

DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN ANAYASANIN VERGİLENDİRMEYE HAS İLKELERİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE DIGITAL SERVICE TAX IN THE CONTEXT OF THE CONSTITUTION'S TAX-SPECIFIC PRINCIPLES



Onur UÇAR*



Cevat TOSUN**

ÖZ

Dijital hizmet sektöründen sağlanan gelirleri vergilendirmek adına 7 Aralık 2019 tarihli 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun” Türk vergi sistemi bünyesine Dijital Hizmet Vergisi adında yeni bir vergi kazandırmıştır. Dijital Hizmet Vergisi ile Türkiye dijital ekonominin vergilendirilmesinde ulusal bir çözüm ortaya koymuştur. Söz konusu vergi Türkiye’de faaliyette bulunan dijital hizmet sunucuların kamu harcamalarının finansmanına adilce katkı sağlamaları şeklinde makul bir gerekçeye dayandırılmış olsa da kendisini düzenleyen kanun hükümleri Anayasa’nın vergilendirmeye özgü ilkeleri açısından değerlendirildiğinde birtakım çelişkilerin varlığı tespit edilmiştir.

ABSTRACT

In order to tax the revenues generated from the digital service sector, the “Law on the Amendment of Digital Service Tax and Certain Laws and Decree Law No. 375” dated December 7, 2019, introduced a new tax called Digital Service Tax to the Turkish tax system. Turkey has put forward a national solution to the taxation of digital economy with Digital Services Tax. Although the tax in question is based on a reasonable ground that digital service providers operating in Turkey make a fair contribution to the financing of public expenditures, the provisions of the law regulating it contain a number of contradictions when evaluated in terms of the tax-specific principles of the Constitution.

* Dr. Öğr. Üyesi, Osmaniye Korkut Ata Üni., İİBF, İktisat Bölümü, onurucar@osmaniye.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-2294-2168.

** Dr. Öğr. Üyesi, Hitit Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, cevattosun@hitit.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-0179-9582.

Uçar, O., Tosun, C. (Kasım 2020). Dijital Hizmet Vergisinin Anayasanın Vergilendirmeye Has İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 254, (22-41).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 01.09.2020 / M.K.T.: 23.10.2020

Anahtar Kelimeler: Dijital Hizmet Vergisi, Anayasa, Anayasa Mahkemesi, Kanunilik, Ölçülülük.

Jel Sınıflandırması Kodları: H2, K10, K34, K33, K38

Keywords: Digital Service Tax, Constitution, Constitutional Court, Legality, Proportionality

Gel Codes: H2, K10, K34, K33, K38

GİRİŞ

Gümünüz dijital ekonomilerinin, ulaştıkları kapsam ve sağladıkları kolaylıklara ilaveten 2019 yılı sonunda Çin’de başlayan ve kısa sürede tüm dünyayı etkisi altına alan koronavirüs pandemisinin etkisiyle zaten var olan önemleri artmış, gereklilikleri de yadsınamaz hale gelmiştir. Fakat mevcut vergi sistemleri, artan önemi ile daha da büyüyen dijital ekonomilerin vergilendirmede yetersiz kalmaktadır. Bu sorunu bertaraf etmek ya da en azından olumsuz etkilerini asgari düzeye indirmek gerek ulusal gerekse bölgesel vergi otoritelerinin başat gündem konuları arasında yer alır hale gelmiştir. Bahse konu soruna çare geliştirebilmek adına toplanan Avrupa Birliği Komisyonu da 21 Mart 2018 tarihli bir direktif yayınlamıştır¹. Kısa ve uzun vadeli önerilerin yer aldığı bu direktifte, iş yeri kavramının dijital ortamları kapsayacak şekilde genişçe tanımlanması uzun vadede hayata geçirilecek bir öneri olarak sunulurken, kısa vadeli önerilerin başında dijital hizmetlerin vergilendirilmesi gelmektedir.

Avrupa Birliği Komisyonu’nun kısa vadeli direktifiyle örtüşecek şekilde Türk yasa koyucusu tarafından dijital hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin faaliyetlerini icra ettikleri ülkelerin kamu gelirlerine adil katkı sağlamaları gerekçesiyle² 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi

ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun” kanun ihdas edilmiştir³.

Vergilemede açısından esas alınan ilke çoğunlukla mülkiliktir. Buna göre ülke sınırları dahilinde sağlanan tüm gelirleri vergilendirme yetkisi o ülkeye aittir. Bu ilke Türk vergi kanunlarınca da benimsenmiş olsa da Türkiye’de elde edilen gelirin, gelir vergilerine konu edilebilmesi için geliri elde edenin kanuni merkezinin ya da iş merkezinin ülke içerisinde yer alması veyahut Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 156. maddesinde yer alan birimlere ya da daimi temsilcilere sahip olması gerekmektedir. Fakat hizmetlerini dijital pazarlar marifetiyle arz eden işletmelerin çoğunun Türkiye’de temsilcisi dahi bulunmamaktadır. Haliyle bu niteliği haiz şirketler Türkiye’ye hizmet sunarak gelir elde etseler dahi genel bütçe bu gelirden sağlanacak vergiden mahrum kalmaktadır. Bu çalışma, dijital ortamda sunulan hizmetlerden sağlanan gelirleri kavrayarak mahrum kalınan verginin kamu harcamalarının finansmanına dahil etmek maksadıyla ihdas edilmiş olan Dijital Hizmet Vergisi’nin (DHV), Anayasa’nın vergilendirmeye özgü ilkeleri bağlamında değerlendirilmek gayesiyle oluşturulmuştur. Bu amaçla öncelikle, DHV düzenlemesine dair açıklamalarda bulunulmuş sonrasında ise Anayasa’nın vergilen-

¹ Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>). Erişim tarihi: 14 Ağustos 2020.

² <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>. Erişim Tarihi: 14 Ağustos 2020.

³ 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun (2019). *T. C. Resmi Gazete*, 30971, 7 Aralık 2019.

dirme yetkisinin kullanımıyla ilişkilendirilebilecek ilkeleri hakkında bilgiler verilmiştir. Nihayetinde söz konusu ilkelerin ışığında DHV Anayasa'ya uygunluğu değerlendirilmiştir.

1- DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN UNSURLARI

1.1- Dijital Hizmet Vergisinin Konusu ve Mükellefi

DHV'nin konusu hasılat olup, hangi hizmetlerden sağlanan hasılatların bu verginin kapsamında değerlendirileceği Dijital Hizmet Vergisi Kanunu⁴ (DHVK) ilk maddesinde düzenlemiştir. Buna göre Türkiye'de sunulması⁵ şartıyla aşağıda üç bent halinde sayılan hizmetler DHV'nin konusunu teşkil etmektedir (DHVK, md.1, f.1).

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,*
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,*
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri*

Kanun ayrıca, "*Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden*

elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir" hükmüne yer vererek aracılık faaliyetlerinden sağlanan hasılatları da DHV dahiline katmıştır (DHVK, md.1, f.2).

DHVK, dijital ortamda sunulan bazı hizmetleri ise kapsamı dışında tutarak onları istisna kılmıştır. Tahdidi olarak DHVK madde 4/6'da belirtilen hizmetler ise şunlardır (DHVK, md.1, f.2): "*(a)Telgraf ve Telefon Kanunu'nun Ek 37. maddesi kapsamında üzerinden hazine payı ödenen hizmetler, (b)Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler, (c)Bankacılık Kanunu'nun 4. maddesi kapsamındaki hizmetler, (ç)Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 2. maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler, (d) Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12. maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri*".

DHV'nin mükellefi dijital hizmeti sağlayanlar, diğer bir ifade ile DHV konusunu teşkil eden hizmetleri sunanlardır. Ayrıca DHVK, bu kişilerin Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) açısından tam mükellef veya dar mükellef olmalarının mükellefiyetlerini etkilemeyeceğini de hükme bağlamıştır (DHVK, md.3, f.1).

⁴ DHV, yalnızca kendisini düzenleyen bir kanun ile ihdas edilmemiş, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun'da yer almıştır. Öğretide bu durumun vergi kanunlarının kendilerine has özelliğine aykırılık teşkil ettiğine dair görüşler mevcuttur. Çalışmada bu tartışmalara yer verilmemiş, ayrıca anlatımda kolaylık sağlanması adına 7194 sayılı kanun, kısaca Dijital Hizmet Vergisi Kanunu şeklinde isimlendirilmiştir.

⁵ DHVK, hizmetin Türkiye'de sunulması durumuna açıklık getirmiştir. DHVK'ye göre, hizmetten Türkiye'de yararlanılması, hizmetin Türkiye'de bulunmakta olan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi ya da hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi hallerinin de hizmetin Türkiye'de sunulması olarak kabul edilecektir. Ayrıca değerlendirmeden kastedilenin ise hizmetin karşılığı için yapılan ödemenin Türkiye'de yapılması ya da ödeme ülke dışında yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin ya da kendisine ödeme yapılanın hesabına geçmesi veya karından ayrılması olduğu ifade edilmiş, dijital ortamda sunulan bir hizmetin Türkiye'de bulunmayan kişilere yönelik yapılması halinde ise hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılmayacağına hükmedilmiştir (DHVK, md.2, f.1/ç).

1.2- Dijital Hizmet Vergisinde Muafiyet

DVH konusuna giren hizmetler üzerinden hasılat sağlanması, bu vergi bağlamında vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi demektir. Verginin konusu gereği, vergi doğuran olay sıklıkla meydana gelebilse de DHVK'nin muafiyet kapsamını çok geniş tutması, doğan vergi borçlarının büyük bir kısmının muafiyet kapsamında değerlendirileceği kanaatine varırmaktadır. Nitekim, DHVK'ye göre Türkiye'de DHV kapsamındaki hizmetlere ilişkin sağlanan hasılatları 20 milyon Türk Lirası'na (TL) ulaşmayan ya da dünya genelinde elde edilen hasılatları 750 milyon Avro'dan az veya muadili yabancı paraya denk TL kadar olmayanlar DHV muaf tutulmuşlardır (DHVK, md.4, f.1). Ayrıca vergilendirme dönemi aylık olan bu vergide, hadlerin aşıp aşılmadığının tespitinden dikkate alınacak tutarlar da aylık bazda değerlendirilecektir. Öte yandan DHVK, muafiyetin sona ermesini belirtilen hadlerin her ikisinin birden aşılmasına bağlamıştır (DHVK, md.4, f.2). Vergilendirme döneminin aylık olmasına rağmen belirlenen hadlerin bu denli yüksek oluşu, verginin bu bağlamda ölü doğduğu görüşünü doğurmaktadır⁶.

"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" hükmünü düzenleyen Anayasa madde 73/4'e istinaden, DHVK da Cumhurbaşkanı'nı muafiyetin sınırlarını teşkil eden hadleri hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte, iki katına kadar artırmaya ve %1'e kadar indirmeye yetkili kılmiştir.

1.3- Dijital Hizmet Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi

DHV'nin matrahını, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetlerden

sağlanan hasılatlar oluşturmaktadır (DHVK, md.5, f.1). Verginin oranı %7,5'tir ve yukarıda da dile getirildiği üzere, Cumhurbaşkanı bu oranı (DHVK, md.5, f.3) iki katına kadar arttırma ve %1'e kadar düşürme yetkisine sahiptir (DHVK, md.5, f.5).

DHV için vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleridir. Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığı, DHVK'nin kendisine verdiği yetkiyle hizmetin türünü ve mükelleflerin faaliyet hacimlerini dikkate alarak vergilendirme dönemlerini üçer aylık olarak değiştirebilmektedir (DHVK, md.6, f.3).

DHV, mükellefin beyanı üzerine tarh olmaktadır (DHVK, md.6, f.2). Beyanname vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine verilirken vergi de aynı süre içinde ödenmektedir (DHVK, md.5, f.3). Ödenen DHV ise gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir (DHVK, md.5, f.7).

2- VERGİLENDİRMEYE ÖZGÜ ANAYASAL İLKELER

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi, vergilendirme konusuna has ilke ve kuralları düzenlemektedir. Fakat vergi nihai olarak kanun kimliği taşıdığından Anayasa'nın çeşitli maddelerinde kanunlar için öngördüğü kaide ve prensipler pek tabi vergi kanunları için de geçerli olacaktır. Bundan dolayı çalışmada, vergilendirmeye özgü ilkeler, Anayasa'nın bütününe yayılan genel ilkeler ve Anayasa madde 73'ün hüküm altına aldığı özel ilkeler olmak üzere iki açıdan ele alınacaktır.

2.1- Vergilendirmeye Özgü Genel İlkeler

2.1.1- Hukuk Devleti İlkesi

Temel anayasal ilkelerden olan hukuk devleti ilkesi, devleti teşkil eden organların tüm işlem ve

⁶ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. "Dijital Hizmet Vergisi" Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 337. 2020. S.14

eylemlerinde hukuk kurallarına riayeti esas almakta ve bireylerin temel hak ve hürriyetlerinin muhafaza altına alınmasını amaç edinmektedir⁷. Hukuk devleti ilkesi, bünyesinde birçok unsuru barındırmaktadır. Kanunların anayasa uygunluğunun sağlanması, yürütme organının aldığı yetkinin koşullarının önceden tayin edilmiş olması, kanunların genelliği, kuvvetler ayrığı, idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime konu edilmesi, temel hak ve hürriyetlere güvence sağlanması ve kazanılmış haklara saygı söz konusu unsurların başlıcalarındandır. Hukuk devleti anlayışının anayasalara işlenmiş olduğunun göstergesi olan bu prensiplerin vergi hukuku alanında getirilen/getirilecek düzenlemeler için de dikkate alınması elbette zorunluluk arz etmektedir. Zira aksi niteliklere sahip düzenlemeler hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacaktır⁸.

Bireyler sahip olduğu iktisadi değerlerin bir kısmını vergi yoluyla devlete aktardıklarından, vergi mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşımaktadır. Öte yandan verginin, kişilerin iktisadi faaliyette bulunma, sözleşme yapma, seyahat etme gibi özgürlükleri hususunda alacakları kararlarına tesir ederek onların hak ve hürriyetlerine kısıt getirici özelliği haiz olması da vergi kanunlarının hukuk devleti ilkesi ile yakın ilişki içinde olması sonucunu doğurmaktadır. Nitekim hukuk devletlerinde devletler, vergilendirme yetkisi ancak hukuk kurallarınca çizilen hudutlar dahilinde kullanabilmekte, aksi nitelikteki düzenlemeler Anayasa Mahkemesince iptal edilebilmektedir⁹.

2.1.2- Sosyal Devlet İlkesi

Üzerinde mutabık kalınan bir tanıma sahip

olmamakla birlikte sosyal devlet, ÖZBUDUN tarafından “devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini gerekli ve meşru gören bir anlayış” olarak tanımlanırken¹⁰, GÖZLER, sosyal devleti “herkese insan onuruna yakışır asgari bir hayat seviyesi sağlamayı amaçlayan bir devlettir” şeklinde tarif etmiştir¹¹. Görüldüğü üzere sosyal devlet ilkesi hem devlete belirli amaçları gerçekleştirebilmek adına görevler yüklemekte hem de bu görevlerin icrası için devletin ekonomik hayata müdahalelerine gerekçe teşkil etmektedir.

Devletin ekonomiye müdahale araçları çeşitlilik arz etse de bunlar arasında vergilerin görece büyük önemi yadsınamaz niteliktedir. Haliyle devletin, vergilendirme yetkisini kullanarak yarattığı bir verginin de sosyal devlet ilkeleriyle bağdaşması gerekmektedir. Nihayetinde tüketicilerin korunması, ailenin sakınılması, işsizliğin önlenmesi gibi gayelere aykırı olan düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından sosyal devlet ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle iptale dlebilecektir.

Vergilerin geleneksel mali işlevi yanında, ekonomik ve sosyal hayatı düzenleme fonksiyonunu ön plana çıkaran sosyal devlet ilkesi bireyler açısından değerlendirildiğinde, onlara birtakım haklar bahşetmesinin yanında bazı ilave ödevler yüklemektedir. Pek tabi bu ödevlerin en mühimini vergi ödevi teşkil etmektedir.

Sosyal devletin başat amaç ve görevi sosyal adaletin, sosyal güvenliğin ve elbette sosyal refahın sağlanmasıdır. Söz konusu amaçlar çerçevesinde devlet, ekonomik açıdan güçsüz olanları muhafaza altına alacak, vatandaşlarının

⁷ Nami ÇAĞAN. *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları. İstanbul 1982. S.144.

⁸ Abdullah TEKBAŞ. “*Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı Özel Sayı 2012. S.126).

⁹ Abdullah TEKBAŞ. a.g.m. S.129.

¹⁰ Ergun ÖZBUDUN. *Türk Anayasa Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara 2011. S.135.

¹¹ Kemal GÖZLER. *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Ekin Kitapevi. Bursa 2018. S.73.

sosyal güvenliğini temin edecek ve bunların yanında iktisadi kalkınmayı sağlayacaktır¹².

Hukuk devleti ilkesinin benimsediği eşitlik anlayışı kanun önünde eşitlikken, sosyal devlet ilkesinin öngördüğü eşitlik anlayışı fırsat eşitliğidir. Vergilendirme açısından hukuk devleti, yatay adaletin varlığını gözetirken, sosyal devlet anlayışı, gelir, servet, harcama, aile durumu, medeni hal gibi yönlerden farklı durumda olanların ne şekilde vergilendirileceği yani dikey adalet sorunu ile ilgilenmektedir. Sonuç olarak sosyal devlet ilkesi ile hukuk devleti ilkesinin birbirini tamamladığı düşünülmektedir. Zira sosyal devlet anlayışıyla kişiler, hukuk devletinin kişilere sağladığı hukuki güvencelere ilaveten sosyal ve ekonomik güvenceler elde etmektedirler¹³.

2.1.3- Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin, tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzenleyebilmesi manasına gelmektedir. Bireylerin davranışlarını düzenleyen kuralların, öncelikle onların güvenliklerini temin etmesi gerekmekte olup, bunun sağlanabilmesinin ön şartı ise devletin kendi eliyle koyduğu hukuk kurallarına birincil olarak kendisinin uymasıdır. Verginin mülkiyet hakkına müdahale edici niteliğiyle bireylerin ekonomik ve sosyal kararlarına yönlendirici etkisi, hukuki güvenlik ilkesini vergi hukuku bağlamındaki önemini dikkate değer kılmıştır. Nitekim bu ilke marifetiyle mevcut ve muhtemel vergi yükümlülükleri, devletin vergilendirme aracılığıyla, sahip oldukları temel hak ve hürriyetlere yapacağı müdahaleleri önceden görebilecek, durumlarını buna göre

ayarlayabilecek, geleceğe dair planlamalarını söz konusu müdahaleleri de dikkate alarak yapabileceklerdir¹⁴. Ayrıca devletin birey hak ve hürriyetlerine en çok müdahalede bulunabileceği alanların başında vergilendirme alanının gelmekte, bu durum ise hukuki güvenlik ilkesinin vergilemede keyfiliğin önlemesi hususundaki önemini ve gerekliliğini arttırmaktadır¹⁵. Hukuki güvenlik ilkesinin bu özellikleri, onun üç alt ilkesinden ileri gelmektedir. Bunlar: belirlilik ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve yasaların geriye yürümezliği ilkesidir. Çalışmanın kapsamı gereği bir nevi sac ayaklarını teşkil eden bu unsurlar vergilendirme özelinde kısaca açıklanacaktır.

2.1.3.1- Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, vergilerin miktarları ile tarh ve tahsil zamanlarının ve şekillerinin hem kişiler hem de vergi idaresi açısından tereddütlere mahal vermeyecek şekilde belli olması ve kesinlik taşıması manasındadır. Öyle ki vergilere dair düzenlemeler ne kadar net ve anlaşılabilirse vergiye konu edinen işlemlerdeki keyfiyet o denli önlenilebilecektir. Ayrıca yükümlülere hukuki güvenlik sağlayan belirlilik ilkesinin, vergi idaresine de istikrar kazandıracığı kanaati hakimdir¹⁶.

Vergi mevzuatının sıklıkla değiştirilmemesinin, diğer bir ifade ile bu hususta istikrarın ilke edinilmesinin de belirlilik ilkesini tamamlayacağı düşünülmektedir¹⁷. Zira tereddüde mahal vermeyecek nitelikte açık ve anlaşılır bir düzenlemenin aynı zamanda kolayca değişmeyeceğinin bilinmesi öngörülebilirlik kazandıracak, nihayetinde bu durum karar alma süreçlerine de olumlu yansıtacaktır.

¹² Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Turhan Kitapevi. Ankara 2013. S. 51-52.

¹³ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. S. 51-52.

¹⁴ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. S. 45, Nami ÇAĞAN, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 37. 1980. S.141.

¹⁵ Salih TURHAN. *Vergi Teorisi*. İstanbul Üniversitesi Yayınları. İstanbul 1977. S. 293.

¹⁶ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. S. 46.

¹⁷ Özgür BİYAN. *Vergi Hukuku*. Dora Basın Yayın Dağıtım. Bursa. 2018. S. 32.

Vergi kanunlarının ihdası diğer kanunlarından farklıdır. Bu farklılıkların başında vergi kanunlarının, konusu, miktarı, mükellefi, tarh ve tahsil zamanları ve şekli gibi verginin esaslı unsurlarına yer vermiş olmasının gerekliliği gelmektedir. Haliyle vergilendirme açısından belirliliğin sağlanması, verginin “*esaslı*” olarak nitelendirilen bu unsurlarının bütününe net ve kesin bir şekilde yasal düzenleme bünyesinde yer verilmesi koşuluyla sağlanabilmektedir. Öncesinde de belirtildiği üzere bu durumun vergileme de keyfiyete de mani olacağına kanaat getirilmektedir

2.1.3.2- Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi

Kazanılmış haklara saygı ve hukuki güvenlik ilkesi gereği kanunlar, genel bir kural olarak yürürlüğe girdikten sonraki olaylar için uygulanmalıdır. Hukuk kurallarının, insan davranışlarını düzenleyen emir yasaklardan oluşu, emirlerin de mantıken geleceğe yönelik olarak verilebilmesi, bir emirden önce yapılan bir tasarrufun ya önceki emire dayanılarak ya da bu emirle yasak edilmemiş olmasından yararlanılarak yapıldığı sonucuna ulaştırmaktadır. Haliyle sonradan yürürlüğe giren emirin/hukuk kuralının yapılması tamamlanmış tasarrufları ortadan kaldırması veya onlar için haksızlık oluşturacak bir durum yaratması doğru olmayacaktır¹⁸.

1982 Anayasası'nda kanunların geriye yürümezliği ilkesine dair bir hüküm olmamasına rağmen hukuk devleti kavramından türeyen hukuki güvenlik ilkesi gereği, kanunların geriye yürütülememe prensibi yasa koyucu tarafından benimsenmektedir. Aynı gerekçelerden ötürü bu durum, bir şekilde geçmişe yürütülen hükümlerin

anayasa yargısı tarafından denetlenmesine de imkan vermektedir¹⁹.

Hukuki güvenlik ilkesi gereği bireyler, bir işlemi yaptığı andaki kanunlara bağlı olmalıdırlar. İşlemin icrasından sonra çıkan bir kanuna tabi olunması hukuk güvenliğini temelinden sarsılabacaktır. Vergilendirme açısından düşünüldüğünde, belirli bir anda yapılan faaliyet vergi konusu dışında iken daha sonra yürürlüğe giren kanunla vergi kapsamına alınması durumu hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği manasına gelecektir. Zira faaliyeti icra eden kişi, yapacağı faaliyetten vergi alınacağını önceden bilmiş olsaydı, belki de o faaliyete girişmekten vazgeçecek idi. Yukarıda da dile getirildiği üzere, kişilerin hukuki güvenlik içinde hissetmeleri hukuk kurallarının belli ve önceden bilinebilir olmasına bağlıdır. Hukuk kurallarının geçmişe yürümesi, önceden bilinebilmesini pek tabi imkansız kılacaktır²⁰.

Eski kanun zamanında sağlanmış hakların yeni kanun zamanında da sürmesi kazanılmış hak olarak adlandırılmaktadır²¹. Hukuk devleti ilkesinden ileri gelen kazanılmış haklara saygı gösterilmesi prensibi gereği, yapılacak yeni düzenlemelerin geriye yürümemesi, kazanılmış haklara zeval getirmemesi gerekmektedir²². Ancak belirtmek gerekir ki kazanılmış haklara saygı ve haliyle kanunların geçmişe yürümeme ilkesi, tamamen bitmiş durumlar için söz konusudur. Örneğin bir yükseköğretim kurumunda eğitim görmek adına sınava girmiş, birbirlerine ikame teşkil eden üniversitelerden her birini kazanmaya yetecek puan aldığımızı varsayalım. Tercihimizi de eğitim süresi görece kısa olduğundan A üniversitesinden yana yaptığımızı düşünelim. Henüz öğrenim aşaması tamamlanmadan öğrenim

¹⁸ Abdullah TEKBAŞ, a.g.m. S.137.

¹⁹ Nami ÇAĞAN, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 13, Eylül 1982, S. 37.

²⁰ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, Ekin Kitapevi, Bursa, 2018, S.277.

²¹ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, Ekin Kitapevi, Bursa, 2018, S.277.

²² İ. Yılmaz ASLAN ve Doğan ŞENYÜZ, *Hukuka Giriş*, Ekin Kitapevi, Bursa, 2019, S.75.

süresinin uzatılması yönünde bir karar alındığı takdirde bu, ilgili kişi içinde geçerli olacaktır. Zira öğrenim süresi henüz tamamlanmamıştır. Fakat söz konusu karar bahse konu kişinin öğrenimini tamamlayıp mezun olmasının akabinde çıksaydı, geçmişe yürümeyecek, kişiden kazanılmış haklara saygı gereği uzatılmış süre kadar yenden öğrenim hayatına dönmesi beklenmeyecektir. Aynı durum vergi kanunları için de geçerlidir. Örneğin, ek vergisel yükümlülükler getiren bir düzenleme, süreci henüz sona ermiş vergiler ve haliyle o verginin yükümlülükleri için de geçerli olabileceksen, vergilendirme süreci söz konusu düzenlemeden önce sona ermiş vergilere tesir etmeyecektir. Misal olarak, içinde bulunulan yıl içerisinde ödenecek gelir vergisini ağırlaştıran bir düzenleme cari yıl vergileri için de geçerli olacak iken, vergilendirme süreci sona ermiş olan önceki yıllara ait vergiler için dikkate alınmayacaktır²³.

2.1.3.3- Kıyas Yasağı ilkesi

Kıyas, belirli bir duruma özgü olarak kanun marifetiyle getirilmiş olan bir kuralın, o durumla benzerlik göstermekle birlikte, kanunda kendisine has kural bulunmayan başka bir durum için

de emsal gösterilerek uygulanmasıdır²⁴. Kıyas yoluyla, kanun hükmü anlam bağlamında genişletilmiş olmaktadır. Kıyas, özel hukuk açısından mümkünken, kamu hukukunda kıyasa yer yoktur. Vergisel işlemleri düzenleyen vergi hukuku da kamu hukuku kapsamında olduğundan, vergi hukukunda açısından da kıyas uygulanamayan bir müessesedir. Öyle ki özel hukuk-kamu hukuku ayırma yapılmasa dahi, vergileri konu eden düzenlemelerde, Anayasa'dan kaynaklanan kanunilik ilkesinin gözetilmesinin zorunluluğu kıyasa mani olacaktır. Nihayetinde, hukukunun uygulanması sırasında meydana gelebilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum metotlarıyla doldurulamıyorsa, söz konusu boşlukların kanun koyucu tarafından doldurulması gerekmektedir. Aksi halde vergi hukuku kapsamındaki düzenlemelerin kıyas yoluyla yorumlanması, hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesiyle tezatlık teşkil edecektir. Ayrıca vergilendirmede kıyasın yasaklanması belirlilik ilkesi için de tamamlayıcı niteliktedir²⁵.

Kanun hükümlerinde yer alan boşlukların ilgililere ilave yükümlülükler getirecek şekilde kıyas yoluyla doldurulamayacağı hususunda tereddüde

²³ Federal Almanya ve İsviçre'de oluşan doktrin ve verilen yargı kararlarında, vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesine dair "gerçek geriye yürüme-gerçek olmayan geriye yürüme" ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi kanunun önceki kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçları doğmuş hukuksal ilişkilere de uygulanması iken, gerçek olmayan geriye yürüme, yeni kanunun, önceki kanunun yürürlükte olduğu zamanda başlamış fakat henüz nihayete ermemiş hukuki ilişkilere de uygulanması manasına gelmektedir. Bu ayırma göre, gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan geriye yürüme geçerli kabul edilmektedir. Türk vergi kanunları özelinde değerlendirildiğinde, hukuk sistemimizde vergilendirme işleminin sebep unsuru vergiyi doğuran olayın oluşturduğu, haliyle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinin akabinde, diğer bir ifade ile geçmişte başlamış, bitmiş, kurala uygun olarak sonuçları doğmuş ve ortaya çıkmış hukuksal ilişkilerin sonrasında, vergi yükünü arttırıcı nitelik taşıyan düzenlemeler, aynı şekilde gerçek geriye yürüme olarak değerlendirilmekte ve ilgili düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından hukuki güvenlik ilkesine aykırılıktan ötürü iptal edilebilmektedir. Nitekim vergi hukukunda hiçbir şart altında gerçek geriye yürümenin kabulü mümkün olmamaktadır. Öte yandan, kanunların geçmişe etkili olmaması kural olsa da vergi hukukunda gerçek olmayan geriye yürümeye müsaade edilmektedir. Haliyle kanunun, yürürlüğe girmesinden evvel başlamasına rağmen henüz sonuçlanmamış ilişkilere (vergiyi doğran olaylara) uygulanması makbuldür. Örneğin cari yıl içinde gelir vergisi tarifesini değiştiren bir düzenleme hayata geçtiğinde değişiklik, vergilendirme dönemi bitmeden gerçekleştiğinden, vergi tarifesini arttırması ya da azaltması fark etmeksizin gerçek olmayan geriye yürüme olarak değerlendirilerek geçerli olacaktır (Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. a.g.e. S.58 , Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. S.47-49).

²⁴ Kemal GÖZLER. *Hukukun Temel Kavramları*. Ekin Kitapevi. Bursa. 2019. S. 127.

²⁵ Nami ÇAĞAN (1980). a.g.m. S. 141.

mahal yokken, vergi yükü doğurmayan hükümlerin uygulanmasında kıyas yoluna gidilebileceği düşünülmektedir²⁶. Buradan, vergilendirme ilişkisin özüne ve temel kurucu unsurlarına müdahale etmemek kaydıyla vergilendirme işlemleriyle vergi yargılamasına hakkındaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasına kanunilik ilkesinin mani olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır²⁷.

2.1.4- Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi, bir özgürlüğe ya da hakka getirilen sınırlandırmada kullanılan aracın, sınırlandırmayla elde edilmek istenen amacı gerçekleştirmede elverişli olması, bu aracın amaca erişmede bağlamında gerekli olması ve araçla amaç arasında makul bir oranın bulunmasını ifade etmektedir²⁸. Görüldüğü üzere, ölçülülük ilkesinden bahsedilebilmesi için sınırlandırma kullanılacak olan aracın elverişli, zorunlu ve gerekli olması olmazsa olmaz iken, sınırlandırmayla güdülen gaye ile sınırlandırma aracının da bir tenasüplük ilişkisi içinde olması beklenmektedir²⁹. Söz konusu tenasübü “*hafif sıklet boksöre ağır sıklet rakip tayin edilmemesi*” şeklinde teşbih ederek, amaç ile araç arasında aranan dengeye dikkat çekmek mümkündür. Türk hukuk sistemi açısından anayasal bir norm olan ölçülülük ilkesi ayrıca, bir temel hak ya da özgürlüğü sınırlama maksadı ile bu sınırlamada kullanılacak araç arasındaki ilişkinin uygunluğunun denetiminde kullanılan anayasal

ölçüt olarak da tanımlanabilir. Bu ölçüte göre, hakka ya da özgürlüğe getirilecek sınırlamaların anayasada belirtilen sebeplere bağlı ve kanun aracılığıyla yapılması yeterli gelmemekte; aynı zamanda ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmemesi de gerekmektedir³⁰. Verginin, bir temel hak olan mülkiyet hakkını sınırlandırıcı nitelik taşıması ise vergilendirmeye dair hükümlerin hukuka uygunluğunun denetiminde ölçülülük ilkesinin de esas alınması gerekli kılmalıdır.

2.2- Vergilendirmeye Özgü Özel İlkeler

2.2.1- Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Kamu giderleri, kamusal ihtiyaçların giderilmesi maksadıyla yapılan ödemelerdir. Kamu hizmetleri ise müşterek nitelikli bu ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olan ve devlet eliyle sunulması zorunluluk arz eden hizmetleri ifade etmektedir. Hangi hizmetlerin kamu hizmetlerinden sayılacağına hangilerinin ise sayılmayacağına tespiti, zamana, yere, sosyal nitelikli ihtiyaçlara ve hakim siyasi otoritenin iradesine bağlıdır^{31, 32}. Sunulan kamu hizmetleri için ise herhangi bir ücretin talep edilmemesi ve finansmanının vergi aracılığıyla sağlanması esas alınmıştır. Bu görüşün temelinde ise herkesin gelirleri nispetince kamu giderlerine katılmasıyla sosyal adaletin sağlanmasına katkıda bulunulacağı düşüncesi yer almaktadır³³.

²⁶ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Ekin Kitapevi. Bursa. 2020. S. 63.

²⁷ Ahmet KUMRULU. “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihadı Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori”. *Danıştay Dergisi*. Cilt 36 Sayı 1. 1989. S. 15.

²⁸ Ergun ÖZBUDUN. a.g.e. s.114.

²⁹ Osman Korkut KANADOĞLU. *Türk ve Alman Anayasa Yargısında Değerlerin Çatışması ve Uyumlaştırılması*. Palme Yayıncılık. İstanbul. 2000. S. 164-165.

³⁰ Onur UÇAR ve Ahmet Burçin YERELİ. “Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak “Ölçülülük” İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*. Sayı. 176. Ocak-Haziran 2019. S.579.

³¹ Abdurrahman AKDOĞAN. *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitapevi. Ankara. 2011. S.62.

³² Ayrıca Bakınız: Ergun ÖZBUDUN, “Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa”, *Ekonomik Anayasa Sempozyumu*, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, 28-29 Mayıs 1992, Ankara.

³³ Turgut TAN. “Anayasa Mahkemesi Kararında Kamu Hizmeti Yaklaşımı”. *Anayasa Yargısı Dergisi*. Cilt.

Anayasa, 73. maddesinin ilk fıkrasında yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Hükmü, vergilerin kamu giderlerinin finansman kaynağını teşkil ettiğini açıkça ortaya koymaktadır. Bununla beraber, fıkrada belirtilen “herkes” kavramıyla da toplumu oluşturan tüm bireylerden ziyade mali gücü sahip olanların kastedildiğinin anlaşılması gerekmektedir. Vergileme bağlamında mali gücün göstergeleri ise sahip olunan gelir, servet ve yapılan harcamalardır. Ezcümle, Anayasa madde 73/1 ile ortaya koyulan, vergilerin kamu giderlerinin bir karşılığı olması ilkesi hasebiyle kamu giderleri, ödeme gücü olanlardan ödeme güçleriyle orantılı olarak alınan vergilerle finanse edilmektedir³⁴.

2.2.2- Verginin Kanuniliği İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi, erkler ayrılığı prensibi çerçevesinde, vergilendirme yetkisinin yasama organının tekelinde olmasını ifade etmektedir. Anayasa’nın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Hükmü de bu durumu açıkça ortaya koymaktadır³⁵. Belirtmek gerekir ki verginin kanuniliği ilkesi şekle ilişkindir. Haliyle, usulüne uygun olarak çıkarılmış bir

kanun hükmü, genel adalete aykırılık teşkil etse dahi kanunilik özelliğinden bir şey kaybetmeyecek, fakat bu düzenlemenin diğer anayasal ilkelere bağlamında uygunluk denetimi yolu da açık olacaktır³⁶.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin farklı yönleri mevcuttur. İlke, bir yönüyle vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kanun marifetiyle kullanmasını zorunlu kılmak suretiyle bağlacı bir kısıt getirirken, vergi yükümlülerini, idarenin ve yargı organlarının keyfi nitelikli uygulamalarından esirgeyerek hukuki güvenliklerini sağlamayı da amaç edinmektedir³⁷. Temsilsiz vergi olmaz ilkesinin de bir gereği olarak, vergilendirme yetkisinin ancak halkın oyuyla seçilen yasama organınca kullanılabilmesi, böylece bireylerin temel hak ve hürriyetlerine vergi yoluyla getirilen sınırlamaların, hukuk düzenin belirlediği sınırlar dahilinde gerçekleşeceği ve keyfiliklin önleneyeceği düşünülmektedir³⁸.

Anayasa madde 161’de yer alan “bütçe kanununa bütçe ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz” ibaresinin de verginin kanunilik ilkesiyle ilişkilendirilebileceğine kanaat getirilmektedir. Nitekim, bütçe kanunlarına yalnızca bütçeye dair konuların girebileceğini emreden bu hüküm haliyle, vergilendirmeye dair düzenlemelerin bütçe kanunda yeri olmadığını açıkça

³⁴ Anayasa madde 73’ün yanı sıra devletin temel amaç ve görevlerinin düzenlediği 5., bütçeye dair düzenlemeleri içeren 161. ve devletin ekonomik ve sosyal ödevlerinin sınırlarını tayin eden 65. maddeleri de vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine anayasal dayanak teşkil etmektedir.

³⁵ Verginin kanuniliği ilkesinin anayasal temelini teşkil eden hüküm yalnızca Anayasa’nın 73. maddesi bünyesinde değildir. Anayasa’nın, Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal bir hukuk devleti olduğunu düzenleyen 2. maddesi ile egemenliğin ulusa ait olduğunu hüküm altına alan 6. maddesi ve yasama yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ait olduğunu ve bu yetkinin devredilemeyeceğini emreden 7. maddesi de doğrudan vergilemenin kanuniliği ilkesi ile ilişkilendirilebilir. Ayrıca Anayasa’nın “Siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.” Hükmü gereği 104. ve “Anayasa Mahkemesi bir kanunun... tamamını veya bir hükmünü iptal ederken kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez” düzenlemesini ihtiva ettiğinden ötürü 153. maddelerinin de dolaylı olarak ilke için anayasal dayanak teşkil ettiği düşünülmektedir (Metin TAŞ. a.g.m. S.277 , Abdullah TEKBAŞ. a.g.m. S.175-176).

³⁶ Nezih SÖNMEZ. Vergi Hukuku I Gelir ve Kurumlar Vergisi. İstiklal Matbaası. İzmir. 1976. S.10.

³⁷ Ahmet KUMRULU. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt. 36. 1979. S.150.

³⁸ Abdullah TEKBAŞ. a.g.m. S.174.

belirtmektedir. Söz konusu durumun vergilerin kanuniliği ilkesiyle ilişkilendirilebilen (aykırılık şeklinde) yönü ise maddi ve şekli yönden tam olan vergi kanunlarında, maddi yönden mahrum olan ve sadece şekli yönü haiz olan bütçe kanunu ile değişikliğe gidilmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Sonuç olarak, vergi kanunlarında değişiklik öngören bir bütçe kanunun ihdası vergilerin kanuniliği ilkesiyle bağdaşmayacağından Anayasa Mahkemesince iptal edilebilecektir³⁹.

2.2.3- Vergi Adaleti İlkesi

Üzerinde mutabık kalınan bir tanımlı olmamakla birlikte adalet, “*herkese kendine uygun düşeni, kendi hakkı olanı verme*”, “*yasalarla sahip olunan hakkın herkes tarafından kullanılmasının sağlanması*” gibi manalara gelmektedir⁴⁰. Adalet talebinin en çok dillendirildiği alanlardan birini teşkil eden vergi alanında “vergi adaleti” adını alan bu kavram, her ne kadar daha spesifik bir hal alsa da henüz mutlak bir tanım haiz değildir. Bu durum adaletin salt bir içeriğe sahip olmamasından ileri gelmektedir. Fakat en genel ifadeyle vergi adaletini, vergilendirmenin hakça olması biçiminde tanımlanmak mümkündür⁴¹.

Adalet, denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki türdür. Denkleştirici adalet, yürürlüğe giren hukuk kuralının, kapsama alanındaki herkese, şahsi ve özel durumları bağlamında ayrıma gidilmeksizin eşit olarak uygulanmasıdır. Dağıtıcı adaletse, şahsi ve özel halleri farklı

olanların farklı, aynı olanların aynı kurallara tabi tutulmasını içeren bir eşitlik ilkesine dayanmaktadır⁴². Denkleştirici adalet, çoğunlukla bireyler arasındaki uyumsuzluklarda gözetilir ve tarafların eşit muamele görmesini gerektirirken dağıtıcı adaletin gayesi birey ile toplum ve devlet arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yöneliktir⁴³.

Vergi adaleti, eşit durumda olanların eşit muamele görmesi, daha açık bir ifade ile aynı mali gücü haiz olanların aynı vergi yükünü yüklenmesi manasını taşımaktadır. Öte yandan, vergi adaleti, vergilerin genel olmasını gerektirirken, eşit durumda olmayanlara, eşitsizlikleri ölçüsünde farklı davranılmasını da öngörmektedir⁴⁴. Bu durum, “dikey adalet” ve “yatay adalet” kavramlarıyla açıklanmaktadır. Vergilendirme bağlamında denk durumda olanların (aynı servet miktarına, gelire, benzer şahsi ve medeni hale sahip olmak vb.) denk vergisel yükümlülükle tabi tutulması yatay adaletle açıklanırken⁴⁵, farklı durumda olanların farklı vergisel yükümlülüklere katlanması dağıtıcı adaletin bir gereği olarak dikey adalet kavramıyla ifade bulmaktadır⁴⁶. Dikey adalet, yasa koyucunun benimsediği değer yargıları ile sosyal devlet anlayışı çerçevesinde şekillenirken, yatay adalet, yasa önünde eşitlik prensibinin bir neticesidir⁴⁷.

Vergilemede adaletin sağlanması, ancak bazı ilkelerle uyum içinde olmaktan ileri gelecektir. Bu ilkeler: verginin genelliği, vergide eşitlik ve mali güce göre vergilendirmedir. Çalışmanın de-

³⁹ Bakınız: Bütçe Kanunu ile Vergi Kanunların Düzenleme Yapılması (<http://www.e-akademi.org/makaleler/gkyerlikaya-1.htm>). Erişim Tarihi: 19 Ağustos 2020.

⁴⁰ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük. (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim Tarihi: 09 Temmuz 2020.

⁴¹ Abdullah TEKBAŞ. a.g.m. S.148.

⁴² İ. Yılmaz ASLAN ve Doğan ŞENYÜZ. a.g.e. S.20.

⁴³ Yusuf KARAKOÇ. “*Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*”. Anayasa Yargısı Dergisi. Cilt. 13. 1996. S.335.

⁴⁴ Yusuf KARAKOÇ. a.g.m. S.336.

⁴⁵ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. a.g.e. S. 41.

⁴⁶ Tülin KIRANOĞLU. “*Vergi Adaleti*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı. 174. 2003. S.132.

⁴⁷ Nami ÇAĞAN. a.g.e. S.148.

vamında söz konusu ilkelere dair kısa açıklamalara yer verilecektir

2.2.3.1- Vergide Genellik İlkesi

Geleneksel vergi adaleti ilkelerinden olan vergide genellik ilkesi, Anayasa madde 73'te kendisine somut anayasal dayanak bulmaktadır. Her ne kadar ilgili madde metninde yer alan "herkes" sözcüğü genellik ilkesinin benimsendiğini açıkça ortaya koysa da kastedilen, ayrıma tabi tutulmaksızın kanun koyucunun iradesinin ulaştığı herkes değildir. Vergi adaleti açısından herkes sözcüğü, mali gücün göstergelerini haiz olan herkesi ifade etmektedir. Nihayetinde, bir toplumda vergi yükü gelire ve servete sahip olan ve harcama yapabilen kişilerce yükleniliyorsa vergileme açısından genellik ilkesine riayet edildiği anlamına gelmektedir⁴⁸.

Vergi kanunları bazı hükümler toplumdaki birtakım kişi ya da kesimleri vergi yükümlülüğünden kurtarmaktadır. Vergi bağışıklığı olarak adlandırılan bu kurumlar için genellik ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanaatini uyansa da devletlerin asli görevlerinden olan, ekonomik istikrarın, kaynak dağılımında etkinliğin, gelir dağılımında adaletin sağlanmasında muafiyet, istisna ve indirimlerin bir araç olarak kullanılmasının genellik ilkesi ile bağdaşacağı düşünülmektedir. Fakat bu çıkarım sosyal ve ekonomik gerekçelere dayandırılan ve bu haliyle genellik ilkesiyle uyumluluk arz eden vergisel bağışıklıkların Anayasaya her yönüyle uygun olduğu manasın

da gelmemektedir⁴⁹. Vergisel bağışıklıkların, genellik ilkesine aykırılığı hususundaki tereddütler ise bunların ihdas edilme amaçları ile giderilebilmektedir. Netice itibarıyla, muafiyet, indirim ve istisnalar mutlak anlamda genellik ilkesiyle bağdaşmasa dahi, sosyal, kültürel ve ekonomik gerekçelere dayandırılmak vergi tekniğinin gerektirdiği ölçüde ihdas edilmek şartıyla geçerli hale gelebilmektedir⁵⁰.

2.2.3.2- Vergide Eşitlik İlkesi

Genel anlamda eşitlik ilkesi, şekli hukuki eşitlik ve maddi hukuki eşitlik olarak iki şekilde yorumlanmaktadır. Şekli hukuki eşitlikle ifade edilmek istenen, kanunların yargı ve yürütme organlarıyla idare makamlarınca herkese, şahsi halleri müstakil kılınarak eşit biçimde ve tarafsızca tatbik edilmesi, ezcümle kanunların genel ve soyut nitelik taşıyarak kapsadığı herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Maddi hukuki eşitlikte ise, eşitlikten kasıt mutlak değil nispidir. Yasalarda eşitliğin sağlanması gayesini güden maddi hukuki eşitlik aynı durumda olanlara, haklarda ve ödevlerde, faydalarda ve yükümlülüklerde, sorumluluklarda ve yetkilerde, hizmetlerde ve fırsatlarda eşit muamelede bulunma gerekliliğini içermektedir. Kısaca maddi hukuki eşitlik herkese değil, sadece eşit durumda olanlara eşit davranılmasını öngörmektedir⁵¹.

Vergilendirme bağlamında ise eşitliğin ölçütü olarak "mali güç" benimsenmiştir. Bu yaklaşımın arkasında, vergi yükünün mali güce göre dağı-

⁴⁸ Harcamalar üzerinden alınan vergiler, harcama yapan kişinin ödeme gücünden müstakildir. Öte yandan hayatın idamesi için harcama yapmak da kaçınılmazdır. Bu haliyle harcama üzerinden alınan vergiler genel anlamda genellik ilkesiyle örtüşürken, vergi bağlamından kastedilen mali gücün dahil edildiği genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Öğretilerde harcama vergilerinin vergi adaleti bozucu etkiyi haiz olduğu savunan görüşler ağırlıklıdır, fakat çalışmanın kapsamı gereği bu hususa yer verilmemiştir.

⁴⁹ Metin TAŞ. "Anayasal Vergilendirme Normları Açısından Gelir Vergisi". (http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_13_275_300.pdf)

⁵⁰ Nami ÇAĞAN. a.g.e. S.147 , Abdurrahman AKDOĞAN. *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası. Ankara. 1991. S.34.

⁵¹ Ergun ÖZBUDUN. a.g.e. S.151 , Leyla ATEŞ. *Vergilemede Eşitlik*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2006. S.77-78.

tılmasının vergilemede adalete hizmet edeceği düşüncesi yatmaktadır⁵². Vergi yükümlüsü olmak mali güce sahip olmaktan ileri gelmekte, bu durum da eşitlik ilkesinin uygulanmasında benzer muameleyle muhatap olacaklar için ölçüt teşkil eden “*aynı durumda olmak*” değişimin vergi hukukuna yansımaları “*aynı mali gücü haiz olmak*” biçiminde anlaşılacaktır. Nihayetinde mali güç bakımından aynı olanların vergi yükleri aynı, mali güçleri bağlamında farklı olanlar arasındaki vergi yükleri farklı olması Anayasaca öngörülen eşitlik ilkesinin bir gereği olduğundan, fakire oranla zenginden daha çok vergi alınması Anayasanın madde 10’da düzenlenen eşitlik ilkesiyle ters düşmeyecektir⁵³.

2.2.3.3- Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güç kavramı, eşitliğin ya da eşitsizliğin ölçütü olarak işlev görmektedir. Söz konusu kavramı temeline alarak geliştirilen mali güce göre vergilendirme ilkesine göre, vergilendirme bağlamında hukuki durumun aynılığını tespit eden esas kriter mali güçler bazında aynılıktır. Haliyle hukuki durumlardaki farklılık mali güçlerdeki farklılıkla ölçülebilecektir⁵⁴. Mali güç kavramı Anayasaca tanımlanmamış olsa da çoğunlukla ödeme gücünü belirleyen iktisadi değerler toplamı manasında kullanılmakta, verginin konusunu teşkil eden gelir, servet ile harcamalar ise kamu maliyesi açısından ödeme gücünün göstergeleri olarak kabul edilmektedir⁵⁵.

Verginin mali güç nispetince salınmasını öngören ve esasında ölçülülük ilkesiyle bağ-

lantılı olan mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin hangi ölçüde kullanılabilceğini konu edinen bir vergi hukuku ilkesidir. Ekonomik ve sosyal gerekçelerle yapılan düzenlemelerden ötürü yükümlülere eşit biçimde davranılmaması, mali güce göre vergilendirme ilkesi için tezatlık teşkil edebilmektedir. Aykırılıktan ileri gelmiş olan bu ilişki, mali güce göre vergilendirme ilkesini, eşitlik ilkesi vasıtasıyla hukuk devletinin vergilendirme alnına sirayet etmesini sağlamaktadır. Nihayetinde, mali güce göre vergilendirme ilkesine ters düşen düzenlemeler eşitlik ilkesine de uygun olamayacaktır⁵⁶.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, kanun koyucuya ve idareye bir taraftan vergi sistemini bu ilke çerçevesinde dizayn etmesini isterken, diğer taraftan onları mali gücü aşacak nispette vergi yükü oluşturulmamakla mükellef kılmaktadır. Görüldüğü üzere ilke, hem yapma hem de yapmama ödevini birlikte ihtiva etmektedir⁵⁷.

2.2.4- Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine Anayasa madde 73/2’de yer alan “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükmü kaynaklık etmektedir. İlke, esasında mali güce göre vergilendirme ilkesinin mütemmim cüzü ve tamamlayıcısıdır. Zira verginin mali güce göre ödendiği bir sistem ancak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımıyla mümkün olabilecektir. Öte yandan vergi salmada azami sınırı mali güce göre vergilendirme ilkesi belirlerken, asgari sınırı ver-

⁵² Abdurrahman AKDOĞAN. a.g.e. S.206-207.

⁵³ Abdullah TEKBAŞ. a.g.m. S. 154.

⁵⁴ Billur YALTI SOYDAN. “*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı. 119. S.104.

⁵⁵ Billur YALTI SOYDAN. a.g.m. S.110.

⁵⁶ Abdullah TEKBAŞ. a.g.m. S. 160.

⁵⁷ Nami ÇAĞAN (1982). a.g.m. S.33.

gi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesi tayin edecektir. İlkeler birlikte değerlendirildiğinde, herkesin mali gücü nispetince vergi ödeyeceği, mali gücünün altında vergi ödeyecek kişiler söz konusu olduğunda bunun, aynı durumda olanları kapsayacak şekilde düzenlemesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. İstisna, muafiyet, teşvik gibi araçlarla mali gücü yüksek olan kişilerin vergi yükünden kısmen ya da tamamen kurtarılması pek tabi her iki ilkeyle çelişecektir. Bu minvalde yapılan düzenlemelerin Anayasa Mahkemesince iptal edilmediği durumlarda vergi adaletinden uzaklaşılacaktır⁵⁸.

3- DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN ANAYASAYA UYGUNLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, DHV'yi ihtiva eden 7194 sayılı kanunun bahse konu vergiye dair hükümleri yukarıda açıklanan anayasal ilkeler bağlamında değerlendirilmiş ve söz konusu verginin, değerlendirilen ilkeler bazında anayasaya uygun olup olmadığına dair çıkarımlarda bulunulmuştur.

3.1- Dijital Hizmet Vergisinin Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Çalışma kapsamında, DHV'nin anayasaya uygunluğunun değerlendirildiği ilk ilke belirliktir. Bu ilke çerçevesinde yapılan değerlendirme neticesinde, DHV'ye dair düzenlemelerde söz konusu ilkeyle bağdaşmayan bazı hususların olduğu tespit edilmiştir. Nitekim, vergi kanunlarının diğer kanunlardan ayrı olarak, düzenledikleri verginin tüm unsurlarını ihtiva etmiş olması gerekmektedir. Bu niteliğiyle vergi kanunlarının belirliliği verginin yasallığı ilkesinin maddi yönünü teşkil etmektedir. Sonuç olarak bir vergi kanunun ver-

gi ile ilgili bazı temel unsurları (mükellef, vergiyi doğuran olay, muafiyet vs) içermemesi ya da bunlara yoruma açık veyahut tereddütlere mahal verecek şekilde yer vermesi durumunda belirlilik ilkesi bağlamında anayasaya aykırılık söz konusu olacaktır.

DHVK'nin hükümleri incelendiğinde, madde metinlerinde *"gibi"*, *"her türlü"*, *"ve benzerleri"* şeklinde ifadeler yer verilerek hukuki uyumsuzluklara gebe belirsizliklerin oluşturulduğu görülmektedir. Verginin yasallığı ve dolayısı ile belirliliği ilkesiyle bağdaşmayan bu ifadeler, verginin konusunun net bir şekilde tespitine mani olmakla beraber, hükümlerinin geniş çaplı yorumlanarak bir çok konunun vergi kapsamına dahil edilmesine sebep olabilecektir. Sonuç olarak bu durumun uyumsuzlukların doğmasına zemin hazırlamaktadır.

DHVK, hükümleri arasında yer alan *"dijital hizmet"*, *"kullanıcı"*, *"kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçmesi"*, *"reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri"*, *"kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi ile ilgili hizmetler"*, *"reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler"* kavramlarının tanımlarına yer vermemiştir. Bu kavramların tanımsız bırakılmasının da belirlilik ilkesine uygun olmadığı düşünülmektedir⁵⁹.

DHVK'nin muafiyetlere ilişkin olan 4. maddesinin belirsizlik ilkesiyle örtüşmeyen hükümler içerdiği söylenebilir. Nitekim söz konusu maddenin muafiyet sınırı olarak belirlemiş olduğu 20 Milyon TL ile 750 Milyon Avro'luk limitlerin hesaplanmasında bir önceki hesap döneminin dikkate alınacağı belirtilmiş, fakat aynı kanunun 6. maddesinde takvim yılının birer aylık dönemleri DHV'nin vergilendirme dönemi olarak tayin edilmiştir. Nihayetinde, DHVK hükümlerinde *"he-*

⁵⁸ Abdullah TEKBAŞ. a.g.m. S. 167-168 , Ergun ÖZBUDUN. *"Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa"*. Ekonomik Anayasa Sempozyumu. 28-29 Mayıs 1992. Ankara. S.6.

⁵⁹ Yunus Emre ÜLKÜ. *"Türkiye'deki "Dijital Hizmet Vergisi" Önerisinin İncelenmesi"*. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı. 377. 2020. S.117.

sap dönemi” olarak ifade edilen periyottan, DHVK madde 6’da belirtilen birer aylık vergilendirme döneminin mi yoksa gelir vergileri kanunlarında düzenlenen takvim yılının mı anlaşılabileceği hususunda belirsizlikler söz konusudur. Ayrıca DHVK’nin 4. maddesinin ikinci fıkrasında⁶⁰ hem hesap dönemi hem de vergilendirme dönemi kavramlarına yer verilmek suretiyle madde içerisinde belirsizliklerin oluşturulduğuna kanaat getirilmektedir⁶¹.⁶² Bu kavramlara DHVK’nin tanımlar bölümünde tereddütte mahal vermeyecek şekil yer verilmesinin isabetli olacağı düşünülmektedir⁶³.

DHVK’nin 2. maddesinin ilgili fıkrasında, dijital platformlar aracılığıyla sunulan reklam verme hizmetlerinin Türkiye’de bulunmayan şahısları hedefleyerek ifa edilmesi halinde, hizmetin Türkiye içinde değerlendirilmiş sayılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Net bir biçimde düzenlenmiş olsa da esasında kastedilenin, reklam siparişi verenin Türkiye’de bulunmamasıdır. Fakat, her çeşit mal ve hizmete erişimin çok kolay bir hal aldığı günümüzde, DHV kapsamına girmeyen bir hizmetin tespitinin açıklamaya muhtaç kaldığı düşünülmürken, hizmet içeriğinin dilinin Türkçe olmasının bir kriter teşkil edebileceği ileri sürülmektedir⁶⁴.

3.2- Dijital Hizmet Vergisinin Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

DHVK madde 7 uyarınca, bu vergiye dair yükümlülüklerini ifa etmeyen mükelleflerin sun-

dukları hizmete erişim, söz konusu yükümlülükler yerine getirilinceye değin Hazine ve Maliye Bakanlığınca alınan kararla Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından engellenebilecektir. Mal ve hizmetlerini internet siteleri üzerinden arz eden mükellefler için söz konusu siteler bir nevi sanal nitelik taşıyan iş yerleri olduğundan erişime engelleme yaptırımının iş yeri kapatma cezasına eşdeğer olduğu düşünülebilir. O halde, geçerli bir sebebe dayandırılmadıkça sanal ya da gerçek iş yeri sahibi olup olmadığı önem arz etmeksizin mükelleflere aynı muamelede bulunulması ve benzer yükümlülüklerle tabi kılınması gerekmektedir. Zira aksi yöndeki uygulamalar eşitlik ilkesiyle tezatlık teşkil edecektir.

Vergisel yükümlülüklerini aksatan, DHV mükellefleri dışındaki mükellefler için resen ya da ikmalen tarhiyat yapılmakta, vergi cezası kesilmekte, vergi aslı ve/veya cezasının ödenmemesi halinde 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerince cebren icra yoluna başvurulmakta iken, DHV mükellefleri için bir nevi iş yeri kapatma cezası niteliği taşıyan, sunulan hizmete erişimin engellenmesi yaptırımının Anayasa’nın eşitlik ilkesiyle bağdaşmadığı düşünülmektedir⁶⁵.

3.3- Dijital Hizmet Vergisinin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıda, eşitlik ilkesiyle bağdaştırılan ve

⁶⁰ (2) İlgili hesap dönemi içerisinde birinci fıkrada yer alan hadlerin her ikisinin de aşılması hâlinde muafiyet sona erer ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlar. Söz konusu hadlerin aşılp aşılmadığının tespitinde, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınır.

⁶¹ Altan RENÇBER. “Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı. 376. 2020. S. 31.

⁶² RENÇBER, muafiyete ilişkin hadlerin birlikte mi yoksa müstakil şekilde mi uygulanacağına dair net bir hükmün yer almadığını, bu durumun belirsizlik yaratmaktan öte kanunun anlaşılmasını güçleştirdiğini düşünmektedir. Yazara göre, DHVK madde 4/1’deki 20 Milyon TL ile 750 Milyon Avroluk sınırlar arasında “veya” bağlacı kullanıldığından verginin mükellefi olabilmek için bu iki şartın birlikte sağlanmasının gerektiğinin düşünülebileceği, fakat bu şartların muafiyet için getirildiğinden DHV mükellefi olabilmek için şartlardan birinin geçikleştirilmesinin yeterli olacağı kanaatindedir (Altan RENÇBER. a.g.m. S.31).

⁶³ Yunus Emre ÜLKÜ. a.g.m. S.118.

⁶⁴ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. “Dijital Hizmet Vergisi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı. 377. 2020. S.11.

⁶⁵ Altan RENÇBER. a.g.m. S.32.

bu yönüyle söz konusu ilkeye aykırı düştüğü düşünölen erişimin engellenmesi yaptırımı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) nazarında da değerdendirilmeye tabi tutulmuştur. AİHM, bahse konu yaptırımın eşitlik ilkesine uygunluğunu ölçölölük ilkesine uygun olup olmadığını esas alarak hükme varmıştır. AİHM'e göre ayırmacı müdahalenin eşitlik ilkesine uygun olarak nitelendirilebilmesi onun ölçölölük ilkesine uygunluğundan ileri gelmektedir. Lakin DHV için ölçölölük ilkesine has esasların göz ardı edildiğı düşünölmektedir⁶⁶.

Türkiye'de DHV mükellefleri aynı zamanda gelir ya da kurumlar vergisi mükellefidir. Zira bu vergi kapsamındaki hizmetlerin sunumu esasında bir ticari faaliyettir ve nihayetinde hizmeti sunan, hukuki yapısı ve ölkedeki bulunuş biçimine göre gelir veya kurumlar vergisi mükellefi de olmaktadır. Haliyle aynı gelir üzerinden hem DHV hem de gelir vergilerinden biri hesaplanmaktadır. Öte yandan DHV'nin aksine gelir vergileri için safi tutarların esas alınması aynı gelirin iki kez vergilendirilmesi gerçeğini değıştirmediğı gibi, ödenen DHV'nin gelir vergilerinin matrahının tespitinde gider olarak değerdendirilebilecek olması da sebep olunan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayacak, sadece bir nebze etkisini azaltabilecektir. Sonuç olarak bu durum mülkiyet hakkının ölçölölük ilkesine aykırı bir şekilde sınırlandırılmasına sebebiyet vereceğinden Anayasa'nın ölçölölük ilkesine dair hükümleriyle (Anayasa madde 13) tezat oluştıracaktır.

Son olarak, BAŞARAN YAVAŞLAR'a göre de hizmetin sunulduğı dijital ortam bir iş yeridir. Haliyle erişimin engellenmesi iş yeri kapatma ni-

teliğindedir. Yazar, iş yerini tanımlayan Vergi Usul Kanunu madde 156'nın "dijital işyeri" tanımını da kapsayacak şekilde revize edilmesi gerektiğini savunmaktadır. O, her ne kadar DHV mükellefinin Türkiye'de bulunmaması durumunda, mükellefe ulaşarak DHVK'den doğan ödevlerini yerine getirmesi açısından alınacak en etkili tedbirin hizmete erişimin engellenmesi olduğunu düşünse de aynı amaca hizmet edecek fakat ölçölölük ilkesiyle de uyumluluk gösterecek alternatif araçların da tespit edilmesinin gerekliliğini hem eşitlik hem de ölçölölük ilkesi bağlamında savunmaktadır^{67, 68}.

3.4- Dijital Hizmet Vergisinin Mali Güçle Orantılı Olma İlkesi Açısından Değerdendirilmesi

Verginin mali güç nispetinde alınması vergi hukukunun başat ilkelerinden biridir. Vergi ödeyebilme gücünün göstergesi olan mali güç, sac ayakları misali gelir, servet ve harcama bileşimlerinden oluşur. Çalışmanın önceki bölümlerinde açıkladığı üzere, DHV'nin matrahını verginin konusuna giren hizmetlerden ilgili vergilendirme döneminde sağlanan hasılatlar oluştırmakta, hasılatın tespitinde yapılan giderlerin, katılan maliyetlerin ve ödenen vergilerin hesaba dahil edilmemesi de ona gayrisafi nitelikte olmasına sebebiyet vermektedir. İşte matrahın gayrisafi hasılatlardan oluşması Anayasa madde 73/1'de hükmolunan verginin mali güç oranında alınması ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim mali güce göre vergilendirme ilkesi matrahın tespitinde, hasılatın sağlanması adına sarf edilen giderlerin hesaba katılmasını buyurmakta, ezcümle

⁶⁶ Altan RENÇBER. a.g.m. S.32.

⁶⁷ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m. S.19

⁶⁸ Ölkü ise dijital hizmete erişimin engellemesinin idari kararlar değil, yargı kararıyla icra edilmesinin gerekli olduğu kanaatinde. Yazara göre, iradenin idarede olduğu durumlarda keyfiyetin söz konusu olabilecek, bu durum da iletişimin ve özgürlüklerin idare eliyle kısıtlanmasına sebebiyet verebilecektir (Yunus Emre ÖLKÜ. a.g.m. S.122). Bu haliyle hüküm hukuki güvenlik ilkesiyle de örtüşmemektedir.

gelirin safi olmasını emretmektedir. Haliyle vergi matrahını teşkil eden hasılatın gayrisafi nitelik taşıması Anayasaya aykırıdır⁶⁹. Öyle ki ekonomi içerisinde farklı ya da benzer veyahut aynı iş kolunda faaliyette bulunarak aynı gayrisafi hasılatı elde eden yükümlülerin ulaşım ve iletim ağına sahip olma, rekabet ortamı, kullanılan teknolojilerdeki farklılıklar, doğal ya da yasal tekellerin varlığı gibi gerekçelerle farklı mali güçleri haiz olabilirler⁷⁰. Ayrıca yüksek hasılatlar elde etseler de düşük kar oranı ile faaliyetini sürdüren şirketler görece yüksek oranlı (Fransa'da DHV oranı %3'dür) ve gayrisafi hasılat üzerinden alınan bu vergiden son derece olumsuz etkileneceği açıktır. Bu sebeple, en azından doğrudan doğruya hizmetin sunulması ve hasılatın sağlanmasına yönelik giderlerin matrahtan indirilmesi gerektiği düşünülmektedir⁷¹.

Belirtmek gerekir ki DHVK madde 6/7'de yer alan *"Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir."* Hükmünün, mali güçle orantılı olma ilkesine hizmet ettiği düşünülse de etkisi bağlamında düşünüldüğünde DHV'ni ilkeye uygun hale getirmekten uzak olduğu anlaşılmaktadır.

3.5- Dijital Hizmet Vergisinin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

DHVK muafiyet ve istisnaları düzenlediği 4. maddesinin 4. fıkrası Cumhurbaşkanı'na aynı

maddenin ilk fıkrasında belirlenmiş olan 20 Milyon TL ve 750 Milyon Avro'luk hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı ya da birlikte üç katına kadar arttırabilme veya sıfıra kadar indirebilme yetkisi vermiştir. Düzenleme bu haliyle Anayasa madde 73/4 ile bağdaşmaktadır. Zira verilen yetki, anayasal hükümlerle uyumluluk gösterecek şekilde azami ve asgari sınırları belli bir alanda kullanılacak şekilde öngörülmüş olsa da koşullu ve sınırlı nitelik taşımamaktadır. Aksine, söz konusu yetki, vergilendirme hususunda temel kural olan vergilerin ancak kanun marifetiyle konulup, kaldırılıp, değiştirilmesi olgusuna kısaca vergilerin kanuniliği ilkesine zeval getirebilecek ve yasamanın yetkisi dahilindeki bir hususun yürütmenin iradesi kapsamına girmesine sebebiyet verecek biçimde düzenlenmiştir.

DHVK'nin Cumhurbaşkanı'na yetki verdiği maddesinde *"sıfıra kadar indirme ve üç katına kadar arttırma"* tabiri kullanarak alt ve üst sınırlar tayin edilmiştir. Fakat yetkinin kullanımında dikkate alınacak kriterin, verginin konusunu teşkil eden hizmetler olması ve söz konusu yetkinin bu hizmetleri ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeyi ya da üç katına kadar arttırmayı içermesi, bir nevi vergi konusuna giren bir hizmetin Cumhurbaşkanı tarafından bu kapsamdan çıkarılabilmesine imkan tanımaktadır. En nihayetinde vergilendirmede kanuniliğin esas olması karşısında bahse konu yetki, Anayasa'ya uygunluk bağlamında tartışmalı hale gelmektedir^{72, 73}.

⁶⁹ 3986 sayılı Kanun ile ihdas edilen Net Aktif Vergisi'nin hasılatının gayrisafi olarak tespit edilmesini düzenleyen 5. ve 6. maddesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir (AYM t.13.07.1995, E. 1994/85, K. 1995/32, RG t. 28.09.1996, Nr. 22771).

⁷⁰ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m. S.16

⁷¹ Altan RENÇBER. a.g.m. S.32.

⁷² Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m. S.15.

⁷³ Anayasa Mahkemesi, 5597 sayılı kanunun Bakanlar Kurulu'na yurt dışı çıkış harcı tutarını sıfıra kadar indirme yetkisini verdiği hükmü, Anayasa'ya uygun bulurken, söz konusu harçtan muaf tutulacak olanların tespitine dair yetkiyi veren düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. Mahkeme, kanunla verilen yetkinin ancak koşullu ve sınırlı olabileceğini, başka bir deyişle, Anayasaca belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisinden ibaret olabileceğini ifade etmiş, ölçüt tayin etmeksizin muaf tutulacak kişilerin belirlenebilmesi durumunun Bakanlar Kurulu'na sınırsız yetki verildiği anlamını taşıyacağından, hükmün bu haliyle Anayasa madde 73'e aykırı olduğunu kararında belirterek ilgili hükmü iptal etmiştir (AYM, t.29.1.2014. E.2013/66, K.2014/19, RG T10.1.2015, s. 29232). Aynı çıkarımı DHV için de yapmak mümkündür.

Bu başlık altında değerlendirilebilecek bir diğer husus DHVK madde 6/8'in Hazine ve Maliye Bakanlığı için *"...bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir"*. Hükmünden ileri gelmektedir. Nitekim söz konusu hükümden Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın genel kanun niteliğinde olan Vergi Usul Kanununca düzenlenen bildirim ve belgelendirme ödevlerine ek olarak başkaca bildirim ve belgelendirme ödevleri getirebileceği anlaşılmaktadır. Ancak böyle bir yetkinin bakanlıkta olması, Anayasanın başta kanunilik (madde 73/3) ve yasama yetkisinin devri yasağı (madde 7) ilkeleri ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hususundaki (madde 13) prensiplerine aykırılık teşkil etmektedir. Zira mükellefe bilgi verme hususunda yüklenen her ödev, bilhassa özel hayatın gizliliği hakkını (madde 20) kısıtlamakta, bu sebeple bu konu vergilendirmeye dair temel unsurlar arasında sayılmaktadır. Böyle bir düzenlemenin de ancak kanun marifetiyle gerçekleştirilebileceği düşünülmektedir. Benzer şekilde DHVK 3. maddesinin 2. fıkrası ile Hazine ve Maliye Bakanlığına, kanunun belirttiği hallerde⁷⁴ vergi alacağını güvenceye almak maksadıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlarla işleme veya ödeme aracılık edenleri vergi sorumlusu olarak atayabilme yetkisi tanınmıştır. Vergilendirmeye has temel unsurlardan bir diğeri olan vergi sorumluluğu, cebri nitelikte bir statü olup, esasında kişiye (sorumluya) birçok ödev yükleyen, hatta bir başkasının vergi borcundan mütevellit kendi mükellefiyet hakkına kısıt getiren, en nihayetinde temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran bir müessesedir. Yukarıda bahsedilen aynı gerekçelerden ötürü DHV bağlamında vergi sorumluluğu kurumunun kanun marifetiyle dizayn edilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir⁷⁵.

Son olarak Cumhurbaşkanı'na tanınan DHV'ne tabi hizmetleri ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirebilme ya da üç katına kadar arttırabilme yetkisinin hukuki güvenlik ilkesiyle de bağdaşmadığı söylenebilir. Nitekim Cumhurbaşkanı'nın yetkisi kullanıp muafiyet sınırını sifıra indirdiği varsayımında, muaf durumunda olan birçok kişi DHV yükü ile karşı karşıya kalacaktır. İktisadi kararlarını yetkinin henüz kullanılmadığı duruma göre verenlerin -verginin oranı dikkate alındığında- karşılaşmaları bu ağır yük, onların hukuka olan güvenini sarsacaktır. Öte yandan, henüz kullanılmamış olsa dahi böyle bir yetkinin varlığı bile vergi kapasitesi büyük, yüksek katma değerli ticari girişimlere engel olabileceği düşünülmektedir.

SONUÇ

Anlaşıldığı üzere, Türk vergi sisteminde yerini alan DHV, anayasal ilkeler bağlamında birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir. Öyle ki DHVK'de yer alan *"gibi"*, *"her türlü"*, *"ve benzerleri"* şeklindeki muğlak ifadeler, belirlilik ilkesi ile bağdaşmazken, *"dijital hizmet"* gibi verginin adını teşkil eden kavramlara dahi DHVK'nin tanımlar kısmında yer verilmemiş olması belirsizlikleri derinleştirmiştir. Muafiyet sınırının tespitinde esas alınacak periyot için DHVK metinlerinde hem *"hesap dönemi"* hem de *"vergilendirme dönemi"* ifadelerine yer verilmesi ve söz konusu sürecin kapsadığı dönemin ne olduğunun belirtilmemiş olması da belirsizlik ilkesiyle uyuşmayan bir diğer hususlar olmuştur. Mevcut sorunun çözümü adına, kanun metinlerinden, hükmün anlaşılmasını güçleştirecek ve/veya anlamını genişletilmesine sebep olabilecek ifadelerden arındırılması, tanımsız bırakılan kavramlara da tereddüde mahal vermeyecek şekilde yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

⁷⁴ "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde"

⁷⁵ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. a.g.m. S.17-18.

Mal ve hizmetlerini internet siteleri üzerinden sunan mükellefler için söz konu mecraların bir nevi iş yeri olduğunun kabulünde, yükümlülüklerini yerine getirmeyenler için DHVK madde 7'nin öngördüğü erişimin engellenmesi yaptırımının, iş yeri kapatma cezası niteliği taşımaktadır. Diğer vergi kanunlarında, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler (DHV mükellefleri harici) için bu denli ağır bir ceza öngörülmezken, DHV mükellefleri için söz konusu yaptırımın öngörülmesinin Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanaatini doğurmaktadır. İlgili kanun maddesinin eşitlik ilkesiyle uyumluluk gösterecek şekilde revize edilmesinin isabet teşkil edeceği düşünülürken, aynı gayeyle, VUK madde 156'nın ihtiva ettiği iş yeri tanımının "*dijital işyerin*" de kapsayacak şekilde genişletilmesi gerektiği ve/veya en azından ölçülülük ilkesiyle örtüşmesi adına, bahse konu yaptırımla aynı amaca hizmet etmekle beraber iş yeri kapatma cezasına alternatif teşkil eden başka yaptırımların da DHVK'ye işlenmesi icap etmektedir.

DHV'nin konusunu vergi konusuna giren hizmetlerden sağlanan hasılatların oluşturması ve bu hasılatın ticari kazanç niteliği taşıması, aynı matrah üzerinden hem DHV hem de gelir ya da kurumlar vergisinin hesaplanacağı manasına gelmektedir. Çifte vergilendirmeye sebebiyet veren bu durum, aynı zamanda mülkiyet hakkına ölçülülük ilkesine aykırı bir müdahale edilmesiyle de sonuçlanacaktır. Her ne kadar DHVK madde 6/7, ödenen vergilerin gelir vergisi matrahının tespitinde gider olacak değerlendirebileceğine hükmetse de bu, ancak var olan çifte vergilendirmenin etkisini azaltabilecek olup, ortadan kaldırmayacaktır. İlgili fıkranın, ödenen dijital hizmet vergilerinin, ödenecek olan gelir vergilerinden mahsup edilmesine izin verecek şekilde yeniden düzenlenmesi, mevcut uyuşmazlığı ortadan kaldıracığı düşünülmektedir. Ayrıca DHV'nin matrahını teşkil eden hasılatın elde edilebilmesi için katılan giderlerin indirim konusu yapılma-

ması Anayasa'nın mali güçle orantılı olma ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bu hususta, DHV matrahının oluşturan hasılatlarının gayrisafi değil, safi tutarlarının dikkate alınması minvalinde bir değişikliğe gidilmesinin, düzenlemeyi mali güçle orantı olma ilkesiyle uyumlu hale getireceğine kanaat getirilmektedir.

DHVK madde 4/4, muafiyet hadlerinin miktar anlamındaki tespitinde Cumhurbaşkanı'na sınırlı bir yetki vermiştir. Düzenleme bu açıdan kanunilik ilkesiyle uyumludur. Fakat aynı fıkra hükmünün, söz konusu yetkiyi, verginin konusunu teşkil eden hizmetler için ayrı ayrı ya da birlikte kullanılabilmesine cevaz vermesi, bir nevi vergi konusuna giren bir hizmetin Cumhurbaşkanı tarafından vergi konusu olmaktan çıkarılabilmesine imkan tanımıştır. Vergilemede kanunilik ilkesiyle bağdaşmayacak sonuçlara sebebiyet vermesinin yanında hukuki güvenlik ilkesiyle de örtüşmeyen bu hükmün, her iki ilkeye uyum gösterecek şekilde revize edilmesinin isabetli olacağı düşünülmektedir. Ayrıca DHVK'nin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ek bildirim ve belgelendirme ödevi getirebilme yetkisi tanıyan 6/8. maddesi hükmü ile aynı bakanlığa, lüzum gördüğü hallerde, vergi sorumlusu atayabilme yetkisini öngören 3/2. maddesi hükmünün de kanunilik ilkesine aykırı olduğu iler sürülmektedir. Bu hususlarda düzenleme yapabilme yetkisini, idareden yasama organına verecek yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesinin bahse konu uyuşmazlıkları bertaraf edeceği savı hakimdir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (1991). *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası. Ankara
- AKDOĞAN, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- ASLAN, İ. Y., ŞENYÜZ, D. (2019). *Hukuka Giriş*. Ekin Kitabevi. Bursa.

- ATEŞ, L. (2006). *Vergilemede Eşitlik*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2020). “*Dijital Hizmet Vergisi*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 337.
- BİYAN, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*. Dora Basın Yayın Dağıtım. Bursa.
- ÇAĞAN, N. (1980). “*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 37. Sayı 1.
- ÇAĞAN, N. (1982). “*Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 13.
- ÇAĞAN, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları. İstanbul.
- GÖZLER, K. (2018). *Hukuka Giriş*. Ekin Kitapevi. Bursa.
- GÖZLER, K. (2018). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Ekin Kitapevi. Bursa.
- GÖZLER, K. (2019). *Hukukun Temel Kavramları*. Ekin Kitapevi. Bursa.
- KANADOĞLU, O. K. (2000). *Türk ve Alman Anayasa Yargısında Anayasa Değerlerin Çatışması ve Uyumlaştırılması*. Palme Yayıncılık. İstanbul.
- KARAKOÇ, Y. (1996). “*Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*”. Anayasa Yargısı Dergisi. Cilt 13. (<https://www.anayasa.gov.tr/media/4719/yusufkarakoc.pdf>). Erişim tarihi: 31 Ağustos 2020.
- KIRANOĞLU, T. (2003). “*Vergi Adaleti*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 174.
- KUMRULU, A. (1979). “*Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri*”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 36. Sayı 1.
- KUMRULU, A. (1989). “*Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihadı Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori*”. Danıştay Dergisi. Sayı 72-73.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitapevi. Ankara.
- ÖZBUDUN, E. (1992). “*Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa*”. Ekonomik Anayasa Sempozyumu, 28-29 Mayıs 1992 Ankara. Takav Matbaası. Ankara.
- ÖZBUDUN, E. (2011). *Türk Anayasa Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- RENÇBER, A. (2020). “*Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 376.
- SÖNMEZ, N. (1976). *Vergi Hukuku I Gelir ve Kurumlar Vergileri*. İstiklal Matbaası. İzmir.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. (2020). *Vergi Hukuku*. Ekin Kitapevi. Bursa.
- TAN, T. (1991). “*Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı*”, Anayasa Yargısı Dergisi. Cilt 8.
- TAŞ, M. (2000). “*Anayasal Vergilendirme Normları Açısından Gelir Vergisi*” (<https://www.maliyesempozyumu.org/13-maliye-sempozyumu/>). Erişim tarihi: 31 Ağustos 2020
- TEKBAŞ, A. (2012). “*Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt. 12 Sayı Özel Sayı.
- TURHAN, S. (1977). *Vergi Teorisi*. İstanbul Üniversitesi Yayınları. İstanbul.
- UÇAR, O., YERELİ, A. B. (2019). “*Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak “Ölçülülük” İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi*”. Maliye Dergisi. Sayı 176.
- ÜLKÜ, T. E. (2020). “*Türkiye’deki “Dijital Hizmet Vergisi” Önerisinin İncelenmesi*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 377.
- YALTI SOYDAN, B. (1998). “*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 119.