

DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

EXAMINATION OF VALUABLE HOUSING TAX IN TERMS OF PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY



Onur UÇAR*

ÖZ

Değerli konut vergisi, Emlak Vergisi Kanunu'na 7194 sayılı Kanun hükümlerince eklenerek Türk vergi sistemine dahil olmuştur. 7221 sayılı Kanunla nihai şeklini alan vergi, belli nitelikleri haiz mesken nitelikli konutları konu edinmektedir. Söz konusu özellikler arasında yer alan ve bir bakıma vergiye de adını veren bina vergi değeri eşiği dikkat çekmektedir. 7194 sayılı Kanunun gerekçesinde, vergi değerinin mali güç ilkesinin esas alınarak tespit edildiği ifade edilse de bahse konu değer in aynı zamanda verginin matrahını teşkil ediyor olmasının orantılılık unsuru bağlamında ölçülülük ilkesiyle bağdaşmadığına kanaat getirilmektedir. 7221 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sözü edilen aykırılığı bertaraf etmiş olsa da ölçülülük ilkesine tezat teşkil

ABSTRACT

Valuable housing tax has been added to the property tax law by the provisions of Law No. 7194 and included in the Turkish tax system. The tax, which takes its final form by law No. 7221, is the subject of residential qualified housing with certain qualifications. The building tax value threshold, which is among the properties in question and in a way gives its name to the tax, is notable. Although it is stated in the justification of the Law No. 7194 that the tax value is determined on the basis of the principle of financial power, it is concluded that the fact that the said value also constitutes the tax base does not comply with the principle of proportionality in the context of proportionality. Even if the regulations made with the Law No. 7221 have eliminated the aforementioned contradiction, it is thought that it

* Dr. Öğr. Üyesi, Osmaniye Korkut Ata Üni., İİBF, İktisat Bölümü, onurucar@osmaniye.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-2294-2168. Uçar, O. (Temmuz 2021). Değerli Konut Vergisinin Ölçülülük İlkesi Açısından İncelenmesi, *Vergi Raporu*, 262, (73-85).

edecek başkaca durumları beraberinde getirdiği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ölçülülük, Orantılılık, Elverişlilik, Gereklilik, Değerli Konut Vergisi.

JEL Sınıflandırma Kodları: H2, K10, K33, K34, K38

GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrası¹ herkesi vergi ödemekle yükümlendirmiş, fakat vergi yükünün dağıtımında mali güç ilkesinin esas alınmasını emretmiştir. Netice itibarıyla, verginin üzerine konulacağı fiil ya da hukuki durum hususunda bir sınırlama olmasa da konusunun mali güçle uyumlu olması Anayasa'nın vergilendirme yetkisine sahip yegane organ olan yasamadan organından beklentisidir. Anayasa tarafından soyut anlatılan mali güç kavramı ise pratikte "gelir", "servet" ve "harcama" olarak somutlaşmaktadır².

Değerli konut vergisi, mali gücün üç bileşeninden birini teşkil eden servet vergilerine dahildir ve servet vergilerinin önemli bir parçasını teşkil eden emlak vergisi içerisinde vergi değeri kanunun belirlediği sınırları aşan konutların oluşturduğu ayrı bir kümeyi teşkil etmektedir. Netice itibarıyla, değerli konut vergisine tabi olan her konut emlak vergisine de tabi iken, emlak vergisi konusuna giren bir konutun aynı zamanda değerli konut vergisince de kapsanıp kapsamadığı kanunca belirlenen nitelikleri haiz olup olmadığına bağlıdır.

Anayasa'nın 73/3. maddesi³ yasama organi-

brings along other situations that will contradict the proportionality principle.

Keywords: Moderation, Proportionality, Convenience, Necessity, Valuable Housing Tax.

JEL Classification Codes: H2, K10, K33, K34, K38

na vergilendirme yetkisi verirken, 148. maddesi⁴ Anayasa Mahkemesi'ni kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemekle görevlendirmiştir. Anayasa Mahkemesi, vergiye dair kanunların denetimini yalnızca Anayasa'nın 73. maddesi nazırında değil, bütün anayasal normlar açısından gerçekleştirmektedir. Kendisine, Anayasa'nın "Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması" başlıklı 13. maddesinde yer bulan ölçülülük ilkesi de söz konusu normlardan birini teşkil etmektedir. Çalışmada, Türk vergi sistemine henüz dahil olan ve 2021 yılı itibarıyla uygulanmaya başlayan değerli konut vergisinin, uluslararası nitelikte hukuka uygunluk kriteri özelliği de taşıyan ölçülülük ilkesine uygunluğu değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Fakat değerlendirme öncesinde ölçülülük ilkesi ve değerli konut vergisine dair kısa açıklamalara yer verilmiştir.

1- ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ HAKKINDA

Çalışmanın bu bölümünde anayasal nitelik taşımasının ötesinde evrensel bazda hukuka uygunluk ölçütü özelliğini haiz olan ölçülülük ilkesine dair genel açıklamalara değinilmiştir. Sonrasında, ilkeye özgü tanımlardan bazılarının yer verilmesinden sonra sacayakları misali ilkeyi teşkil eden unsurlar (alt ilkeler) ana hatlarıyla açıklanmıştır.

¹ "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür."

² Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. Vergi Hukuku. Ekin Kitapevi. Bursa 2021. S. 84.

³ "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"

⁴ "Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler..."

1.1- Ölçülülük İlkesinin Tanımı

Doktrinde ve yargı organlarınca verilen hükümlerde ölçülülük ilkesinin farklı şekillerde tarif edildiği görülmektedir. Tanımlar değerlendirildiğinde, söz konusu farklılıkların kapsamlarından ibaret olduğu, niteliksel açıdan ilkenin temellerine sıkı sıkıya bağlı kaldıkları görülmektedir. Bahse konu tanımlamalardan birinde ölçülülük ilkesi, bir hakka ya da özgürlüğe getirilen sınırlamada kullanılan aracın, sınırlandırmayla ulaşılması arzulan amaç gerçekleştirilmede elverişli olması; amaca erişimde gerekli olması ve araçla amaç arasında makul bir oranın bulunması şeklinde ifade edilmiştir⁵. Görüldüğü üzere, ilkeden söz edilebilmesi için, sınırlama için uygulanacak aracın elverişli, zorunlu ve gerekli olması kaçınılmazdır. Ayrıca sınırlandırma marifetiyle ulaşmak istenen amaçla sınırlandırmada kullanılan araç arasında bir tenasüplük ilişkisinin varlığı icap etmektedir. İsviçreli hukuk bilimci Fritz Fleiner ölçülülük ilkesini esas alan çalışmalarında bu hususu “*serçelerin topla vurulmaması*” şeklinde⁶; Fransız meslektaş Guy Braibant ise “*sineğin çekişle ezilmemesi*” biçiminde tasvir ederek, amaç ile araç arasında aranan uygun oranı etkili bir biçimde dikkatlere sunmuşlardır⁷. Bahse konu tenasübü: “*hafif sıklet boksöre ağır sıklet rakip tayin edilmemesi*” biçiminde teşbih ederek de amaç ile araç arasında aranan dengeye dikkat çekmek mümkündür⁸.

Türk hukuk sistemi bağlamında ölçülülük ilkesi, temel hak ya da özgürlükleri sınırlandırmak yoluyla ulaşmak istenen amaç ile, o sınırlamada kullanılacak olan araç arasındaki ilişkinin uygun olup olmadığının denetiminde kullanılan anayasal

ölçüt biçiminde tanımlanabilir. Bu kritere göre, bir temel hakka veya özgürlüğe getirilecek kısıtlamaların Anayasa’da açıklanan nedenlere bağlı ve yasa çıkarmak suretiyle gerçekleştirilmesi yeterli gelmemekte; ölçülülük ilkesiyle de bağdaşması da zorunluluk arz etmektedir. Ölçülülük ilkesi denetiminin icrasında ise, sınırlama için uygulanacak yasal aracın o sınırlamayla gerçekleştirilmesi arzulan amaç için elverişliliği, amaca ulaşmak adına gerekliliği tespit edilmekte akabinde, amaçla araç arasında mütenasip bir oranın varlığı araştırılmaktadır. Sayılan bütün unsurlara uygun düşen araç, ölçülülük ilkesi açısından Anayasa’ya uygun düşerken; söz konusu özellikleri haiz olmaması durumunda Anayasa Mahkemesi tarafından iptal konusu edilebilmektedir.

1.2- Ölçülülük İlkesinin Unsurları

Ölçülülük ilkesi: *elverişlilik, gereklilik ve orantılılık* şeklinde, temelde bir bütünü teşkil eden üç unsurdan oluşmaktadır. Anayasa Mahkemesi bir kararında, ilkenin Türk yargı sistemin tarafından esas alındığını belirtirken; unsurlarına da yer vermektedir. Bahse konu karar ise “*...itiraz konusu kuralı, amaç ve sınırlama orantısının korunması ile ilgili ‘ölçülülük ilkesinin’ alt ilkeleri olan yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik ‘elverişlilik’, sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma bakımından zorunlu olup olmadığını arayan ‘zorunluluk-gereklilik’, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yüküm getirip getirmediğini belirleyen ‘oranlılık’ ilkeleriyle çatışan bir sınırlama sayılan görüşler bu nedenle yerinde bulunmamıştır*”

⁵ Ergun ÖZBUDUN. *Türk Anayasa Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara 2011. S. 114.

⁶ Osman Korkut KANADOĞLU. *Türk ve Alman Anayasa Yargısında Değerlerin Çatışması ve Uyumlaştırılması*. Palme Yayıncılık. İstanbul 2000. S.164-165.

⁷ Yüksel METİN. *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*. Seçkin Yayınları. Ankara 2002. S.20.

⁸ 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.

şeklinde⁹. Mahkemenin bu kararında da ifade bulunduğu üzere ölçülülük ilkesi, *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır.

Ölçülülük ilkesinin bütün unsurlarının birbirleriyle bağlantılı olmasının ve birbirlerini tamamlar nitelik arz etmesinin bir sonucu olarak, yapılan bir düzenlemenin hukuken geçerli kılınması, diğer bir ifadeyle Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal konusu edilmemesi, bahse konu düzenlemenin, ilkenin her bir unsurunu ayrı ayrı uyum göstermesiyle mümkün olabilecektir¹⁰. Çalışmanın devamında söz konusu unsurlara dair kısa açıklamalara yer verilmiştir.

1.2.1- Elverişlilik Unsuru

Elverişlilik unsuru, uygulanacak olan kısıtlayıcı önlemin, erişilmek istenen meşru amaca uygun olması veya en azından amaca ulaşmaya katkı sağlayıcı özellikler taşımasını gerektirmektedir. Öyle ki önlemin, amaca varma hususunda etkisiz kalması yahut da ona ulaşmayı güçleştirilmesi elverişsiz olarak nitelendirilmesine sebep olmaktadır¹¹; hedefi tam anlamıyla gerçekleştirmeye yetmemesine karşın, nispeten sağlanmasına katkıda bulunması onun, elverişli kabul edilmesi için yeterli görülmektedir¹².

Türk yüksek yargısının, ölçülülük ilkesi denetimi yaparken elverişlilik unsurunu nadiren de olsa dikkate aldığı anlaşılmaktadır. Nitekim Ana-

yasa Mahkemesi'ne ait kararların birinde¹³, elverişlilik ilkesini: yasal önlemin, sınırlamayla arzu-lanan amaca erişmede elverişli olup olmaması şeklinde tanımlamıştır. Anayasa Mahkemesi'nin elverişlilik ilkesini dikkate aldığı başka bir kararında¹⁴ ise, içeriği küçükler için zararlı nitelikte olan yayınların satış fiyatlarının belli bir nispetinin *Toplu Konut Fonu*'na ayrılmasını hükmeden yasal tedbirin, burada biriken meblağın küçüklerin korunmasına katkı sağlayacağı gerekçesinden dolayı elverişli olarak kabul etmiştir. Elverişliliğin, gereklilik ve orantılılık unsurlarıyla beraber değerlendirdiği başka bir Anayasa Mahkemesi kararındaysa¹⁵ mahkeme, hak ve özgürlükleri kısıtlayan aracın, amaca ulaşılması adına elverişli ve gerekli olmasına ilaveten; tercih edilen kısıtlama aracı ile güdülen gaye arasında makul bir ölçünün mevcudiyetinin de gözetilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

1.2.2- Gereklilik Unsuru

Ölçülülük ilkesini teşkil eden öğelerden bir başkası gerekliliktir. Gereklilik ilkesi, kısıtlama aracı olarak en uygun ve en yumuşak, başka bir deyişle temel hak ve hürriyetlere en az kısıt getiren *elverişli* aracın yeğlenmesini öngörmektedir¹⁶. Diğer bir ifadeyle gereklilik unsuru, aynı sonuca ulaşmayı sağlamayan daha az kısıtlayıcı nitelikte başka bir önleme aracı mevcut ise o aracın uygulanmasını kabul etmektedir¹⁷. Gerek-

⁹ AYM. 23.06.1989 gün, E.1988/50, K.1988/27, RG.20302, 4.10.1989.

¹⁰ Mahendra P. SINGH. *German Administrative Law in Common Law Perspective*. Springer. Berlin 2010. S. 163.

¹¹ Yüksel METİN. *a.g.e.* S.26.

¹² Xiuli HAN. "The Application of the Principle of Proportionality in *Tecmed v. Mexico*". *Chinese Journal of International Law*. 6(3). 2007. S. 636-637.

¹³ AYM., 23.6.1989 gün, E. 1988/50, K.1988/27, RG. 20302, 4.10.1989.

¹⁴ AYM., 11.2.1987 gün, E. 1986/12, K.1987/4, AMKD., S. 27/1, s. 27 vd.

¹⁵ AYM., 10.1.1991 gün, E. 1990/25, K.1991/1, AMKD., S. 27/1, s. 97.

¹⁶ Cristian RUMPF. "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği". *Anayasa Yargısı Dergisi*. 10(1). S.30. ; Fazıl SAĞLAM. *Temel Hakları Sınırlandırılması ve Özü*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. Ankara 1982. S.115.

¹⁷ ELIZABETH T. STEWARD. "The Proportionality Principle Post-Apartheid South Africa". *Temple Political & Civil Rights Law Review*. 8(113). 1998. S.130-131.

lilik unsurunun denetlenmesi ancak elverişlilik unsuru denetiminin sonrasında gerçekleştirilebilmektedir ve elbette bu unsurun tespiti için birden çok elverişli önleme aracının olması da mecburiyet arz eden bir diğer husustur¹⁸. Ez cümle, elverişlilik unsurunda önem verilen husus olan; amaç – araç bağından kaynaklanan nitelik ilişkisi, gereklilik unsurunda, tercihin aynı niteliği haiz (elverişli) araçlar arasından yapılmasını olanak veren nicelik ilişkisine dönüşmektedir¹⁹.

Ölçülülük ilkesinin menşeinin Alman hukuk sistemi olduğu kabul edilmektedir. Bu hukuk sisteminin en mühim organlarından biri olan *Federal Alman Anayasa Mahkemesi* bir kararında: amaca erişmek gayesiyle uygulanmasına karar kılınan önleme aracının, aynı değerde etkiyi haiz başka önleme aracına/araçlarına nazaran; temel hak ve hürriyetler üzerinde daha az sınırlamaya sebebiyet vermesi halinde onun gerekliliğine kanaat getirirken; farklı bir kararında, tercih edilen araç göz önünde bulundurulduğunda, amaca ulaşmada eş değerde etkiye sahip ve kişiler üzerinde daha az külfet yükleyen başka bir araç mevcut değilse, söz konusu aracı tercih etmenin gereklilik ilkesiyle bağdaşacağı hükmünü vermiştir²⁰. Öte yandan, gereklilik unsuru, hedeflenen amaca erişmede, elverişlilik ilkesiyle uyum gösteren tedbirlerden en yumuşağının kullanılmasını zorunlu tutarken; uygulanmasına karar kılınan tedbirin, amaca ulaşmada yetersiz kalması halinde alınacak yeni önlemin, öncekine na-

zaran bir derece ağır olanlar arasından seçilmesi kuralını benimsemektedir. Zira *Federal Alman Anayasa Mahkemesi*, bu konuya has bir kararında: muhtemel bir tehlikeyi ortadan kaldırmak amacıyla, yasa koyucunun daha yumuşak önleme araçlarından birini tercih etmeksizin; genel yasaklama yönünde karar kılmasını, ölçülülük ilkesine aykırı bulmuştur²¹.

Gereklilik ilkesi: meşru amaca ulaşılabilmesi adına özdeş etkiye sahip elverişli önleme araçlarından, temel hak ve özgürlükleri asgari düzeyde sınırlandıran aracın uygulanmasını işaret eden anayasal ilke şeklinde de tanımlanabilirken²² Lerche, bu ilkeyi: hedeflenen amaca ulaşmada kullanılacak elverişli sınırlama araçlarından, sadece en az müdahale gerektirenin seçilmesini mecbur kılan hukuka uygunluk kriteri biçiminde tanımlamıştır²³. Sağlam ise gereklilik ilkesini: sınırlandırma marifetiyle sağlanmak istenen amaca erişebilmek amacıyla, kısıt tabi tutulacak temel hak ve hürriyetler için en yumuşak aracın seçilmesi konusunda yönlendirici etkiye sahip ölçülülük ilkesi unsuru olarak tanımlarken²⁴; Onar, idare hukukunu temel alarak; gereklilik ilkesi hususunda şu açıklamayı yapmıştır: “*Vasıta bakımından mevcut ikinci tahdit de maksatla vasıta arasındaki mutabakattır: Maksada varmak için daha hafif bir tedbir ve vasıta kâfi iken daha ağır bir vasıtaya başvurulamaz, bu takdirde fiil gene idari mahiyetini kaybederek haksız fiile veya suça inkılap etmiş olur*”²⁵.

¹⁸ Yüksel METİN. *a.g.e.* S.30.

¹⁹ Onur UÇAR ve Ahmet Burçin YERELİ, *a.g.e.* S.581.

²⁰ Margherita POTO. “*The Principle of Proportionality in Comparative Perspective*”. German Law Journal. 8(9). 2007. S.849 ; Yüksel METİN. *a.g.e.* S.31.

²¹ Rona SEROZAN. “*Alman Anayasa Mahkemesi Kararları*” İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi. 3(6).1970. S.244.

²² Onur UÇAR ve Ahmet Burçin YERELİ, *a.g.e.* S.581.

²³ Yüksel METİN. *a.g.e.* S.31.

²⁴ Fazıl SAĞLAM. “*1982 Anayasası'nın Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından Getirdiği Sorunlar*”. Bahri Savcı'ya Armağan. Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları. Ankara 1988. S.115.

²⁵ Sıddık S. ONAR. *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt I*. İsmail Akgün Matbaa ve Kitapçılık Müesseseleri. İstanbul. 1966. S.1510.

Elverişlilik ilkesi denetiminde, yasa koyucuya, hedeflenen maksadın belirlenmesinde serbestlik tanınmasına karşın; gereklilik ilkesinin denetiminde, sadece elverişli araçlar arasında tercih hakkı öngörülmekte ve bahse konu araçlardan da en yumuşak olanın seçilmesi beklenmektedir²⁶.

1.2.3- Orantılılık (Dar Anlamda Ölçülülük) Unsuru

Ölçülülük ilkesi denetiminin tamam olabilmesi için sacayaklarının sonuncusu olarak tabir edilebilecek orantılılık unsurunun da sağlanmasıdır. Nihayetinde ölçülülük ilkesinin tamamlayıcı unsurunu oluşturan ve ölçülülük ilkesiyle eşitlik ilkesi arasında köprü görevi gören bu unsur, hukukun esas ölçütlerinden biri olarak nitelendirilmektedir ve haliyle hukuk devleti modelinin kaçınılmaz sonucu olarak kabul görmektedir²⁷. Anayasa Mahkemesince alınan kararların bir tanesinde, orantılılık unsuru: ulaşılmak istenen amaç ve bu amaca erişmede tatbik edilecek aracın, ölçüsüz bir oranı içerip içermediğinin ve bireye yüklenen yükümlülüklerin ölçüsüz olup olmadığının belirleyicisi olarak açıklanmıştır²⁸.

Orantılılık unsuru, alınan kısıtlayıcı tedbirin ilgilisi olduğu kişiye yüklediği külfetle toplumun geri kalanının o tedbir sayesinde sağladığı fayda arasında makul bir dengenin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır²⁹. Gereklilik unsurunda, amaca erişmek adına, uygulanacak olan elverişli araçlar arasında kıyaslamaya gidilirken; orantılılık un-

surunda, kıyasa konu edilenler araç ile amaçtır. Diğer bir değişle, amaç ve araç olmak üzere iki değişkenin karşılıklı ilişkisi değerlendirmeye tabi tutulmaktadır³⁰. Bu doğrultuda, orantılılık unsuru, önleme aracı ile hedeflenen amacın orantısız bir ilişki içinde bulunmaması; diğer bir ifadeyle, önleme aracının, hedeflenen amaçla makul oranda bir ilişki içinde olmasının gerekliliği anlamlarına gelmektedir³¹.

Orantılılık unsuruna göre, kısıtlama yoluyla ilgili bireye yüklenen külfetler, onun katlanma sınırlarını aşacak boyutlara ulaşmamalıdır. Öncesinde de açıklandığı üzere, kullanılan sınırlama aracının sebep olduğu bireysel kayıp ile sınırlandırmayla sağlanması öngörülen toplumsal fayda arasında denge kurulmalıdır. Bu türden bir denge sağlanamamışsa; uygulanan sınırlama aracı orantılılık ilkesi bağlamında hukuka aykırıdır. Haliyle, kısıtlama getiren karar verilmeden evvel, bu karara ulaşılmasını zorunlu kılan konunun ağırlık derecesiyle ilgililerin bu karar sonucunda gördükleri ya da görecekleri olası zararlar arasındaki dengenin göz önünde bulundurulması mecburiyet arz etmektedir³².

Yapılan açıklamalar göstermektedir ki orantılılık unsuru öğretide ve içtihatlarda farklı şekillerde tanımlanmıştır. Genel olarak, bu tanımlardaki ortak yön, amaç ve amaca ulaşmak için uygulanacak sınırlama aracının bariz bir orantısızlık içerisinde olmaması; diğer bir değişle amaç ile araç arasında makul ölçüde bir oranın varlığının zaruretidir. Nihayet, orantılılık unsurunu: alınan

²⁶ Onur UÇAR ve Ahmet Burçin YERELİ, *a.g.e.* S.581-582.

²⁷ Hasan T. FENDOĞLU, "Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulanmasında "Bağımsız Ölçü Norm" veya "Destek Ölçü Norm" Sorunu", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 17(1), 2000, S.369.

²⁸ AYM., 23.6.1989 gün, E.1988/50, K.1988/27, RG.20302, 4.10.1989.

²⁹ Nicholas EMILIOU, *The Principle of Proportionality in European Law: A Comparative Study*, Kluwer Law International, London, 1996, S.32.; SINGH *a.g.e.* S.164.

³⁰ Yüksel METİN, *a.g.e.* S.130.

³¹ Fazıl SAĞLAM, *a.g.e.* S.116.

³² Celal ERKUT, *Hukuka Uygunluk Bloku İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi*, Kavram Kitabevi, İstanbul, 1996, S.107.

bir önlemin, ilgilerine ölçsüzce yükümlülük yüklememesi; onlar için tahammül edilemez nitelik taşıması biçiminde tarif etmek mümkündür³³. Nihayetinde, bizzat bireye yüklenen külfetin ağırlığıyla toplumun o külfete karşılık elde ettiği faydanın büyüklüğü kıyas edildiğinde, birey aleyhine açık bir orantısızlık söz konusuysa alınan önlemin orantılılık ilkesine ve haliyle Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülebilecektir³⁴.

2- DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN UNSURLARI

Değerli konut vergisi, 7194 sayılı kanun³⁵ marifetiyle Emlak Vergisi Kanunu'na (EVK) eklenen hükümlerle ihdas edilmiştir. Söz konusu hükümlerin 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girmesiyle Türk vergi sisteminde yerini almıştır. Çalışmanın bu bölümünde değerli konut vergi ana hatlarıyla açıklanacaktır.

2.1- Değerli Konut Vergisinin Konusu ve Mükellefi

Emlak vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içindeki bina, arsa ve araziler teşkil ederken, değerli konut vergisinin konusu bunlardan belli nitelikleri haiz olanlarınca oluşturulmaktadır. EVK'ye göre, Türkiye sınırları dahilinde yer alan gayrimenkullerden EVK madde 29 uyarınca tespit edilen bina vergi değeri 5.227.000 TL ve bu tutarı aşanlar değerli konut vergisince konu edilmektedir (EVK, md. 42). Değerli konut vergisinin mükellefi ise mesken niteliği haiz gayrimenkulün varsa maliki ya da intifa hakkı sahibi iken her ikisinin de olmadığı durumlarda ise söz konusu gayrimenkulün malik gibi tasarruf edenlerdir (EVK, md. 45).

2.2- Değerli Konut Vergisinde Muafiyet

Değerli konut vergisinden muaf tutulan gayrimenkuller Emlak Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır. Bahse konu muafiyetler (EVK, md. 46):

- Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin, üniversitelerin ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığının maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar.*
- Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmaz olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmaz bulunanların, değerli konut vergisine giren en düşük değerli mesken nitelikli taşınmazı (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) (Bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında uygulanır).*
- Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müstemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşun Türkiye'deki temsilcilerine ait mesken nitelikli taşınmazlar.*
- Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar (arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar dahil) (bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair suretle kullanılması halleri hariç). şeklindedir.*

³³ Yüksel METİN. a.g.e. S.130.

³⁴ Osman K. KANADOĞLU. a.g.e. S.165. ; Arda ATAKAN, "Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması ve Sınırlamanın Sınırları Oluşturan Ölçütler". Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul 2006. S.62.

³⁵ 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2019) T.C. Resmi Gazete, 30971, 7 Aralık 2019.

2.3- Değerli Konut Vergisinin Matrahı ve Oranı

Değerli konut vergisinin matrahı, bina vergi değerinin EVK madde 42'de yer alan tutarları aşan kısımdır. Bu da Türkiye sınırların içinde yer alan mesken nitelikli taşınmazlardan aynı kanunun 29. maddesi uyarınca belirlenen bina vergi değerini (2021 yılı için 5.227.000 TL) aşan kısma isabet etmektedir. İlgili düzenlemeye göre, değeri 5.227.000 TL ile 7.841.000 TL arasında olan (bu tutar dahil) taşınmazların matrahı 5.227.000 TL'yi aşan kısmın, uygulanacak vergi oranı %0,3, değeri 10.455.000 TL'ye kadar olanlardan (bu tutar dahil), 7.841.000 TL'si için ödenecek vergi 7.842 TL iken, fazlası için belirlenen vergi oranı %0,6, son olarak, taşınmaz değeri 10.455.000 TL'den fazla olan gayrimenkullerin 10.455.000 TL'si için ödenecek vergi 23.526 TL iken, bu değeri aşan kısma uygulanacak vergi oranı ise %0,1'dir (EVK, md. 44). Tespit edilen bu değerler, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetince artırılarak uygulanmaktadır (EVK, md. 44).

2.4- Değerli Konut Vergisinin Beyan Edilmesi ve Ödenmesi

Emlak vergisi, bildirim esasına tabi ve belediyeler eliyle tahsil edilen bir vergi iken, aynı kanunca düzenlenen değerli konut vergisi, beyana dayanmakta ve vergi daireleri tarafından toplanmaktadır. Mükellefler, değerli konut vergisi beyannamelerini, mesken niteliği taşıyan taşınmazlarına dair bina vergi değerinin, kanunda belirtilen tutarı aştığı yılı takip eden yılın Şubat ayının 20. günü sonuna kadar taşınmazın bulunduğu yerdeki vergi dairesine vermekle yükümlüdür. Bayan üzerine tarh ve tahakkuk eden vergi, o yılın Şubat ve Ağustos aylarını sonuna kadar iki

eşit taksitle ödenir. (EVK, md. 47).

3- DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi mevzusuna dair temel esaslar hiyerarşik olarak en üstün norm olan Anayasaca düzenlenmiştir ve bu durumun rastlantısal olmadığı kanaati hakimdir. Zira vergiler, temel hakların kullanılmasını ve hürriyetlerden istifade edilmesini büyük ölçüde etkilemekte, onları sınırlayabilmektedir. Haliyle vergilendirme marifetiyle temel hak ve hürriyetlere yapılacak ölçüsüzce müdahaleler, özlerine zarar verilmesine hatta kullanılamaz hale gelmelerine sebebiyet verebilecektir. Vergisel düzenlemeler neredeyse bütün temel hak ve hürriyetlere tesir edici özellik taşısa da başat etkisini mülkiyet hakkı üzerinde gösterdiği söylenebilir. Vergilerin mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerinin meşru olarak nitelendirilmesi ise ölçülülük ilkesi başta olmak üzere birtakım kıstaslara riayet edilmesiyle mümkün olabilecektir³⁶.

Mülkiyet hakkının muhafazası devletin asli görevleri arasında yer almaktadır. Verginin mülkiyet hakkına müdahale edici nitelik taşımasının yanında, vergilendirme yetkisinin yalnızca devlette özgülenmiş olması, onun bu yetkisini kullanırken mülkiyet hakkı üzerinde yapacağı müdahalelerin meşru sınırlar dahilinde gerçekleştirmesini zorunlu hale getirmiştir. Söz konusu müdahaleyi meşru kılacak kaidelerin başında ise ölçülülük ilkesi gelmektedir.

Olağan kamu gelirleri arasında yer alan verginin merkezi yönetim bütçesi içindeki payının %75 ila %90 oluşuna ilaveten, karşılıksız, zorunlu ve parasal ödeme niteliklerini taşıması, onu kamu harcamalarının birincil finansman kaynağı yapmaktadır³⁷. Vergi marifetiyle bütçe için önem-

³⁶ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *a.g.e.* S. 5-6.

³⁷ Abdurrahman AKDOĞAN. Kamu Maliyesi. Gazi Kitabevi. Ankara 2011. S.105 ; Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *a.g.e.* S.82.

li kaynak yaratılırken aynı derecede, mükellefler nezdinde ise mali yüke sebebiyet verilmektedir. Söz konusu yükün, hakka ve hukuka uygunca dağıtılmasının yadsınamaz öneminin ötesinde anayasal zorunluluğu vardır. Nitekim Anayasa madde 73, bir taraftan herkesi mali gücü nispetinde kamu giderlerine katılmak adına vergi vermekle yükümlendirirken diğer taraftan, kanun koyucuya ve idareye vergi kanunlarının ihdasında ve icrasında, mali güç temelinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını emretmektedir.

Mali gücünün tam olarak kavranması, bir bakıma göstergelerini teşkil eden gelirin, servetin ve harcamanın üzerine dengeli ve hakkaniyetli bir şekilde inşa edilen vergi sistemleriyle mümkün olabilecektir. Elbette, değerli konut vergisi gibi, mevcut vergi sistemine dahil edilecek her bir yeni ögenin de söz konusu dengeye zeval getirmeyecek biçimde dizayn edilmesi gerekmektedir.

Ölçülülük ilkesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin sınırını teşkil ederken, aynı zamanda ve bir bakıma vergi sistemleri için balans ayarı işlevini görmektedir. İfade edilen önemine binaen, Türk vergi sistemine henüz dahil olan değerli konut vergisinin ölçülülük ilkesi açısından değerlendirmesi, bu çalışmanın oluşturulmasında motivasyon kaynağı olmuştur. Bu maksatla çalışmanın devamında, değerli konut vergisi, ölçülülük ilkesini oluşturan unsurlar bazında değerlendirilmiştir.

Ölçülülük ilkesinin ilk unsurunu teşkil eden elverişlilik, kısaca bir hakka ya da özgürlüğe getirilen sınırlamanın, o sınırlama ile ulaşılmak istenen amaca uygun olması veya en azından amaca erişmeye katkı sunan nitelikler taşımasını öngören anayasal bir ölçüt olarak tanımlanmıştır. Değerli konut vergisini ihdas eden 7194 sayılı kanunun genel gerekçesinde³⁸ yer alan “*kamu*

harcamalarının, büyümenin ve kalkınmanın sürdürebilir finansman kaynağı vergilerdir” ifadesi, söz konusu verginin esasında tüm diğer vergiler gibi niteliği gereği kamu harcamalarına finansman sağlama amacını taşıdığını belirtmektedir. Bu ifade, aynı kanunun değerli konut vergisine dair olan 33. maddesinin gerekçesinde³⁹ yer verilen “*genel refah düzeyindeki vatandaşlar tarafından sahip olunması güç olan, yüksek değerli bir veya daha fazla mesken nitelikli taşınmaza sahip olunmasının, mali gücün yüksekliğinin ölçütü olarak dikkate alınabileceği açıktır*” açıklamasıyla beraber dikkate alındığında, kamunun finansman ihtiyacının giderilmesi amacına erişmek adına değerli konut vergisinin ihdas edilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Nihayetinde, salt elverişlilik bağlamında değerlendirildiğinde, kamunun finansman gereksiniminin giderilmesi maksadıyla değerli konut vergisinin araç olarak kullanılmasının elverişlilik ilkesiyle bağdaştığı sonucuna ulaşılabilmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde, gereklilik ilkesi denetiminin, elverişlilik ilkesini konu eden denetimin sonrasında ve ancak birden fazla elverişli aracın varlığında gerçekleştirilebileceği ifade edilmişti. Zira yalnızca, amaca erişmeye uygun çok sayıda elverişli aracın varlığında ve bunlar arasından en uygun, en yumuşak olanının tercih edilmesi halinde gereklilik ilkesine sağlandığından söz edilebilecektir. 7194 sayılı kanunun gerekçesinden ya da erişime açık başkaca kaynaklardan, değerli konut vergisine ikame teşkil etmesine rağmen yeğlenmemiş, farklı fakat elverişli araçların varlığına dair herhangi bir malumata ulaşılamamıştır. Haliyle değerli konut vergisinin elverişlilik ilkesine uygunlu hususunda çıkarımda bulunmak anlamlı olmayacağı düşünülmektedir.

³⁸ Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Teklifi ve Gerekçesi. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>) Erişim Tarihi: 8 Nisan 2021.

³⁹ Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun Teklifi ve Gerekçesi. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>) Erişim Tarihi: 8 Nisan 2021.

Ölçülülük ilkesinin nihai unsuru olan orantılılık ilkesinin, ulaşılacak istenen amaçla bu amaca erişmek için uygulanacak olan aracın makul bir ölçü içerisinde olmasını aradığından söz edilmiş, bahse konu makullüğünse temel hak ve özgürlere kısıt getiren önlemin ilgilisi olduğu bireye yüklediği maliyetle topluma sağladığı fayda arasında denge kurulmasıyla mümkün olacağı ifade edilmişti. Kamusal mal ve hizmetlerin üretimiyle karşılanan ve tatmin edilmesi halinde toplumun tamamına fayda sağlayan ihtiyaçlar sosyal ihtiyaçlar olarak adlandırılmaktadır⁴⁰. Sosyal ihtiyaçların giderilmesi adına, yapılacak kamusal harcamaların finansmanının vergilerle sağlanması olağandır. Fakat vergiyi yüklenen bireylerin katlandıkları maliyetle, toplumun o vergiden elde ettiği fayda arasında yüklenenler aleyhine oluşan bariz dengesizlik, onlar nezdinde orantısızlığa sebebiyet verecektir. Nihayetinde bahse konu nitelikteki verginin, orantılılık ve haliyle ölçülülük ilkesine aykırı olduğundan söz edilebilecektir.

Orantılılık ilkesince benimsenen, ulaşılması arzulanan amaç ile o maksatla uygulanacak kısıtlayıcı önlemin makul oranlı bir ilişki içinde olması kıstasının, vergi bağlamında sağlanmasının “mali güç” ilkesiyle doğrudan ilişkili olduğu düşünülmektedir. Hatta orantılılık ilkesine uygunluğun öncelikle mali güç ilkesine riayet edilmesinden ileri geleceği ileri sürülmektedir. Bu bakımdan, başlangıç olarak, değerli konut vergisinin bir nevi servet unsuru olan konutlardan görece ve belirgin bir şekilde mali değeri yüksek olanları konu ediyor olmasının ilkeyle bağdaştığı

çıkarmında bulunulabilir.

Yukarıda ifade edilen husus mükellefiyet açısından da aynı biçimde değerlendirilebilir. Nitekim kişilerin bir servet unsuru ve haliyle mali gücün önemli bir göstergesi olan maddi değeri yüksek konuta sahip olmalarından ötürü değerli konut vergisine tabi tutulmalarının orantılılık ilkesiyle örtüştüğü söylenebilir. Fakat değerlendirmeye, salt vergiye tabi konumdaki mükellefler dikkate alınarak gerçekleştirildiğinde aynı minvaldeki çıkarıma her zaman ulaşılabileceği söylenemezdi. Öyle ki değerli konut vergisi düzenlemesinin ilk halini içeren 7194 sayılı kanunun 32. maddesindeki “*Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri; 5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (Binde 3), 7.500.001 TL ile 10.000.000 TL arasında olanlar (Binde 6), 10.000.001 TL’yi aşanlar (Binde 10) oranında vergilendirilir*” hükmünün, orantılılık ilkesiyle bağdaşmadığı düşünülmekteydi. Zira bu düzenlemeye göre, emlakın değeri aynı zamanda onun matrahını teşkil etmekteydi. Haliyle niteliği itibarıyla değerli çok yüksek olan bu gayrimenkullerin matrahları da aynı derecede yüksek olmakta ve sonuç olarak ağır bir vergi yüküne sebebiyet vermekteydi. Daha sonra, 7721 sayılı kanunun⁴¹ 18. maddesiyle düzenlemenin bu kısmında bir değişikliğe gidilmiş ve değerli konut vergisinin matrahını, vergiye tabi olma sınırını belirleyen emlak değeri değil, bu değeri aşan tutarlar teşkil eder olmuştur⁴². Bu haliyle matrah ve uygulanacak vergi oranları, Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisine

⁴⁰ Abdurrahman AKDOĞAN. a.g.e. S.37

⁴¹ 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2020). T. C. Resmi Gazete, 31045, 20 Şubat 2020.

⁴² **Madde 18** – 1319 sayılı kanunun 44. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

MADDE 44 – Verginin matrahı, bina vergi değerinin 42 nci maddede yer alan tutarı aşan kısımdır.

Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri;

5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 5.000.000 TL’yi aşan kısım için (Binde 3)

10.000.000 TL’ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 7.500.000 TL’si için 7.500 TL, fazlası için (Binde 6)

10.000.000 TL’den fazla olanlar 10.000.000 TL’si için 22.500 TL, fazlası için (Binde 10) oranında vergilendirilir.

tabi gelirlerin tarifiyle aynı nitelikleri taşıyor hale gelmiştir. Sonuç olarak, vergiye tabi olma sınırını aşan tutarların matrah olarak tespit edilmesi ve vergilendirmenin emlakın değeriyle doğru orantılı olacak şekilde hesaplanır olması, söz konusu düzenlemenin nihai halinin orantılılık ilkesiyle bağdaşır hale geldiği kanaatine ulaştırmaktadır.

Servet unsuruna sahip olmak, genellikle gelirlerin ihtiyaçlara öngülenen kısmından arta kalanların tasarruf edilmesiyle sağlansa da servetin ivazsız intikalle elde edilmesi de pek tabi hayatın olağan akışı içindedir. 7194 sayılı kanunun değerli konut vergisinden muaf olma hallerini tespit eden 33. maddesinin *“Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olan kişilerden; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumundan aldıkları aylıktan ibaret bulunanların sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar...”* hükmünü içeren (b) bendi, yukarıda sözü edilen durumu kapsadığı gibi gelirinden yoksun kalmış olanlara da vergisel kolaylıklar sağlamaktaydı. Böylece değerli konuta sahip olmasına rağmen geliri olmayan ya da devlet yardımlarıyla hayatını idame ettiren kişiler vergi yükünden muaf kılınmaktaydı. Fakat bu düzenleme, düşük gelir elde etmesine rağmen, değerli konut vergisi konusuna giren bir emlake sahip olan kişileri, aynı nitelikli emlake sahip diğer kişilere nazaran ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakmaktaydı. Orantılılık ilkesiyle örtüşmeyen bu durumun, vergi uyumuna da negatif etki edeceği, bireylerin vergiden kaçmak adına kayıt dışılığa sevk edilebileceği düşünülmekteydi. Sonrasında, ilgili hüküm 7221 sayılı kanunun 16. maddesinin c bendi marifetiyle değiştirilerek *“Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunanların, değerli konut vergisi konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazı...”* halini

almıştır. Her ne kadar nihai halin, orantılılık ilkesi hususunda yukarıda bahsi edilen tereddütleri ve olumsuzlukları bertaraf edeceğine kanaat getirilse de ilkeyle bağdaşmayacak başkaca menfi durumların oluşumuna zemin hazırlayabileceği de düşünülmektedir. Nitekim son halde, mali değeri çok yüksek bir adet mesken nitelikli emlake sahip kişi vergiden muaf kılınmakta iken, değerleri söz konusu emlakın değerinden az, fakat vergiye tabi olma sınırının üzerinde birden fazla emlake sahip olan kişi, görece en düşük değerde olanı dışındaki öteki emlaklerinden dolayı değerli konut vergisi ödemek durumunda kalacaktır. Haliyle bu durumun, ikinci kişi dikkate alındığında orantısız olduğu ve elbette mali güç ilkesine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülebilecektir.

SONUÇ

Değerli konut vergisi, 2019 yılı sonunda Emlak Vergisi Kanunu'na 7194 sayılı kanunla eklenen hükümler marifetiyle Türk vergi sistemine dahil olmuş servet vergisidir. 2020 yılının ilk aylarında yürürlüğe giren 7221 sayılı kanunla son şeklini alan vergi, 2021 yılı itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Çalışmada, değerli konut vergisine dair düzenlemeleri barındıran bu kanunlara ait hükümlerin, anayasal niteliği haiz hukuka uygunluk kriteri olan ölçülülük ilkesine uygunluğu değerlendirilmiştir. Ölçülülük ilkesinin esaslarını belirgin kılabilmek adına söz konusu değerlendirmenin unsurları bazında gerçekleştirilmiş ve değişen hükümler mülga halleriyle kıyas edilerek dikkate alınmıştır. Yapılan değerlendirmede neticesinde, kamunun finansman ihtiyacının giderilmesi gayesiyle değerli konut vergisinin araç olarak kullanılmasının elverişli olduğu sonucuna ulaşıırken, gereklilik unsuru bağlamında bir çıkarımda bulunmaktan kaçınılmıştır. Zira gereklilik ilkesi denetimi ancak, aynı amaca erişmeye uygun birden fazla elverişli aracın varlığında yapılabilir. 83

Vergi kanunlarının, ölçülülük ilkesinin nihai ve en önemli unsuru olan ve bu niteliklerinden ötürü dar anlamda ölçülülük ilkesi olarak da adlandırılan orantılılık ilkesine uygun olmasının başat koşulunun, ilgili kanun hükümlerinin mali güç ilkesinin esaslarıyla örtüşmesi olduğu ileri sürülmüştür. Bu görüş kapsamında, öncelikle değerli konut vergisinin konusunu vergi değeri yüksek olan ve haliyle mali gücü fazla kişilerce iktisap edilebilecek konutların teşkil ediyor olması, düzenlemenin orantılı olduğu görüşüne ulaştırmaktadır. Fakat değerlendirme, değerli konut vergisine tabi durumundaki mükellefler açısından yapıldığında, aynı yargıya varmanın isabetli olmadığı haller de söz konusu olmuştur. Zira düzenlemenin 7194 sayılı kanunla hayata geçen ilk hali, bina vergi değerini aynı zamanda değerli konut vergisinin matrahı olarak kabul etmekteydi. Niteliği gereği değerli çok yüksek olan bu konutların matrahları da o derecede yüksek olmakta, nihayetinde ağır bir vergi yüküne sebebiyet vermektedir. Sonrasında 7221 sayılı kanun marifetiyle yapılan değişiklik, değerli konut vergisinin matrahını, vergiye tabi olma sınırını belirleyen vergi değerini aşan tutarların teşkil eder hale gelmiş böylece ilk durumda orantılılık ilkesiyle bağdaşmayan bu husus ortadan kaldırılmıştır.

Çalışmada, değerli konut vergisine dair kanunların muafiyet müessesesine dair hükümlerinin de orantılılık ilkeye bağdaşmayan yönlerinin olduğu sonucuna varılmıştır. Nitekim 7194 sayılı kanunun 33. maddesinin (b) bendi, değerli konuta sahip olmasına rağmen geliri olmayan veya devlet yardımlarından istifade eden kişileri vergiden muaf kılmaktaydı. Düşük gelirli olmasına rağmen verginin konusuna giren bir emlake sahip olanları, aynı nitelikli emlake sahip yüksek gelirli kişilere nazaran ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakan bu durumun orantılılık ilkesinin esaslarıyla örtüşmediği düşünülmekteydi. Söz konusu hüküm, 7221 sayılı kanunla değiştirilmiş

ve “*Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmaz olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmaz bulunanların, değerli konut vergisi konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazı...*” halini almıştır. Düzenlemenin bu hali, mülga hükmün orantılılık ilkesine ters düşen hususlarını bertaraf etmiş olsa da ilkeyle bağdaşmayacak başkaca vakıaların oluşmasına zemin hazırlayabileceği düşünülmektedir. Öyle ki bu durumda, parasal değeri vergilendirme sınırının çok üzerinde bir adet mesken nitelikli konuta sahip kişi vergiden muaf kılınırken, değerleri söz konusu konutu değerinden az, fakat vergiye tabi olma sınırının üzerinde birden fazla konuta sahip olan kişi, en düşük değerde olanı dışındaki diğer emlaklerinden ötürü değerli konut vergisi ödemek zorundadır. Nihayetinde bu durum, ikinci kişi dikkate alındığında orantısız olmakta ve elbette mali güç ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Orantılılık ilkesi açısından söz konusu aykırılıklara mahal vermemek adına yeni bir yasal düzenlemeye gitmek mümkün olsa da oluşacak yeni halin de verginin amacıyla ve ölçülülük ilkesinin esaslarıyla tam manasıyla örtüşmeyeceği düşünülmektedir. Bu sebepten, konusunun niteliğinden ötürü sayıca az olan değerli konut vergisinin mükelleflerinin sıklıkla denetlenmesinin ve yapılan denetimlerde ekonomik yaklaşım ilkesinin esaslarına sıkı sıkıya bağlı kalınmasının daha isabetli olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- ATAKAN, A. (2006). *Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması ve Sınırlamanın Sınırlarını Oluşturan Ölçütler*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul.
- EMILIOU, N. (1996). *The Principle of Proportionality in European Law: A Comparative Study*. Kluwer Law International. Lon-

- don.
- ERKUT, C. (1996). *Hukuka Uygunluk Bloku İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi*. Kavram Kitapevi. İstanbul.
 - FENDOĞLU, H. T. (2000). "Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulanmasında "Bağımsız Ölçü Norm" veya "Destek Ölçü Norm" Sorunu". *Anayasa Yargısı Dergisi*. 17(1). 363-384.
 - KANADOĞLU, O. K. (2000). *Türk ve Alman Anayasa Yargısında Değerlerin Çatışması ve Uyumlaştırılması*. Palme Yayıncılık. İstanbul.
 - METİN, Y. (2002). *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*. Seçkin Yayınları. Ankara.
 - ONAR S. S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt I.*. İsmail Akgün Matbaa ve Kitapçılık Müesseseleri. İstanbul.
 - ÖZBUDUN, E. (2011). *Türk Anayasa Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara
 - POTO M. (2007). "The Principle of Proportionality in Comparative Perspective". *German Law Journal*. 8(9). 835-870.
 - RUMPF C. (1993). "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği" *Anayasa Yargısı Dergisi*. 10(1). 25-48.
 - SAĞLAM F. (1982). *Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları. Ankara.
 - SAĞLAM F. (1988). "1982 Anayasası'nın Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından Getirdiği Sorunlar." Bahri Savcı'ya Armağan. Ankara: Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları.
 - SEROZAN R. (1970) "Alman Anayasa Mahkemesi Kararları" *İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 3(6). 243-253.
 - SINGH, M. P. (2010). *German Administrative Law in Common Law Perspective*. Berlin; New York: Springer.
 - STEWARD E. T. (1998). "The Proportionality Principle Post-Apartheid South Africa". *Temple Political & Civil Rights Law Review*. 8(113). 113-139.
 - ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. (2021). *Vergi Hukuku*. Ekin Kitabevi. Bursa.
 - 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
 - XIULI, H. (2007). "The Application of the Principle of Proportionality in Tecmed v. Mexico". *Chinese Journal of International Law*. 6(3). 635-652.