.

Net Aktif Vergisi'nde vergi mükellefine tanınan bir kolaylık, yatırım fon ve ortaklıkları ile kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler şeklinde belirlenmiştir. Burada dikkati çeken husus, öngörülen kolaylığın zaten atfı yapılan kurumlar vergisinde de sağlanmış olmasıdır. Kanunun amacının vergi ödeme gücü yüksek olan gelir gruplarının kamu harcamalarına daha fazla katılmalarını sağlamak olduğu düşünülmektedir.

Net Aktif Vergisi, bilanço esasına tabi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hâsılatları üzerinden hesaplanmıştır¹¹⁶. Gelir Vergisi

¹¹⁶ Varlıkların net değeri, Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, sadece aynı Kanuna göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değerdir. Varlıkların net değerinin hesaplanmasında yeniden değerlendirme sonucu bulunan değer esas alınır. Gayrisafi hâsılat, toplam satış tutarlarından, sadece satış indirimleri düşülmek suretiyle hesaplanır.

Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamında faaliyet gösterenlerin net aktif değerlerinin hesaplanmasında, yıllara sari inşaat işleriyle ilgili olarak aktifleştirdikleri inşaat ve onarma maliyetlerinden sadece 1993 yılı hesap dönemine ilişkin olanları dikkate alınmıştır¹¹⁷.

Net Aktif Vergisi, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olarak bağlı bulundukları vergi dairesinde, adi ortaklıklar, adi komandit şirketler ve kollektif şirketler ise katma değer vergisi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesinde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki ay içinde verecekleri beyannamelerle tarh ve tahakkuk edeceği düzenlenmiştir¹¹⁸.

¹¹⁷ Net Aktif Vergisi'nin oranı, net aktif değerleri üzerinden % 1,5, gayrisafi hâsılat üzerinden serbest meslek erbabında % 2, diğer mükelleflerde % 0,5'tir. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi olanlar ile özel finans kurumlarında ve dış ticaret sermaye şirketlerinde bu vergi, bunların sadece net aktifleri üzerinden hesaplanır. Bu hesaplamada bankaların, sigorta şirketlerinin ve özel finans kurumlarının net aktif değerlerinin 1/2'si esas alınır.

¹¹⁸ Net aktif değerinin 10 milyar lirayı veya gayrisafi hâsılat tutarının 30 milyar lirayı aşması halinde, bilanço ve gelir tablosunun, malî tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlendiği ve bu tablolara göre net aktif veya gayrisafi hâsılat tutarının doğru hesaplandığı konusunda, aktif toplamı 10-50 milyar lira veya gayrisafi hâsılat tutarı 30-150 milyar lira arasında olanları serbest muhasebeci malî müşavirlere ve bu rakamları aşanları yeminli malî müşavirlere olmak üzere, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına rapor düzenletmeye ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Verilecek beyannameye 1993 yılı hesap dönemi sonuna ilişkin bilançonun ve 1993 yılı hesap dönemi gelir tablosu veya işletme hesabı özeti, serbest meslek kazanç özeti ve envanter listesinin eklenmesi zorunludur.

Kanunun 7'nci maddesinde, Net Aktif Vergisi'nin, ilki beyanname verme süresi içinde, diğerleri ise 1994 yılının Ağustos, Ekim, Aralık aylarında ve 1995 yılının şubat ayında olmak üzere beş eşit taksitte verginin tarhına yetkili vergi dairesine ödeneceği, mükelleflerin, net aktif değerleri veya gayrisafi hasılatları üzerinden ödeyecekleri bu vergi, beyan edilen matrahları ne olursa olsun, 10 milyon liradan az olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Olağan vergilerin aksine bu vergilerde uygunluk ilkesinin göz ardı edilerek mükellef için uygun zamanda değil, kamu finansmanı için öngörülen zamanda tahsilatın hedeflendiği gözlenmektedir.

2. Ek Gayrimenkul ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi

3986 sayılı Kanunun üç ve dördüncü bölümlerinde Ek Gayrimenkul Ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi düzenlenmiştir. Ek olarak getirilen diğer vergiler gibi, anılan vergiler de bağımsız olarak düzenlenmemiş, ek olarak getirildiği kanuna atıfla tanımlanması yoluna gidilmiştir. Bu çerçevede Ek Gayrimenkul Vergisi, 29.7.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 1 ve 12'nci maddelerinde yazılı binalar ve arsalar 1994 yılı Emlak Vergisi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınmıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bina ve arsa yönünden emlak vergisi mükellefleri yine, aynı şekilde matrah, muafiyet; tarh, tebliğ, tahakkuk usulleri Emlak Vergisi'ne atıfla belirlenmiştir¹¹⁹. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisinde de benzer atıflar mevcuttur¹²⁰. Bu

¹¹⁹ Sahip olunan konutlardan brüt alanı 150 m²'yi geçmeyen ve mükellefçe seçilen bir tanesi bu vergiden müstesnadır. Emlak Vergisi Kanununda yer alan daimi ve geçici muafliklar ile istisnalar, vergi bakımından

vergiye tabi mükelleflerin vergi dairelerine kayıtlı olmaları ve vergi matrahının daha önce beyan edilen tutar olması vergi tahsilatının kolaylaştırılmasına yönelik olup, verginin tarh ve tahsil aşamasında aynı statünün devamının aranmaması da olağan dışılığına ilişkin bir veri olarak değerlendirmeyi mümkün kılmaktadır.

da geçerlidir. Bu vergi, Emlak Vergisi Kanununda yazılı matrahlar ve nispetler üzerinden hesaplanır; emlak vergisi için verilen beyanname bu vergi içinde verilmiş sayılır. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar emlak vergisi beyannamesini vermiş olanlar için emlak vergisi beyanları üzerinden belediyece ek gayrimenkul vergileri hesaplanır. Hesaplanan vergi tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılır.

¹²⁰ 18.2.1964 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5'inci ve 6'ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tabi olan ve bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan taşıtlardan; yolcu ve yük taşımacılığında kullanılanlar hariç, ticari işletmeye dahil olan ancak taşımacılık faaliyetinde kullanılmayanlar dahil olmak üzere, değeri 500.000.000 lirayı geçenler değerlerinin % 4'ü oranında, 1.000.000.000 lirayı geçenler ise değerlerinin % 8'i oranında bir defaya mahsus olmak üzere, ek motorlu taşıtlar vergisine tabidir. 197 sayılı Kanunun tarifler, mükellef, istisna ve muafiyetlere ilişkin hükümleri bu vergi için de geçerlidir. Hesaplanan vergi, 1 Temmuz 1994 tarihinde taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesince tahakkuk ve tebliğ edilmiş sayılır ve 31 Temmuz 1994 tarihine kadar motorlu taşıtlar vergisi ikinci taksidi ile birlikte ödenir. Taşıtların değeri, 31.12.1993 tarihi itibarıyla, motorlu kara taşıtlarında 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 43 üncü maddesine göre belirlenen kasko sigortasına esas değeri, motorlu kara taşıtı dışındaki taşıtlarda ise varsa sigortasına esas değeri, sigortası bulunmayanlarda rayiç bedelidir. Motorlu kara taşıtı dışındaki taşıtların sigortasına esas değeri veya rayiç bedeli, taşıtların kayıt ve tescillerinin yapıldığı yerin vergi dairelerine bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir ay içerisinde bir beyanname ile beyan edilir. Beyanname verilmemesi veya hariç bedelin noksan bildirildiğinin tespiti halinde taşıtların değeri, takdir komisyonu tarafından takdir edilir., ARSLAN, Cenk Murat, AYKUTLU, Fercan, Net Aktif Vergisinin Uygulanmasına Usul ve Esaslar, **Vergi Dünyası**, S. 154, Haziran, 1994, s.80

Ek Gayrimenkul ve Ek Motorlu Taşıt Vergileri başta olmak üzere, 3986 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerde göze çarpan en önemli husus, söz konusu değişikliklerin vergilendirilmeyen alanların vergilendirilmesine yönelik olarak değil, mevcut vergi alanlarından daha fazla vergi alınmasını sağlayacak değişiklikleri içermesidir.

Bu vergiye tabi mükelleflerin vergi dairelerine kayıtlı olmaları ve vergi matrahının daha önce beyan edilen tutar olması vergi tahsilatının kolaylaştırılmasına yöneliktir.

C. VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYGUNLUK AÇISINDAN

3986 sayılı Ekonomik Denge için Yeni Vergiler İhdası ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, Anayasa Mahkemesi'nin önüne 1994/80, 1995/6, 1994/85, 1995/4, 1997/54, 1995/7 esas sayılı kararlar¹²¹ ile gelmiştir. Ekonomik Denge Vergisi, kurumlar vergisi matrahı üzerinden alınması yönünden E. 1994/80, ücretliler yönünden E. 1995/4, gelir vergisi matrahı üzerinden alınması yönünden E. 1995/6 sayılı kararlarda incelenmiştir.

Anayasa Mahkemesi Ekonomik Denge Vergisi ve Net Aktif Vergisini “*ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergi*” olarak tanımlamıştır. Bu noktada açıkça görülmektedir ki, Anayasa Mahkemesi söz konusu vergiyi, dönemin ekonomik

¹²¹ AYM, E. 1994/80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189; E.1995/6, K. 1995/29, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.214, E. 1994/85, K. 1995/3, RG: 28.09.1995 , 22771; E.1995/4, K. 1995/28, k.t. 6.7.1995, RG: 2.2.1996, 22542; E.1997/54, K.1997/67, k.t. 26.1.1997, RG: 9.3.2000, 23988; E. 1995/7, K.1995/35, k.t. 18.7.1995, RG: 9.1.1997, 22872

koşullarına bağlamakta, ve anayasal vergileme ilkeleri bakımından sert *–olağan dönemde çıkarılan vergi yasalarından farklı–* bir analizden kaçınmaktadır. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, yasa koyucunun, hukuk devleti temelinde Anayasal ilkelere bağlı olarak gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesine ilişkin yasalar çıkarabileceği gibi, konu miktar ve niteliklerine göre bu vergilerde değişiklikler, Anayasa’ya aykırı olmamak koşuluyla, zaman içinde değişen gereksinimleri karşılamak, kişi ve toplum yararının zorunlu kıldığı düzenlemeleri yapabileceğini, toplumdaki değişikliklere koşut olarak alınan önlemleri güçlendirip, geliştirmek, etkilerini daha çok arttırmak veya tersine bunları hafifletmek yada büsbütün ortadan kaldırmak amacıyla düzenlemelerde bulunulabileceğini kabul etmiştir¹²². Ancak böyle bir analizin, anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturması bir yana olağanüstü hal ilan edilmeksizin olağanüstü vergi ihdası ve beraberinde Anayasa’nın 73’üncü maddesinde yer alan ilkelere aykırılığı getireceği de gözden kaçırılmamalıdır.

Anayasa Mahkemesi de ilgili kanunu incelediği kararlarında, Anayasa m.73 uyarınca genellik, eşitlik, mali güç, adaletli ve dengeli dağılım gibi kavramların ihlal edilmediği sonucuna detaylı analizlerden olabildiğince kaçınarak değinmiştir. Bu da mahkemenin kamu yararını olağanüstü finansman gereksinimi nedeniyle anayasal vergilendirme ilkelerine tercihi yönündeki iradesinin tezahürü olarak

¹²²AYM, E. 1990/35, K.1991/13, k.t. 6.6.1991, RG: 27.10.1994, 22094; E.1995/21, K.1995/36, k.t. 15.8.1995, RG: 18.8.1996, 22731; E.1995/22, K.1995/37, k.t. 15.8.1995, RG: 16.12.1997, 23202; E.1999/6, K.1999/13, k.t. 11.5.1999, RG: 1.4.2000, 24007; E.2001/353, K.2002/87, k.t. 26.9.2002, RG:: 1.3.2003, 25035

değerlendirilebilecektir.

1. Mali Güce Göre Vergileme İlkesi Açısından Ekonomik Denge Ve Net Aktif Vergisi

Anayasa Mahkemesi, Ekonomik Denge ve Net Aktif Vergisi'ni mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından E.1994/85, E.1995/6, E.1995/4, E.1994/80, E.1995/7 sayılı kararları¹²³ ile değerlendirilmiştir. 3986 sayılı, Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanunun “gelir ve kurumlar vergisine ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken yıllık, özel veya münferit beyannamelerindeki matrahlar üzerinden %10 oranında ekonomik denge vergisi ödenmesi” ne ilişkin kuralını, E. 1994/80 sayılı kararında, bu verginin alınmasında kurumlar vergisinin kabul ettiği matrahın saptanması muafiyet istisna, indirim gibi, temel kavramlarda da Kurumlar Vergisi'nin esas alındığını gösterir demek suretiyle, Ekonomik Denge Vergisi'nin kurumlar vergisi yükümlülerine ilişkin kurallarına, 3986 sayılı kanuna göre değil o dönemde yürürlükte olan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisine göre belirleyerek, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı görmemiştir. Bir başka deyişle, ek verginin mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluğu tartışılmamış; atıf yaptığı kanunların mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından uygunluğundan hareketle ek vergilerin de aynı ilkeye uygun olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

¹²³ AYM, E. 1994/80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189; E.1995/6, K. 1995/29, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.214, E.1995/4, K. 1995/28, k.t. 6.7.1995, RG: 2.2.1996, 22542; E.1994/80, K.1995/27, k.t. 6.7.1995, RG: 2.2.1996, 22542; E. 1995/7, K.1995/35, k.t. 18.7.1995, RG: 9.1.1997, 22872

3986 sayılı Kanunda, ekonomik koşullar ve piyasa durumu devletin kolay kaynaklara yönelmesine sebebiyet vermiş ödeme gücü olan tüm kesim değil, mali idarenin derhal ulaşabileceği beyannameli yükümlüler dikkate alınmıştır ki, söz konusu durumun mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Aynı analiz E.1995/6¹²⁴ sayılı kararda da gelir vergisi mükellefleri hakkında yapılmış ve yukarıdaki *“bu verginin bir defaya mahsus ve gelir vergisi matrahından %10 oranında alınmasının mali güce göre alınması ilkesi ile çatışan bir yanı bulunmamaktadır.”* gerekçesiyle, gelir vergisi mükellefleri yönünden de Anayasa’nın 73’üncü maddesine aykırı bulunmamıştır.

Anayasa Mahkemesi E.1995/4 sayılı kararında¹²⁵, *“3986 Sayılı Yasa’nın yayımlandığı tarihte ücret geliri elde edenlerden, 1993 takvim yılında ücretlerin vergi matrahı 600 milyon lirayı aşanların ekonomik denge vergisi yükümlüsü sayılması”* kuralını incelemiş; kuralın gerekçesinin amacın vergi ödeme gücü yüksek olan gelir gruplarının kamu harcamalarına daha fazla katılmalarını sağlamak amacına yönelik olduğuna işaretle *“1993 yılında 600 milyon liranın üzerinde ücret geliri elde eden herkes, Ekonomik Denge Vergisi yükümlüsü sayıldığından kuralı Anayasa’nın 73. maddesinde öngörülen verginin genelliği ilkesine aykırılık oluşturmadığı* sonucuna ulaşmıştır. Mahkeme bu kararında, Anayasa’nın 73’üncü maddesinde yer alan genellik,

¹²⁴ E.1995/6, K. 1995/29, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.214

¹²⁵ E.1995/4, K. 1995/28, k.t. 6.7.1995, RG: 2.2.1996, 22542

mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerini açıklamakla birlikte kararın sonuç bölümünde kuralın verginin genelliği ilkesine aykırı olmadığını belirtmekle yetinmiştir. Karar bütün olarak okunduğunda, mahkemenin mali güç ilkesinin mali gücü fazla olanın mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödenmesi gerektiğini belirlemesi şeklindeki açıklaması ile vergi matrahı 600 milyon lirayı aşanların ekonomik denge vergisi yükümlüsü olması arasında bağlantı kurduğu, mali güç ilkesine uygun olduğu görüşüne böylelikle ulaştığı söylenebilecektir.

3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanunun 5. ve 6'ncı maddelerinde Net Aktif Vergisinin net aktif veya gayrisafi hasılatan hesaplanması, bunlardan fazla olanın ödenmesi, 7'nci maddesinde de yükümlülerin net aktif değerleri veya gayrisafi hasılat üzerinden ödeyecekleri verginin beyan edilen matrahları ne olursa olsun 10 milyon liradan az olmayacağı (ödenecek en az vergi) düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin Anayasa'ya aykırılığı sorunu Anayasa Mahkemesince E.1994/85 sayılı kararda¹²⁶, mali güç yönünden incelenmiş, “*net aktif esası*” ve “*ödenecek en az vergi*” düzenlemeleri mali güç ilkesine aykırı bulunmazken, “*gayrisafi hasılat*” esasının ise mali güç ilkesiyle bağdaşmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin konuya yaklaşımını sergilemek bakımından net aktif esası, gayrisafi hasılat ve ödenecek en az vergiye ilişkin değerlendirmenin irdelenmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

¹²⁶ AYM, E. 1994/85, K. 1995/3, RG: 28.09.1995 , 22771

Yükümlülerin net aktif değerleri ya da gayrisafi hasılatları üzerinden üzerinden ödeyecekleri verginin beyan edilen matrahları ne olursa olsun on milyon liradan az olamayacağına ilişkin 3986 sayılı Kanunun 5, 6 ve 7’nci maddelerinin değerlendirildiği E.1995/7 sayılı kararında¹²⁷,

Anayasa Mahkemesi, “*Gayrisafihasılat esasının mali güce uygunluğu*”na ilişkin olarak, gayrisafi hâsılatın, malî gücün saptanmasında matrah olarak kabûlü, değişik iş alanlarında faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri yönünden değerlendirilmesi gerektiğini, gayrisafi hâsılatın, sanayi, ticaret ve malî alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler yönünden anlamı değişik olduğunu, üretilen malın türü, iç ve dış rekabet ortamı, kullanılan teknolojinin farklılığı, bazı malların yasal veya fiilî tekele tabi olup olmaması gibi sebeplerle gayrisafi hâsılatın, yükümlülerin malî gücünü tam olarak yansıtmayabileceğini ekonominin değişik ya da benzer kesimlerinde faaliyet gösterip de aynı gayrisafi hâsılatı sahip olan yükümlülerin malî güçleri de aynı olmayabileceğinin belirterek, Yükümlülerin 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarının verginin konusunun, matrahının belirlenmesinde esas alınmasını Anayasa’nın 73’üncü maddesindeki, verginin herkesin malî gücüne göre alınması ilkesine aykırı bularak Net Aktif Vergisi’nin konusunun ve matrahının gayrisafi hâsılat olarak belirlendiği 5 ve 6’ncı maddelerin bu yönden iptallerine karar vermiştir.

Net aktif esasının mali güç ilkesine uygunluğuna ilişkin olarakta Anayasa Mahkemesi servet vergisi uygulamalarında servet, mamelek ve sermaye esas alınarak

¹²⁷ E. 1995/7, K.1995/35, k.t. 18.7.1995, RG: 9.1.1997, 22872

vergilendirme yapıldığını, ekonomik ve hukuksal anlamda bu kavramların birbirleri ile yakından ilgili, fakat farklı anlamları bulunduğunu, servetin, ekonomik mamelekin ise, hukuksal bir anlama sahip olduğu, Yasanın 6'ncı maddesinde varlıkların net değerinin vergi usul kanununa göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, yalnızca aynı kanuna göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilerek hesaplanmasının öngörüldüğü, bu haliyle Yasada yükümlülerin mali gücünün saptanmasında en az sakınca taşıyan bir yöntemle verginin konusunun net aktif olarak benimsenmesinin net aktifin tanımı ve saptanan vergi oranları vergisinin adaletli dengeli ve mali güce göre alındığını gösterdiği sonucuna vararak 3986 sayılı Yasanın 5 ve 6'ncı maddelerinin Net Aktif Vergisinin konusu ve matrahına ilişkin kurallarının Anayasaya aykırı olmadığını hükmetmiştir.¹²⁸

Anayasa Mahkemesi, Net Aktif Vergisi uygulamasında matraha bakılmaksızın en az on milyon lira vergi alınması öngörmek suretiyle bir tür vergi güvenlik önlemi getirildiğini, bu tutarın günün yaşam koşulları, ekonomik veriler ve asgarî ücret gözönünde tutulduğunda mükelleflerin ödeme güçlerini aşmadığı, vergi yükünün adaletsiz ve dengesiz dağılımına neden olmadığını anlaşıldığını belirterek iptal istemini reddetmiştir.

1993 yılı kazancı daha önceden vergilendirildiği halde, 1993 yılı matrahının net aktif vergisi ile yeniden vergilendirilmesinin “*mali güce göre vergilendirme*” ilkeleriyle bağdaşmadığı düşünülmektedir. Harcama veya servet üzerinden alınan vergiler dikkate alındığında, “*net aktif*” kavramının bir tür “*varlık vergisi*” tesisi niteliğinde olduğu

¹²⁸ AYM, E.1997/54, K.1997/67,k.t. 26.11.197, RG:9.3.2000, 23988

düşünülmektedir. Zira, matrah, borçları da içermektedir. Yasama organının, mali güç ölçütünü gözönüne almadan olağanüstü koşulların varlığı ile ilişkilendirerek kolay kavranabilir kaynaklara (net aktif vergisinde gayrisafi hasılatı veya net aktiflere) yönelmesinin Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülmektedir.

Mahkemenin önceki kararlarında mali güç ile vergi yükünün adil, eşit ve dengeli dağılımı bir arada değerlendirdiği görülmektedir. Örneğin, E 1992/29 sayılı kararında¹²⁹ Anayasa Mahkemesi bu bağlantıyı aşağıdaki biçimde değerlendirmiştir,

“Yasakoyucunun vergiyi koyarken yükümlülerin ekonomik durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerekir. Vergide asıl olan ödeme gücüdür. Mali güç de ödeme gücünü belirler. Demek suretiyle mali güç ve ekonomik durum arasındaki bağlantıyı verginin konusuna göre, gerçek gelir, servetin gerçek değeri ve gerçek harcama ile kurmuştur. Mali güç ilkesi, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınmasıdır”

Ancak, mahkeme mali güce göre vergilendirme ilkesi ile ilgili, bazı kararlarında mali güç ilkesinin dolayısıyla yükümlünün ödeme gücünün gözetilip gözetilmediğini, kuralda yer alan mali yüküm ile yükümlünün ödeme gücü arasında bağlantı kurarak somut gerekçelerle açıklarken, bazı kararlarında da somut gerekçeler zikretmeksizin genel değerlendirmelerle yetindiği görülmektedir. Birinci gruba giren kararlarda, yükümlünün ödeme gücü gerçek gelir, gerçek servet, gerçek harcama gibi mali gücün temel unsurları ile bağlantı kurulurken, ikinci grup kararlarda ise bu unsurlar öne çıkarılmayıp, yasanın amacına, ekonomik koşullara, maliye politikasına ve vergi tekniğine göre karar verilerek

¹²⁹ E.1992/29, K.1993/23, k.t. 24.6.1993, RG: 23.12.1999, 23915

iptal isteminin red edildiği gözlenmektedir. Bir başka deyişle mali güç ilkesi, yasanın amacına ve içinde bulunan ekonomik koşullara bağlı olarak şekillenebilmektedir¹³⁰. Bu yaklaşım, olağan dışı vergiler bakımından, ayrı bir öneme sahiptir. Zira, yasanın amacına ekonomik koşullara, maliye politikasına ve vergi tekniğine göre mali güce göre vergilendirme ilkesinin değerlendirilmesi, bu ilkenin göz ardı edilebilmesine yol açmaktadır.

Ekonomik Denge, Ek Gelir ve Kurumlar Vergileri, daha önceki bir dönemde var olan mali güce dayanılarak, sanki o mali güç hali hazırda mevcut olduğu kabulüyle ihdas edilmiştir. Bu anlamda bu vergilerin esas alındığı ödeme gücünün yasanın ihdas edildiği dönemde ortadan kalkmış veya değişmiş de olması gözden kaçırılmıştır. Dolayısıyla bu vergiler mali güçte meydana gelmiş değişiklikleri kavramaktan uzaktır. Bu görüşe karşılık ihdas edilen vergilerde verginin konusu ve matrahının vergi tekniği açısından önceki dönemin sonuçlarına bağlanması ihtiyacı iddiası ileri sürülebilecektir. Vergi tekniği açısından önceki dönem sonuçlarına ek vergi konulması kolay ve uygulanması rahat olmasına karşılık, mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından zaman içindeki değişimleri yakalayamaması nedeniyle zafiyet içindedir¹³¹. Aynı şekilde, Net Aktif

¹³⁰ GEREK Şahnaz, AYDIN Ali Rıza, 1995, s.73

¹³¹ Ekonomik denge vergisiyle ilgili olarak Anayasa Mahkemesi bir Kararı'nda; "Ekonomik Denge Vergisi'nin 1993 yılı için verilen Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamesindeki matrahlar üzerinden hesaplanması, bu vergide, matrah, muafiyet, istisnalar ve indirimler vs. gibi ana kavramlar yönünden gelir ve kurumlar vergisinin esas alındığını göstermektedir. Bu verginin bir defaya mahsus ve gelir vergisi matrahından % 10 oranında alınmasının, mali güce göre alınması ilkesiyle çatışan bir yanı

Vergisi'nde de beş ay öncesinin net aktif toplamı veya gayrisafi hasılatı ödeme gücünün göstergesi olarak seçilmiştir. Seçilen göstergelerin değişik yönlerden eleştiriye açık bir yana bıraksa dahi, geçmiş bir dönemin göstergesinin sanki Net Aktif Vergisi ihdas edildiği zaman aralığında da geçerli olduğu varsayımı bu kanunda da mevcuttur. Zira arada geçen zaman içinde Net Aktif Vergisi konusu varlıklarda değişim olabilecektir. Aynı şekilde daha önceki dönemde elde edilebilen hasılat, verginin ihdas edildiği dönemde yaratılamayabilecektir. Dolayısıyla Net Aktif Vergisi de “*Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi*”ne göre anlamlı bir ölçüt getirmemiştir.

2. Genellik ve Eşitlik İlkeleri Açısından Ekonomik Denge ve Net Aktif Vergisi

3986 sayılı Kanun, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ile genellik ve eşitlik ilkesi bakımından da değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu noktada her iki kavramla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi kararlarının çoklukla Anayasa 10'uncu maddesi uyarınca sonuçlandığı dikkate alındığında¹³² adı geçen kanun ile ilgili olarak yapılan değerlendirme de Anayasa'nın 73'üncü maddesinin esas alınması bir farklılıktır. Gerçekten, Anayasa Mahkemesi Ekonomik Denge Vergisi'nin incelenmesinde sermaye iratlarının ücretlere

bulunmamaktadır. Verginin mali gücü aşan oranda alındığı savı da, % 10 oranının fazla olmaması nedeniyle yerinde değildir.” görüşlerine yer verilmiştir.

¹³² AYM, E.1979/23, K.1980/9, k.t. 29.1.1980, RG: 23.6.1980, 17026; E.1985/21, K.1986/23, k.t. 6.10.1986, RG: 14.3.1987, 19400; E.1990/35, K.1991/13, k.t. 6.6.1991, RG:27.10.1994, 22094, E.1992/45, K.1992/51, k.t. 3.12.1992, RG: 17.9.1995, 22407, E.1992/29, K.1993/23, k.t. 24.6.1993, RG: 23.12.1999, 23915

göre farklı vergilendirilmesi en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme gibi uygulamaların vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımının sağlanmasını amaçladığını, yasakoyucunun anayasal kurallara uymak koşuluyla, gelir servet yada harcamanın vergilendirilmesinde konulara nitelik ve miktarlara göre değişik ölçütler getirebileceğini, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebileceğini açıklamıştır. Mahkeme *“bu verginin gelir ve kurumlar vergileri yönünden yükümlülerin 1994 takvim yılında vermeleri gereken beyannamelerdeki matrahları üzerinden alındığı gelir ve kurumlar vergileri yükümlülerinin çok büyük kesiminin beyannameli yükümlülerden oluştuğu, matrahın saptanmasında, muafiyet istisna ve indirim gibi temel kavramların esas alındığı gerekçesiyle”* getirilen düzenlemeyi genellik, eşitlik ve mali güç ilkelerine aykırı bulmamıştır. Mahkeme ayrıca, Ekonomik Denge Vergisi’nin bir yıl önce beyan edilen matrahtan alınması nedeniyle düşük beyanda bulunanlar lehine durum yarattığı savını da bu düşüncenin beyana dayalı tüm vergiler için söz konusu olduğu vergilemede beyana dayalı tarh ve tahakkuk işleminin ayrı, beyanın gerçek olup olmadığının saptanmasının ayrı bir işlem olduğu beyanname verilmesi ya da kazancın eksik gösterilmesinin yasaların öngördüğü yaptırımların uygulanmasını gerektireceği görüşü ile yerinde bulmamıştır¹³³.

Ücretleri 600 milyon lirayı aşan ücretlilerin 1993 yılında elde ettikleri ücretleri gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden %10 oranında ekonomik denge vergisi alınmasına ilişkin kural, anayasaya aykırı bulunmazken, mahkeme bu yükümlülerden

¹³³ AYM, E. 1994/80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189, E.1995/6, K. 1995/29, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.214

600 milyon düşülmeden vergi hesaplaması konusunu ayrıca incelemiştir. Sayısal karşılaştırmalarında yapıldığı E.1995/4 sayılı kararda¹³⁴ yüksek Mahkeme, “yükümlülüğün belirlenmesinde kabul edilen tek ölçüt, ücret gelirleri toplamının 600 milyon liranın üzerinde olmasıdır. 600 milyon lirayı aşan ücret geliri elde edenler vergi yükümlüsü sayılırken, 600 milyon lira ve aşağısında ücret elde edenler vergi yükümlüsü sayılmamışlardır. Böylece, 1993 yılı içinde elde ettikleri ücret gelirlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ve bu miktar üzerinden % 10 Ekonomik Denge Vergisi ödeyenlerin ellerinde kalan ücret geliri, 600 milyon lira ve daha az toplam ücret geliri elde eden ve bu nedenle de söz konusu vergi yükümlüsü olmayanların ellerinde kalan ücret gelirinden, daha az olacaktır. 1993 yılında elde edilen 600 milyon lirayı aşan ücret gelirinin, 600 milyon liralık bölüm düşülmeden tümüyle vergi matrahı kabûl edilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Adalet ve eşitliğe uygun olan, 600 milyon düşüldükten sonra kalan ücret gelirinin vergilendirilmesidir.” yorumunu yaptıktan sonra söz konusu kuralı 73’üncü maddenin 1. ve 2. fıkralarına aykırı bulmuştur.

Net Aktif Vergisi’nin genellik ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu düşünülmektedir. Zira kanun koyucu vergi yükünün çok büyük bir bölümünü serbest meslek erbabına yüklemiştir. Bu durumun, 3986 sayılı Kanun Net Aktif Vergisi ile yükümlüler arasında vergi yükü bakımından bir farklılık yaratılmaktadır.

¹³⁴ AYM, E.1995/4, K. 1995/28, k.t. 6.7.1995, RG: 2.2.1996, 22542

Kanun, Anayasa'nın 2'nci ve 10'uncu maddesi bağlamında Mahkeme önüne gittiğinde, mahkeme adil ve dengeli dağılım ile eşitlik ilkeleri yönünden konuyu 73'üncü madde yerine 10'uncu madde bakımından değerlendirmiştir. 3986 sayılı, Ekonomik Dengeler İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanunun 6'ncı maddesinde yer alan “*net aktif vergisinin yükümlüler için değişik oranlarda alınması*” kuralı, Anayasa'nın 10'uncu maddesi yönünden incelendiği, E.1994/85 sayılı kararda¹³⁵, “*Üretim ve dağıtım alanında etkinlik gösteren işletmelerle bankalar, sigorta şirketleri ve özel finans kurumlarının ekonomik, malî ve hukukî yapılarındaki farklılık nedeniyle bunların farklı oranlarda vergilendirilmeleri Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Bu gerekçeler serbest meslek mensupları ile yukarıda sayılan alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler arasındaki vergi oranlarının farklılığı için de geçerlidir.*”

*Dava konusu kurallar, Net Aktif Vergisi'nin, konusunu, matrahını ve oranını yasakoyucunun vergilendirme amacına yönelik nesnel (objektif), genel ve vergilendirilen ekonomik etkinlik alanları ve yükümlüler yönünden hiçbir ayrıcalık taşımayan kurallardır.”*değerlendirmesi yapılarak Anayasa'nın 10'uncu maddesine aykırı bir yön bulunmamıştır sonucuna varılmıştır.

¹³⁵ AYM, E. 1994/85, K. 1995/3, RG: 28.09.1995 , 22771

3. Geriye Yürümezlik İlkesi Açısından Ekonomik Denge ve Net aktif Vergisi

Mahkemenin 3986 sayılı Kanunu Anayasa'nın vergileme ilkeleri çerçevesinde incelediği bir diğer husus geri yürümezliği ilkesidir. Geriye yürümezlik ilkesi, hukuk devletinin gereklerini oluşturan unsurların hemen hemen hepsi ile ilişkilendirilebilecektir¹³⁶. Özellikle yasal idare ilkesi, kazanılmış haklara saygı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması ile hukuki güvenlik ilkesi geriye yürüme yasağı ile yakından ilgilidir. Nitekim geriye yürüme ilkesi, tüm bu ilkelerin güvence altına alınmasına hizmet edecektir. Bir başka deyişle, geriye yürümenin açıklanmasında başvuru alan temel kavram hukuk devleti ve onun unsurlarıdır. Anayasa Mahkemesi, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin 1993 yılı ile ilgili olarak 1994 yılı içinde verdikleri yıllık, özel veya münferit gelir ve kurumlar vergisi beyannamesindeki matrahlar üzerinden %10 Ekonomik Denge Vergisi alınacağına ilişkin hükmü Anayasa'ya aykırı görmemiştir. Başvuruda ileri sürülen iddialardan biriside, Ekonomik Denge Vergisi'nin bir yıl önceki kazançlar üzerinden alınarak geçmişe dönük yükümlülük getirildiği yolundadır. Bu kararda da geriye yürümezlik ilkesi vergiyi doğuran olaya bağlı olarak E.1994/80 sayılı kararında¹³⁷, *Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılması gerektiğini, ekonomik denge vergisi'nde, vergiyi doğuran olayın, kişinin 3986 sayılı Yasa'da*

¹³⁶ OĞURLU Yücel, **İdare Hukukunda Kazanılmış haklara saygı ve haklı beklentiler sorunu**, Seçin Yayınevi, Ankara, 2003, s.40

¹³⁷ AYM, E. 1994/80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189

*yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2'inci maddedeki olayların meydana gelmesi olduğunu bu çerçevede, Ekonomik Denge Vergisinin, Gelir ve Kurumlar vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergi niteliğini taşımadığını, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alındığını, vergiyi doğuran olayın, beyanname verilmesi olduğu ve beyannamelerin de 1994 yılında verildiği belirterek geriye yürümeden söz edilemeyeceğine karar vermiştir.*¹³⁸

Geriye yürümezliğin tartışıldığı bir başka kararında ise Anayasa Mahkemesi, Ekonomik Denge Vergisi, 1993 yılı kazançlarına ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken beyannamelerde yer alan matrahlar üzerinden alındığına, bu verginin ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için devletin egemenlik gücüne dayanarak konulan yeni bir vergi olduğuna, gelir ve kurumlar vergisine ek bir vergi sayılamayacağına, bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınmasının, geriye dönük vergi koyma anlamına gelmeyeceğine hükmetmiştir¹³⁹.

E.1989/6 sayılı kararında¹⁴⁰, “*vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde anayasanın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu doğrultuda vergilendirme işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetimde bu olaya bağlı kalacak, böylece belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır.*” diyerek vergiyi doğuran olayın yasada

¹³⁸ AYM, E. 1994/80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189

¹³⁹ AYM, E.1995/6, K. 1995/29, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.214

¹⁴⁰ E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, AMKD, S. 25, s. 414

gösterilmesi gerektiğini belirten mahkeme, Ekonomik Denge Vergisi'ni doğuran olay 3986 sayılı Yasa'da yer almadığı halde kendisi bu verginin özelliğine göre vergiyi doğuran olay nitelendirmesi yapmış, ve nitelendirdiği bu vergiyi doğuran olay ile bağlantı kurarak geriye yürüme savını red etmiştir. Ekonomik Denge Vergisi'nin geriye yürüyüp yürümediğinin incelendiği kararda, değerlendirmenin iki konu üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Mahkeme, önce bu verginin yeni bir vergi olduğunu, bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergi olduğunu bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden geriye dönük vergi koyma anlamına gelmeyeceğini belirterek bu yöndeki Anayasa'ya aykırılık savını sonuçlandırmıştır. Ancak daha sonra yasada gösterilemediği halde bu vergide vergiyi doğuran olayı beyanname verilmesine bağlamış ve bir yıl önceki kazançlara göre, beyan edilen matrah üzerinden vergi alınmasını geriye yürüme olarak nitelendirmemiş böylece, ikinci bir geriye yürüme nitelendirmesi yapmıştır. Aslında, mahkeme Anayasa'ya aykırılık sorununu birinci yaklaşımda çözümlenmiştir. Bu durumda vergiyi doğuran olayı beyannameye bağlayan yaklaşımın gereği de kalmamıştır. Öte yandan, vergiyi doğuran olayın yasada, vergiyi doğuran olay olarak yer almayan bir hukuki durum vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmiş, vergiyi doğuran olay ile geriye yürüme bağlantısı bu ele alınış biçimiyle vergi hukuku açısından eleştirilere konu olmuştur¹⁴¹.

¹⁴¹ GEREK Şahnaz, AYDIN Ali Rıza, 1995, s.237, IŞIK Hüseyin, Ekonomik Denge, Net Aktif, Ek Gelir Ve Kurumlar Vergilerinin Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği Ve Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, www.yaklasim.com.tr, yıl:2000; sayı:4

Anayasa Mahkemesi'nin 3986 sayılı yasada yer alan net aktif vergisine ilişkin kararında ise, Vergi hukukunda, yasa kurallarının geriye yürümesinin sözkonusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerektiği belirtilerek, *“Vergi matrahının 1993 yılına ilişkin kimi malî veriler üzerinden saptanması, vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmez. Başka bir anlatımla, hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirme sözkonusu değildir.”*¹⁴²

Ekonomik Denge Vergisi, Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi, daha önce sonuçlanmış bir dönemle ilgili olarak yeni vergiler getirmiştir. Mükellefler dönem faaliyetlerine başlarken iktisadi faaliyetleriyle ilgili planları, öngörü ve hesaplarında hiç olmayan bir vergi, dönem bittikten sonra konulmuştur. Bu şekilde bir vergi ile mükellefler önceki dönemde kar ederken vergi nedeniyle zararlı hale gelebilmekte, öngördüğü vergi sonrası kar dönemin bitmesinden çok sonra bir anda düşebilmektedir. Yeni ihdas edilen bu vergiler vergiyi doğuran olayı, hesabı kapanmış bir dönemin sonucuna bağladıkları için vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesinin çiğnendiği açıktır¹⁴³. Ancak Anayasa Mahkemesi bu vergide ve bunun gibi önüne gelen diğer vergilerde¹⁴⁴ çoğu kez geriye

¹⁴² E. 1995/7, K.1995/35, k.t. 18.7.1995, RG: 9.1.1997, 22872

¹⁴³ ÖZGÜVEN V, 2007, s.87

¹⁴⁴ 4481 sayılı yasa 26.11.1999, 23888, 4837 sayılı yasa, 11.04.2003, 25076

yürümeyi kabul etmemiş, her ne kadar mevcut bulunan vergilerle aynı konu ve matrahta olsa da, bunun devletin vergilendirme yetki alanı içinde olduğunu belirtmiştir¹⁴⁵.

Net Aktif Vergisi, servet üzerinden alınan bir vergidir ve bu vergide vergiyi doğuran olay belirli bir tarih itibariyle sahip olunan hukuki mülkiyet statüsüdür. Bu vergide yasanın geriye yürümezliğinin bu tarih (31.12.1993) itibariyle yasanın var olup olmadığına göre tespit edilmesi gerekmektedir. Mayıs 1994 tarihli yasanın daha önceki bir tarihi esas alarak, bu tarih itibariyle mevcut varlıklar üzerinden vergi alınmasını öngörmesi yasanın daha önceki olaylara uygulanması dolayısıyla geriye yürütülmesi anlamına gelmektedir. Verginin temel unsurlarında yapılan geriye dönük değişiklik, söz konusu verginin düzenlenmiş olduğu normda yapılıyorsa, hukuki anlamda geriye yürüme, daha önce var olmayan başka bir normla aynı temel unsurlara ek yükümlülük getiriyorsa ekonomik anlamda geriye yürümeden söz edilebilecektir¹⁴⁶. Net aktif vergisi de, hukuki anlamda geriye yürüyen vergi kanununa örnek olarak gösterilebilecektir.

Net Aktif Vergisi ile ilgili Anayasa Mahkemesi kararlarında, geriye yürümezlik açısından vergiyi doğuran olayın esas alınması gerektiği belirtilmiş, ancak vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği kararda belirtilmemiş ülkenin ekonomik koşullarının zorunlu kıldığı vergiyi doğuran olay veya hukuksal durumun 1993 yılında gerçekleştiği anlamına gelmediği ve hukuksal anlamda geçmişe dönük bir vergilendirmenin söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere gerek Net Aktif

¹⁴⁵ AYM, E. 1995/7, K.1995/35, k.t. 18.7.1995, RG: 9.1.997, 22872, E. 1994/80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189

¹⁴⁶ ÖZGÜVEN V, 2007, s.89

Vergisinde gerekse de Ekonomik Denge Vergisinde Anayasa Mahkemesi, geriye yürümezlik kuralının varlığının tespitinde vergiyi doğuran olayı esas almış her iki durumda da vergiyi doğuran olayın yeni yasa döneminde gerçekleştiğini kabul etmiştir. Bu kabulde, kamu menfaatinin gereği ve günün olağanüstü ekonomik koşullarının etkili olduğu kararlardan açıkça görülmektedir¹⁴⁷.

Son olarak 3986 sayılı Kanun hukuk devleti ve hukuk güvenliği ilkeleri yönünden de değerlendirilmiştir¹⁴⁸. Örneğin, Ekonomik Denge Vergisinin geçmiş döneme ilişkin matrah üzerinden vergi alındıktan sonra aynı matrahtan %10 oranında alınmasının mükerrer bir vergilendirme olduğu, mükellefin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği savı, hukuk devleti yönünden incelenmiş, *“Yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. Getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasa’ya aykırılıktan söz edilebilir.*

Ekonomik Denge Vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek % 10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez. “ gerekçesiyle red

¹⁴⁷ BIYIK Recep, Yasa Kararname Ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi Ve Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi, **Vergi dünyası**, sayı 222, şubat 200, s.45

¹⁴⁸ AYM, E. 1995/7, K.1995/35, k.t. 18.7.1995, RG: 9.1.1997, 22872, E. 1994/80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189, E.1997/54, K.1997/67, k.t. 26.11.1997, RG: 9.3.2000, 23988

edilmiştir.¹⁴⁹

Anayasa Mahkemesi 3986 sayılı Ekonomik Vergiler İçin Yeni Vergiler İhdası İle Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'a ilişkin iptal kararında, iptali verginin geriye yürümezliğine değil, genel olarak hukuk devleti ilkesine dayanmıştır¹⁵⁰.

E.1994/85 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı'nda¹⁵¹ ise yasada vergiyi doğuran olay tanımlanmadığı halde kararda iki cümle ile iki ayrı vergiyi doğuran olay saptaması yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, ekonomik denge vergisinde vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2'inci maddedeki olayların meydana gelmesidir. Buna ek olarak Yüksek Mahkeme vergiyi doğuran olayın beyanname verilmesi olduğu belirlemesini de yapmıştır. 3986 sayılı Yasa'nın 1'inci maddesinde "*Verginin Mükellefleri*" başlığı altında ekonomik denge vergisinin mükellefleri sayılmıştır. Oysa ne başlığın kendisi biçim olarak, ne de a,b,c, d,e bentlerinde gösterilen mükellefler içerik, olarak vergiyi doğuran olayı göstermektedirler. "*Verginin Konusu, Matrahı ve Oranı*" başlığı altında düzenlenen 2'nci maddenin metninde ise yalnızca hangi matrahlar üzerinden ne oranda vergi alınacağı hususları yer almaktadır. Bunun da teknik olarak vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi olmadığı açıktır. Yasa'da vergiyi doğuran olay olarak düzenlenmemiş bir olguyu Anayasa Mahkemesi'nin vergiyi doğuran olay olarak göstermesi, onun yasama organı

¹⁴⁹ AYM E.1995/6, K. 1995/29, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.214

¹⁵⁰ AYM, E. 1994/85, K. 1995/3, RG: 28.09.1995 , 22771

¹⁵¹ AYM, E. 1994/85, K. 1995/3, RG: 28.09.1995 , 22771

yerine geçerek yasa koyması anlamına gelecektir. Yüksek Mahkemenin kendiliğinden yasada gerek biçimsel olarak gerekse içerik olarak yer verilmemiş bir vergi ögesini kendisinin yorumlayarak yaratması temel Anayasa hukuku ilkeleri ve vergi hukuku ilkeleri açısından kabul edilebilir bir durum değildir.

4. Ekonomik Denge ve Net Aktif Vergisinin Olağanüstü Vergi Sayılıp Sayılamayacağı

Anayasa mahkemesi ayrıca anılan vergileri, Olağanüstü¹⁵² vergi sayılıp sayılmayacağı hususunda da bir değerlendirmeye tabi tutmuştur. Anayasanın 73'üncü maddesindeki ilkelere dayanılarak kamu giderlerinin karşılanması amacı ile alınan ve süreklilik gösteren vergiler dışında, olağanüstü hal kapsamına girmeyen ve fakat olağanüstü dönemlere ait bir takım olağanüstü özellikler gösteren vergilerde Anayasa Mahkemesi, olağanüstü vergilerle olağanüstü hal arasındaki bağlantı konusunu, önüne gelen konu ile sınırlı olarak incelemiştir.

3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Anayasadaki ağır ekonomik bunalımla ilgili kurallar işletilmeden başka bir deyişle, ülke genelinde ağır ekonomik bunalım nedeniyle olağanüstü hal ilan edilmeden getirilmesi sebebi ile anılan maddeleri ile getirilen yükümlülüğe ilişkin düzenlemenin Anayasanın 2'nci maddesine aykırı olduğu, savını incelenirken konu şöyle değerlendirilmiştir:

¹⁵² Anayasa Mahkemesi önüne konu; verginin olağanüstü olduğu iddiası ile götürülmüş, iddia özeti kısmında vergi “olağanüstü” terimi ile tanımlanmıştır. Kararın gerekçesinde Anayasa Mahkemesi öngörülen vergilerin bir kez alınması halini olağanüstü olarak açıkça kabul etmiş ne var ki, bu uygulamanın mutlaka olağanüstü hâlin ilânını takiben yapılması zorunluluğu bulunmadığını ifade etmiştir.

“Başvuru kararında, 3986 sayılı Yasa ile getirilen düzenlemenin olağanüstü bir vergi olduğu iddiasının kanıtı olarak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 39. ve 42. maddeleri gösterilmekte; bütçe yasası ile verilen yetki dışında vergi alınamayacağı, oysa 3941 sayılı 1994 Malî Yılı Bütçe Yasası’na ekli B ve C cetvellerinde 3986 sayılı Yasa’ya yer verilmediği belirtilmektedir.

Hukukumuzda yasalar arasında hiyerarşik farklılık bulunmadığından yasanın yasaya uygunluğu zorunluluğu yoktur. Sonraki Yasa (Lex posterior) durumunda olan 3986 sayılı Yasa önceki yasanın kendisiyle çalışan kuralları yerine geçer.

Ayrıca, 1994 Malî Yılı Bütçe Yasası’nın (C) cetvelinin sonunda “Bu cetvellerde herhangi bir şekilde belirtilmeyen Umumi ve Hususi Bilcümle Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Kararname, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ vesair mevzuat ile ikili ve çok taraflı her türlü anlaşmaların gelir, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin hükümleri denilerek çok geniş kapsamlı bir hüküm konulmuştur. “

Bu noktada, söz konusu argümanın kolay çürütülebileceği düşünülmektedir. Zira, gerçekten, bütçe yasası sonunda yer alan ve çok geniş biçimde yorumlanabilecek olan torba hüküm, yeni bir vergi kanunu konulabilmesinin hukuki zeminini sağlamaktadır. Öte yandan kararın devamında,

Öte yandan, 3986 sayılı Yasa’nın öngördüğü vergiler bir kez alınmaları nedeniyle olağanüstü olarak nitelendirilse bile, bu uygulamanın mutlaka olağanüstü hâlin ilânını takiben yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Önemli olan devlete ait

vergilendirme yetkisinin, Anayasa'ya ve Anayasa'nın öngördüğü vergilendirme ilkelerine uygun kullanılmasıdır.

Anayasa'da bir defaya mahsus vergi alınmasını engelleyen herhangi bir kural bulunmamaktadır ve itiraz konusu kuralların, bu nedenle Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırı bir yönü yoktur¹⁵³.

Görüldüğü üzere, Anayasa Mahkemesi bir verginin olağanüstü-olağan dışı olarak nitelendirilebilmesi için, verginin bir defaya mahsus alınmasını yeterli saymıştır. İddiada yönetim usulünün olağan olmasına rağmen ihdas edilen vergilerin olağanüstülüğü ifade edilmişken, mahkeme dönemin olağan olmayan durumunu belirttikten sonra, meclisin bu yöndeki taktir yetkisine ilişkin yorum yapmaksızın olağan dışı olarak nitelenen vergiyi bu olağan dışı etkenler çerçevesinde sınırlı olarak incelemiştir. Bir başka deyişle, olağan dışı vergi ihdasının vergilendirme ilkelerine aykırı kullanılmamış olmasını esasa girmeksizin yorumlamıştır. Ne var ki, önemli olan husus; olağan dışı verginin bir takım vergilendirme ilkelerinin ihlalini olağanüstü olma sebebi ile meşrulaştırır biçimde ihdas edilmemesidir.

“Bozulan ekonomik dengeler”, “bu konuda ciddi tedbirler alınması”, “ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması”, “ekonomik dar boğazın aşılmasında” ve “ekonomik istikrarın sağlanması” gibi gerekçelerle ihdas edilen 3986 sayılı Kanun gerekçeleri itibari ile ağır ekonomik bunalımın aşılması doğrultusundadır. Ekonomik bunalım hali olağan bir durum olmadığı gibi bu halin aşılması için olağan dışı

¹⁵³ AYM E.1995/6, K. 1995/29, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.214

düzenlemelere başvurulması kaçınılmaz olacağından, anılan gerekçeyle ihdas edilen itiraz konusu verginin olağan dışı bir düzenleme olduğu da ortadadır.

Net Aktif Vergisi'nin Anayasa'ya aykırılık savı, *“ülkenin ekonomik koşullarının zorunlu kıldığı ivedi finansman için konulmuş yeni bir vergi olarak nitelendirilerek red edilirken, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisinin 8 yıllık kesintisiz eğitime katkı nedeniyle, geçici bir süre için nispi vergiye dönüştürülmesi ve vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi ve üç katına kadar arttırılması konusunda bakanlar kuruluna yetki verilmeside “zamanla ekonomik koşulların değişmesi sonucu azalan vergi gelirlerini arttırma amacına yönelik olarak nitelendirilerek Anayasa'ya aykırı görülmemiştir.*

Anayasa Mahkemesi, olağanüstü hal koşullarının işletilip işletilmediğine bakılmaksızın ve getirilen verginin olağan veya olağanüstü vergi niteliğinde olup olmadığı sorgulanmaksızın konuyu ekonomik koşullar kavramı altında değerlendirilerek çözümlemeye çalışmıştır. Bu noktada, ekonomik koşullar kavramı veya daha sonra görüleceği üzere haklı neden kavramı hukuki kavramlar olmamakla beraber; mahkemenin kararlarına esas teşkil etmiştir. Aslında bu iki kavramında kamu yararı benzeri bir kavram olarak kullanıldığı düşünülmektedir. Bu sebeple her iki kavramı da hukuki bir kavram olan kamu yararı kavramı içerisinde incelenmesi uygun görülmüştür. Ancak hukuk devleti ilkesine anayasası bünyesinde yer veren bir devlette olağanüstü düzenlemelerin yeri, olağanüstü halin ilanı durumunda gündeme alınabileceği düşünülmektedir.

IV. 1999 YILI, DEPREM VERGİSİ ¹⁵⁴

A. KONULUŞ NEDENİ AÇISINDAN

Depremle ile ilişkilendirilerek yürürlüğe konulan yasal düzenleme ile, yukarıda incelenen 3986 sayılı Kanundaki, Ekonomik Denge Vergisi yerini Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi'ne bırakmış; Ek Gayrimenkul Vergisi'nin yerini Ek Emlak Vergisi almış; Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ise ismi değişmeden muhafaza edilmiştir. Farklı olan tek husus; ihdas edilen Özel İletişim Vergisi'dir. Özel iletişim Vergisi'nin de servet ve muameleden alınması, söz konusu verginin Net Aktif Vergisi ile paralelliğinin göstergelerinden biridir.

17 Ağustos 1999 Marmara depreminde meydana gelen zararı karşılamak amacıyla gündeme getirilen yazında ve kamuoyunda "*deprem vergisi*"¹⁵⁵ olarak

¹⁵⁴ 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde marmara bölgesi ve civarında meydana gelen depremin yol açtığı ekonomik kayıpları gidermek amacıyla bazı mükellefiyetler ihdasi ve bazı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında 4481 sayılı Kanun

¹⁵⁵ 4481 Sayılı Kanun ile uygulamaya konulan; 1998 yılında beyan edilen gelir veya kurumlar vergisi matrahları ile bu yılda elde edilen ve belli miktarların üzerindeki ücretlerden alınan ek gelir ve ek kurumlar vergisi, Bina, arsa ve arazilerin emlak vergisi matrahları üzerinden alınan ek emlak vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na tabi, trafik siciline kayıtlı motorlu taşıtlardan alınan ek motorlu taşıtlar vergisi, Her nevi cep telefonu görüşmelerinden alınan özel iletişim vergisi, belirli işlem ve kağıtlar üzerinden alınan özel işlem vergisi, Belirli kurum ve kuruluşların gelirleri ile faiz gelirleri üzerinden alınan ilave vergiler yazında da "*deprem vergileri*" olarak nitelendirilmiştir. SEYİT, Ahmet Baş Deprem Vergisi Kapsamı Ve Kısa Eleştirisi, **Vergi Dünyası** S. 221, Ocak 2000, s.60; ATAY, Tezcan, 4731 Sayılı Kanun Açıklaması Niteliğinde Deprem Tebliği Ve Eleştirisi s.165, **Vergi Sorunları**, Haziran 2002 s.63

nitelenen yasa tasarısı 24 Ağustos 1999 tarihinde TBMM'ye sunulmuş tasarı, 25 Ağustos 1999 tarihinde TBMM Plan Ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmüş ve bazı maddeler değiştirilerek benimsenmiştir¹⁵⁶. Tasarı, IMF heyetinin Türkiye'deki temaslarından sonra 24-25 Kasım 1999 tarihlerinde TBMM genel kurulu'nda görüşülerek yasalaşmış; 26 Kasım 1999 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Genel kurul görüşmeleri sırasında, yasanın kapsamı 12 Kasım 1999 tarihinde meydana gelen Düzce depremi de gözönünde tutularak genişletilmiş "*özel işlem vergisi*" ve "*faiz vergisi*" adlarıyla iki yeni vergi de ihdas edilmiştir¹⁵⁷.

Deprem vergisi adı altında getirilen ilave vergilerden Ek Gelir Ve Ek Kurumlar Vergisi ile Ek Emlak ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergileri "*bir defalık*", diğer vergiler ise 31.12.2000 tarihine kadar uygulanmak üzere getirilmiştir. Deprem sebebi ile finansal yüklerin bir bölümü, öngörülen mali ihtiyaçlar karşılandıktan sonra da, devam etmiştir. 1999 yılında 4481 sayılı Kanun'la uygulamaya konan ve 2000 yılında da uygulanan vergilerden, Özel İşlem Vergisi ile Özel İletişim Vergisi'nin uygulama süresi 31.12.2002

¹⁵⁶ Ancak, o tarihlerde vatandaşların deprem bölgesine yaptıkları yardımların kesintiye uğramaması ve kamuoyunun tepki göstermesi üzerine tasarı, bir süre askıya alınmıştır.

¹⁵⁷ www.belgenet.com/eko/vergi, AKDOĞAN A; Ek Veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından, Sürekliliği Olan Vergi Düzenlemelerine, **Yaklaşım Yayınları**, yıl 2000, sayı 12, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp, 18.06.2007

tarihine kadar uzatılmıştır daha sonra bu vergilerin uygulanma süresi 31.12.2003 olarak değiştirilmiş ve söz konusu vergilerin 1 yıl daha uygulanmasına devam edilmiştir¹⁵⁸.

24 Ağustos 1999 tarihinde TBMM Başkanlığı'na sunulan tasarinın "Genel Gerekçe"¹⁵⁹sinde de amacın zararın giderilerek hayatın normal hale dönüştürülmesinin sağlanması biçiminde açıklanmıştır.

Bu Tasarıyla;

1998 yılında beyan edilen Gelir Veya Kurumlar Vergisi matrahları ile bu yılda elde edilen ve belli miktarın üzerindeki ücretler, Bina, arsa ve araziler, Motorlu taşıtlar, Cep telefonları, üzerinden bir defalık ek vergi ödenmesi öngörülmüş; ayrıca bankalar tarafından verilen çekler Değerli Kâğıtlar Kanunu kapsamına alınmıştır.

¹⁵⁸ Düzenleme, 23.11.200 tarih ve 4605 sayılı Kanunla yapılmış, 30.11.2000 tarih ve 24246 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır07.01.2003 tarih ve4783 sayılı Kanun, 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

¹⁵⁹ Ülkemiz 17 Ağustos 1999 günü bir deprem felaketi yaşamıştır. Yaşanan bu felaket önemli boyutta can ve mal kaybına yol açmış, daha bir hafta önce yürürlüğe giren bir vergi kanununun ekonomik hayata yapması beklenen olumlu etkininin işaretleri görülmeden, yeni ve büyük bir kamu finansman ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bölgede meydana gelen ciddi boyutlardaki tahribatın ve zararın giderilerek hayatın mümkün olan en kısa sürede normale dönüştürülmesi, Hükümetin temel amacıdır.

B. VERGİ TEKNİĞİ VE UYGULAMASI AÇISINDAN

Savaş, ekonomik bunalım, doğal afetler gibi sebeplerle, artan finansman ihtiyacını karşılamak için bir defada alınmak üzere, olağanüstü gelir ve servet vergilerine başvurulduğu görülmekle birlikte, yangın, su basması, yer sarsıntısı gibi doğal afetlerden sonra olağanüstü vergi örneklerine pek rastlanılmamaktadır. Nitekim deprem vergisinin örneğine de, mali yazında rastlanılmamaktadır¹⁶⁰. Savaş dönemlerinde alınacak savaş kazançları vergisi ile yine aynı dönemde alınacak servet vergileri teorik açıdan savunulsa dahi, bunalım veya afet dönemlerinde alınacak vergiler iktisatçılar tarafından herşeyin duraksadığı bir dönemde, gelir sağlamak için konulacak bir mali mükellefiyet, bunalımın daha da şiddetlenmesine yol açabileceği gerekçesi ile sakıncalı görülmüştür¹⁶¹. Nitekim 1929-1933 Dünya Ekonomik Bunalımında, Amerika'daki yaşananlar, bu teorinin doğruluğunu ortaya koymaktadır¹⁶².

Deprem vergisi ile ihdas edilen vergiler, Ek Gelir Ve Ek Kurumlar Vergisi, Ek Emlak, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel İletişim, Özel İşlem Vergisi, Akaryakıt

¹⁶⁰ “Savaş, bunalım ve doğal afetler ortamında artan kamu harcamalarını karşılamak için Hükümetlerin başvurabileceği ikinci kaynak borçlanma da olabilecektir. Borçlanma yurt içi veya dış borçlanma şeklinde olabilir. Nitekim düzenlenen Ek vergilere tepki artınca Hükümet iç ve dış kaynaklardan borçlanmaya ağırlık vermiştir.” SEYİT Ahmet Baş, Ek Vergi ve Deprem Vergisi 2000, S. 82, s.130, **Mükellefin Dergisi**

¹⁶¹ SEYİT Ahmet Baş, 2000, s.82

¹⁶² TUNCER S, a.g.e, s.130

Tüketim Vergisi'nde oran artırımını, faiz geliri, çeşitli kurum gelirlerinden alınacak paylar olarak sıralanabilecektir.

4481 sayılı Yasa 8 ve 9'uncu maddeleriyle 31.12.2000 tarihine kadar uygulanmak üzere, daha önce vergi sistemimizde mevcut olmayan iki yeni vergi (Özel İletişim Vergisi / Özel İşlem Vergisi) öngörülmüştür. Yine Yasanın 12'nci maddesi Değerli Kağıtlar Kanunu'na ek yaparak, çekleri de değerli kağıtlar arasına almış; 13'üncü maddesi Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapmış; 14'üncü maddesi deprem nedeniyle zarara uğrayanlar için vergi istisnaları öngörmüş, 15'inci madde ise bazı kamusal gelirlerin transferiyle ilgili bütçe tekniğine ilişkin çeşitli hükümler getirilmiştir.

Kanunun sistematığına de dönemin olağan olmayan durumu, deprem olgusu damgasını vurmuş; ihdas edilen vergide, deprem sebebi ile artan finansman ihtiyacının karşılanması amacı esas alınmıştır. İncelenen diğer olağan dışı vergilerde olduğu gibi, 4481 sayılı deprem vergisinin de aceleci bir tutum ile hazırlandığı dikkat çekmektedir.

Deprem vergisine ilişkin yasa sistematığı bozuktur. Kanunun birinci bölümü Ek Gelir Ve Ek Kurumlar Vergisi, ikinci bölümü Ek Emlak Vergisi'ni, üçüncü bölümü Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'ni, dördüncü bölümü Özel İletişim Vergisi ve beşinci bölüm Özel İşlem Vergisi'ne ilişkindir ve beş bölümden oluşan kanun da; her bir bölümde farklı bir sistematik benimsenmiştir. Yine, 4481 sayılı Kanunla ile getirilen vergiler, ek olarak getirilen diğer vergiler gibi, bağımsız olarak düzenlenmemiş, ek olarak getirildiği kanuna atıfla tanımlanma yoluna gidilmiştir.

1. Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi

4481 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin konusu, matrah ve oran ile birlikte “*Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1998 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden %5, 1998 yılı ticarî ve meslekî kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin; 1998 yılına ilişkin götürü matrahları üzerinden %5, 1'inci maddenin (c) bendinde sayılan ücretlilerin; 1998 yılında elde ettikleri ücretlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden %5, “şeklinde belirlemiştir.*

Ek Kurumlar ve Gelir Vergisi'nde mükellef; “a) 1998 yılı kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, b) 1998 yılı ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükellefleri, c) Bu Kanunun yayımlandığı tarihte ücret geliri elde eden ve 1998 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 12 milyar lirayı aşan ücretliler” şeklinde tasnif edilmiştir. Bu noktada Kanunun beyannameli mükelleflere yönelmiş olması da, olağan dışı niteliğinin bir başka göstergesidir.

4481 sayılı Kanun'da yalnızca ek gelir ve kurumlar vergisinden önce mükellef sonra da konu matrah oran ile muaflık ve istisnalar olarak vergi kanunu sistematığına uygun bir biçimde düzenlenmiştir. Ek Kurumlar ve Gelir Vergisi'nde muafiyet ve istisnalar da, kanunun getiriliş amacı olan deprem ekseninde belirlenmiştir¹⁶³. Bu şekilde

¹⁶³ Aşağıda yazılı mükellefler ek gelir ve ek kurumlar vergisinden muaftır.

belirlenen muafiyet ve istisnalar dahi, kanunun olağan dışılığını açıklar niteliktedir. Ayrıca, kanunun bu yönde bir istisna ve muafiyete yer vermiş olması da, adil olmakla beraber, anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından tartışmaya açıktır. Zira, bir bölgenin olağanüstü hal ilan edilmeksizin bir kısım mali yükümlülüklerden muaf tutulması da, Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca mümkün değildir.

Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi tarhı ve tahsili usulü, 4481 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, *“Beyana dayanan ek gelir ve ek kurumlar vergilerinin, 26.12.1999 akşamına kadar beyan edilmesi, götürü ek gelir vergisinin de yine aynı tarihe kadar idarece tarh edilmesi gerekmektedir. İlk taksitlerin bu tarihe kadar ödenmesi kaydıyla, beyana dayanan ek gelir ve ek kurumlar vergisinin altı taksitte, götürü ek gelir vergisinin ise üç taksitte ödeneceği belirtilmiştir. 12 milyar lirayı aşan ücret geliri kısmından alınacak ek gelir vergisinin, halihazırda ücret ödemesi*

a) 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihleri itibarıyla, Kocaeli, Sakarya, Yalova ve Bolu İllerinin merkez ve ilçelerinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar (depremde zarar görmediğini veya vergi ödemek istediğini beyan edenler hariç) ile bu illerdeki işyerlerinde fiilen çalışan ücretliler,

b) 17/8/1999 veya 12/11/1999 tarihlerinde meydana gelen depremde; varlıklarının en az yüzde onunu (tevsik edilmek kaydıyla), eşini veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybedenler.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Ücret gelirlerinin 12 milyar lirası ek gelir vergisinden müstesnadır.

yapan işverenlerce, 1998 yılı matrahlarının bildirilmesi üzerine altı eşit taksitte kesileceği” hükme bağlanmıştır.

4481 sayılı Kanunun Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi’ne ilişkin düzenlemeleri dışında verginin tarhına ilişkin bir hüküm yer almamıştır; başka bir deyişle getirilen vergiler, ek olarak getirildikleri verginin usulünce tarh edilmiştir.

2. Ek Emlak Vergisi

4481 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesiyle öngörülen Ek Emlak Vergisi’nde de atıf yolu tercih edilmiş; 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 1 ve 12’nci maddelerinde yazılı bina, arsa ve arazilerin 1999 yılı emlak vergisi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek emlak vergisine tabi olacağı, mükelefiyet ve matrahın Emlak Vergisine atıf yolu ile belirleneceği düzenlenmiştir¹⁶⁴.

Ek Emlak Vergisi’nde de istisna ve muafiyetler yine deprem eksenli belirlenmiştir¹⁶⁵. Bu noktada, kanunun ilk bölümünde yalnızca deprem ile ilgili muafiyet

¹⁶⁴ Ek emlak vergisinde matrah; Emlak vergisi kanununa göre hesaplanacaktır. Buna göre; Bu vergi, 1999 yılı emlak vergisi matrahı üzerinden, bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren Emlak Vergisi Kanununda yer alan nispetlerde belediyelerce hesaplanır. Hesaplanan vergi, başkaca bir işleme gerek olmaksızın tahakkuk etmiş sayılır.

¹⁶⁵ Sahip olunan konutlardan brüt alanı 120 metrekareyi geçmeyen ve mükellefçe seçilen bir tanesi ile; - Bolu, Kocaeli, Sakarya ve Yalova İllerinin merkez ve ilçelerinde bulunan bina, arsa ve araziler, - 17.8.1999 veya 12.11.1999 tarihinde meydana gelen depremde varlıklarının en az yüzde 10’unu (tevsik edilmek kaydıyla) eşini veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybedenlerin bina, arsa ve arazileri, bu vergiden müstesnadır.

ve istisnaların yer almış olması, atıf yaptığı gelir ve kurumlar vergisindeki muafiyet ve istisnaların bu vergi bakımından da geçerli olup olmadığı tartışmaya açık bir diğer konu olmuştur. Ek Emlak Vergisi 6'ncı maddede "*Bina ve arazi vergisi ile ilgili muaflık ve istisnalar, bu vergi bakımından da geçerlidir.*" denilerek atıf yapılan kanundaki istisna ve muafiyetlerin geçerli olduğunun ayrıca belirtilmesi, diğer vergiler bakımından olumlu yada olumsuz bir düzenlemenin yapılmaması, ek vergilere ilişkin düzenlemelerdeki bu eksiklik dahi, kanunun hazırlanmasındaki aceleci tutumu yansıtmaktadır.

Tahakkuk eden ek vergilerin, mükelleflerce 1999 yılı Aralık ve 2000 yılı Mart aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi; belediyelerin, tahsil ettikleri bu vergileri, tahsilatı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bağlı bulundukları vergi dairesine beyan ederek ödemeleri öngörülmüştür.

3. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi

4481 sayılı Kanun ek motorlu taşıtlar vergisini atıf yoluyla tek bir madde ile düzenlemektedir. Buna göre, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, 18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 ve 6'ncı maddelerinde yer alan (I),(II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tabi olan ve bu Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtlar üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere, 1999 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisi alınmıştır. Kanunun 3'üncü maddesine göre ek gelir ve ek kurumlar vergisinden muaf olanlar, 17.8.1999 veya 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremde eşini veya birinci derece kan hısımlarından birini kaybedenlere ait taşıtlar, depremde hasar gördüğü

tevsik edilecek taşıtlar, münhasıran yolcu ve yük taşıma faaliyetinde bulunanların taşımacılık faaliyetinde kullandıkları taşıtlar vergi dışı tutulmuş; “*vergiden istisna*” edildiği belirtilmiştir. Kanunun diğer bölümlerindeki gibi, aynı olağanüstülük bu bölümde de mevcuttur. Ek Motorlu Taşıtlar vergisinde matrah ve oranda ayrıca belirtilmemiş; Motorlu Taşıtlar Vergisine atıf yapılmıştır¹⁶⁶. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, 4481 sayılı Kanunun yayımı tarihinde tahakkuk etmiş sayılmıştır¹⁶⁷.

4. Özel İletişim Vergisi

Kanunun dördüncü bölümünde Özel İletişim Vergisi düzenlenmiştir. Buna göre, 31/12/2000 tarihine kadar uygulanmak üzere her nevi cep telefonu işletmecileri tarafından verilen (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri (Bolu, Kocaeli, Sakarya ve Yalova illerinin merkez ve ilçelerindeki abonelere verilecek hizmetler hariç). bu vergi kapsamına alınmıştır. Bu vergi bakımından da, istisna ve muafiyetler deprem eksenlidir. Verginin matrahı, katma değer vergisinin matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmiş, Özel İletişim Vergisi,

¹⁶⁶ Buna göre; Kanunun yayımı tarihinde ilgili sicilde adlarına kayıtlı taşıt bulunan gerçek ve tüzel kişiler, bu taşıtlar dolayısıyla 1999 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisinin yıllık tutarını, ek motorlu taşıtlar vergisi olarak birinci taksiti, bu kanunun yayımını izleyen ayın sonuna kadar, ikinci taksiti ise 2000 yılının Mart ayının sonuna kadar olmak üzere iki eşit taksitte taşıtın kayıtlı olduğu yerin vergi dairesine öderler.

¹⁶⁷ Kanunun yayımı tarihinde ilgili sicilde adlarına kayıtlı taşıt bulunan gerçek ve tüzel kişiler, bu taşıtlar dolayısıyla 1999 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisinin yıllık tutarını, ek motorlu taşıtlar vergisi olarak birinci taksiti, bu kanunun yayımını izleyen ayın sonuna kadar, ikinci taksiti ise 2000 yılının Mart ayının sonuna kadar olmak üzere iki eşit taksitte taşıtın kayıtlı olduğu yerin vergi dairesine öderler.

katma değer vergisi matrahına dahil edilmemiş, oranı %25 olarak belirlenmiştir. Bu vergi ile ihdas edilen özel işlem ve özel iletişim vergileri için kanun; tarh, tahakkuk ve tahsilinde, ilgili mevzuat hükümleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacağını hüküm altına alınmıştır.

5. Eğitime Katkı Payı

4481 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi özel işlem vergisini düzenlemektedir. Bu madde ile, 4306 sayılı Kanun¹⁶⁸, un geçici 1. maddesinin A fıkrasında belirtilen işlemler ve kağıtlar için ödenen **eğitime katkı payı tutarı kadar ayrıca özel işlem vergisi** alınacağı hükme bağlanmıştır. 4306 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye istinaden 99/12481 Sayılı BKK¹⁶⁹ ile yapılan düzenleme sonrasında, birbiri ile ilintili olamayan çeşitli çeşitli işlemler aynı kaynak altında toplanarak, vergi konusu olmuştur. Bu da durumun olağanüstülüğü yansıtmaktadır¹⁷⁰. **Özel iletişim, Faiz, Akaryakıt Tüketim ve Özel**

¹⁶⁸ RG: 18.08.1997 tarih ve Sayı, 23084

¹⁶⁹ 03.03.1999 tarih ve 99/12481 Sayılı BKK

¹⁷⁰ Vergi dairelerine ve belediyelere verilen beyannameler ile SSK'ya verilecek bildirgelerden 1.000.000 TL,

- Gümrük idarelerine verilecek beyannamelerden 4.000.000 TL,
- Taşıt kayıt-tescil ve devirlerinden 10.000.000 TL,
- Spor-toto ve spor-loto kolonlarının her biri ile sayısal-loto oyunlarından 20.000 TL,
- At yarış oyunu biletlerinden 40.000 TL,
- Silah taşıma ve bulundurma ruhsatlarından 30.000.000 TL,

İşlem Vergileri'nde ise işlemin muhatabı, bir başka deyişle işlemi yapanlar her mükellefidir.

1 Seri No.lu Özel İşlem Vergisi Genel Tebliği¹⁷¹,nde yapılan açıklamaya göre, eğitime katkı payı için geçerli olan 4306 Sayılı Kanun dışındaki istisna hükümlerinin dikkate alınmaması yönündeki uygulaması, Özel İşlem Vergisi açısından geçerli değildir. Bir başka ifade ile, Özel İşlem Vergisi mükellefiyetin saptanmasında, diğer kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna hükümleri dikkate alınacaktır. Bakanlar Kurulu'na on kata kadar artırma yetkisi tanınan özel işlem vergisi uygulamasından, **100 trilyon** liradan fazla bir gelir elde edilmesi beklenmiştir¹⁷². **Özel İşlem Vergisi'nin** tarh, tahakkuk ve tahsilinde, ilgili mevzuat hükümleri ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

-
- Avcı ruhsat tezkerelerinden 15.000.000 TL,
 - Uçak biletlerinin her bir binişinden 1.500.000 TL,
 - Cep telefonu abonelik tesisi ile harca konu tapu işlemlerinden 5.000.000 TL, eğitime katkı payı alınmaktadır.

¹⁷¹ 28.11.1999 tarih ve 23890 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷² DEMİROĞLU, Mehmet, Ek Vergi Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi , yıl 2000, s.1-2,

6. Faiz Vergisi

4481 Sayılı Kanun ile ayrıca Akaryakıt Tüketim Vergisi ve Faiz Vergisi adı altında vergiler de ihdas edilmiştir. Bu vergiler de birer ek vergi niteliğindedirler. Yine aynı şekilde çekler değerli kağıt kapsamına alınmış; bir bakıma çekler üzerinden vergi ihdasına gidilmiş¹⁷³ ne var ki, bu düzenlemelerde de, yine vergi kanunu sistematğine riayet edilmemiştir.

4481 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesine konulan hüküm ile, Bakanlar Kurulu'nun akaryakıt ürünlerinden alınan vergileri artırma yetkisi yüzde 300'den yüzde 500'e çıkarılmıştır. Aslında kanunun hareket noktasının acil finansman ihtiyacının karşılanması olduğu dikkate alındığında, Bakanlar Kurulu'na verilen geniş yetkinin de elde edilecek gelirin yeterli olmaması ihtimaline bağlı olarak, gelir artışını sağlamak amaçlı verildiği düşünülebilir. Bakanlar Kurulu buradaki yetkisini uzun bir süre kullanmamıştır. Bir bakıma kanun finansman ihtiyacına paralel olarak gelir sağlamak amaçlı çıkarılmış, ancak sağlanacak gelir hususunda net bir çizgi çizilmemiş, ilgili kurumlar yetki artırımlarına bağlı gelir artışları ile donatılmıştır. Yetki artışıındaki oran; ciddi düzeyde gelir gereksiniminin ve beklentisinin açık kanıtıdır.

¹⁷³ 4481 Sayılı Kanun'un 12. maddesine göre, genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve belediyelere verilenler hariç olmak üzere, bankalarca bastırılıp satılan çeklerden her bir yaprak başına 600.000 TL değerli kağıt bedeli alınacaktır.

4481 sayılı Yasa'nın 16'ncı maddesiyle getirilen faiz vergisinin, 1.12.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan devlet iç borçlanma senetlerinden, vade süresine bağlı olarak değişik oranlarda¹⁷⁴ alınması öngörülmüştür. Faiz Vergisi'nin getirilen bir dizi vergiden farkı, ödenen verginin mahsubu konusundadır. Bu noktada, 4481 sayılı Kanun uyarınca ödenen vergilerin Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyeceği ve hiç bir vergiden mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmış (m.10) böylelikle, vergi yükünün tamamen kişiler üzerinde bırakılması amaçlanmıştır. Ancak faiz vergisi mükelleflerine bu konuda ayrıcalık tanınmıştır. Bir başka deyişle; 4481 sayılı Kanun kapsamındaki vergilerin hiçbir vergiden mahsup edilmeyeceğinin ve gider olarak dikkate alınmayacağına belirtilmesine karşılık, faiz vergisinin gider yazılabileceği hükme bağlanmıştır ki, bu durumun da olağanüstülüğün beraberinde getirdiği bir çelişki olduğu düşünülmektedir.

Faiz Vergisi kavramı, öncelikle mali mevzuatta alışılmamış bir terminoloji ile ifade edilmiştir. Vergi uygulamasında, menkul sermaye iradları içinde yer alan ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 94. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutan fazilerden gelir vergisi kanunu ile ilişkilendirilmeksizin "*faiz vergisi*" getirilmesi olağan dışılığının göstergesidir.

Diğer taraftan, Faiz Vergisi ile ilgili 16'ncı madde hükmünün uyarınca, 01.12.1999 tarihinden önce ihraç edilen iç borç senetlerine 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanacağı belirtilmiş, ancak vadesine 1-91 gün kalan tahvil ve bonolardan

¹⁷⁴ yüzde 4 ile yüzde 19 arasında

yüzde 4 vergi kesileceği belirtilmiştir. Bir başka deyişle, vadesine 30 gün ve daha az süre kalan iç borç senetlerinden Aralık ayında yüzde 4 kesinti yapılması öngörülmüştür. Anılan madde hükmünün 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanacağı belirtilirken, vadesine kısa bir zaman kalan iç borç senetlerinin Aralık ayı içerisinde vergilendirilmesi vergi hukuku ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Zira, Faiz Vergisi adı altında yapılacak tevkifat, geçmişe yönelik vergileme sonucunu doğuracaktır. Buna benzer uygulamalarla geçmişte de çok sık karşılaşılmıştır. Ancak, burada, henüz elde edilmeyen bir gelirin ileride elde edildiğinde nasıl vergileneceğine ilişkin düzenleme yapıldığı da unutulmamalıdır. Bir başka deyişle, geriye dönük vergileme iddiası çok da net değildir. Burada, kesin olan husus, kanunun devlete güven noktasında bazı tereddütlerin yaratılmış olduğudur.

4481 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi **Bazı Kuruluş Gelirlerinden Alınacak Payları düzenlenmiş**¹⁷⁵, ancak kanunda oran belirlenmemiştir. Buna göre, oran, Maliye Bakanı'nın teklifi ve Başbakan'ın onayı ile belirlenecektir. Bu durumda olağanüstülüğü yansıttığı ve anayasal vergileme ilkelerine aykırı olduğu açıkça ortadadır.

¹⁷⁵ - Radyo Televizyon Üst Kurulu'nun reklam gelirlerinden aldığı paylar ile yayın izni ve lisans ücreti gelirlerinden,

- 4054 Sayılı Kanun'un 39. ve 4077 Sayılı Kanun'un 29. maddeleri uyarınca Rekabet Kurumu'nun elde ettiği gelirlerden,

- Menkul kıymet kotasyon-tescil-kurtaj ücretlerinden ödenecek İMKB payları ile, SPK tescil-kayıt ücretlerinin birikmiş tutarlarından ve ayrıca 31.12.2000 tarihine kadar birikecek tutarlarından,

C. VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYGUNLUK AÇISINDAN

1. Teorik Çerçeve

Deprem vergisi tahsilatı tahminlerin altında kalmıştır¹⁷⁶. 4481 sayılı Kanun ile getirilen olağan dışı vergiler tıpkı; diğer olağan dışı vergilerde de görüldüğü üzere, genelde dolaysız vergilere ilişkindir. Bunun sebebi, dolaysız vergilerin bir önceki yıla göre hesaplanması sebebi ile beyannameli ve kolay erişilebilir oluşudur. Bu düzenlemede de aslında Ekonomik Denge Vergisi ile hemen hemen aynı kelime ve ifadeler kullanılmıştır. Bu noktada çok çarpıcı bir örnek vermek gerekirse, ihdas edilen oranlar dahi aynıdır. Tek fark ihdas edilen olağan dışı vergilerin bir önceki sefer ki gibi ekonomik kriz sebebine değil; depreme dayandırılmış olmasıdır.

4481 sayılı Kanun, vergi yasası sistematğine uygun olmayan biçimde düzenlenmiştir. Maddi vergi hukukuna ilişkin hükümler ile usul hukukuna ve yürürlüğe ilişkin hükümler birbirine karıştırılmıştır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Faiz vergisi ile ilgili madde hükmünün 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanacağı belirtilirken, vadesine kısa bir zaman kalan iç borç senetlerinin Aralık ayı içerisinde vergilendirilmesi vergi hukuku ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Burada, tevkifat yoluyla ödenen faiz vergisinin ilerde ödenecek vergilerden mahsup edilemeyip, sadece matrah tespitinde gider olarak indirilebileceğine

¹⁷⁶ <http://www.frogeintrade.gov.tr/ead/ekonomi/tr2000>

ilişkin düzenlemeyi de mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkesi ile bağdaştırmak da güçtür. Bu durum, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde öngörülen “*vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı*” ilkesi ile de çelişmektedir. Çünkü, iç borçlanma senetleri dışındaki araçlarla menkul sermaye iradı elde edenler tevkifat yoluyla ödedikleri vergileri ödeyecekleri vergiden mahsup edebilecekleri halde, devlet iç borçlanma senetleri nedeniyle ileride ortaya çıkacak vergi yükümlülüğünde ödenen faiz vergisi indirilmemiştir.

Ödenen vergilerin mahsubu, vergi yükünün gerçek kişiler üzerinde kalmasını önlemiştir, ne var ki; mahsup sistemini özel olarak farklı biçimde düzenleyen bu durum; vergi kanunlarımızın genel mantalitesine aykırılık oluşturmaktadır.

Öte yandan Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında belirtildiği gibi, hukuk devleti ilkesi yasaların genel hukuk ilkelerine de uygun olmasını zorunlu kılar¹⁷⁷. 4481 sayılı Yasa'nın Faiz Vergisi'ne ilişkin düzenlemeleri, *genel hukuk ilkelerinden “devlete (ve yasalarına) güven” ve “ahde vefa”(sözleşmeye bağlılık)* ilkelerini de açıkça zedelediği düşünülmektedir.

4481 sayılı Kanun'un sistematik olarak eksiklikleri bir yana bırakılacak olursa konuya ilişkin olarak en çok eleştiri, tereddüt muafiyet ve ek ücret vergisi konularında yoğunlaşmıştır. Tartışmalar, 1 Seri No.lu Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi Genel

¹⁷⁷ E.1985/31, K. 1986/11, AMKD S. 22, s.119-120; E. 1996/58, K. 1996/43, AMKD S.33 Cilt:1 s. 23; E. 1963/ 124, K. 1963/243, AMKD S. 1, s.429.

Tebliğ¹⁷⁸, ile açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.¹⁷⁹ Gerçekten söz konusu tebliğ uyarınca;

“4481 sayılı Kanun’un yayımı tarihinde hayatta olmayan gerçek kişiler ile tasfiyesi tamamlanmış olan kurumlar bu verginin kapsamına girmezler.” şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir. Kanunda bu ayırım yapılmadığı ve bu düzenleme bulunmadığı için tebliğde bunu ayrıca belirtme ihtiyacı duyulmuştur. Söz konusu durum, kanunun oldukça aceleci bir tutumla, ivedi bir biçimde yürürlüğe girdiğinin en açık kanıtıdır. Yine Varlıklarının yüzde 10’unu kaybedenlerin muaf tutulup yüzde 9 gibi bir kısmını kaybedenlerin mükellef sayılması, işyerleri depremde zarar gören illerde olanların genel muafiyetten yararlandırılmaması hususları da yazında en çok eleştirilen konulardandır¹⁸⁰.

Mükellefiyeti deprem bölgesinde bulunanlar deprem vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu tür mükelleflerin deprem bölgesi dışındaki şubeleri, birimleri vs.

¹⁷⁸ 02.12.1999 tarih ve 23894 mükerrer Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

¹⁷⁹ SEYİT Ahmet Baş, Deprem Vergisinde Cevap Bekleyen Sorular, Y: 2000-sayı:1, www.yaklasim.com.tr

¹⁸⁰ Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi 1 No.lu Genel Tebliği, 02.12.1999 tarihli Resmi Gazete’nin mükerrer sayısında yayımlanmıştır

dolayısıyla elde ettikleri kazançlar da verginin kapsamı dışında sayılacağı hususu ne ilgili kanunda ne de tebliğde açıklığa kavuşturulamamıştır¹⁸¹.

Meydana gelen depremlerde varlıklarının % 10'unu kaybedenler de deprem vergisinden muaf tutulmuşlardır. Varlıklarının % 10'unu kaybetmenin ne anlama geldiği ve nasıl tevsik edileceği hususu ne kanun ne de tebliğde açıklık bulunmamıştır.¹⁸².

Deprem vergisi kısa adıyla ihdas edilen vergisini incelerken dönemin koşullarını da gözardı etmemek gerekir. Zira, finansman ihtiyacı ve en kızı zamanda bu ihtiyacın karşılanabilmesi için ihdas edilen vergiye ilişkin olarak getirilecek her eleştiri, daha uygun bir çözüm arayışı olup olmadığı hususundaki tartışmayı da içinde barındırmıştır. Dönemin yazınında farklı bakış açıları ile farklı çözümlerde getirilmeye çalışılmıştır. Örneğin bu önerilerden en makulu; durumun borçlanma ile önüne geçilebileceği, depremin maliyeti ihraç olunacak “*kriz*” ya da “*deprem tahvilleri*” ile karşılanabileceğidir. Ancak, yazında 1999 yılının 8 aylık bütçe uygulamasının 6,72 katrilyon açık verdiği ve harcamalarının yarısından fazlasını borç faizi ödemelerine ayıran “*faiz yorgunu*” bir Türkiye gözönüne getirildiğinde, bu yolun ne denli sağlıklı ve tutarsız olduğu kendiliğinden görüleceği

¹⁸¹ Aynı şekilde Adapazarı ve İzmit, sanayi bölgesi olduğundan birçok kurum fabrikasını bu bölgede inşa etmiştir, faaliyet bu bölgede cereyan etmekte ve işler fiilen bu bölgeden idare edilmektedir. Ancak bu kurumların çoğunun kanuni merkezleri ile mükellefiyetleri İstanbul'da bulunmaktadır. Bu kurumların da muafiyet kapsamında değerlendirilecekleri hususu yine tebliğde de açıklığa kavuşturulamamıştır.

¹⁸² Tebliğ'de varlıklarının % 10'unun kayıp olduğu hususunun il ve ilçe idare kurullarından alınacak belgelerle tevsik edileceği belirtilmiştir. Ancak, söz konusu kurullar tarafından verilen belgelerde kayba ilişkin oransal bir belirleme yapılmamaktadır.

şeklinde yorumlar yapılmıştır¹⁸³. Borçlanma haricinde yazında tartışılan cezaların arttırılması veya fon sistemi gibi önerilerin vergi ihdasından ismen farklılaşmakla beraber, söz konusu çözümlerinde yine aynı anayasal ilkeleri dolaylı olarak ihlal edeceğini, bir başka deyişle yalnızca finansman ihtiyacı sebebi ile getirilen ve olağan olarak sağlanan gelirden çok daha yüksek tutarlarda gelir sağlamak amaçlı yapılacak her türlü düzenlemenin, anayasal ilkeleri zedeleyeceği düşünülmektedir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi bağlamında değinilmesi gereken bir nokta da, 4481 sayılı Yasanın 10’uncu maddesinin (c) bendindeki *“Bu kanuna göre ödenen vergiler, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilemez ve hiç bir vergiden mahsup edilemez.”* yolundaki hükmüdür. Ek ve olağan dışı vergi olması nedeniyle ödenen Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi’nin ödenecek Gelir Veya Kurumlar Vergisi’nden mahsup edilememesi tutarlı ise de, özellikle ödenecek Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi gibi vergilerin indirilememesi işletmelerin vergilendirilmesinde mali güce göre vergilendirme ilkesinin sonucu olan elde edilmiş *gelirin net tutarının vergilendirmede esas tutulması ilkesi* ile de çelişmektedir. İşletme aktifinde kayıtlı gayrimenkuller ve motorlu taşıtlar nedeniyle ödenen ek vergilerin gider olarak indirilmesine izin verilmemesi, gerçek mali gücün vergilendirmede esas alınmasını engellediğinden Anayasa’ya aykırı olduğu düşünülmektedir.

¹⁸³ PALAMUT Mehmet E, Olağanüstü Durumlar İçin Aranan Kaynak: Vergi Mi, Fon Mu, **Yaklaşım Yayınları**, Y.1999, S.11, AYKUTLU Fercan, ÖĞÜN İsmail Dayı, Marmara Bölgesi Ve Civarında Meydana Gelen Depreme İlişkin Kayıpların Giderilmesi Hususunda Öneri, Eylül, 1999, **Vergi Dünyası**, s.80.

Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğinde “*kanunilik ilkesi*”ne aykırı bir biçimde “*münhasıran yolcu ve yük taşıma faaliyetinde bulunanların, taşımacılık faaliyetinde kullandıkları taşıtlar*”ı vergi kapsamı dışında tutmuştur. Bir başka deyişle, kanunda yer almayan bir istisna tebliğ ile belirlenmiştir. Bu durum, kanunilik ilkesine aykırı olup, kanunun acele ile hazırlandığının bir başka göstergesidir.

Kanunda yer alan düzenlemelerde göze çarpan bir diğer husus, bu kanun ile alınması öngörülen vergiler ile ilgili olarak ana vergi kanunlarına atıf yapılmış olmasıdır. Bu bakımdan da kanun vergi kanunlarımızın genel mahiyetine aykırılık teşkil etmektedir.

Deprem vergisi, bazı gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile emlak vergisi mükellefleri ve motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerinin ikinci kez vergilendirilmesi sebebi ile vergilerin genelliği ilkesine de aykırıdır. Bu vergiler; kişilerin gelecek dönemlerine ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yapmaları sebebi ile vergilerin yasallığı ilkesine ve vergilerin ödeme gücüne göre alınması ile hukuki güvenlik ilkesine de aykırıdır.

Olağanüstü nedenler dolayısıyla, önceden bilinmeyen ve bir defaya mahsus olmak üzere konulan gerçek servet vergileri yanında konulan yüksek oranlı İletişim Vergisi yazında pek örneğine rastlanmayan bir vergileme örneği olarak nitelendirilmiştir.

Bu dönemde ayrıca, Türkiye Büyük Millet Meclisi, 27 Ağustos 1999 tarih ve 4452 sayılı Doğal Afetlere Karşı Alınacak Önlemler ve Doğal Afetler Nedeniyle Doğan

Zararların Giderilmesi İçin Yapılacak Düzenlemeler Hakkında Yetki Kanununu¹⁸⁴ kabul etmiş ve Bakanlar Kuruluna uzun bir aradan sonra tekrar kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermiştir. Bakanlar Kurulu da bu Yetki Kanununa dayanarak 1 Eylül 1999 -27 Aralık 1999 tarihleri arasında 15 adet kanun hükmünde kararname çıkarmıştır¹⁸⁵.

Yukarıda anılan yetki kanununa dayanılarak çıkarılan 576 sayılı “*Doğal Afetlerde Yapılacak Yardımların düzenlenmesi İle Vergilerin Ödeme Sürelerinin Uzatılmasına Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname*” ve 582 sayılı “*Afetten Doğan Zararların Giderilmesi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*” olağanüstü hal ilan edilmemiş olmasına karşın vergiler alanında düzenleme yapmıştır¹⁸⁶.

¹⁸⁴ RG: 29 Ağustos 1999, 23801

¹⁸⁵ 582 Sayılı Afetten Doğan Zararların Giderilmesi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 576 Sayılı Doğal Afetlerde Yapılacak Yardımların düzenlenmesi İle Vergilerin Ödeme Sürelerinin Uzatılmasına Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, RG: 22.11.1999, Sayı 23884 mükerrer, ayrıntılı bilgi için bkz. BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, 2006, Seçkin Kitabevi, s.40

¹⁸⁶ 582 sayılı KHK; 29/07/1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanununa Geçici Madde 3. atfı ile, Kararnamenin 2. maddesi, taşıt alım vergisi kanununa bir 3. madde eklemiştir. Bu madde Adapazarı ve civarında meydana gelen depremde araçları hurda haline gelen mükelleflerin, bir yıl içinde aynı nevi yeni taşıt almaları durumunda bu yeni taşıt için taşıt alım ve ek taşıt alım vergisi ödemeyecekleri düzenlemesine yer vermektedir. Anayasanın 91. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Bakanlar Kurulu 'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebileceği düzenlenmiştir. Sıkıyönetim ve olağanüstü haller dışında Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar,

Anılan KHK'ler, anayasal vergilendirme ilkelerine içerik olarak aykırılık taşımamakla birlikte yalnızca, olağanüstü yönetim usulünde yetkili makama verilen bir yetkinin olağanüstü yönetim usulüne geçilmeksizin kullanılması nedeniyle Anayasa'ya aykırılık oluşturmaktadır. Devletin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla ziyade depremzedelere yönelik düzenlemeler içerdiğinden ve vergi ihdas edilmeyip muafiyet düzenlendiğinden anılan KHKlar kamuoyunda olumsuz karşılanmamıştır.

2. Yargısal Yaklaşım

4481 sayılı Kanun Anayasa Mahkemesi önünde E.1999/51, E.2001/379 sayılı kararları¹⁸⁷ ile incelenirken mali güç ile eşitlik ve adaletli ve dengeli dağılım ilkeleri bakımından değerlendirilmiştir.

kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler konularında kanun hükmünde kararnamelerle düzenleneme yapılamayacağı belirtilmiştir. 73'üncü maddedeki vergi ödevinin "*Temel Haklar ve Ödevler*" başlıklı ikinci kısmının "*Siyasi Hak ve Ödev*" lerle ilgili dördüncü bölümünde yer alması nedeniyle, sıkıyönetim ve olağanüstü dönemler hariç, vergiler konusunda kanun hükmündeki kararnamelerle düzenlemeler yapılamayacaktır. Ancak, Anayasa'nın 119, 120 ve 122'nci maddelerine göre, sıkıyönetim ve olağanüstü durumlar süresince Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nda sözü edilen durumların gerekli kıldığı konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. O halde sadece sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde 73'üncü maddede belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanun hükmündeki kararnamelerle düzenlenebilecektir. Hatta o kadar ki, olağanüstü hal ve sıkıyönetim dönemi kanun hükmündeki kararnamelerinin Anayasaya aykırılığı ileri sürülememektedir (Anayasa m. 148/1).

¹⁸⁷ AYM, E.1999/51, K.2001/63, k.t.28.3.2001, RG: 29.3.2002, 24710; E.2001/379, K.2005/3, k.t.

Anayasa Mahkemesi'nin E.1999/51 sayılı kararında kanunun olağan dönemdeki olağan olmayan durumu, *“yasanın genel gerekçesinde belirtildiği gibi deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde, kamu yararının gözetildiği açıktır. “* biçiminde ifade etmiştir.

1998 yılına ait Gelir ve Kurumlar Vergisi hesaplanırken mükelleflerin özel durumları ve mali güçleri gözetilmiş olduğundan dava konusu kuralla getirilen aynı yıla ilişkin ek vergilendirmede mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelrinin esas alınmadığı ileri sürülemez gerekçesiyle dava konusu düzenleme Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı görmemiştir.

4481 sayılı Yasa'nın 6'ncı maddesinde 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre, emlak vergisinin konusuna giren bina arsa ve arazilere ilişkin 1999 matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınması öngörülen Ek Emlak Vergisi için Anayasa Mahkemesi, *“1319 sayılı Emlak Vergisi yasasına göre, emlak vergisinin konusuna giren bina arsa ve arazilerin 1999 yılı vergilerine ikinci ve üçüncü fıkralardaki muaflık ve istisnalar dışında bir defaya mahsus olmak üzere %100 oranında ek emlak vergisi getiren dava konusu düzenlemenin de 1. maddenin incelenmesi sırasında belirtildiği gibi, kamu yararı amacına yönelik olduğu açıktır.*

Ayrıca maddeyle, 1319 sayılı Emlak Vergisi yasasında yer alan bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisnaların bu vergi yönünden de geçerli olacağı

öngörüldüğünden, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin gözetilmediği savı yerinde değildir". görüşünü ifade etmiştir.

Mahkeme, kanunun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, brüt alanı 120 metrekareyi geçmeyen bir konut ile depremde etkilenen yükümlüler için getirilen muaflık ve istisna hükümleri ise, Ek Emlak Vergisinin sosyal amaç ve mali güçte dikkate alınarak düzenlendiğini göstermektedir gerekçesini kullanmış, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi için ise aynı gerekçede gösterildiği gibi kamu yararı amacıyla getirilmiş olduğunu belirterek düzenlemeleri Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı bulmamıştır.

4481 sayılı Kanun ile mükelleflerin 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanuna göre ödedikleri vergiye ek olarak getirilen yükümlülüğün anayasaya aykırılık savı "*yanının genel gerekçesinde belirtildiği gibi deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde, kamu yararının gözetildiği açıktır.*

1998 yılına ait Gelir ve Kurumlar Vergisi hesaplanırken mükelleflerin özel durumları ve mali güçleri gözetilmiş olduğundan dava konusu kuralla getirilen aynı yıla ilişkin ek vergilendirmede mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelrinin esas alınmadığı ileri sürülemez" gerekçesiyle red edilmiştir.

Mali güce göre vergilendirmenin ön koşulu, vergileme için esas alınan veya vergilendirmeyi etkileyen mali güç göstergelerinin en azından vergileme için düzenleme yapıldığı anda vergi yükümlüsü olarak belirlenen kişiler nezdinde halen mevcut

olmasıdır. Vergi yükümlüsü olarak belirlenen kişilerin, artık sahip olmadıkları malik sıfatının, daha önce elde etmiş oldukları gelirlerin veya yaptıkları harcamaların vergilemede esas alınması, Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki mali güce göre vergilendirme ilkesine¹⁸⁸ aykırı düşeceği açıktır.

Yine getirilen Ek Gelir ve Kurumlar Vergisi'nde, mali güç göstergesi 1998 yılı matrahında belirlenmekte bu da varsayıma dayalı olmaktadır. Gerçekten Yasada, gelirlerini 1998 yılında yıllık beyanname ile beyan eden gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin 1998'de sahip oldukları ödeme güçlerinin 1999 yılı Aralık ayında da mevcut olduğu varsayımına dayanmıştır. Oysa, kişinin 1998'de ödeme gücü (gelir) bulunmasına karşın 1999 yılında hiç gelir elde edememesi veya zarar etmesi olası bir durumdur. Şüphesiz, devletin vergilendirme yetkisi içerisinde ek vergi ihdası, tek seferlik alınabilecek olağan dışı vergiler de bulunmaktadır. Bu noktada, devlet geniş taktir yetkisine sahiptir ne var ki, getirilen bu vergilerin Anayasanın vergilendirmeye ilişkin ilkelerini zedelememesi gerekmektedir.

4481 sayılı Yasa Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlülerinin ödeme güçleri üzerindeki aşırı zorlayıcı etkisi, 4. 5. 1994 günlü ve 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması

¹⁸⁸ Bu husus Ekonomik Denge için Yeni Vergiler İhdası Hakkındaki Kanunla ilgili Anayasa Mahkemesi kararının karşı oy yazısında da “mali güç, eylemli olarak edinilmiş durumlara göre saptanır; henüz eylemli olarak elde edilmemiş, ileride elde edileceği varsayım olarak kabul edilen durumlar bu değerlendirmeye etkili olamaz” biçiminde dile getirilmiştir (E. 1994/85, K. 1995/32, k.t. 13.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.260).

Hakkındaki Kanun'la birlikte düşünöldüğünde daha da açık bir biçimde görölmektedir. 3986 sayılı Yasa da gelir ve kurumlar vergisi yükömlölerinin 1993 yılı kazançları üzerine ekonomik denge vergisi adıyla % 10 vergi yükü getirmişti. Gerek 3986 sayılı Yasa, gerekse 4481 sayılı Yasa bir defaya mahsus olmak üzere geçmiş yıl gelirleri üzerinden Gelir ve Kurumlar Vergisine ek vergi alınmasını öngören olağan dışı vergi yasalarıdır. Her iki yasada çok kısa bir zaman dilimi içinde gelir ve kurumlar vergisinin konusu ve yükömlöleri aynı olan, dolayısıyla aynı kişileri aynı gelir unsurları üzerinden ikişer kez vergilendiren düzenlemeler öngörerek, *olağan dışı vergileri adeta olağan hale* getirmişlerdir. Olağan ve olağan dışı vergiler birlikte dikkate alındığında, 4481 sayılı Yasanın 1993-1998 yılları arasında elde ettikleri gelirler üzerinden her yıl düzenli olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisi ödeyen yükömlölölerin ödeme güçlerini aşan veya çok aşırı ölçüde zorlayan bir ek vergi yükü getirdiği ortadadır.

Ancak, hem olağan hem de olağanüstü hallerde vergilendirme yetkisinin Anayasa ilke ve kurallarına uygun olarak kullanılması şarttır. Bu nedenle, olağan hallerde ister sürekli isterse bir defa uygulanan yasalarla vergi yükleri ancak ağır ekonomik bunalım hallerinde geçerlik kazanabilecek ölçülerde arttırılamaz, başka bir anlatımla vergi yükömlölölerinin ödeme güçleri aşırı ölçülerde zorlanamaz. Aksine bir yaklaşım benimsendiği takdirde, Anayasanın ağır ekonomik bunalım nedeniyle

olağanüstü hal ilân edilmesi koşuluyla öngördüğü yöntem ve ölçülerin olağan hallerde de uygulanması yolu açılacaktır¹⁸⁹.

Gerçekten, Türkiye’de 1994 yılından bu yana karşılaşılan ekonomik güçlükler ve bunalım nedeniyle olağanüstü hal ilân edilmediği de dikkate alındığında, 4481 sayılı Yasayla 1998 yılında elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi ve kurumlar vergisi ödeyen yükümlülerin ödeme güçlerini ancak olağanüstü hallerde geçerliğinden sözü edilebilecek aşırı ölçülerde zorlayan ek bir vergi yükü getirilmesi Anayasa’nın 73’üncü maddesini zedelediği gibi, 2, 15, 120 ve 121’inci maddelerinin özüne de aykırı düşecektir.

Servet vergisi niteliğindeki Ek Emlak Vergisi’ne ilişkin düzenleme ile “*mali güce göre vergilendirme*” ilkesi ihlal edilmektedir. Şöyle ki, yukarıda Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi ile ilgili olarak açıklandığı üzere ödeme gücü göstergesi varsayıma dayalı olarak tespit edilmiştir. 1999 yılında sahip olunan bina ve arazi nedeniyle emlak vergisi mükellefiyeti bulunan, ancak 1999 yılı içinde vergi konusu gayrimenkulünü iradi

¹⁸⁹ Her ne kadar Anayasa Mahkemesi, 4481 sayılı Yasa ile benzerlikler gösteren Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ... Hakkındaki Kanuna ilişkin anayasaya aykırılık itirazında ileri sürülen “Anayasanın 119 vd. maddelerindeki “tabii afet ve ağır ekonomik bunalımla” ilgili süreç işletilmeksizin, olağanüstü vergiler alınmasının hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu” savını “, “getirilen vergiler, bir kez alınmaları nedeniyle olağanüstü olarak nitelense bile, bu uygulamanın mutlaka olağanüstü halin ilanını takiben yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır” (E.1995/6, K. 1995/29, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.214) diyerek geçerli bulmamış ise de, bu görüş eleştiriye açıktır.

yada gayri iradi nedenlerle elden çıkarmış olanlar da ek emlak vergisini ödemek zorundadırlar.

Söz konusu vergi, vergilerin adil ve dengeli dağıtılması ilkesi ile genellik ve eşitlik ilkelerine de aykırıdır. Zira, vergilendirmede ölçüt olarak alınması gereken mali güce göre vergilendirmeden ziyade burada beyanname esası ile kayıtlı olan, bir başka deyişle geçen yılın gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerin vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir ki, bu durum yalnızca, toplanmak istenen verginin bir an önce toplanması amacını taşımaktadır.

4481 sayılı Yasa ile bir defaya mahsus olmak üzere getirilen ek kurum ve ek gelir vergilerinin Anayasa'nın 2'nci maddesindeki hukuk devleti ve 73'üncü maddesindeki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkelerine aykırılığı savı incelenirken genellik ve eşitlik ilkeleri yönünden de yapılmıştır. E.1999/51 sayılı kararda, *“yasanın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır.”*denildikten sonra 1998 yılına ait gelir ve kurumlar vergisi hesaplanırken mükelleflerin özel durumları ve mali güçleri gözetilmiş olduğundan dava konusu kuralla getirilen aynı yıla ilişkin ek vergilendirmede mali güce vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin esas alınmadığının ileri sürülemeyeceği belirtilmiştir.

Mahkemenin vergiyi doğuran olay tamamlanmadan vergi yükünün artırılmasına ilişkin kuralı incelediği kararında ise, 193 sayılı Yasa'ya 4444 sayılı Yasa ile eklenen 57'inci maddesinde yer alan 1999 ilâ 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan artırılmak suretiyle uygulanacağına ilişkin kural, vergi oranlarının 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren bu kural ile artırıldığı dikkate alındığında, 2000, 2001 ile 2002 yılları için vergilendirme dönemi başlamamış, vergiyi doğuran olay da meydana gelmemiş olduğu, bu durumda geriye yürüme ve buna bağlı olarak kazanılmış bir hakkın ihlâli söz konusu olmadığından vergilendirmede hukuk güvenliği ilkesinin zedelenmediği sonucuna varmıştır. ¹⁹⁰

Anayasa Mahkemesi'nin vergi düzenlemeleri ile ilgili kararlarında vergiyi doğuran olay, vergilendirme dönemi, ödeme dönemi göz önünde bulundurularak incelenen geriye yürümezlik ilkesi, E.1999/51 sayılı kararda bu üç sınıra bakılmaksızın kamu yararının varlığı gözetilerek değerlendirilmiştir. 26.11.99 günü yayımlanarak yürürlüğe giren 4481 sayılı Yasa ile, mükelleflerin 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ödedikleri vergiye ek olarak bir yükümlülük öngörülmüştür. Dava dilekçesinde geriye yürütülerek getirilen ek vergi yükümlülüğünün Anayasa'nın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Mahkemenin E.1999/51 sayılı kararda geriye yürümezlik ilkesi bakımından açık bir şekilde gerekçelendirme yapılmamış, bu ek yükümlülüğün getirilmesi konusunda kamu

¹⁹⁰ AYM, E.2001/34, K. 2003/2, k.t. 14.1.2003, RG: 19.11.2003, 25294

yararının olduğu belirtilerek kararın sonucunda, “ek gelir ve ek kurumlar vergisi düzenlemesiyle, mükelleflerin 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi yasalarına göre ödedikleri vergiye ek olarak bir y k ml l k öngörülmüştür. Ancak yasanın genel gerekçesinde belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır.

1998 gelir ve kurumlar vergisi hesaplanırken mükelleflerin özel durumları ve mali güçleri gözetilmiş olduğundan dava konusu kuralla getirilen aynı yıla ilişkin ek vergilendirmede, mali güce vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin esas alınmadığı sürülemez.” denilmek suretiyle Anayasa’ya aykırılık savı red edilmiştir. Bu noktada, mahkeme pek çok iddiayı, aynı gerekçeye, “sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle ek vergi getirilmesinde kamu yararı” gerekçesine bağlamıştır olması, kanunun olağan dışılığını gösterir niteliktedir.

Anayasa Mahkemesi’ne göre “Hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlilik yolu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa  zen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasanın bulunduğu

bilinci olan devlettir”¹⁹¹. Vergiler tüm temel hak ve özgürlükleri doğrudan doğruya veya dolaylı olarak etkilediklerinden, hukuk devleti ilkesi devlet tarafından vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından da bir sınır oluşturmaktadır. Hukuk devleti ilkesi, bütün vatandaşların hukuki güvenliğe sahip olmasını gerektirmektedir. Yine bu ilke vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından keyfi olarak kullanılmasını ve vatandaşların temel hak ve özgürlüklerinin keyfi olarak sınırlandırılmasını yasaklamaktadır. Vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi açısından yapılacak incelemede, özellikle “*vergilendirmede belirlilik*”, “*vergi yasalarının geriye yürümezliği*” ve “*ölçülülük*” ilkeleri üzerinde durulmalıdır.

4481 sayılı Vergi, hukuk devleti esasını zedelemiştir. Zira, Vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olmasını gerektirir¹⁹². Gerçekten, Ek Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin düzenlemeler, 1998 yılında elde ettikleri gelirler üzerinden gelir ve kurumlar vergisini tamamen ödemiş bulunanları aynı gelirleri dolayısıyla vergi yükümlülüklerinin hukuken bütün sonuçlarıyla tamamlanmasından sonra, bu kez ek vergi yükümlüsü kılmıştır. Bu nedenle, 4481 sayılı Yasa’nın “*vergilendirmede belirlilik ilkesi*” ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesini zedelediği kuşkusuzdur.

¹⁹¹ E. 1994/85, K. 1995/32, AMKD S.32, Cilt: 1 s.249. Ayrıca bkz. E. 1963/124, K. 1963/243, AMKD S.1,429; E. 1976/1, K. 1976/28, AMKD S.14, s.189.

¹⁹² ÇAĞAN N, 1982, s. 46, BİYİK R, 2000, s.42

Anayasada vergi yasalarının “*Geriye yürümezliği ilkesi*” hakkında açık bir yasak hükmü bulunmamaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi, büyük bir isabetle, hukuk devleti ilkesi bağlamında geri yürümezlik kuralının vergi yasaları için de doğal zorunluluk olduğunu saptayarak¹⁹³, vergilendirme işleminin sebep ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki vergi artışlarını içeren düzenlemelerin geriye yürümesinin, hukuk devleti ve ölçülülük yönlerinden denetime tabi bulunduğunu belirtmiştir.

“*Yasaların Geriye Yürümezliği*” kuralı için vergi hukuku teorisinde diğer alanlardan farklı olarak “*gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme*” ayrımı yapılmaktadır¹⁹⁴. Gerçek geriye yürümede, bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması; gerçek olmayan geriye yürümede ise, önceki yasa döneminde başlamakla birlikte henüz vergisel anlamda sonuçlanmamış durumlara yeni yasa hükümlerinin uygulanması söz konusudur. Vergi alanında yapılan düzenlemelerde gerçek geriye yürümenin yapılamayacağı, ancak gerçek olmayan yürümenin yapılabileceği *ölçülülük ilkesi* çerçevesinde kabul edilmektedir.

Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisine ilişkin düzenlemelerle, daha önce tahakkuk etmiş gelir ve kurumlar vergilerine “*ek*” olarak alındığının yasa koyucu tarafından da açıkça kabulü ve en önemlisi 11 ay önce kapanmış bir vergi dönemindeki verilerin ek vergi bakımından esas alınmış olması, bir gerçek geriye yürümenin varlığını

¹⁹³ E. 1989/6, K. 1989/42, k.t. 7.11.1989, AMKD, S. 25, s. 414.

¹⁹⁴ ÇAĞAN N, 1982, s.47

göstermektedir. Zira, vergiyi doğuran olay olarak 1998 yılına ilişkin yıllık beyanname vermiş olmanın esas tutulduğu; vergi konusunun 1998’de elde edilen belli gelir türleri itibarıyla saptandığı, vergi matrahı olarak da yine 1998 matrahlarının temel alındığı tespit edilmektedir. Gerçekten, burada 26 Kasım 1999 tarihinde çıkarılmış bir vergi yasası tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmaktadır. Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi’ne ilişkin düzenlemelerde hukuki güvenlik ilkesi, dolayısıyla da hukuk devleti ilkesi ile bağdaştırılamayacak bir gerçek geriye yürüme söz konusudur. Bu noktada, vergide “*gerçek geriye yürüme*”nin 1994 yılında 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun’la da öngörüldüğü¹⁹⁵ ve Anayasa Mahkemesi’nin bu yoldaki bir Anayasa’ya aykırılık itirazını, “*3986 sayılı Yasanın ek bir vergi getirmediği, tamamen yeni bir vergi yasası olduğu, vergiyi doğuran olayın beyanname vermek olduğu, beyannamelerin de 1994’de verildiği gerekçeleriyle*” reddettiğini de belirtmek gerekir¹⁹⁶. Yüksek Mahkeme’nin bu görüşü benimsendiği takdirde “*geriye yürümezlik ilkesi*”nin içeriğinin tamamen boşalacağı ve yasa koyucu üzerinde hiçbir sınırlayıcı etkisinin kalmayacağı kuşkusuzdur. Kaldı ki Anayasa Mahkemesi’nin 3986 sayılı Yasa’nın “*ek vergi olmadığı, yeni vergi*” olduğu yolundaki eleştiriye açık görüşü, bu kez 4481 sayılı Yasa’nın “*Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi*”

¹⁹⁵ 1994 yılında çıkarılan 3986 sayılı Yasa, 1993 yılında elde edilen, gelir ve kurumlar vergisine tabi

kazançlar üzerinden % 10 ekonomik denge vergisi ve yine 1993 dönemindeki gayrisafi hasılat üzerinden net aktif vergisi alınmasını öngörmekteydi.

¹⁹⁶ Bkz. E. 1994/85, K. 1995/32, k.t. 13.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.213, 249; E. 1994/ 80, K. 1995/27, k.t. 6.7.1995, AMKD S.32, Cilt: 1 s.189.

başlığı karşısında, bu kez bütünüyle geçersiz kalmaktadır. Belirtilen nedenlerle, 4481 sayılı Yasa hukuk devletinde vergi yükü getiren yasaların geriye yürümezliği ilkesini ihlâl etmiştir.

4481 sayılı Yasanın 6'ncı maddesinde yer alan ek emlak vergisi ile ilgili düzenlemede “*gerçek olmayan geriye yürüme*” söz konusudur. Ek Emlak Vergisi önceki yasa (Emlak Vergisi Kanunu) döneminde başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış ilişkilere uygulanmıştır. Ek Emlak Vergisi'ne benzer bir düzenleme, 4481 sayılı Yasanın 7'nci maddesinde “*ek motorlu taşıtlar vergisi*” adıyla yer almaktadır. Verginin yükümlüleri, yasanın yayın tarihinde sicilde adlarına kayıtlı taşıt bulunanlardır. Bu düzenlemede de gerçek olmayan bir geriye yürüme söz konusudur.

Hem Ek Emlak Vergisi, hem de Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi bakımından değinilmesi gereken bir diğer nokta, her iki vergide de mali güce göre vergilendirme yerine verginin en kolay yoldan ve en kolay biçimde tashisi ölçütünün esas alınmış olmasıdır. Bu durum, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki “vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı”nı öngören kurala aykırı düşmektedir. Nitekim olağanüstü vergilerde çoklukla göz ardı edilen ilkelerin geriye yürümezlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri olduğu dikkat çekmektedir. Bu noktada, gerek yasama organın gerekse Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa'nın 73'üncü maddesi içerisinde yer alan vergilendirme ilkeleri bakımından bir sıralamaya yaptığı; diğer ilkelere nazaran, bu ilkelere daha kolay –sert uygulamadan kaçınıldığı ve dönemin olağan olmayan

koşullarına bağlı yorum ile ilişkilendirilerek yeniden şekillendirildiği düşünülmektedir.

197

1999 depremi nedeniyle 4481 sayılı Yasa ile bir defaya mahsus olmak üzere getirilen ek gelir, ek kurumlar, ek emlak ve ek motorlu taşıtlar vergilerinin incelendiği ve Anayasa'ya aykırı bulunmadığı E.1999/51 sayılı kararda yasanın gerekçesine de gönderme yapılarak *“deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği”*nin açık olduğu belirtilmiştir.

¹⁹⁷ Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili olarak verdiği kararda; " ... ekonomik denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması, geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez.Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi, 1994 yılına ilişkin götürü matrahın belirlenmesi, ücretlerde belirli matrahlara ulaşılmasıdır. Böyle olunca, geriye yürümeden söz edilemez."denilmektedir.

Kararda belirtilen "... ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergi. .. " ifadesi kanımızca kararda geriye yürümenin söz konusu olmadığı yönündeki sonucun belirleyici gerekçesidir. Bu durumda olağanüstülüğün en açık kanıtıdır.

**V. 2002-2003 YILI, EKONOMİK İSTİKRARI SAĞLAMAK İÇİN EK
VERGİLER ALINMASI HAKKINDA 4837 SAYILI KANUN**

A. KONULUŞ NEDENLERİ AÇISINDAN

4837 sayılı Kanun dönemindeki, en önemli husus, 12.06.2002 yılında kabul edilen Özel Tüketim Vergisidir. Şüphesiz bu vergi için “*olağan dışı bir vergidir*” tanımlaması yersiz olacaktır; fakat, kanun öncesinde getirilen bir takım geçici nitelikteki vergilerin bu vergide sürekli hale getirilmesi, söz konusu vergiden olağanüstü vergilerin inceleme konusu yapıldığı çalışmada bahsedilmesinin gerekli olduğu düşünülmüştür.

Bu dönemde gündeme gelen ek vergi uygulamaları yine 1994 yılı Ekonomik Denge Vergisi gibi benzer gereçler ile vergi gelirlerinde artış hedeflenmiştir. Yine, 2003 yılında kabul edilen 4792 sayılı Vergi Barışı Kanunu da döneme damgasını vuran, uygulama olmuştur. Bu vergi ile de geriye yürüme gerçekleşmiş ne var ki, bu geriye yürüme yükümlü lehine yaşanmıştır. Kanunun genel gerekçesinde, gelir arttırıcı tedbirlere yönelinmesi kapsamında bir takım vergilerin ihdasının zorunluluğu doğduğu ifade edilmiştir¹⁹⁸.

¹⁹⁸ “*Ekonominin istikrarlı bir yapıya kavuşturulması ve borç stokunun gayri safi millî hasılaya oranının azaltılması suretiyle sürdürülebilirliğini temin bakımından faiz dışı fazla hedefinin gerçekleştirilmesi en temel unsuru oluşturmaktadır. Bu nedenle, 2003 yılı bütçe hedeflerinin gerçekleştirilmesi için gelir arttırıcı ek tedbirlerin uygulamaya konulması gerekmektedir. 2003 yılı ekonomik istikrarının gerçekleştirilmesi bakımından gayri safi millî hasılanın % 6,5'i seviyesinde öngörölmüş olan kamu sektörü faiz dışı fazla hedefine ulaşabilmek için ilave tedbir olarak gelir arttırıcı politikaların uygulanmasına ihtiyaç*

B. VERGİ TEKNİĞİ VE UYGULAMASI AÇISINDAN

4837 sayılı Ekonomik İstikrarın Sağlanması Hakkında Vergi'nin, vergi türleri içerisindeki tipik özelliği, olağan dışılığıdır. Gerçekten, ekonomik dalgalanma sonucu devletin finansman ihtiyacını karşılamak amaçlı getirilen ve ek vergi niteliğinde olan bu vergi devletin karşılaştığı olağan olmayan bir ekonomik konjektürde başvurduğu olağanüstü vergi niteliğindedir. Bu kanun ile Ek Emlak Ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ihdas edilmiştir. Diğer ek vergiler gibi, yükümlülükler yine atıf yolu ile belirlenmiştir. Kanunun ilk maddesi Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'ni, 2'nci maddesi ise Ek Emlak Vergisi'ni düzenlemiştir.

4837 sayılı Kanun'un 1'inci maddesine göre, 18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5 ve 6'ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tâbi olan ve bu Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtlar, bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk

duyulmaktadır. Bu hedefin tutturulması konusundaki kararlılığın bir göstergesi olarak servet üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergisi alınması gereği doğmuştur. Gelir artırıcı tedbirlerin uygulamasında, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımının sağlanması önem taşımaktadır. Bu nedenle özellikle servet üzerinden alınan vergilere yönelik olarak düzenleme yapılması bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde son yıllarda dolaylı vergilerin yükü giderek artan bir seyir izlemiştir. 2003 yılında olduğu gibi orta vadede malî disiplini sağlamak ve kamu borç stokunun azalan seviyelerde sürdürülmesini temin etmek için, ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergisi uygulaması ile vergi yükünde dolaylı vergiler lehine olan trendin değiştirilmesine yönelik olarak bir düzenleme yapılmış olmaktadır. Böylece dolaylı-dolaysız vergi yükündeki olumsuzluğun iyileştirilmesine katkı sağlanması amaçlanmaktadır.”

ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar, ek motorlu taşıtlar vergisine tâbidir. Kanunun yayımı tarihinde 2003 yılı için adına motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk etmiş olan gerçek ve tüzel kişilerden, bu taşıtlar dolayısıyla 2003 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi alınır. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinde yer alan muafiyet ve istisna hükümleri kapsamına giren taşıtlar, ek motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, bu Kanunun yayımı tarihinde tahakkuk etmiş ve tebliğ edilmiş sayılır. Tahsil edilen vergiler üzerinden 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanun ile 27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanuna göre mahallî idarelere pay verilmez. Ancak Kanunun yayımı tarihinde 2003 yılı için adına motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk etmiş olan gerçek ve tüzel kişilerden, bu taşıtlar dolayısıyla 2003 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi alınır. Verginin birinci taksiti, bu Kanunun yayımını izleyen ayın sonuna kadar, ikinci taksiti ise 2003 yılının Ekim ayı sonuna kadar eşit taksitler halinde taşıtın kayıtlı olduğu yerin vergi dairesine ödenir.

4837 sayılı Kanunun 2'nci maddesine göre 29.7.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 1 ve 12'nci maddelerinde yazılı bina, arsa ve arazilerin 2003 yılı vergi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek emlak vergisi alınmıştır. Bina ve arazi vergisi ile ilgili muaflik ve istisnalar, bu vergi bakımından da geçerlidir. 2003 yılında bina ve arazi vergisi mükellefi olanlar, bu verginin de mükellefidirler. Bu vergi, 2003 yılı bina ve arazi vergisi matrahı üzerinden bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren Emlak Vergisi Kanununda yer alan nispetlere göre belediyelerce hesaplanır. Hesaplanan vergi, başka bir işleme gerek olmaksızın tahakkuk

etmiş sayılmıştır. Bu Kanunun yayımı tarihine kadar emlak vergisi beyannamesi veya bildirimi verilmemiş olması halinde vergi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine göre belirlenecek bina ve arazi vergisi matrahı üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. Tahsil edilen ek emlak vergisinden, Emlak Vergisi Kanunu'nun mükerrer 38'inci maddesinde belirtilen oranlarda büyükşehir belediyesine pay verilmiş, tahakkuk ettirilen ek emlak vergisi, mükelleflerce 2003 yılı emlak vergisi taksit süreleri içinde belediyelere iki eşit taksitte ödenmiştir.

11 Nisan 2003 Tarihli Resmi Gazetede yer alan Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun bir defaya mahsus olarak getirilmiştir.

C. VERGİLENDİRME İLKELERİNE UYGUNLUK AÇISINDAN VE ANAYASA MAHKEMESİNİN YAKLAŞIMI

Önceki bölümde ekonomik koşul olarak karşımıza çıkan deprem döneminde kamu yararı kavramı adı altında ve 2003 dönemi kararlarında da haklı neden olarak karşımıza çıkan kavramlar aslında hep, getirilen vergi ihdaslarını meşrulaştırmak için yaratılmış kavramlardır. Kamu yararı kavramı haricinde diğer kavramların kamu hukukuna ait kavramlar olmadığı da dikkate alındığında değerlendirmemiz kamu yararı çerçevesinde yoğunlaşacaktır.

Tipik servet vergisi niteliğinde olan ek emlak ve ek motorlu taşıtlar vergisi; ek vergi olmaları sebebi ile bünyesinde pek çok atfı barındırmaktadır. Ek vergi niteliğini birebir taşıyan ek emlak ve ek motorlu taşıtlar vergisi, diğer olağanüstü vergiler ile

kıyaslandığında, sistematik olarak daha düzenli, tamami ile atfa dayalı olduğu görülmektedir.

4837 sayılı Yasa'nın iptali istenen 1'inci maddesiyle 197 sayılı Yasa'nın 5'inci ve 6'ıncı maddelerinde yeralan yer alan tarifelere göre 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar tutarı kadar bu yasanın yayımlandığı tarihte sicilde kayıtlı bulunan taşıtlardan ek motorlu taşıtlar vergisi alınacağı öngörülmüştür. Kararda iptali istenen yasanın genel gerekçesinden alıntı yapıldıktan sonra mali güç ilkesi yorumlanmış ve ek motorlu taşıtlar vergisi yönünden karar, kişilerin sahip olduğu ekonomik değerin göz önünde bulundurulması gerektiğinin belirtilmesi bakımından önemlidir. Anayasa Mahkemesi,

*2003 yılı içinde alınan motorlu taşıtlar vergisi aynı yıl içinde aynı miktarda ek vergi adı altında ikinci kez alınmaktadır. Oysa 197 sayılı yasa gereğince 2003 yılı için motorlu taşıtlar vergisinin VUK'a göre yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle zaten güncelleştirilerek alınmaktadır. Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa'nın 73'üncü maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.*¹⁹⁹ gerekçesiyle anılan yasanın 1'inci maddesini iptal etmiştir.

¹⁹⁹ AYM, E.2003/48, K.2003/76, k.t.23.7.2003, RG:11.9.2004, 25580

4837 sayılı Yasa'nın 1'inci maddesiyle getirilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi yukarıdaki gerekçeyle Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırı görülerek iptal edilerek aynı kararda yasanın 2'nci maddesinde getirilen ek motorlu taşıtlar vergisi gibi bir servet vergisi olan ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre emlak vergisinin konusuna giren bina arsa arazilere ilişkin 2003 yılı matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınması öngörülen Ek Emlak Vergisi'nin Anayasaya aykırılık savı ise red edilmiştir. E.2003/48 sayılı karardaki²⁰⁰ ret gerekçesi,

“...Emlak vergisinin bir servet vergisi olması nedeniyle bu tür vergilerde ödeme gücüne ulaşabilmesi için mükellefin kişisel ve sosyal durumu ile sahibi olduğu emlakın konumu, değeri ve bazı amaçlar için öngörülen teşvik edici etkenlerin gözetileceği kuşkusuzdur. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'ndaki muaflık ve istisnaların ek vergiler yönünden de geçerli olduğu iptali istenen maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir.

Buna göre, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 5'inci maddelerinde öngörülen muaflık ve istisnalar ek vergiler için de uygulanacağından emlak sahibi mükellefler yönünden kimi olumsuzluklar giderilmeye çalışılarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması amaçlanmıştır.

Bu nedenle, madde Anayasa'nın 2 ve 73'üncü maddelerine aykırı görülmemiştir.
“biçimindedir.

²⁰⁰ AYM, E.2003/48, K.2003/76, k.t.23.7.2003, RG:11.9.2004, 25580

Servet üzerinden alınan her iki ek verginin de, getiriliş nedeni, amaçları, ve uygulaması aynı olduğu halde, 73'üncü maddede yer alan mali güç, genellik, eşitlik ilkeleri yönünden farklı yaklaşım ve yorum sergilenmiştir. Ayrıca kararın ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin bölümünde yasanın genel gerekçesinde ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılması amacının ek motorlu taşıtlar vergisi için olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmediği halde ek emlak vergisi için böyle bir gerekçe kullanılmamıştır. Öte yandan Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin iptal gerekçesinde *“2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle”* vergi yükünün araç sahipleri aleyhine ağırlaştırıldığı ve bu yükün gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmadığı halde, bu gerekçenin de Ek Emlak Vergisi için kullanılmadığı görülmektedir²⁰¹.

Yasa'nın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin amacıyla bu düzenlemenin yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir.²⁰²

Aynı yasanın 2'nci maddesi ile getirilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre emlak vergisinin konusuna giren bina, arsa, ve arazilere ilişkin 2003 yılı matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek emlak vergisi alınmasına ilişkin kural ise,

²⁰¹ GEREK Şahnaz, AYDIN Ali Rıza, 1995, s.203

²⁰² AYM, E.2003/48, K.2003/76, k.t.23.7.2003, RG:11.9.2004, 25580

Anayasa'ya aykırı görülmezken hukuki güvenlik ile ilgili herhangi husus bir gerekçeye yer almamıştır.

Ülkemizde son yıllarda dolaylı vergilerin yükü giderek artan bir seyir izlemektedir. 2003 yılında olduğu gibi orta vadede mali disiplini sağlamak ve kamu borç stokunun azalan seviyelerde sürdürülmesini temin etmek için ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergisi uygulaması ile vergi yükünde dolaylı vergiler lehine olan trendin değiştirilmesine yönelik olarak bir düzenleme yapılmış olmaktadır. Böylece, dolaylı-dolaysız vergi yükündeki olumsuzluğun iyileştirilmesine katkı sağlanması amaçlanmıştır. Gerekçesiyle getirilen ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergilerinin Anayasa'ya aykırılık sorunu E.2003/48²⁰³ sayılı kararda incelenmiştir,

4837 sayılı yasanın 1'inci maddesiyle getirilen ancak E.2003/48 sayılı kararla anayasaya aykırı görülerek iptal edilen ve 25.7.03 günlü kararla yürürlüğü durdurulan ek motorlu taşıtlar vergisi, 30.7.03 günlü, 4962 sayılı yasa ile tekrar getirilmiştir. Bu verginin de Anayasaya aykırılığı ileri sürülmüş, ve E.2003/73 sayılı kararla²⁰⁴ iptal kararı verilmiştir.

16.8.97 günlü 4306 sayılı Yasa'nın geçici 1'inci maddesi ile maddenin a fıkrasında belirtilen işlemlerden ve kağıtlardan alınması öngörülen eğitime katkı payı ise sekiz yıllık kesintisiz temel eğitim sistemi için gerekli olan mali kaynakların sağlanabilmesi amacıyla geçici bir süre için getirilmiş, Anayasa'ya aykırılık savı,

²⁰³ AYM, E.2003/48, K.2003/76, k.t.23.7.2003, RG:11.9.2004, 25580

²⁰⁴ AYM, E.2003/73, K.2003/86, k.t. 7.10.2003

1997/62 sayılı kararla incelenerek red edilmiştir. Anayasa mahkemesince yapılan tüm bu yorumlar, olağanüstü finansman ihtiyacını karşılama amacına yönelik gerekçenin, kamu yararı gerekçesi ile meşrulaştırılması ortak özelliğini taşımaktadır. Bu durum, Anayasa’da öngörülen olağanüstü yönetim usulünün işletilmeksizin, olağan dışı vergi ihdasının ve bu ihdas ile olağan dönemde 73’üncü maddesinde yer alan vergilendirme ilkelerine aykırı vergilerin, kabulü sonucunu doğurmaktadır. Bu durumun anayasanın olağan ve olağanüstü yönetim usulü olarak kurguladığı biçime aykırı olduğu düşünülmektedir. Bu yorum bizi açıkça olağan dönemde dönemin olağan olmayan koşulları ile şekillenen ve bu koşullardan ayrı olarak esasen incelenemeyen olağan dışı vergilerin varlığına götürmektedir.

D. OLAĞAN DIŞI VERGİLERİN “KAMU YARARI” KAVRAMI İLE YORUMLANMASI

Kamu yararı kavramı, devletin doğrulamasını yapmak için kullanıldığı gibi, kamusal işlerin hukuka uygunluğunu ölçmede de kullanılır²⁰⁵. Kamu yararı, temel hakların sınırlandırılmasında başvurulan başlıca nedenlerden biri, yasama faaliyetlerinin ana amacı ve sonucu; yargıcın yetkilerinin belirlenmesinde temel alınan bir kavram, Bir faaliyetin kamu hukukuna uygunluğunun bir ölçütü, kamu yararı kavramı özü yada içeriği önceden belli olamayan buna karşılık biçimi aracılığı ile tanınan bir olarak tanımlanabilmektedir²⁰⁶. Bu belirsizlik, kavramın çok işlevli olmasından kaynaklanır bu

²⁰⁵ SARAÇ, Osman, Vergilemede Anayasal Denetim; www.yaklasim.com.tr, yıl: 2003; sayı: 4

²⁰⁶ AKILLIOĞLU Tekin, İnsan Hakları Kavramı üzerine düşünceler, İHİD, Lütfi Duran’a Armağan, sayı 1-3, 1988, s.18

nedenle belli bir tanım yerine her olayda somut koşullara göre belirleme durumu vardır ki, bu özellik kavrama esneklik kazandırır.

Anayasa Mahkemesi, kamu yararı ile makul bir neden bağını kurduğu zaman bunun ölçütlerini “a) anlaşılabilir b) amaçla ilgili c) makul d) adil” olarak sıralamıştır²⁰⁷.

Kamu yararı kavramını şu alt başlıklarla sınıflandırmak mümkündür²⁰⁸.

Kamu yararı, Genel Ve Kapsayıcı Bir Kavramdır “Kamu yararı ‘kişinin ve toplumun huzur ve refahını sağlamak’ anlamına gelir. Anayasa'ya göre bu, Devletin başta gelen ödevidir²⁰⁹.” Kamu yararı toplum yararıdır. “Ceza verme hakkının esasını adaletle sınırlanmış toplumsal yarar düşüncesi oluşturur. Kamu yararının takdiri ise yasama organının yetkisindedir. Ne var ki bu organ kamu yararı düşüncesiyle eylemlere dilediği miktarda ceza saptayamayacağı gibi, kişi haklarının özüne de dokunamaz²¹⁰.” Kamu düzeni, kamu yararıdır. “Vatandaşlar arasında kin ve düşmanlık yaratılmasının önlenmesi, milli huzurun bozulmaması, kamu yararıdır. Bu, toplum hayatını zarardan korumayı ve güvenliğini sağlamayı amaçlar²¹¹.” Kamu Yararı, Toplum Yararı İle Uyumludur “Sosyal düzen ve toplum yararı amacıyla anayasal ilkeye ayırık getirilmesi

²⁰⁷ YILDIRIM, Turan, “Kamu Yararı ve Disiplin Cezalarının Affı”, **Anayasa Yargısı**, Ankara 2001, s.

443

²⁰⁸ AKILLIOĞLU, Tekin, **a.g.e.**, s. 18-20

²⁰⁹ AYM'nin, 05.04.1977 tarih ve E. 1977/1, K. 1977/20 sayılı Kararı, AMKD 15, s. 253-264

²¹⁰ AYM'nin, 29.04.1980 tarih ve E. 1979/37, K. 1980/26 sayılı Kararı, 23.08.1980 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹¹ AYM'nin, 08.04.1963 tarih ve E. 1963/16, K. 1963/63 sayılı Kararı, AMKD 1, s. 194-210

kamu yararınadır.²¹² ” “Ekonomik ve sosyal dengeyi sağlamak gibi haklı nedenlere dayanan çalışma hakkı sınırlamaları, mülkiyet hakkının toplum yararına kullanılamaması anlamına gelmez, zira sınırlama kamu yararınadır²¹³.” Kamu Hizmeti Kamu Yararıdır “Anayasa'nın 130. maddesiyle Devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu açıklanan doğal zenginlikler ve kaynakların aranması ve işletilmesinin ilke olarak Devlet görevi sayılması, Anayasa koyucunun bu işleri ‘kamu hizmeti’ niteliğinde gördüğünün açık kanıtıdır²¹⁴.” “Kamu hizmetinin gerekleri, kamu yararı gereğidir²¹⁵.” Kamu Yararı Sınırlama Nedenidir “Kamu yararı nedeniyle özel hayatın gizliliğine dokunulabilir²¹⁶.” “Kamu yararı amacıyla olsa da bir hakkın özüne dokunulamaz²¹⁷.” “Yasa koyucu kamu yararının gerektirdiği önlemleri bulmak zorundadır²¹⁸.” “Kamu yararına dayanılarak ayırım yapılması eşitlik ilkesini zedelemes.²¹⁹” “Önemli bir toplumsal işlevi yerine getirecek kimselerde yasal koşullar aranması kamu yararındır²²⁰.” Kamu Yararı; Toplum Yararıdır, Üstündür, Değişkendir “Yasayla temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasının topluma sağlayacağı yararın, kişiler için getireceği yarara

²¹² 21.09.1966 tarih ve E. 1966/14, K. 1966/36 sayılı Kararı, AMKD 4, s. 246-253

²¹³ 26-27.09.1967 tarih ve E. 1963/336, K. 1967/29 sayılı Kararı, AMKD 6, s. 6-47

²¹⁴ 21.06.1979 tarih ve E. 1979/1, K. 1979/30 sayılı Kararı, AMKD 17, s. 216-265

²¹⁵ 12.10.1976 tarih ve E. 1976/38, K. 1976/46 sayılı Kararı, AMKD 14, s. 252-286

²¹⁶ 26-27.09.1967 tarih ve E. 1963/336, K. 1967/29 sayılı Kararı, AMKD 6, s. 6-47

²¹⁷ 26.03.1963 tarih ve E. 1963/3, K. 1963/67 sayılı Kararı, AMKD 1, s. 147-160

²¹⁸ 25.04.1974 tarih ve E. 1973/41, K. 1974/13 sayılı Kararı, AMKD 12, s. 145-169

²¹⁹ 26.12.1968 tarih ve E. 1968/9, K. 1968/67 sayılı Kararı, AMKD 6, s. 355-362

²²⁰ 20.12.1977 tarih ve E. 1977/121, K. 1977/142 sayılı Kararı, AMKD 5, s. 637-649

ağır basması durumunda kamu yararının varlığı kabul edilmelidir²²¹.” “Mülkiyet toplumsal yarara dayanır, ancak toplum yararı ölçüsünde var olabilir²²².” Kamu yararı zaman içinde değişebilir, ortadan kalkabilir²²³.” Kamu Yararı Nesnel Ve Zorunlu Bir Neden-Sonuç Bağı Gerektirir “Kamu yararının gerektirdiği düzenlemeleri yapmak, çareleri düşünüp önlem almak, yasa koyucunun en doğal hakkı ve ödevidir. Yeter ki düzenlemeler yapılırken doğrudan doğruya amaçlanan hizmetin gerekleri gözönünde tutulmuş, istenen nitelik ve kısıtlamalarla hizmet arasında gerçeklere uygun nesnel ve zorunlu bir neden-sonuç bağı kurulmuş olabilsin²²⁴.”

Anayasa Mahkemesi, çeşitli vergi kanunlarının kısmen yada tamamen iptali için yürüttüğü davalarda kamu yararını değişik biçimlerde kullanmıştır. Örneğin,

“Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesinde, Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz²²⁵.”

Anayasa mahkemesinin E.1994/91 sayılı kararında, eşitlik ilkesinin yürütme organı ve yasama organınca pekala dikkate alınmadan da düzenlemelere gidilebileceğini; bunun makul gerekçesinin ise “*durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar*” olduğunu; kamu yararı yada başka bir etiketle yapılmasında mahzur

²²¹ 08.02.1979 tarih ve E. 1978/54, K. 1979/9 sayılı Kararı, AMKD 17, s. 56-71

²²² 07.04.1970 tarih ve E. 1969/69, K. 1970/18 sayılı Kararı, AMKD 8, s. 225-229

²²³ 22.06.1972 tarih ve E. 1972/14, K. 1972/34 sayılı Kararı, AMKD 10, s. 478-494

²²⁴ AYM'nin, E. 1992/40 sayılı Kararı (24.04.1993 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. s. 14)

²²⁵ AYM'nin, E. 1994/91 E. 1995-34 sayılı Kararı (09.01.1997 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

bulunmadığını belirtilmiştir. Hangi durumun ve hangi zorluğun bunu gerektireceğinin kıstası bulunmamaktadır. Ekonomik buhran bir gerekçe midir, tabii afetler bir gerekçe midir, savaş yada olağanüstü hal bir gerekçe midir, milli bütçede artan faiz giderleri bir gerekçe midir, gayrisafi milli hasılanın yüzde kaç, Anayasa Mahkemesi'nin makul, eşitlik ilkesine aykırı olması değerlendirilemeyecek, geriye yürüme kabul edilemeyecek bir veridir?

SONUÇ

Anayasa hukuku bağlamında olağan-olağanüstü ayrımı, olağanüstü halin Anayasa’da öngörülen şekli ile ilanı akabinde başlayan bir döneme ilişkindir. Kamu maliyesi teorisinde olağan-olağanüstü ayrımı, kamu gelirlerinin olağan şekli ile elde edilip edilmemesine özgülenmektedir. Bir başka ifade ile, *–hareket noktalarının farklı olması sebebi ile–* anayasa, maliye teorisi ve mali hukukta, “*olağanüstü*” kavramına atfedilen anlamlar farklıdır.

Anayasa uyarınca olağanüstü dönemlerde çıkarılan vergiye ilişkin düzenlemeler için, kanun ve olağanüstü kanun hükmünde kararnameleri “*olağanüstü dönem*”de çıkarılmış olduklarından, bunlarla getirilen vergiler de hukuki tasnifte, “*olağanüstü vergi*” niteliğindedir. Maliye teorisi açısından, olağanüstü gelirler tasnifi içinde yer alan her vergi, olağanüstü hal ilan edilip edilmediğine bakılmaksızın olağanüstü vergi olarak nitelenebilmektedir.

Olağanüstü hal ilan edilmeksizin başka bir deyişle Anayasa uyarınca, olağanüstü dönemin gereklerine başvurulmaksızın çıkarılan vergi kanunları, kamu maliyesi teorisi bakımından olağanüstü gelir niteliğinde olmakla beraber, hukuki açıdan konumları yazında, net olarak ortaya konulamamıştır. Bu tür vergiler, yazında “*ek vergi*”, “*olağanüstü vergi*”, “*olağan dışı vergi*” olarak adlandırılmaktadır.

Olağan dönemdeki, bu olağan dışı vergiler, aslında yine sosyal, ekonomik veya siyasi sebeplerle olağanüstü olarak nitelenen durumların varlığı halinde başvurulmuş vergiler niteliğindedir. Bu vergilerin Anayasa bağlamında olağanüstü halin ilan edilmemiş olması sebebi ile olağan dönem vergileme ilkelerine tabi olduğu kuşkusuzdur. Bir başka deyişle, olağan dışı vergiler; çoklukla ekonomik, siyasi veya sosyal bir sebepten ötürü olağan olmayan bir durumun vuku bulması sonucu ihdas edilmektedir ki, bu durumun da aslında mali hukuk bakımından bir olağan dönemde ve bu dönemdeki vergileme ilkelerine tabi olan olağan dışı vergileri ortaya çıkarttığından söz etmek yanlış olmayacaktır. Aslında bir bakıma olağanüstü olan dönem, olağanüstü finansman gereksinimini beraberinde getirmektedir. Bu noktada, olağan olmayan her dönem de finansman gereksinimi için salınan vergiler olağan dışı vergi olarak olarak tanımlanabilecektir ki, bu da bizi kamu maliye teorisinde bağlamında olağan-olağanüstü gelir ayrımına geri getirmektedir.

Olağanüstü finansman ihtiyacı duyulan durumlarda olağanüstü hal ilan edilip edilmediğine bakılmaksızın ihdas edilen olağan dışı vergiler ile ilgili bir değerlendirme yapıldığında, hemen hemen her olağan dışı vergide en kolay tahsil yönteminin tercih edildiği, çoklukla bir defaya mahsus, ek vergi niteliği tanıdığı, dolaysız vergi ve kayıtlı mükellefi hedef alan özellikte olduğu söylenebilecektir.

Olağan dışı vergileri Anayasa Mahkemesi, dönemin koşulları içerisinde vergilendirme ilkelerine uygunluğuna, diğer vergi kanunlarına kıyasla daha anlayışlı, sert olmayan bir yaklaşımla değerlendirmektedir. Kararlarında ihdas edilen vergileri, *“ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için devletin*

egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergi” biçiminde tanımlayarak olağan-olağanüstü vergi ayrımını tanımlamaktan, dolayısıyla ölçüt koymaktan özenle kaçınmıştır.

Olağan dışı vergilerin ortak özelliklerden bir başkası da, istisna ve muafiyetlere sıklıkla yer verilmemesi ve vergi sistematığına uymayan ve aceleci bir tavırla hazırlanmalarıdır.

Çalışma konumuz, her ne kadar olağan dönemde çıkarılan bu olağan dışı vergiler olsada, devletin olağanüstü hal ilan etmesi, olağanüstü dönemin gerektirdiği finansman gereksinimi bakımından çoğu zaman çözüm getirecek olanakları sunmayacağının ve olağan dönemdeki olağan dışılığının kavranabilmesi için olağanüstü dönemdeki vergileme ilkeleri özellikli bir durum olarak sınırlı incelenmiştir. Gerçekten olağanüstü finansman ihtiyacının olağanüstü yönetim usulüne geçilerek giderilmiş olması durumu, anayasal olarak mümkün olmakla birlikte meclisin bu yöndeki takdirine hiç tanık olunmamıştır. Bunun sebebinin cumhuriyet tarihinden bu yana bu olağan dışı dönemlerin olağan dışı vergiler ile üstesinden gelinebilmiş olması olduğu düşünülmektedir. Diğer bir sebep rejim değişikliğinin çözüm getirecek olanakları sunamaması durumudur ki, olağanüstü rejimde vergilendirme ilkelerinin özellikli bir durum olarak incelenmiş olması, bu sebebin varlığını ortaya koymuştur. Çünkü olağanüstü yönetim usullerindeki konu sebep amaç gibi sınırlamalar, devletin bu dönemlerdeki vergilendirme yetkisini kullanmasında sınırları belirleyen niteliktedir. Olağanüstü hal ilanının yer bakımından sınırlı olması, sırf olağanüstü halin neden olduğu finansman açığını kapatmak için tüm ülkeyi kapsayan vergi getirilmesini

engelleyecek; aynı şekilde finansman gereksinimini karşılamak amacıyla ilke olarak tüm ülkeyi kapsayan olağanüstü halde ilan edilemeyecektir. Yine, doğal afet nedeniyle ilan edilecek olağanüstü hal ve bu kapsamda getirilebilecek mali yükümlülükler de olağanüstü hal ilan edilen bölge ile sınırlı olacağından olağanüstü hal ilanı finansman ihtiyacına ilişkin bir çözüm olmayacak OHAL bölgesi dışında ihdas edilecek vergiler olağan döneme ilişkin hükümleri düzenleyen Anayasanın 73'üncü maddesindeki kurallara tabi olacaktır.

Olağanüstü yönetimlerde bir başka sınırlama, olağanüstü hal de sebep ve konu unsurlarının arasında kopukluktur. Örneğin, şiddet olaylarının yaygınlaşması sebebi ile olağanüstü hal ilan edilmişse, cumhurbaşkanlığının başkanlığında toplanan bakanlar kurulunun olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamesi ile enflasyon konusunda bir takım düzenlemeler yapması, bir takım ekonomik mali konularda tedbirler alması, ek vergiler koyması durumunda çıkarılan olağanüstü hal kanun hükmünde kararnamesi konu unsuru bakımından Anayasa'ya aykırı olacaktır. Oysa devlet finansman ihtiyacına olağanüstü rejimlerin sebep ve konu çerçevesinden daha geniş bir çerçevede bakıldığında; hemen hemen her olağanüstü sebepte ihtiyaç duyabilecektir. Bir başka deyişle, her bir olağanüstü hal ilanı sebebinde devletin ayrı ayrı finansman ihtiyacı olabilecektir.

1982 Anayasası'nda yer alan “*ekonomik bunalım*” sebebi ile olağanüstü hal ilanına hiç başvurulmamıştır. Ne var ki, Anayasanın kabulünden günümüze değin ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturabilecek pek çok ekonomik dar boğaz yaşanmıştır. Bu dönemler Anayasa Hukuku bağlamında bir olağanüstü hal ilanına gerek duyulmaksızın

aşılmaya çalışılmış ve çoğu zaman olağanın dışında vergi ihdasına da gidilmiştir. İşte tüm bu vergiler, çalışmamızda kamu maliyesi yazınında “*olağanüstü gelir*” tasnifine paralel olağanüstü olarak nitelendirilen vergilerdir. Olağanüstü vergi ihdasına yol açan sebepler kimi zaman doğal afet kimi zaman savaş kimi zamansa ekonomik buhran sebebi ile gerekçelendirilse de, ortak noktaları ülke ekonomisinin neticesinde yıpranması buna bağlı olarakta finansman ihtiyacıdır.

Türkiye’de 1929’dan bu yana gerekçeleri farklı olsa da, olağan dışı vergi uygulamaları ile sıkça karşılaşmıştır. “*İktisadi Buhran Vergisi*”, “*Mali Muvazene Vergisi*”, ve “*Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi*” “*1942 Varlık Vergisi*”, “*Mali denge Vergisi*” bunların tipik örnekleridir.

1994 yılı 5 Nisan kararları itibari ile, ülke olağan dışı sürece girmiş; ekonomik kriz baş göstermiştir. Bu noktada kamu gelirlerini artırmaya yönelik önlemler alınmıştır. Döneme ait ek vergi uygulaması da bu önlemler kapsamındadır. 1994 krizi sebebi ile getirilen düzenlemelerde göze çarpan en önemli husus; söz konusu değişikliklerin vergilendirilmeyen alanların vergilendirilmesine yönelik olarak değilde mevcut vergi alanlarından daha fazla vergi alınmasını sağlayacak değişiklikleri içermesidir.

Olağan dışı vergi olan 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Anayasa’daki ağır ekonomik bunalımla ilgili kurallar işletilmeden başka bir deyişle, ülke genelinde ağır ekonomik bunalım nedeniyle olağanüstü hal ilan edilmeden getirilmesi sebebi, ile anılan maddeleri ile getirilen yükümlülüğe ilişkin düzenlemenin Anayasa’nın 2’inci maddesine aykırı

olduğu, savı Anayasa Mahkemesince “3986 sayılı Yasa’nın öngördüğü vergiler bir kez alınmaları nedeniyle olağüstü olarak nitelendirilse bile, bu uygulamanın mutlaka olağüstü hâlin ilânını takiben yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Önemli olan devlete ait vergilendirme yetkisinin, Anayasa’ya ve Anayasa’nın öngördüğü vergilendirme ilkelerine uygun kullanılmasıdır. Anayasa’da bir defaya mahsus vergi alınmasını engelleyen herhangi bir kural bulunmamaktadır ve itiraz konusu kuralların, bu nedenle Anayasa’nın 2’inci maddesine aykırı bir yönü yoktur” şeklinde değerlendirilmiştir. Anayasa Mahkemesi, olağüstü hal koşullarının işletilip işletilmediğine bakılmaksızın ve getirilen verginin olağan veya olağüstü vergi niteliğinde olup olmadığı sorgulanmaksızın konuyu ekonomik koşullar kavramı altında değerlendirilerek çözümlemeye çalışmıştır.

Depremle ilgi kurularak yürürlüğe konulmak istenen yasal düzenleme yukarıda incelenen olağüstü yasadaki Ekonomik Denge Vergisi yerini Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisine bırakmışken, Ek Gayrimenkul Vergisinin yerini Ek Emlak Vergisi almış, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ise ismi değişmeden muhafaza edilmiştir.

1999 depremi nedeniyle 4481 sayılı yasa ile bir defaya mahsus olmak üzere getirilen ek gelir, ek kurumlar, ek emlak ve ek motorlu taşıtlar vergilerinin incelendiği ve anayasaya aykırı bulunmadığı 1999/51 sayılı kararda yasanın gerekçesine de gönderme yapılarak “deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği”nin açık olduğu

belirtilmiştir. Bu gerekçe, olağanüstü hal ilan edilmeksizin ihdas edilen vergilerin olağanüstülüğünün en açık kanıtıdır.

Bu noktada, hangi durumun ve hangi zorluğun olağan dışı vergi gerektireceğinin kıstası açık değildir. Ekonomik buhran bir gerekçe midir, tabii afetler bir gerekçe midir, savaş yada olağanüstü hal bir gerekçe midir, milli bütçede artan faiz giderleri bir gerekçe midir, gayrisafi milli hasılanın yüzde kaç, Anayasa Mahkemesi'nin makul, eşitlik ilkesine aykırı olması değerlendirilemeyecek, geriye yürüme kabul edilemeyecek bir veridir? Yazında ve Anayasa mahkemesi kararlarında olağan dışı olarak adlandırılan vergilerin incelenmesi esas alınmıştır. Olağan dönemde çıkarılan bu vergilerin en önemli ortak özellikleri, dönemin olağan olmayan koşulları ile birlikte değerlendirilip esasa ilişkin yorumlardan kaçılarak uygulanmasıdır. Tüm bu muğlâklık içerisinde olağan dışı durumların gerektirdiği finansman ihtiyacının karşılanmasında, Anayasa'nın vergilendirme ilkesine ait kuralları kamu yararı gibi kavramlar ileri sürülerek göz ardı edilmemesi gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitap

- AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul 1991
- AKAR Rıdvan, **Varlık Vergisi**, 2. Baskı, İstanbul 1992
- AKAR Rıdvan, **Aşkale Yolcuları, Varlık Vergisi ve Çalışma Vergisi**, 3. Baskı, Belge Yayınları, İstanbul 2000
- AKDOĞAN, Abdurrahman **Kamu Maliyesi** 5. baskı, Gazi Büro Kitapevi, Ankara, 1996
- ALDIKAÇTI Orhan, **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi Ve 1961 Anayasası**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Dördüncü Baskı, 1982, s. 410 .
- APAYDIN Orhan, **Olağanüstü Durumlarda Temel Hak Ve Özgürlükler**, İBD, 1978, S.52, s.644-656
- ARMAOĞLU Fair, **20. Yüzyıl Siyasi Tarihi**, Ankara, 1986, s.304

- AYBAY Rona, **Olağanüstü Haller Ve İnsan Hakları, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İkinci Kitap Kamu Yönetimi**, 1-4 Mayıs 1990, Ankara
- AYBAY Rona, **Karşılaştırmalı 1961 Anayasası**, Metin Kitabı, İstanbul 1963, s.208
- BAYDAR Ertuğrul, **İkinci Dünya Savaşı İçinde Türk Bütçeleri**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Ankara 1978 s.13
- BULUTOĞLU Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt.1, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978
- BİLGİN Pertev, **İdare Hukuku Dersleri: İdare Hukukuna Giriş**, İstanbul, 1996.
- BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Seçkin Kitabevi, 2006
- ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**; Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 5
- DAVER Bülent, **Olağan Üstü Haller Ve İnsan Hakları, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi İkinci Kitap Kamu Yönetimi**, Ankara, 1990
- DİNÇER, Güven, ÇIRAKMAN, Erol, NECİPOĞLU, Nejatoğlu **Danıştay Kararları**, II. Kitap, Ankara 1969, s. 369

- ERGİNAY Akif, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, 2004, Savaş Yayınları
- ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku**, 14. Bası, Ankara 1990, s. 227-228
- ERGİNAY Akif, **Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları**, Kazancı Yayınları, 1997, s. 277-279
- EDİZDOĞAN Nihat; **Kamu Maliyesi**; 5. Baskı, Ekin yayınevi, Bursa, 1997, s.24
- GEMALMAZ Mehmet Semih, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunda Ve Türk Hukukunda Olağanüstü Rejim Standartları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1994.
- GÖREN Zafer, **Anayasa Hukukuna Giriş**, İzmir, Barış Yayınları, 1997, s. 558.
- GÖZLER Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref ve TAN Turgut, **İdare Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, 2001 (Cilt I: Genel Esaslar)
- GEREK Şahnaz, AYDIN Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s.200

- GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, 2002.
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi** 4. Baskı Sermet Matbaası; Kırklareli 1981 s.19
- MERİÇ Arif Ahmet, **Varlık Vergisinin Satılmış Kahramanı Faik Ökyete Açık Mektup**, İstanbul, 1951
- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara Eylül 1998
- KUBALI Hüseyin Nail, **Anayasa Hukuku, Genel Esaslar ve Siyasi Rejimler**; Ankara, 1965, s.192
- KUZU Burhan, **Olağanüstü Hâl Kavramı ve Türk Anayasa Hukukunda Olağanüstü Hâl Rejimi**, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1993.
- KUZU Burhan, **Türk Anayasa Metinleri ve İlgili Mevzuat**, İstanbul, 1988, s.154-155
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim, 2006
- ÖZAY İl Han, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, Alfa Yayınları, 4. Baskı, 2002.

- ÖZBUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, 2002.
- ÖZGÜVEN Volkan, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve hukuk yayınları, 2007, s.87
- ÖZER İlhan, **Türk Vergi Sisteminin geliştirilmesi**, Ankara Güneş matbaacılık, 1974, s.28
- ÖNCEL Mualla, ÇAĞAN Nami, KUMRULU Ahmet, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 15. Baskı, 2008
- ÖKTE Faik, **Varlık Vergisi Faciası**, 1. Baskı, İstanbul, Nebiboğlu Yayınları, 1951
- SABUNCU Yavuz, **Anayasaya Giriş**, Ankara, İmaj Yayıncılık, Dokuzuncu Baskı, 2003, s. 360.
- SOYSAL Mümtaz, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, İstanbul, Gerçek Yayınevi, Onbirinci Baskı, 1997, s 281
- Tüsiad, **1995 Yılına Girerken Türk Ekonomisi**, Tüsiad Yayınları Yayın No:TÜSİAD-T/95, 1-169, İstanbul, 1995, s.35
- TANÖR Bülent Ve YÜZBAŞIOĞLU Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, İkinci Baskı, 2002, s.536.

TANÖR Bülent,

Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri, Yapı kredi yayınları, İstanbul,1997

TEZİÇ Erdoğan,

Anayasa Hukuku, İstanbul, Beta Yayınları, Beşinci Baskı, 1998.

ÜSKÜL Zafer,

Siyaset ve Asker, Cumhuriyet Döneminde Sıkıyönetim Uygulamaları, Afa Yayınları, İstanbul 1989, s.217

Makale

AKDOĞAN Abdurrahman, Ek Veya Geçici Nitelikteki Vergi Uygulamalarından, Sürekliliği Olan Vergi Düzenlemelerine, **Yaklaşım Yayınları**, yıl 2000, sayı 12

AYKUTLU Fercan, ÖĞÜN İsmail Dayı, Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depreme İlişkin Kayıpların Giderilmesi Hususunda Öneri, Eylül 1999, **Vergi Dünyası**, s.80

ATAY Tezcan, 4731 Sayılı Kanun Açıklaması Niteliğinde Deprem Tebliği ve Eleştirisi, S.165, **Vergi Sorunları**, Haziran 2002 s.63.

AKILLIOĞLU Tekin, Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler, **İdare Hukuku Ve İlimleri Dergisi**, Yıl 9, S 1-3, 1989, Prof.Dr. Lûtfi Duran’a Armağan, s.11-22.

AKALIN Güneri, Türkiye’de Mali Buhran ve Mali Sistemin Reformu, **Vergi Dünyası**, sayı 147, s.13, Kasım 1993

AKTAR Ayhan, **Varlık Vergisi ve İstanbul**, Toplum ve Bilim, Birikim Dergisi, Y.1996, S.71, s.97 vd.

- ARSLAN Cenk Murat, AYKUTLU Fercan Net Aktif Vergisinin Uygulanmasına Usul ve Esaslar, **Vergi Dünyası**, S. 154, Haziran 1994, s.80
- BALI Rifat, Çok Partili Demokrasi Döneminde Varlık Vergisi Üzerine Tartışmalar, **Tarih Ve Toplum**, Cilt 28, s. 165, Eylül 1997
- BIYIK Recep Yasa, Kararname Ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi Ve Bazı Uygulaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi, **Vergi Dünyası**, S. 222, Şubat2000 s.45
- CİHAN Duru, Atatürk Döneminde Olağanüstü Vergiler, **Maliye Dergisi**, Atatürk Özel Sayısı, Ekim 1981, s.269
- ÇAĞAN Nami, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, **AÜHFD**, 1980, Cilt 37, 1-4
- DAVER Bülent, Fevkalade Haller ve Ferdi Hürriyetler, **AÜSBFD**, 1952, Cilt 7 S. 1-4, s.168
- DEMİREL Fazlı, Olağanüstü Yönetim Usulleri, **Türk İdare Dergisi**, Haziran 1990, Yıl 62, S.387, s.234-235

- DEMİRCAN Esra Siverekli, Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2004, Sayı 11
- DEMİROĞLU Mehmet, Ek Vergi Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi , www.yaklasim.com.tr
- ERKAMAL Çoşkun, Fevkalade Hal, **Askeri Adalet Dergisi**, 1956, s.2
- GEMALMAZ Mehmet Semih, Ekonomik Bunalım Olağanüstü Hale Geçişin Hukuka Uygun Temeli Değildir., **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, S. 169, Cilt18 s.39
- GEMALMAZ Mehmet Semih Olağan Üstü Rejim Raporu, **Mülkiyeliler Dergisi**, Ağustos 1991, S.134,
- GÖZLER Kemal, Olağanüstü Hâl Rejimlerinde Özgürlüklerin Sınırlandırılması Sistemi ve Olağanüstü Hal Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 47, Ağustos 1990, S. 4, s.561-590.
- GÖKALP Nuri Selçuk, Türkiyede 1980 Sonrası Vergi Politikalarının Seyri, Atatürk Üniversitesi, **İIBF Dergisi**, 2002, Cilt 16, S. 3-6, s.53

- KANETİ Selim, Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri, **İktisat Ve Maliye**, 1984-1985, Cilt 31, s.27
- KILIÇDAROĞLU Kemal, Türkiyede 1923-1950 Dönemi Vergi Politikası, **Maliye Dergisi**, s.21, Mayıs-Haziran 1978
- KISMET H Ekiner, Mali ve İktisadi Buhran Halleri ile İlgili Mevzuat ve Hürriyetler Rejimi, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 20. seri 1970, s.377
- KURT Hasan, Anayasa Mahkemesi Vergi Yasası ile İlgili Bir İptal Kararı ve Karar Hakkında Bazı Düşünceler, **Vergi Dünyası**, s.184, 1994, s.3
- IŞIK Hüseyin, Ekonomik Denge, Net Aktif, Ek Gelir Ve Kurumlar Vergilerinin Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği Ve Mali Güce Göre Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, www.yaklasim.com.tr, yıl:2000; sayı:4
- KUMRULU Ahmet, Mali Denge Vergisi, **AÜHFD**, C.33, S.1-4, 1976
- KUMRULU Ahmet, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, S.146 **AÜHFD** 1979, Cilt 36

- KÖKBULUT İsmail, KONUK Hayri, Ekonomik Denge Vergisine İlişkin Açıklamalar ve Konuya İlişkin Örnekler, **Vergi Dünyası**, S. 154, Haziran 1994, s.63
- OSMAN Saraç, Vergilemede Anayasal Denetim, www.Yaklasim.Com.tr, Yıl.2003, S.4
- PARASIZ İlker, 1923ten günümüze iktisat ve istikrar politikaları, **Türkiye Ekonomisi**, Bursa 1998
- PALAMUT Mehmet E, Olağanüstü Durumlar İçin Aranan Kaynak: Vergi Mi, Fon Mu, **Yaklaşım Yayınları**, Y.1999, S.11
- SUPHİ Rıza Doğukan, Toprak Mahsulleri Vergisi, **Memleket Dergisi**, Yıl.1, S.3, s. 72-73, 10 Temmuz 1943
- SUAT Başar, Toprak Mahsulleri Vergisi Kalkınca, **İÜİFM**, C.7, S.1-4, Ekim 1945-Temmuz 1946
- SEYİT Ahmet Baş, Deprem Vergisi Kapsamı ve Kısa Eleştirisi, **Vergi Dünyası**, S. 221, Ocak 2000, s.60
- TEZİÇ Erdoğan, Yasama Yetkisi ve Kanun Hükmünde Kararnameler, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 5, 1972, S. 3, s.3 vd.

- TURHAN Mehmet, Olağanüstü Hallerde Çıkarılabilecek Kanun Hükümünde Kararnameler, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 25, Eylül 1992, S. 3, s.13-36.
- TOPRAK Metin, DEMİR Ömer, DOĞANLAR Murat, DÖNEK Ekrem, ACAR Mustafa, AÇIKGÖZ Ömer, **Küreselleşen Dünyada Türkiye Ekonomisi (Serbest Piyasa Devriminin Serüveni)**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1991, s.351
- TUNCER Selahattin, Ek Vergi ve Deprem Vergisi, Ekim 1999, S. 82, s.130, **Mükellefin Dergisi**
- TUNCER Selahattin, Vergi Tekniği Açısından Varlık Vergisi-II, yıl 2002, sayı 1-2, www.yaklasim.com.tr
- TÜRK İsmail, Cumhuriyet Dönemi Vergi Sisteminin Gelişmesi, **AÜSBF Dergisi**, Atatürk Özel Sayısı, C.36, S.1-4, Ocak Aralık 1981, S.345
- TEKELİ Esat, Toprak Mahsulleri Vergisi, **Türk Ekonomisi Dergisi**, Yıl.1, Sayı.1 Temmuz 1943
- VURAL Murat, Ek Gayrimenkul, Ek Motorlu Taşıt Vergisi, **Vergi Dünyası**, S. 154, Haziran 1994, s.46

- VEDAT Eldem, Cihan Harbinin ve İstiklal Savaşının Ekonomik Sorunları, s.373-405, **Türkiye İktisat Tarihi Semineri Metinler Tartışmalar 8-10 Haziran**, Ankara 1975, s.394
- YAŞAYAN Sabri, Olağanüstü Hal Rejimi, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 56, S. 363, Mayıs 1984,
- YILDIZ Muharrem, Varlık Vergisinden Net Aktif Vergisine, **Vergi Raporu**, Yıl 2, S. 11, Haziran-Temmuz 1994 s.54
- YILMAZ Misket, Türk Hukukunda Kanun Hükmünde Kararname, **Prof.Dr.Bülent Nuri Esen'e Armağan, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, 1977, s.505-561.
- YILDIRIM Turan, Yasama Yetkisinin Sınırı-Hukuk Devleti-Kamu Yararı Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması, **Hukuk Araştırmaları**, Mayıs Ağustos 1987 C.2 S.2 s.81
- YÜREKLİ Sabahattin, Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C.1 S.2,1997, s.283

YILDIRIMLI Osman, TARAKÇI Hızır, Ekonomik Denge Vergisi ve Net Aktif Vergisi Yasa Tasarısına İlişkin Açıklamalar ve Konuya İlişkin Değerlendirmelerimiz, **Vergi Dünyası** S. 153 Mayıs 1994, s.4

İnternet

<http://www.yaklasim.com.tr>

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ekonomi/dovkur.htm>

<http://www.anayasamahkemesi.gov.tr>

<http://www.dunyagazatesi.com.tr>

<http://www.belgenet.com/eko/vergi>

ÖZET

Bu tezin konusu “**TÜRKİYE’DE OLAĞAN DIŞI DÖNEMLERDE VERGİLENDİRME-Anayasal Vergilendirme İlkelerine Uygunluk Açısından Bir İrdeleme**”dır. Tez, giriş ve sonuç bölümü dışında iki bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde konunun takdimi ve çalışma planına yer verilmiştir. Birinci bölümde, olağan-olağanüstü kavramlarına ilişkin saptamaları ile Türk Anayasalarında Olağanüstü Hal Rejimi Ve Vergilendirme Yetkisi incelenmiştir. İkinci bölümde, Türkiye’deki olağanüstü hal ilan edilmeksizin, olağan dışı finansman gereksinimini karşılamak gerekçesi ile mevcut vergiler dışında bir defalık vergi ihdasları, ilgili Anayasa mahkemesi kararları ışığında ele alınmıştır. Sonuç bölümünde ise, olağan dışı vergilerin ortak özellikleri ortaya konulmuştur. Son olarak, Anayasa’nın vergilendirme ilkesine ait kurallarının Anayasa’da yer alan olağanüstü yönetim usulleri işletilmeksizin, kamu yararı gibi kavramlar ile göz ardı edilmemesi gerekliliği ifade edilmiştir.

ABSTRACT

The subject of this thesis is the '**TAXATION IN TURKEY DURING EXTRAORDINARY PERIODS –A Study On Conformity Of The Constitutional Taxation Principles**'. The thesis is composed of two chapters, except from introduction and the conclusion section. Presentation of the subject and the work plan are in the introduction section. In the first chapter, besides the determination of the concepts of ordinary and extraordinary, the extraordinary regime and the authorization of taxation in Turkish constitutions are analyzed. In the second chapter onetime taxation without declaring extraordinary circumstances or without the reason of necessity of extraordinary financing was reviewed in light of the precedents of the Turkish Constitutional Court. In the conclusion section, common features of extraordinary taxation are shown and it is determined that these taxes, which are established without referring the management procedures in the Constitution. Finally it is stated that the rules of taxation principles in the Constitution, should not be disregarded due to the concepts like public interest, without running the extraordinary management procedures in the Constitution.

