T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASININ MÜLKİYET HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Ömer FERGAN

Ankara-2023

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASININ MÜLKİYET HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Ömer FERGAN

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK

Ankara-2023

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASININ MÜLKİYET HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

1- Prof. Dr. Çiğdem Berna KOCAMAN

2- Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK

3- Doç. Dr. Eda YEŞİL

Tez Savunması Tarihi

2 Mayıs 2023

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK danışmanlığında hazırladığım "Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Mülkiyet Hakkı Bakımından Değerlendirilmesi (Ankara 2023)" adlı yüksek lisans tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

30/5/2023

Ömer FERGAN

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ 1
BİRİNCİ BÖLÜM 3
ENFLASYONUN KAMU MALİYESİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ 3
1-ENFLASYON KAVRAMI 3
1.1-Enflasyon Tanımı 3
1.2-Enflasyon Türleri 5
1.2.1- Artış Hızı Açısından Enflasyon 5
1.2.2- Nedenlerine Göre Enflasyon 6
2-KAMU MALİYESİNDE ENFLASYONLA MÜCADELE ARAÇLARI 9
3-ENFLASYONUN MİKRO, MAKRO VE VERGİSEL ETKİLERİ 16
4-ENFLASYONUN İŞLETMELER VE MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ 24
4.1- Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri 27
4.2.- Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri 30
İKİNCİ BÖLÜM 32
ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI VE YASAL DAYANAKLARI 32
1-ENFLASYON DÜZELTMESİ NEDİR ? 32
1.1-Enflasyon Düzeltmesinin Kapsam ve Koşulları 32
1.2- Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Tanımlar 38
2-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN TARİHSEL SÜRECİ 44
3-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN UYGULANMASI 47
3.1- Enflasyon Düzeltmesinde Muhasebe Yöntemleri 47
3.2- Düzeltme işlemi tarihleri 62
3.3- Düzeltme işleminde esas alınacak tutarlar 63
3.4- Yıllara yayılan inşaat ve tadilat işlerinde kazanç tespiti 64
3.5- Amortisman ve itfa paylarının hesaplanacağı tutarlar 64
3.6- Geçmiş yıl kar ve zararları 64
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 65
ENFLASYON DÜZELTMESİ VE ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İLİŞKİSİ 65
1-ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ 65
1.1-Kanunilik İlkesi 65
1.2-Eşitlik İlkesi 70
1.3-Hukuki Güvenlik İlkesi 71
1.4-Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi 73
1.5-Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması 78

1.5.1- Yükümlü Hakları 79
1.5.2- Mülkiyet Hakkı 82
2-ENFLASYON DÜZELTMESİ VE MÜLKİYET HAKKINA MÜDAHALE 103
SONUÇ 108
Özet 114
Abstract 116
Kaynakça 117

GİRİŞ

Enflasyon, fiyatlar genel seviyesinin sürekli yükselmesi olarak ifade edilirken; fiyatlarda yaşanan bu yükselişin bireyler, işletmeler ve kamu maliyesi açısından önemli sonuçları olmaktadır. Temel olarak yerli para biriminin reel değerinin aşınmaya uğraması nedeniyle satın alma gücünü azaltan enflasyon; işletmeler açısından mali tabloların doğru bilgileri yansıtmasının önüne geçmekte, reel olmayan kar elde edip yüksek matrah nedeniyle fazla vergi ödemelerine sebep olmakta ve ortaklara kar dağıtımı sonrası sermayenin aşınması gibi sonuçlar doğurmaktadır. Enflasyonun devlet açısından etkileri ise kamu gelirleri bazında ele alındığında toplanan vergilerin Olivera-Tanzi etkisine uğraması ile mükelleflerden alınacak vergilerin matrahlarının doğru tespit edilememesidir. Bu hususlar uyarınca toplumun çeşitli kesimleri üzerindeki vergi yükünün adaletli şekilde dağıtılması ve anayasal vergilendirme ilkelerinin uygulanması bakımından vergilendirme yetkisinin titizlikle kullanılması önem arz etmektedir.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken gerek anayasal gerekse iktisadi açıdan temel görülen prensiplerin uygulanmaması, vatandaşların hukuk devleti ilkesine güveninin sarsılmasına ve piyasa mekanizmasında çeşitli aksaklıklar yaşanmasına neden olmaktadır. Kamu harcamalarına katılmanın bir yolu olan vergiler, mükelleflerin özel mülkiyetlerinden devlet hazinesine bir kaynak aktarımı niteliği taşımaktadır. Bu yönüyle bahse konu prensiplerin çiğnenmesi mülkiyet hakkına da müdahale edilmesine sebep olmaktadır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin paydaşlarına doğru bilgi aktarabilmesinin sağlanması, mali tabloların fiyatlar genel seviyesindeki artışlar ile uyumlu hale getirilerek varlık ve kaynakların gerçek değerinin gösterilmesi, işletmenin kazancının tespitinde enflasyonist unsurların elenerek mükellefin doğru şekilde vergilendirmeye tabi tutulması amacıyla enflasyon düzeltmesi uygulaması gündeme

gelmiştir. Vergi Usul Kanununa 17/12/2003 tarihinde kabul edilen yasayla mevzuatımıza giren enflasyon düzeltmesi, bu yıllarda uygulama alanı bulmasının ardından enflasyonun düşük seviyelere gelmesi ile uzun süre tekrar gündeme gelmemiştir. Ancak 2021 yılının sonunda enflasyon düzeltmesi uygulaması şartlarının yeniden oluşmasıyla işletmeler açısından yeniden önem arz etmiştir.

Çalışmada enflasyon düzeltmesi uygulamasının ülkemizdeki mevzuat kapsamında uygulanması ve işletmeler açısından önemi ele alınmış, diğer yandan enflasyon düzeltmesi ile devletin vergilendirme yetkisi ilişkisi ve söz konusu ilişkinin kurulması kapsamında anayasal ve iktisadi prensipler üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde enflasyon kavramı ele alınarak çeşitleri ve nedenleri hakkında bilgi verilmiş, kamu maliyesinin enflasyonla mücadele noktasında uyguladığı politika türleri ve müdahale araçları ele alınmıştır. Ayrıca enflasyonun ekonomi üzerindeki mikro ve makro etkileri incelenerek, enflasyon ve vergi ilişkisine de değinilmiştir. Enflasyon düzeltmesinin uygulama alanı olan işletmeler üzerinde, enflasyonun etkileri ve ilgili kişilerle kurumlara bilgi aktarımı hususunda temel kaynak olan mali tablolarda yarattığı etkilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde enflasyon düzeltmesi kavramı ele alınmış, kavrama ilişkin temel tanımlar açıklanarak uygulamanın kapsamı, şartları, yöntemleri ve tarihsel süreci incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde devletin vergilendirme yetkisine ilişkin anayasal ilkeler açıklanarak, enflasyon düzeltmesi uygulaması ile bireylerin anayasal hakları arasında gerçekleşen ilişki ve vergilendirme yetkisinin temel hak ve hürriyetlere tesiri üzerinde değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışmanın son bölümünde ise sonuç ve değerlendirmelere yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN KAMU MALİYESİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

1- ENFLASYON KAVRAMI

1.1- Enflasyon Tanımı

Enflasyon fiyatlar genel seviyesindeki artış şeklinde ifade edilirken, bazı iktisatçılar tarafından ise toplam talebin arzı geçmesi sonucunda fiyatlar genel düzeyinin artmaya devam etmesi biçiminde tanımlanmaktadır.[1] Genel fiyat düzeyi, fiyat endeksi vasıtasıyla ölçülmektedir. Belirlenmiş bir mal sepetinin cari yıldaki fiyatı ile aynı mal sepetinin temel alınan bir senedeki fiyatı arasındaki oranın 100 ile çarpılması sonucunda fiyat endeksi elde edilmektedir.

Fiyat Endeksi = (Belirlenmiş sepetin cari yıl değeri / Aynı sepetin temel yıl değeri)*100

Fiyat endeksi, ölçümde esas alınan sepetin tanımlanması açısından üç farklı yöntemle hesaplanabilmektedir. Ölçümde esas alınan sepetin ülkede üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerden oluşması halinde bu fiyat endeksine "deflatör" denmekte ve bu ölçüm vasıtasıyla cari yıldaki nominal değer ile esas alınan yıldaki reel nihai mal ve hizmetlerin oranlanması sağlanmaktadır. Fiyat endeksinin hesaplanmasında dayanıklı ve dayanıksız tüketim malları ile sağlık-eğitim hizmetlerinden oluşan bir sepet kullanılması durumunda endeks; tüketici fiyat endeksi olarak adlandırılmaktadır. Deflatörün hesaplanmasında esas alınan sepette yer alan mallar her yıl değişmekte iken, tüketici fiyat endeksinin sepeti sabit kalmaktadır. Diğer yandan tüketici fiyat endeksinde temel alınan sepette ithal mallar yer alırken, deflatörde ithal mallar bulunmamaktadır. Bir diğer

[1] Dornbush, R., Fischer, S., "Makro Ekonomi", *Akademi Yayınları*, İstanbul,1998, s. 475-476.

hesaplama yöntemi olan üretici fiyat endeksinde ise esas alınan sepet ara malları ve yatırım mallarından oluşmaktadır.

Fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen sürekli artış fiyat endeksleri vasıtasıyla hesaplanmakta ve buna gerçekleşen enflasyon denmektedir. Fiyatlar genel düzeyinde meydana gelmesi beklenen artış ise beklenen enflasyon olarak adlandırılmaktadır.[2] Önceki dönem genel fiyat düzeyine hakim olan kişilerin cari dönemdeki fiyat düzeyine ilişkin beklentilerinin fiili enflasyona eşit olması durumuna tam olarak beklenen enflasyon; beklenen ile fiili enflasyonun farklı olmasına ise beklenmeyen enflasyon adı verilmektedir.[3]

Fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen bu sürekli artış, paranın satın alma kuvvetini azaltmanın yanında kamu maliyesi açısından devletin gelirlerinde aşınmaya sebep olmakta, toplumsal açıdan ise çeşitli beşeri ve politik problemler doğurmaktadır. Devletin temel gelir unsuru olan vergiler, toplanma aşamasından hazineye girene kadar geçen sürede enflasyon nedeniyle değer kaybına uğramakta ve literatürde "Olivera-Tanzi etkisi" olarak anılan devletin vergiden sağladığı gelirlerinin gerçek kıymetinin azalması ile sonuçlanmaktadır. Enflasyonun toplum üzerindeki etkilerine bakıldığında ise bireylerin satın alma gücünü azaltarak reel gelirlerini erozyona uğratması, gelir dağılımında adaleti bozması, sosyal sınıflar arasındaki dengesizlikleri arttırması gibi sonuçlar göze çarpmaktadır.

Latince şişme manasını taşıyan enflasyon, ekonomide fiyat genel seviyesinin devamlı biçimde yükselmesi olarak ifade edilmektedir. Piyasadaki az sayıda malın fiyatının artması enflasyon olarak nitelendirmezken, mal ve hizmetlerin büyük kısmında devamlı bir yükselişin söz konusu olması gerekmektedir.[4]

[2] Ünsal, E., M., "Makro İktisat", *Turhan Kitabevi*, Ankara 2003, ss 102.
[3] Ünsal, E., M., age, ss 102.
[4] Niyazi, İ., "Türkiye'de 1980 sonrası Para Arzı ve Enflasyon", *DPT Yayınları*, Ankara 2001 s.3.

Enflasyonun ekonomiler açısında bir problem olmasının yanında, kendisine işsizlik gibi olumsuz bir durumun da eşlik etmesi hali "iktisadi hoşnutsuzluk endeksi" kavramını ortaya çıkarmıştır. Makro ekonomik açıdan iki temel sorun teşkil eden bu kavramların, belirli bir yıldaki oranlarının toplanması ile bahse konu ülke ekonomisindeki iktisadi hoşnutsuzluk endeksi elde edilmektedir.

Enflasyon, yatırımlar kararı alınması hususunda önemli rol oynayan faiz hadlerine de etki etmektedir. Piyasada borç alıp verme açısından geçerli olan nominal faiz hadleri enflasyondan dolayı aşınmaya uğrayarak meblağın erimesine sebebiyet verebilmektedir. Bu nedenle borç verilen paranın mal cinsinden satın alma gücünde meydana gelen değişim reel faiz haddi olarak adlandırılmaktadır. Reel faiz haddi; nominal faiz oranından enflasyon oranının çıkarılması yoluyla hesaplanmaktadır.

1.2- Enflasyon Türleri

1.2.1- Artış Hızı Açısından Enflasyon

Enflasyon artış hızına göre sınıflandırmaya tabi tutulduğunda; sürünen, ılımlı, yüksek ve hiperenflasyon olarak dört gruba ayrılmaktadır.

Fiyatlar genel seviyesindeki yıllık artışın , yaklaşık olarak %10'un altında kaldığı enflasyon türü sürünen enflasyon olarak adlandırılmaktadır.[5] Bu oranın altında kalan enflasyon türüne genellikle gelişmiş ülkelerde rastlanmaktadır ve söz konusu ülkelerin ekonomileri açısından problem yaratmaktan ziyade talebi canlı tutması yönüyle ekonomik büyümeye katkı sağlamaktadır.

Ilımlı enflasyon türünde fiyatlar genel seviyesindeki artış hızı düşüktür. Bu grupta yer alan enflasyon, çeşitli gelir gruplarında paylaşıma ilişkin problemlere sebebiyet vermeden ekonominin pozitif yönlü bir ivme yakalamasına olanak sağlamaktadır.[6]

[5] İmren, A., "Türkiye'de ve Dünya'da Enflasyon", *Era Yayınevi*, 2000 s.138.
[6] Parasız, İ., "Makro Ekonomi: Teori ve Politika", *Ezgi Kitabevi*, Bursa 2006, s.241.

Tüketiciler fiyatlardaki yükselişin baskısı altında kalmamakta hatta bazen hissetmemektedirler. Reel faiz oranı makul seviyede olduğundan bireyler ellerinde nakit para tutmaktan kaçınmayıp para bütün fonksiyonlarını yerine getirirken, iktisadi açıdan beklentiler ise istikrarlı bir hal almaktadır.

Enflasyon oranının yıllık bazda iki veya üç rakamlı olduğu durumda yüksek enflasyondan söz edilmektedir. Yüksek enflasyonun olduğu ülkelerde ticari ilişkilerde genelde kısa süreli sözleşmeler yapılmakta ve bu sözleşmeler geçerli bir yabancı paraya bağlı düzenlenmektedir.

Aylık bazda %50 veya daha üzerinde seyreden enflasyon türü hiperenflasyon olarak adlandırılmaktadır.[7] Hiperenflasyonun yaşandığı ekonomilerde günlük hayatı meşgul eden en önemli konu enflasyon olmakta, bireyler enflasyonun etkisini azaltmak için ciddi gayret ve kaynak harcamakta, ellerindeki paraları metaya dönüştürmek açısından hızlı davranma eğilimi içerisinde bulunmaktadırlar. Hiperenflasyon dönemlerinde, Keynes tarafından paranın fonksiyonu olarak ileri sürülen; değer saklama ve değişim aracı olma özelliği büyük ölçüde kaybolmaktadır. Oldukça nadir rastlanan bir durum olan hiperenflasyon Birinci Dünya Savaşı sonunda Almanya'da, İkinci Dünya Savaşı sonrasında ise Macaristan'da görülmüştür.

1.2.2- Nedenlerine Göre Enflasyon

Talep kaynaklı enflasyon, arz edilen ürünler bazında talep artığının ortaya çıkması üzerine fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artıştır. Ekonominin mevcut kapasitesi ve tam istihdam seviyesi göz önüne alındığında, üretilen mal ve hizmetlerden daha yüksek seviyedeki bir toplam talep fiyatlar genel düzeyinde sıçrama yaratarak talep enflasyonunun oluşmasına neden olur. Ekonomide tam istihdam seviyesine yaklaşıldıkça, üretimde küçük, fakat fiyatlar genel düzeyinde büyük seviyelerde yükselişler ortaya

[7] Aslan, N., "Makro İktisat", *İkinci Sayfa Yayınevi*, İstanbul 2010, s.41.

çıkmakta ve bu durumda firmaların üretimi arttırmakta zorlanması neticesinde toplam talepte meydana gelen fazlalıklar enflasyonist etkinin oluşmasına neden olmaktadır.[8]

Maliyet enflasyonu, maliyet kalemlerinde meydana çıkan fiyat yükselişlerinin tetiklemesi neticesinde oluşan fiyatlar genel düzeyindeki artıştır. Üretim faktörleri olan emek, sermaye, toprak ve müteşebbis kalemlerinin fiyatlarında ortaya çıkan artışın üretim maliyetlerini yükseltmesiyle söz konusu maliyet artışlarının ürünlerin piyasa fiyatına yansıması neticesindeki enflasyon çeşidi maliyet enflasyonu ismini almaktadır.[9]

Üretim sürecinde kullanılan girdilerin fiyatlarının artması maliyet enflasyonunun temel nedenidir. Üretim sürecinde kullanılan enerji maliyetlerinin artması, işçilere ödenen asgari ücretin devlet tarafından yapılan hukuki düzenlemelerle yükseltilmesi gibi günümüzdeki temel sebeplerin yanında firmaların kar oranlarında artış sağlama arzuları da maliyet enflasyonu ile karşı karşıya kalınmasında etkilidir. Ücret-fiyat sarmalı olarak da anılan maliyet enflasyonu; enflasyon sonucu ücretli çalışanların alım gücünün düşmesi sonucu söz konusu ücretlerin arttırılması yönünde bir baskının doğmasıyla ücretlerin yeniden artması ve maliyet enflasyonunun körüklenmesi biçiminde ekonominin sarmala girmesi durumudur. Dolayısıyla, ücretler ve fiyatlarda yaşanan bu tepkiler maliyet enflasyonunun meydana gelmesine ve bu enflasyon çeşidinin ücret-fiyat sarmalı ismiyle anılmasına neden olmaktadır.[10]

İşletmelerin özkaynaklarının dışında olan ve belirli faiz oranı üzerinden temin ettikleri yabancı sermaye maliyetlerinin yükselmesi bu enflasyon türünün bir diğer sebebini oluşturmaktadır. Finansal kuruluşlar yahut diğer vasıtalarla elde edilen yabancı sermayeye ilişkin kredi faizlerinin piyasada yüksek seyrettiği dönemlerde ekonomide enflasyonist baskılar görülebilecektir. Yine maliyet enflasyonunu tetikleyen başka bir

[8] Tunca, Z., "Makro İktisat", *Geçit Kitabevi*, İstanbul, 2011 s.259-261.
[9] Eken, M., H., "Enflasyonun Bankacılık Üzerine Etkilerinin Risk ve Karlılık Açısından Değerlendirilmesi", *Boğaziçi Yayınları*, İstanbul 2000 s.11.
[10] Ardıç, O., "Makro İktisat", *Seçkin Yayınevi,* 2003, s.199-200.

unsur ithalat baskısıdır. Ülkenin yerli para biriminin değerinin düşmesi ve döviz kurunun yükselmesi sonucunda ithalat yoluyla elde edilen mal ve hizmetlerin işletmelere maliyeti artmaktadır. Dolayısıyla ithal hammadde, ara malı ve hizmetlerin fiyatları ne denli yüksek olursa maliyet enflasyonuna olan etkisi de o derece de büyük olmaktadır.

Parasal ücretler ile emtia ve hizmetlere ilişkin fiyat artışlarının hükümet müdahaleleri ile engellenerek, toplam talep fazlasının enflasyona yol açmasının önüne geçilmesi amacıyla fiyatların baskılanması durumu "bastırılmış enflasyon" olarak nitelendirilmektedir.[11]

Az gelişmiş ülkelerde sıklıkla görülmekte olan ekonomik yapıdaki bozukluklarla beraber sermaye yetersizliği, sürdürülemez dış ticaret dengesi, firmaların monopolcü eğilimleri nedeniyle rekabet temelli gelişmenin mümkün olmaması gibi sebeplerle görülen enflasyon çeşidi "yapısal enflasyon" olarak adlandırılmaktadır. Bu ülkelerde nüfusun geneli düşük gelir seviyesine sahiptir ve bunun bir sonucu olarak gelirin büyük çoğunluğu gıda tüketimine yönelik harcamaya konu olmaktadır. Ekonomide yaşanan gelişmelerle beraber tarım sektöründen sanayi ve hizmet sektörüne yönelen nüfusun gelirleriyle beraber artan talep, tarımsal ürünlerin doğa şartlarına bağlı olması ve yeterli esnekliği gösterememesi ile beraber fiyat artışlarının yaşanmasına sebebiyet vermektedir. Diğer taraftan bu ülkelerde dış ticaret dengesinde kronik yaşanan sorunlar ithalat kapasitesinin daralmasına ve gerekli hammadde ile ara mallarının elde edilmesine engel teşkil etmektedir. Bu noktada artan ithalat gereksinimi, ihracat gelirlerini bir hayli aşmaktadır. Yaşanan sürecin sonunda ise ithalata dayalı olan mal ve hizmetlerin üretilememesi nedeniyle fiyatlarında yükselme meydana gelmekte ve yapısal enflasyonun bir diğer sebebi meydana gelmektedir. Yapısal enflasyonun devletten kaynaklı yönüne bakıldığında ise az gelişmiş olan ülkelerin gelir seviyesinin düşük olması, altyapı

[11] Ergin, F., "Para ve Faiz Teorileri", *Beta Yayınları*, 2001 s.202.

yatırımlarına yeterince kaynak ayıramaması, üretim ve istihdamı teşvik edecek finansal kurumlar ile sermaye piyasasının gelişmemesi, siyasal istikrarsızlıklar, kamu yönetiminde yaşanan aksaklıklar, koordinasyon ve denetim mekanizmalarının oluşturulamaması gibi faktörler dikkati çekmektedir.

Gelişmekte olan ve dışa açık ekonomiye sahip ülkeler, ürettikleri malların hammadde ve ara mallarını ithal etmek zorundaysa nihai malın ithalat yapmadan üretilmesi mümkün olmamaktadır. Söz konusu ülkeler bu malları ithal ederse dış piyasaya yönelik talep artarak; mal ve hizmetlerin fiyatlarını yükseltecek ve "ithal enflasyona" sebebiyet verecektir.[12]

2- KAMU MALİYESİNDE ENFLASYONLA MÜCADELE ARAÇLARI

Devletin ekonomik hayatın işleyişi karşısında alması gereken konum tarihsel süreç içerisinde çeşitli ekoller tarafından farklı görüşlerle değerlendirilmiştir. Devletin iktisadi faaliyetlere müdahale etmesi hususu ilk olarak merkantilizm ekolü tarafından gündeme getirilmiş, devletin zenginliğinin seviyesini sahip olduğu değerli madenler bazında ölçen merkantilistler; refah ve zenginliğin sağlanması açısından devletin piyasaya müdahale eden, kurallarla regülasyon getiren ve yeri geldiğinde etkili rol üstlenen bir kimlikte olması gerektiğini savunmuşlardır.

Ardından gelen süreçte görüşlerini geliştiren Fizyokrasi ekolü, ekonominin işleyişinin kendine ait bir doğal yapıya sahip olduğunu ve bu düzenin son derece sağlıklı işlemesi nedeniyle devlet müdahalesine gerek bulunmadığı yönünde tezlerini ortaya koymuşlardır. Adam Smith tarafından kaleme alınan "The Wealth of Nations" adlı eserin temelini attığı Klasik ekol ise piyasanın dengeden saptığı durumlarda dahi görünmez bir el vasıtasıyla herhangi bir müdahaleye gerek kalmaksızın dengeye geldiğini ve bu

[12] Ergun, T., "İthal Edilmiş Enflasyon ve Türkiye Örneği", *Kavram Yayınevi,* 2002 s.62.

nedenle devletin müdahalesinin gereksiz olduğu görüşünü ortaya atmıştır. Piyasayı dengeye getiren görünmez el kavramı aslında fiyat mekanizmasının yerine kullanılmış, diğer taraftan Say yasası olarak bilinen teori kapsamında bir ekonomide üretilen her malın, onu satın almak üzere bir talep yaratacağı görüşü Klasik İktisat anlayışına hakim olmuştur. Klasiklere göre arz edilen bir mal veya hizmetin talep miktarında bir düşüş meydana gelmesi halinde, "görünmez el" yani fiyat mekanizması devreye girerek söz konusu malın fiyatının düşmesine neden olacak, ilerleyen süreçte ucuzlaşan bu mala olan talep yeniden canlanarak piyasanın kendiliğinden dengeye kavuşması sağlanacaktır. Dolayısıyla devlet özel kesim tarafından sürdürülen ekonomik hayata müdahale etmemeli, yalnızca özel kesim tarafından karşılanamayacak olan diplomasi, adalet, savunma vb hizmetlerin sağlanması noktasında aktif rol üstlenmelidir.

1929 senesinde New York borsasında yaşanan çöküşle beraber gelen ekonomik krizin etkisi yalnızca ABD'de sınırlı kalmamış ve tüm dünyaya sirayet ederek bu krizin Büyük Buhran ismiyle anılmasına neden olmuştur. Klasik iktisat ekolünün geçerli olduğu dönemde gelen bu kriz üzerine hazırlanan reçeteler çözüm sağlamamış, işsizlik ve durgunluk problemlerine çare üretilememiş ve iddia edildiği üzere piyasa kendiliğinden dengeye gelememiştir. Dolayısıyla 1929 ekonomik buhranı klasik iktisat ekolünün piyasanın kendi kendine dengeye geleceği yönündeki görüşünün geçerliliğini yitirmesine neden olmuştur. Buhranın çözülmesinde Keynes'in bilimsel görüşleri önemli rol oynamış ve modern maliye anlayışının ortaya çıkmasını sağlamıştır. Keynes her arz kendi talebini yaratır görüşünün yerine dikkatleri toplam talep kavramına çekmiştir. Ekonominin kendiliğinden ya da klasik ekolün tabiriyle "görünmez el" tarafından dengeye gelemeyeceğini, devletin bazı durumlarda ekonomik hayata müdahale etmesi gerektiğini savunmuştur. Klasik iktisat öğretisinin devlete biçtiği adalet, savunma ve diplomasi alanlarının dışında da rol oynaması gerektiği üzerine kurulu Keynes ekolü, buhran

süresince gerileyen milli gelir ve istihdam seviyesinin arttırılması için devlete çeşitli roller biçmiştir.

Keynes'e göre ekonomi tam istihdam seviyesinin altında dengeye gelmektedir ve tam istihdam seviyesine ulaşmak için devletin piyasaya müdahale etmesi gerekmektedir. Keynes, hükümetlerin vergilendirme ve harcama yetkileri vasıtasıyla ekonomide oluşan dönemsel etkilerin şiddetini azaltması gerektiğini, durgunluk dönemlerinde kamu harcamalarının tulumbaya dökülerek çalışmaya başlamasını sağlayacak bir su niteliğinde olduğunu, toplam talebin bir bileşeni olan özel sektör kararlarının tek başına olumsuz makroekonomik sonuçlar doğurabileceğini savunarak devletin piyasaya aktif müdahalesinin gerekliliğini vurgulamıştır. 1929 buhranının temel sebebini efektif talep yetersizliğine bağlayan Keynes, devletin maliye ve para politikası araçları ile piyasaya müdahalesi ile bu sorunu aşacağını ileri sürmüştür. Keynes müdahalenin en önemli aracını kamu harcamaları, vergiler ve borçlanmadan oluşan maliye politikası olarak görmüştür. Devlet faaliyetlerini hayata geçirmek için kamu harcamaları yapmakta ve bu vasıtayla iktisadi-sosyal etkiler meydana getirmekte, kamu harcamalarına ilişkin topladığı gelirlerin temelini oluşturan vergilerin yetersiz kaldığı durumlarda ise borçlanma yoluna gitmektedir. Ancak klasik iktisat anlayışının aksine Keynes denk bütçe anlayışını savunmamış ve ekonominin içerisinde bulunduğu dönemin şartlarına göre maliye bu 3 maliye politikası aracı vasıtasıyla bütçe açığı veya fazlası vererek piyasanın dengeye gelmesine katkı sağlanması gerektiği görüşünde bulunmuştur.

Durgunluk dönemlerinde kamu harcamaları ile ekonomiyi ve toplam talebi canlandırmak, enflasyonist dönemlerde ise kamu harcamalarını kısarak vergi oranlarını artırmak Keynes tarafından devletin yapması gereken müdahaleler olarak sıralanmıştır. Dolayısıyla Keynes'e göre krizin aşılması kamu harcamalarının arttırılması ve vergilerin seviyesinin azaltılması ile mümkündür. Kamu harcamalarında yükselişe eşlik eden vergi gelirlerindeki azalış, kamu finansman açığının doğmasına neden olurken; bu açığın

borçlanma veya emisyon yoluyla karşılanması gerektiği önerisinde bulunmuştur. 1929 ekonomik buhranının yarattığı sorunları; piyasada toplam talebin artması ve istihdam seviyesinin yükselmesini sağlayarak hayata geçirdiği bu yöntemlerle aşan Keynes; İkinci Dünya Savaşı'nın ardından artan kamu harcamaları ve bütçe açıkları nedeniyle enflasyonist bir dönemle karşı karşıya kalmıştır. Savaş sonrasında meydana gelen hasarların giderilmesi amacıyla arttırılan kamu harcamaları sıçrama yapmış ve tekrar eski seviyesine inme imkanını ortadan kaldırarak kamu harcamaları ve bütçe açıkları sorununun derinleşmesi sonucunu doğurmuştur.

Vergi sistemini artan kamu harcamalarını karşılamak amacıyla konu ve kapsam itibariyle genişletmek enflasyon dönemlerinde ülkelerin başvurduğu yöntemler arasındadır. Enflasyonla mücadele noktasında vergileri etkin şekilde kullanmak, vergi yükünün adil şekilde topluma dağıtılması önem arz etmektedir. Klasik maliye anlayışında denk bütçe uygulanması gerekliliği, ekonominin durgunluk döneminde vergilerin arttırılarak özel tüketim ve yatırımların azalmasına yol açmakta, böylece ekonominin daha da depresyona girmesine neden olmaktadır. Genişleme dönemlerinde ise artan kamu harcamaları ile beraber düşürülen vergiler ekonominin daha da enflasyonist bir hal almasına sebebiyet vermektedir. Bu nedenle modern maliye anlayışı alternatif bir kamu harcaması ve vergi politikası sunmaktadır. Ekonomik durgunluk dönemlerinde kamu harcamaları arttırılırken vergiler kısılmasını, genişleme dönemlerinde ise kamu harcamalarının azaltılarak vergilerin yükseltilmesini savunmaktadır.[13]

Vergi sisteminin enflasyonist dönemlerde artarak frenleyici, durgunluk dönemlerinde ise azalarak tüketim ile yatırımı teşvik edecek bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Dönemsel hareketlere karşı önleyici nitelikte olan önlemler devletin iradesiyle çıkardığı yasal düzenlemelerle veya sistemin içerisine yerleştirilen ve herhangi

[13] Pehlivan, O., "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", *Vergi Dünyasi,* Ocak 1993, s.46.

bir müdahaleye gerek kalmadan ekonomiyi dengeye getirecek otomatik stabilizatörler vasıtasıyla sağlanmaktadır. Vergi sistemine gerekli esnekliği kazandıran bu araçlar, genişleme ve durgunluk dönemlerinde ekonominin durumunun daha kötüye gitmesini engellemektedir. Otomatik stabilizatörlere örnek olarak; artan oranlı gelir vergisi tarifeleri, işsizlik sigortası ödemeleri, hanehalkı tasarrufları, bütçenin açık-fazla vermesi ve bazı sübvansiyonlar olarak sayılabilir. Bu araçlardan işsizlik sigortası ödemeleri ve hanehalkı tasarruflarını ele aldığımızda; durgunluk dönemlerinde azalan istihdam oranı nedeniyle yüksek işsizlik ile yatırım ve tüketimde yavaşlama meydana geldiğinde, işsiz kalan vatandaşların işsizlik sigortasından aldıkları ödenekleri; hanehalkının ise zor günler için biriktirdiği paraları harcamaları ile toplam talepteki yetersizliğin giderilmesi noktasında katkıda bulunacak, ekonomi bu otomatik stabilizatörler vasıtasıyla dengeye yönelik etki altında kalacaktır.

Devlet tarafından enflasyonla mücadele kapsamında alınacak olan önlemlerin etkinliği, karar birimlerinin beklenen fiyat düzeyini uyarlayıcı beklentiler veya rasyonel beklentiler kapsamında yürütmelerine göre değişmektedir.[14] Devletin enflasyon karşısında uygulayacağı daraltıcı maliye politikası uyarlayıcı beklentiler hipotezine göre şok veya ılımlı olmasına göre farklı sonuçlar doğurmaktadır. Şok politika ile enflasyon seviyesini bir anda güçlü şekilde düşürmeyi hedefleyen hükümet daraltıcı maliye politikasıyla enflasyonu düşürürken aynı zamanda büyük oranda da elde ettiği milli gelirden vazgeçmiş olacaktır. İlerleyen dönemde ise beklenen enflasyonun da düşüşe geçmesiyle beraber gelen yeni daraltıcı maliye politikası, milli gelirde azalış ile beraber enflasyon oranının azalmasını sağlayacaktır. Ilımlı daraltıcı politikalarda ise enflasyon seviyesinin daha kademeli düşüşlerle azaltılması hedeflenmekte, bununla beraber gelen süreçte ise diğer ekonomik aktörlerin zamanla beklentilerinin bu duruma uyarlanması ile

[14] Ünsal, E., M., age, ss 313.

daha ılımlı enflasyon ve milli gelir seviyesinde ekonominin dengeye geleceği varsayılmaktadır. Şok politikalar ile enflasyon oranında hızlı düşüş sağlanırken, ılımlı politikalarla istihdam ve gelir seviyesini fazla daraltmadan nispeten daha ortalama enflasyon seviyelerine ulaşılmasına imkan sağlamaktadır. Dolayısıyla hükümetler antienflasyonist hamlelerinde "yüksek enflasyon-düşük işsizlik veya düşük enflasyon-yüksek işsizlik" alternatiflerini göz önünde bulundurmak durumundadırlar. Diğer taraftan rasyonel beklentiler hipotezine göre ise önceden açıklanacak olan antienflasyonist politikalar herhangi bir olumlu sonuç vermeyecektir. Karar alma birimlerince önceden tahmin edilmeyen şok politikaların hayata geçirilmesi ile enflasyon düzeyinde düşüş sağlanmasının mümkün olacağı rasyonel beklentiler ekolünün temel tezini oluşturmaktadır.

Enflasyon oranı ile işsizlik arasında ters yönlü ilişki olduğu ve bunlardan birinin azaltılmasının diğerinin artmasına neden olmasından dolayı politika tercihinin buna göre yapılması Phillips Eğrisi hipotezinin doğmasına neden olmuştur. Teoriye hükümetler düşük enflasyon oranına yönelik politikalar izlediğinde istihdamda daralma yaşanacak, tersi durumda ise milli gelir seviyesi ve istihdam oranı artarken bunlara yüksek düzeyde enflasyon da eşlik edecektir.

Kamu maliyesi açısından enflasyonla mücadelede alınabilecek bir diğer önlem ise endekslemedir. Bu uygulama; ücretlerde enflasyon oranında artış yapılmasını, borç verme işlemlerinde beklenen enflasyon uyarınca faiz oranı uygulanmasını, kiralama işlemlerinde enflasyon oranında artış yapılmasını ve vergi sisteminde yer alan muafiyet, istisna, indirim gibi araçların enflasyon oranında arttırılmasının yanında işletmelerin de fiktif kar nedeniyle fazla vergi ödemelerinin önlenmesi amacıyla enflasyona göre belirlenen değerleme oranlarına tabi tutulmasını öngörmektedir.[15] Ancak bu uygulama

[15] Engin, İ. "Enflasyonun Vergi Etkisi", *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2000, *2*(2), ss. 110.

ücretlerin önceki dönemlerde enflasyon nedeniyle aşınmaya uğramış olması durumunda reel kayıpları uzun vadede daha da yükselteceği ve ücretlere enflasyon oranında yapılacak zammın vergi sonrası harcanabilir geliri azaltacağı noktasında eleştirilere maruz kalmaktadır.[16]

Milton Friedman'ın en önemli temsilcisi olduğu Monetarist ekol ise, enflasyonun daima parasal bir olgu olduğu yönünde görüşünü ortaya koymaktadır. Enflasyonun yükselmesinin temel nedenini para arzındaki artışlara bağlayan Monetaristler, Klasik iktisat anlayışının sonunu getiren 1929 ekonomik buhranının sebebini para arzının yeterince ve zamanında artırılmaması, 1973 yılında Keynezyen görüşün çözüm bulamadığı krizin nedeni ise para arzının gereğinden fazla artırılması olarak görmüşlerdir. Ekonomideki istikrarsızlıkların temel nedenini yanlış uygulanan para politikalarına bağlayan Monetaristler, büyüme oranına denk olacak şekilde uygulanacak para arzı artışlarının ekonomik istikrarı sağlayacağını savunmuşlardır.

Sonuç olarak yüksek enflasyonun görüldüğü ekonomilerde devlet; kamu harcamalarının kısılması, vergilerin arttırılması, bütçe fazlası verilmesi gibi temel maliye politikaları izlemektedir. Tüm bunların yanında enflasyonun kontrol altına alınması için maliye politikası ile uyumlu olarak Merkez Bankalarınca yürütülen bağımsız para politikasının da enflasyonu dizginleyici önlem ve araçlarla devletin uyguladığı daraltıcı maliye politikası ile uyumlu olması amaca ulaşılması bakımından son derece önem arz etmektedir.

[16] Canevi, Y., "Enflasyon ve Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri", *Maliye Dergisi*, s.23, Eylül-Ekim 1976, s.4.

3- ENFLASYONUN MİKRO, MAKRO VE VERGİSEL ETKİLERİ

Enflasyon, vergi sistemini; yürürlükte olan vergi çeşitlerine, bu vergilerin yapısal niteliklerine ve bireylerin harcamalarına olan iktisadi tesirlerine göre etkilemektedir. Enflasyondan en çok zarar gören gruplar; sabit gelirliler, emekliler ve düşük gelir seviyesine sahip olan bireylerdir. Bu grupta olanlar fiyat değişmelerine göre gelir seviyelerini ayarlama imkanına sahip olmadıklarından artan fiyat hareketleri altında ezilmekte ve refah kaybına uğramaktadırlar. Enflasyon nedeniyle bireylerin ve işletmelerin gelirleri olduğundan daha yüksek tutarda görünmektedir. Vergi matrahlarının enflasyona göre güncellenmemesi durumunda mükellefler artan oranlı vergi tarifelerinde daha yüksek vergi matrahından vergi dilimine tabi olacaklarından yüksek oranda vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Vergi matrahlarının güncellenmemesi sonucunda vergi dilimlerinde meydana gelen bu aşınmalar vergilemede adalet ilkesinin zedelenmesine neden olmaktadır. Diğer taraftan vergilere ilişkin istisna ve muafiyet tutarlarının enflasyona uygun olacak şekilde güncellenmemesi de yine benzer sonuçların doğmasına sebebiyet verecektir. Gelirleri enflasyon dolayısıyla şişmiş vaziyette olan mükelleflerin vergiye esas olacak matrahından güncellenmemiş istisna tutarlarının indirilmesi gereğinden fazla vergi ödemesi ile neticelenecektir. Üst gelir gruplarında ise artan oranlı tarife yapısı bir noktadan sonra düz oranlı niteliğe bürünecek ve bu grubun üstlenmesi gereken vergi yükü alt gelir gruplarına yansıyacaktır. Ücretli olarak çalışanlardan vergilerini kaynağında tevkifata tabi olarak ödeyen mükellefler ile gelirlerini ertesi yıl beyan edenler arasında da adaletsiz bir durum ortaya çıkmakta, kaynakta kesinti yapılanlar ciddi seviyede satın alma gücü kaybına uğrarken; ertesi sene vergi ödeyenlerin enflasyon sayesinde kaybı daha düşük seviyede olmaktadır. İşletmeler açısından bakıldığında gündeme gelecek bir diğer husus ise sabit varlıkların, stokların,

amortismanlar ile çeşitli gelir ve gider kalemlerinin enflasyon nedeniyle vergi matrahına çeşitli etkilerinin bulunmasıdır.

Devletin vergi hasılatı kapsamında konu ele alındığında enflasyon dönemlerinde gayrisafi milli hasıla nominal olarak yükseliş gösterdiğinden dolayı artan oranlı gelir vergisi uyarınca daha yüksek vergi oranlarından vergi toplanacak ve hazineye giren vergi gelirleri artacaktır. Vergi sisteminin esnekliği ve vergilerin tahsil edilme süresi, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkileri açısından çok önemli iki unsur olarak görülmektedir. Verginin türüne göre tarh-tahsil arası sürenin uzaması bireyin daha az vergi ödemesine neden olmaktadır. Dolayısıyla ödemedeki gecikme sürelerine göre bireylerin katlandıkları reel vergi yükleri farklılaşmakta; gecikme süresinin uzaması ve enflasyon oranının artması devletin elde edeceği vergi gelirlerindeki aşınmayı çok daha fazla seviyelere çıkarmaktadır. Diğer önemli unsur olarak değerlendirilen esneklik ise vergi tarifesinin sahip olduğu yapı, gelir dağılımı ve gelir seviyesi gibi etmenlere bağlıdır. Vergi sisteminin esnekliği, milli gelirde yaşanan değişim sonucunda toplanan vergi miktarlarında meydana gelen değişimi bir diğer ifadeyle duyarlılığı göstermektedir. Bu noktada verginin kanuni özellikleri uyarınca birim esnek olduğu durumlarda ve gecikme yaşanmaksızın toplandığı varsayımı altında enflasyon vergi gelirlerinin reel değerinde değişiklik meydana getirmemektedir. Esnekliğin birden büyük olduğu durumlarda enflasyon vergi gelirlerinin reel değerini artırırken, küçük olduğu durumlarda ise azaltmaktadır. Vergi esnekliği için önemli olan diğer husus ise fiyat esnekliğidir. Özellikle enflasyon dönemlerinde etkisi artan fiyat esnekliği, vergi gelirlerinin fiyat düzeyinde meydana gelen değişmelere karşı duyarlılığını yansıtmaktadır. Bu sebepten ötürü, özellikle gelişmiş ülkelerin vergi sisteminde kişisel gelir vergisi önemli bir ağırlığa sahip olduğundan, enflasyon dönemlerinde artan oranlı vergi tarifeleri kapsamında daha üst vergi dilimine tabi olunması ve tahsil süresinin gelişmiş ödeme sistemleri vasıtasıyla kısa tutulması sayesinde vergi gelirlerinde reel bir artış yaşanmaktadır.

Diğer taraftan mükelleflerce artan oranlı gelir vergisi tarifesi kapsamında enflasyondan daha yüksek oranda bir tutar vergi olarak devlete ödenmiş olacak ve vergi yükü artarak adeta yeni bir vergi çeşidi olarak enflasyon vergisinin yükümlülüğü üstlenilmiş olacaktır. Enflasyon vergisinin olağan vergilerden birçok farklı yönü bulunmaktadır. Enflasyon vergileri diğer vergilerden farklı olarak; yasama organınca kanun nezdinde yürürlüğe konulmamakta, ödeyenlerin az hissetmesi bakımında mali anesteziye uygun niteliğe sahip olmakta, ne zaman ve ne kadar ödeneceği belirsizlik taşımakta ve ödeyenlerin yanısıra ödemeyen bireylerin de refahlarında kayıp meydana getirmektedir. Bu özelliklerinden dolayı M. Friedman, devletin enflasyondan yararlandığını, tepki çekecek bir vergi kanunu çıkarmak yerine enflasyon vergisi ile devletin vergi gelirlerini arttırdığını, ekonomik faaliyetlerde yavaşlama ve işsizlik gibi ihtimallerden çekinen hükümetlerin enflasyon vergisini özel bir politik araç olarak kullandığı ifade etmektedir.[17]

Vergiler vasıtasıyla mükelleflerin mülkiyetlerinin bir kısmının tamamen devlete aktarılması söz konusu iken, enflasyon vergisi kapsamında mahrum kalınan satın alma gücü devlet ile beraber gelirleri enflasyon döneminde enflasyondan daha hızlı artan gruplar arasında paylaşılmakta; enflasyon nedeniyle satın alma gücünün kayba uğrayan kısmının sadece devlete aktarılması veya gelirleri enflasyondan daha hızlı artan gruba aktarılması ise tüm gelir gruplarının aynı vergi etkisine maruz kalması yahut devlet ve vatandaşlar için vazgeçilemez nitelikte mal ve hizmet üreten kesimlerin varlığı gibi çok istisnai durumlarda mümkün olmaktadır.[18] Enflasyonun vergi etkisi hem devlet hem de mükelleflerce hissedilmektedir. Bu noktada devlet hem piyasadan aldığı ürünler hem de yerel para birimiyle ihraç ettiği tahvil vb araçlar nedeniyle meydana gelen borçlarını enflasyon sayesinde eritmekte iken, mükellefler ise vergiyi doğuran olay ile tahsilat

[17] Parasız, İ., "Para, Banka ve Finansal Piyasalar", Ezgi Kitabevi, Bursa 1994, s.439-440.
[18] Engin, İ., agm, ss. 100.

arasında geçen sürede söz konusu vergi borcunun reel değerinin enflasyon sebebiyle azalmasından ötürü devletten kaynak transferi gerçekleştirmektedirler.[19]

Gelir vergisi, kamusal harcamalarının karşılanması ve vergi adaletinin sağlanması açısından çok büyük önem arz etmektedir. Bu vergi özelliği itibariyle enflasyondan yüksek oranda etkilenme; bu kapsamda artan oranlı yapısı sayesinde devletin yüksek vergi hasılatlarına ulaşmasını sağlamaktadır. Ancak enflasyonist dönemlerde artan oranlı tarife yapısındaki gelir dilimleri yeniden düzenlenmez ise etkisini yitirerek düz oranlı bir yapıya yaklaşarak yüksek hasılat ve vergi adaleti sağlama özelliğini yitirmektedir.

Devletin enflasyon dönemlerinde topladığı vergiler hazineye aktarılana kadar değer kaybına uğrayabilmektedir. Yerel para birimi ile toplanan vergilerin, tahsilatının yapılıp hazineye girmesi arasında geçen sürede enflasyon nedeniyle nominal değeri aynı kalsa da reel değerinde aşınma meydana gelmektedir. Literatürde bu durum Olivera Tanzi etkisi adıyla anılmaktadır. Bu etkinin ortadan kaldırılması için enflasyon dönemlerinde vergiyi doğuran olayın ardından kısa süre içerisinde verginin tahsil edilmesi gerekmektedir. Günümüzde gelişen teknoloji ve finansal sistemler sayesinde devlet açısından tahsilat süresi ve zahmeti ciddi derecede azaltılıp Tanzi etkisinin meydana gelmesi önlenmekte iken vatandaşlar açısından da yine aynı gelişmeler sayesinde işlem güdüsüyle para talebi azalarak literatürde enflasyon nedeniyle sürekli para çekip yatırmaktan kaynaklanan "ayakkabı eskitme maliyeti" olarak adlandırılan durum ortadan kalkma noktasına gelmiştir.

Gelir vergisi dışında servet ve harcamalardan alınan vergiler açısından; harcama vergilerinin enflasyonla mücadele amacıyla yükseltilmesi halinde toplam talepte yaşanan düşüşle hasılatta azalma yaşanabilmekte, servet vergilerinden toplanan hasılat ise bu vergilerin matrahındaki artışın ayarlanmasının zorluğundan dolayı enflasyon oranının

[19] Engin, İ. agm, ss. 101-102.

altında kalarak genelde azalmaktadır.[20] Ancak harcama vergilerinin enflasyondan etkilenmesi hususunda spesifik veya advalorem olması önemli farklar yaratmaktadır. Spesifik tarife uygulanması durumunda enflasyon nedeniyle hasılatta azalış yaşanırken, advalorem tarifelerde vergi matrahı enflasyonla beraber arttığından hasılat enflasyonla beraber yükselmektedir. Mal ve hizmetlerin uzunluk, ağırlık vb. fiziksel özelliklerine göre belirlenen tutar olarak alınan vergilere spesifik vergiler; üzerinden alındıkları mal ve hizmetlerin fiyatının artmasına rağmen sabit kaldığından bireylerin vergi yükünü düşürmektedir. Mal ve hizmetlerin değerinin üzerine uygulanan belirli oran vasıtası ile hesaplanan advalorem vergilerde ise bahse konu mal ve hizmetin değeri artsa da uygulanacak oran sayesinde alınacak vergi tutarı da artmaktadır. Örneğin 500 lira olan bir mal üzerinden %18 oranında vergi uygulandığı düşünüldüğünde 90 lira ödenmesi gerekirken, malın fiyatının 800 liraya yükselmesi durumunda ödenmesi gereken 144 lira olacak ve vergi yükünde bir artış meydana gelmeden yalnızca vergi tutarının nominal değerinde yükselme ortaya çıkmıştır. Sabit oranlı vergilerde, vergiye konu olan malın gerçek değeri ile hesaplamada esas alınan matrah tutarının arasındaki makasın açılması vergi yükünde değişmelere neden olmakta, söz konusu matrahın güncellenmeyip sabit kalması halinde süre uzadıkça enflasyon karşısında aşınmaya uğraması sebebiyle vergi yükünde azalma meydana gelmektedir.[21] Tüm bunların sonucu olarak vergi sistemindeki gelir, servet ve harcamalardan toplanan hasılatın ağırlığı değişmekte, istisna ve muafiyet gibi indirim kalemlerinin enflasyon nedeniyle etkisini yitirmesi sonucu bunlardan istifade eden kesimin vergi yüklerini arttırarak vergilemede adalet ilkesinin zarar görmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi sistemlerinin adil kabul edilmesi gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ne kadar dayalı olduğu ile ölçülmekte, vergi hasılatının geneli bu iki vergiye dayanıyorsa adil kabul edilmektedir. Tersi durumda olup harcama vergilerine

[20] Pehlivan, O., age, 47-48.

[21] Öncel, M.,"Enflasyon ve vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1995, ss. 492-493.

dayanan vergi sistemleri ise adil bir yapıda kabul edilmemektedir. Elde edilen gelirden alınan vergilerin artan oranlı olması, asgari geçim indirimi uygulaması gibi unsurları nedeniyle vergi adaletine katkı sağladığı düşünülmektedir.

Enflasyon dönemlerinde işletmeler açısından envanter değerleme yöntemlerinde farklı yöntemler uygulanmaktadır. Uygulanan bu farklı yöntemler vergilendirme konusunda da işletmeler üzerinde farklı etkiler yaratmaktadır. Örneğin FİFO yöntemi uygulayan bir işletme stoklarındaki mallardan ilk giren malın maliyetini satış tutarından düşerek karını bulacak ve bu nedenle olduğundan daha yüksek kar etmiş görünerek fazla vergi ile karşı karşıya kalacaktır. Bu noktada nominal olarak yükselen kar fiktif yani gerçek olmayan bir kardır. Dolayısıyla bu yöntem uyarınca gereğinden fazla ödenen vergilerin yanında, reel olmayan bu karın işletmenin ortaklarına dağıtılması işletme sermayesinin zamanla erimesine neden olmaktadır.

Enflasyonun vergi sistemindeki etkilerinin makro iktisadi açıdan incelenmesi neticesinde göze çarpan belirli hususlar mevcuttur. Öncelikle nominal gelirlerde meydana gelen artış sonucunda yükselen vergi yükünün kaynak dağılımına negatif etkisi olduğu aşikardır. Özel kesimden yani bireyler ve işletmelerden alınan bu vergiler adeta bir servet transferi niteliğindedir. Dolayısıyla verimliliği yüksek olan özel sektörden verimliliği düşük olan kamu kesimine kaynak aktarımı yapılarak, ekonomideki yatırıma ayrılacak fonların azalması durumu ile karşı karşıya kalınacaktır. Kamu kesiminin düşük verimli olduğu varsayımı altında ekonomik büyümede de yavaşlama meydana gelecektir. Literatürde "mali sürüklenme" olarak ifade edilen bu durum enflasyonist dönemlerde artan oranlı tarifeler nedeniyle vergilerde yaşanan artışların vergi yükünü arttırması sonucunda maliye politikasının etkinliğinin azalarak ekonomik yapıda problemlerin meydana gelmesine yol açması durumudur. Enflasyonun devletin gelirlerinin sağlandığı vergi sistemine de olumsuz şekilde tesir etmektedir. Vergi sisteminde eşitlik, sosyal devlet, gerçek gelire dayalı vergilendirme, mülkiyet hakkının korunması gibi prensipler

enflasyon dönemlerinde manasını kaybetmektedir. Enflasyonun vergi yükünü artırması vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ihtimallerine de bağlıdır. Gelir düzeyi yüksek olan ve sermayeye dayalı kazanç sağlayan bireyler açısından bu iki ihtimalin daha yüksek seviyede olması, vergi yükünün orta ve düşük gelirlerinin üzerinde kalmasına sebebiyet vermektedir.

Enflasyon bireylerden alınan gelir vergisi yönünden adaletin bozulmasına neden olmaktadır. Gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahip olduğundan enflasyon dönemlerinde artan oranlı yapısı şiddetlenmekte ve özellikle orta ve alt gelir gruplarında bulunan bireylerin aleyhine bir durum doğmaktadır. Konuyu aşağıdaki gibi artan oranlı bir gelir vergisi tarifesi üzerinden açıkladığımızda;

Gelir	Vergi oranı
0-1000 Türk Lirası	%5
1.001-2000 Türk Lirası	%10
2.001 ve üzeri Türk Lirası	%20

Normal şartlarda 1.000 lira gelire sahip bireyin ödeyeceği vergi miktarı 50 liradır. Enflasyon nedeniyle fiyatlar genel seviyesinin iki katına çıktığı varsayımı altında; gelirinde nominal bir artış meydana gelip 2.000 gelir elde ettiğinde ise gelirinin ilk 1.000 liralık kısmı için 50, ikinci 1.000 liralık kısmı için 100 lira olmak üzere toplamda 150 lira tutarında vergi ödemek durumunda kalacaktır. Reel gelirinde herhangi bir artış olmamasına rağmen bir üst vergi dilimine tabi olan bu bireyin, enflasyon sonucunda katlandığı vergi yükü %5 oranından %7,5 oranına yükselmiş ve gelir vergisinin artan oranlı yapısı şiddetlenerek enflasyon kaynaklı yeni bir vergi ortaya çıkmıştır. Ancak artan oranlı bu yapı vergi tarifesinin son basamağında olan bireyler açısından enflasyonist dönemlerde agresif özellikler göstermemekte hatta düz oranlı bir hale bürünmektedir.

Normal şartlarda 3.000 lira gelir elde eden birey mevcut tarifenin son dilimine giren 1.000 lira için 200 lira vergi öderken, enflasyon nedeniyle gelirinin 6.000 liraya çıkması halinde son basamağa tabi olan 4.000 lira için 800 lira vergi ödemektedir. Dolayısıyla enflasyon dönemlerinde hem devletin vergi sistemi hem de gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik olan artan oranlı tarife yapısı bozulmakta ve tersine çalışır hale gelmektedir.[22] Bu kapsamda enflasyon dönemlerine özgü olarak vergi tarifesinin son dilimine tabi olan gelir seviyelerine özel ek vergi yükümlülükleri getirilmesi, vergi tarifesinin artan oranlı yapısının korunması bakımından faydalı olacaktır.

Enflasyon ortamında bireylerin tasarruf etme arzuları azalmakta bunun nedenini ise yapılacak birikimin reel değerinin enflasyon kaynaklı olarak her geçen gün erimesi oluşturmaktadır. Fiyatların yükseleceği korkusuyla tasarruf yerine tüketim artmakta ve bu harcamalar genelde arsa, bina, emtia veya dayanaklı tüketim mallarına yönelmektedir. Enflasyonun bir diğer makro ekonomik etkisi tasarrufların para ve sermaye piyasasına aktarılması yerine yüksek riske yüksek yatırım vadeden spekülatif alanların tercih edilmesidir.[23] Döviz fiyatlarında da artışın görüldüğü enflasyonda, yatırımların temel kriterlerinden sayılan verim ve maliyet hesapları dikkate alınmamakta; böylece yatırımlar üretim ve verimliliğe dayalı kalkınmaya faydalı alanlar yerine spekülasyona açık olan ve daha yüksek kar sağlayan spekülatif alanlara kaymaktadır. Bunun sonucunda reel yatırımlar azalmakta ve tasarrufların altın, döviz gibi yatırım araçlarına yönelmesi ile bu yatırım araçlarının artan taleple fiyatlarının daha da yükselmesiyle enflasyonun şiddetinin artması eğilimi görülmektedir.

Vergi sisteminin enflasyondan etkilenmesiyle tasarrufların daha yüksek oranda vergilendirilmesi meydana çıkar. Tasarrufların fonksiyonu olan yatırımlar da bu nedenle

[22] Öncel, M., agm, ss. 495.
[23] Berksoy, T., "Enflasyonun Hane Halkı Üzerindeki Etkisi", *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*, İstanbul 1989, s. 18-20.

düşme eğilimine girmektedir. İşletmelerin ellerinde bulundurduğu duran varlıkların nominal değerleri sabit kalırken reel değerleri yükselmesine rağmen, bu varlıklara ilişkin ayrılan amortismanların nominal değerlerde olması işletmelerin bu tutarları gereğince kar oranlarından düşememesi ve yüksek vergi ödemeleri sonucunu meydana getirmektedir. Aynı şekilde enflasyon nedeniyle işletmelerin duran varlıklarını ve makine teçhizatlarını yenileme maliyetleri enflasyon döneminde yükselmekte olduğundan firmalar yatırım yapmakta zorlanırlar. Bu noktada devletin topladığı vergileri verimli alanlarda kullanamaması ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkiler doğurmaktadır. Bu durumla karşılaşmamak adına vergi sistemlerinde yatırım ve üretim seviyesinin enflasyon dönemlerinde kötü yönde etkilenmemesi için çeşitli teşvik mekanizmaları oluşturulması gerekmektedir.

Enflasyonun vergi etkisinin ekonomik büyümeye olumlu etki yapma ihtimali de bulunmaktadır. Kamuya aktarılan kaynakların ve satın alma gücünün devlet tarafından verimli alanlarda kullanılması, uzun vadeli altyapı yatırımlarına aktarılması vasıtasıyla özel sektörün de verimliliğine katkı sağlanması ve ekonomik kalkınma amacıyla enflasyondan az etkilenen üretim alanlarında faaliyet gösterilmesi durumunda iktisadi büyüme/kalkınmaya pozitif etkiler getirmesi mümkün olmaktadır.

4- ENFLASYONUN İŞLETMELER VE MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Finansal tablolar, işletmenin varlık/kaynak ile gelir/gider durumlarında yaşanan değişmeler neticesindeki meydana gelen finans durumu ve faaliyet sonuçlarının gösterildiği belgelerdir. Bu belgelerle hedeflenen şey; müteşebbisler, kredi verenler, işletme sahibi ve yöneticileri için işletmenin mevcut finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına yönelik bilgi, geleceğe yönelik ise değerlendirmelerde bulunulabilmesini sağlamaktır. Enflasyonun yüksek seyrettiği dönemlerde işletmeler, finansal tabloları üzerinden mevcut durumlarını gerçekçi olarak tespit edemediklerinden bahse konu

ilgililere yanlış veya yanıltıcı bilgiler sunabilmektedir. Mükelleflerin finansal tablolarında kayıtlı olan varlık ve kaynaklar enflasyon nedenli değer aşınmasına uğradığından, geleneksel muhasebe uygulamaları ile fiyat hareketlerinin takibi ve meydana gelen değişikliklerin mali tablolara işlenerek güncellenmesi pek mümkün olmamaktadır.[24]

Muhasebenin temel kavramlarından parayla ölçülme kavramı uyarınca, işletmelerin mali tabloları ulusal para birimi ile düzenlenmektedir. Finansal tabloların gerçek değere uygun olma özelliğini erozyona uğratan enflasyon, işletmenin faaliyet sonuçlarının da doğru olarak yansıtılmasına engel olmakta iken bunun en temel sebebi enflasyonun paranın değer ölçüsü olma niteliğini kaybettirmesi ve finansal tabloların maliyet esası ve parayla ölçülme kavramları esas alınarak hazırlanmasına engel teşkil etmesidir.[25]

Fiyatlar genel seviyesindeki devamlı yükseliş, finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilerken, meydana gelen bu tahribat fiyatların dengeye ulaştığı dönemden sonra da devam edebilmektedir.[26] Düzenlenen bu tabloların farklı dönemler itibariyle karşılaştırılması, işletmenin mali analizi açısından ehemmiyet arz etmekteyken, yapılan karşılaştırmada anlamlı sonuçların çıkması enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücünü koruyamaması nedeniyle mümkün olmamaktadır.[27]

Diğer taraftan enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisi parasal ve parasal olmayan kalemler üzerinden değerlendirilmektedir. İşletmenin diğer işletme veya kişilere yerli para cinsinden ödemekle yükümlü olduğu değerlere parasal kaynaklar denirken, banka kredileri, personele ödenecek borçlar, borç senedi ,tahvil ve alınmış olan depozito-

[24] Aktaş, S., "Enflasyon Muhasebesinin Mali Tablolara Etkisi ve Türkiye'de Yıllara Sari İnşaat İşletmelerinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması", *Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE*, s.16.
[25] Uman, N., "Enflasyon Muhasebesi", *Boğaziçi Üniversitesi Yayınları*, 1979, s.22-23.
[26] Öcal, H., "Enflasyon Muhasebesi Üzerine" , *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 1999, s. 92-93.
[27] Sayarı, M., "Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi" , *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül 1999, s.11-12.

teminatlar gibi kalemler bu kapsamda yer almaktadır. Enflasyonun yüksek seyrettiği dönemlerde işletmelerin finansal tablolarında olan bu parasal kaynakları kayıtlı tutar üzerinden ödemeleri, enflasyon nedeniyle bu kalemlerin reel değerlerinin aşınmasıyla gerçek borç yükünün hafiflemesine sebebiyet vermektedir. İşletmeler, fiyatlar genel seviyesinin yükselme eğiliminde olduğu dönemlerde parasal pasif kalemlerin aktif kalemlerden daha yüksek olduğu bir mali tabloya sahipse, yani net borçlu durumdaysa enflasyon döneminden karlı çıkmaktadırlar.

İşletmenin sahip olduğu parasal olmayan kaynaklara örnek olarak peşin şekilde tahsilatı yapılan gelirler, alınmış olan avanslar, döviz bazında ödenmesi gereken borçlar ve işletmenin özsermayesi örnek olarak gösterilebilir. Bu kalemler zarar etmemek adına enflasyon dönemlerinde işletme tarafından doğru kullanılarak korunması gereken değerlerdir. Örneğin işletmenin kurulması aşamasında tevdi edilen sermaye ile beraber sermaye yedeği, dönem karı ve dağıtılmamış karlardan oluşan özsermaye; enflasyonist dönemlerde parasal olmayan aktif kalemlerde yer alan hesaplara yönlendirilmişse bu kalemlerin değeri artacağından işletme karlı çıkacaktır. Aksi takdirde geleneksel muhasebe sistemleri üzerinden yapılan kayıtlar enflasyon dönemindeki fiyat hareketlerini takip edemediğinden, özsermaye likidite halinde tutulursa nominal olarak sabit kalsa da reel olarak kayba uğramış olacaktır. Bunun neticesinde de işletme değer kaybına uğrarken, dönem karı da olması gerekenden fazla görünecektir. İşletmenin bir mal veya hizmet teslimi vaadiyle aldığı avanslar; ilerleyen süreçte enflasyon nedeniyle ifa edilecek mal-hizmetin fiyatının artış miktarı ve işletmenin bu avansı kullanış biçimine göre bir kayıp meydana getirebilme riskini içermektedir. Yine işletmenin döviz bazında ödemesi gereken borçları döviz kurunda yaşanan artışa paralel olarak artacakken; işletme borç aldığı bu fonları bina, arsa, makine-teçhizat gibi aktif kalemlere yönelik yatırım olarak kullanması durumunda meydana gelecek zarardan korunmuş olacaktır.

Enflasyonun yüksek olduğu ortamda işletmenin idarecileri; planlama, karar alma, denetleme gibi işleri layığıyla yerine getirememekte, bu nedenle işletmenin faaliyetlerine ilişkin uygun stratejileri ortaya koymakta zorlanmaktadırlar. Enflasyon, ücret politikasındaki istikrarı bozarak iş barışını tehdit ettiğinden; sendikalar sözleşme sürelerini artan fiyat hareketlerine uydurmak amacıyla kısa tutmakta, bu durum ise işletmelerin geleceğe yönelik iktisadi planlamalarını akamete uğratmaktadır.

Enflasyonist dönemlerde meydana gelen fiyat artışları, işletmelerin bu artışları alıcıya rahat bir biçimde yansıtmasına olanak sağlamaktadır. Sermaye kapasitesi yüksek olan ve kredibilitesi iyi durum olan büyük işletmeler, yatırımlarını uzun süreli krediler vasıtası ile finanse ederek aldıkları borcu enflasyon etkisiyle aşındırmakta ve bu sayede ciddi boyutta kar elde ederek avantaj sağlamaktadırlar. Dolayısıyla bazı durumlarda enflasyon işletmelerin yatırımları açısından karlı bir dönem olarak görülebilecektir. Bunun sağlanmasının şartı ise yerli para birimi üzerinden alınan borç miktarın büyük, sözleşmede yer alan faiz miktarının düşük olması ve borcun geri ödeme süresinin mümkün olan en uzun süreye yayılmasıdır.

4.1- Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri

Finansal tabloların en önemlisi olan bilanço, esas alındığı tarihte işletmede bulunan varlıklar ile bu varlıkların hangi kaynaklarla sağlandığını gösterir. Çift taraflı hesap sistemi uyarınca bilançoda aktif ve pasif taraf birbirine eşittir. Çeşitli prensipler doğrultusunda hazırlanan bilançoya bakıldığında işletme kaynaklarının ne kadarının öz kaynak ne kadarının yabancı kaynak ile karşılandığı anlaşılabilmektedir.

Bir bilançonun bilgi verme vazifesini sağlayabilmesi için, içeriğindeki verilerin uyumlu, tarafsız, eksiksiz, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Ancak enflasyon dönemlerinde bilançoda yer alan veriler söz konusu kriterleri karşılamaktan uzaklaşmakta, bilançonun varlık ve kaynaklarına ilişkin yapısı fiyat değişimlerinden

olumsuz şekilde etkilenmektedir. Bu nedenden ötürü enflasyon temelli fiyat oynaklıklarının iyi analiz edilip bilanço kayıtları üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılmasının sonrasında kullanıma sunulması ehemmiyet arz etmektedir.[28]

Örnek: 2022 yılının başında 200 milyon lira nakdi sermaye ile bir işletme kurulmuştur. Sermayenin 100 milyonluk kısmı ile emtia ve 100 milyonluk kısmı ile döviz alınmıştır. 2022 yılında enflasyonun %80, dönem sonunda ise emtianın rayiç bedelinin 180 milyon dövizin ise 160 milyon olduğu düşünüldüğünde mevcut mevzuata göre işletme döviz değerlemesi nedeniyle 60 milyon kâr elde etmiş gibi olacak ve bunun üzerinden vergi ödemek zorunda kalacaktır. Eğer enflasyon düzeltmesi uygulanırsa, düzeltme işlemi sonucu işletmenin bilançosu ise aşağıdaki gibi olacaktır.

ABC İŞLETMESİ 31.12.2022 BİLANÇOSU

Döviz	160.000.000	Sermaye	360.000.000
Emtia	180.000.000		
Zarar	20.000.000		
Toplam	**360.000.000**	**Toplam**	**360.000.000**

[28] Akdoğan, N., "Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri", Ankara, 1998, s.688

Düzeltme sonrasında işletme elde etmediği bir kazançtan dolayı vergi ödemek zorunda kalmayacak ve bilanço kullanıcılarına daha doğru bilgi sunabilecektir.

Enflasyon bilançonun tüm kalemlerini aynı düzeyde etkilememekte, parasal ve parasal olmayan kalemlerde farklı tesirler oluşturmaktadır. Parasal bilanço kalemleri enflasyona rağmen nominal olarak değişmeyen ancak reel değerinde değişme olarak satın alma gücü azalan kalemlerdir. Bilançoda yer alan bazı parasal varlık kalemleri; bankalar, kasa, tahviller, verilen depozito ve teminatlar ile alacak senetleridir.[29] Bilançosunda parasal kıymetlerinin ağırlığı fazla olan işletmeler enflasyon ortamında reel alım gücünde kayıp yaşayarak zarara uğramaktadırlar.[30] Aksi düşünüldüğünde de parasal kaynak kalemlerinde enflasyonun borç yükünü hafifletici etkisi bulunmakta ve işletmenin özsermayesinde artış gözlenmektedir.[31]

Bilançoda yer alan parasal olmayan kalemler, paranın değerinde meydana gelen değişmelerle paralel şekilde nominal olarak değişir ancak satın alma gücü bakımından aynı kalır; özellikleri vasıtasıyla enflasyonda satın alma gücü yönünden kayba uğramazlar. Stok, maddi duran varlık ve özkaynaklar hesap grupları bunlara örnek olarak verilebilir. Parasal olmayan varlık kalemleri enflasyon durumunda satın alma gücü değişmemesine rağmen nominal değerlerinde farklılık yaşanan kalemlerdir. Bu kalemlere stoklar, maddi duran varlıklar, hisse senetleri örnek olarak gösterilebilir.[32] Parasal olmayan kaynak kalemleri ise, tam tersi şekilde çalışarak enflasyon karşısında nominal değerlerinde değişim yaşayan geleceğe yönelik gelirler, döviz borçları ve alınmış olan avanslara dair kalemlerdir.[33]

[29] Yavuz, G., "Enflasyon Muhasebesi ve Bir Uygulama", *Kocaeli Üniversitesi SBE Doktora Tezi,* ss.31-32.
[30] Akdoğan, N., age, s. 690.
[31] Yavuz, G., age, s. 32.
[32] Akdoğan, N., age, s. 689.
[33] Yavuz, G., age, s. 33.

Parasal olmayan kalemlerin bilançoya maliyet değeri üzerinden kaydedilmeleri, enflasyon ortamında reel değerlerinin altında görünmelerine sebebiyet vermekte; bu itibarla bilançosunda parasal olmayan varlık kalemleri ağırlıkta olan işletmelerin enflasyondan daha derin şekilde etkilenmelerine neden olmaktadır.[34] Görüldüğü üzere, yukarıda açıklanan nedenlerden ötürü işletmelerin varlık ve kaynak kalemleri fiyatlardaki değişimlerden farklı seviye ve şekilde etkilenmektedirler.[35]

4.2.- Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Gelirler, katlanılan maliyetler ve ilgili dönemin sonundaki kar-zarar durumunu gösteren finansal tablodur. Gelir tablosu, dönem içerisindeki elde edilen karın analiz edilmesiyle; işletme idarecilerinin etkinliğine yönelik fikir sağlamakta, kredi verecek mercilerin işletmenin mali gücünü ölçmesine de imkan sağlamaktadır.

Diğer tüm finansal tablolar gibi gelir tablosu da ilgililere bilgi verme noktasında düzenlenmektedir ve bu bilgiler gerçeği yansıtmalıdır. Enflasyon dönemlerinde ise söz konusu bilgilerin gerçeğe uygunluğu; işletmenin ürettiği veya sattığı mal ve hizmetlerin fiyatlarında meydana gelen artış sonucu tartışmalı hale gelmektedir. İşletmelerin satış tutarlarında enflasyon nedeniyle artış yaşanırken, paranın satın alma gücünde yaşanan düşüşün de dikkate alınması ve işletmenin elde ettiği reel karın bu yönüyle ortaya çıkarılması sağlanmalıdır.

Gelir tablosunda yer alan faiz, ücret, satış gibi kalemler enflasyonu yansıtırken, edinildiği tarih üzerinden duran varlıklara ilişkin ayrılan amortisman ve satışların maliyeti gibi hesaplar ise enflasyonu yansıtmamaktadır. Enflasyon dönemlerinde mal ve hizmetlerin fiyatında yükselme yaşandığından; işletmenin elde ettiği gelir gereğinden

[34] Karapınar, A., "Enflasyon Muhasebesi", *Tesmer Yayınevi,* 2003, s.18.

[35] Civan, M., "Enflasyon Muhasebesi", *Gazi Kitabevi*, 2004, s.4.

yüksek, maliyetler ise gereğinden düşük olarak gelir tablosuna yansımakta bunun sonucu olarak nominal dönem karında fazlalık olarak bir fiktif kar meydana gelmektedir.

İşletmenin yaptığı satışlar ile bu satışların maliyeti üzerindeki enflasyon etkisi, kar oranını etkilerken, söz konusu karın hem vergilendirilmesi hem de ortaklara dağıtılması hususunda problemlere neden olmaktadır. Enflasyon sebebiyle oluşan fiktif kar, işletmenin gereğinden fazla vergilendirilmesine neden olurken; karın ortaklara dağıtılması halinde de reel olmayan bu tutarın değil işletmenin özsermayesinin ortaklara dağıtılmasına yol açmaktadır.[36]

Enflasyonun gelir tablosu kalemleri üzerindeki etkisini örnekle daha iyi ortaya koymamız mümkündür. Bilanço örneğinde verdiğimiz işletmenin dönem başında satın aldığı emtiayı dönem sonunda 200 milyon liraya sattığını varsayalım. Mevcut vergi mevzuatına göre işletme 100 milyon kazanç elde etmiş gibi olacak ve bu tutarın vergisini ödemek zorunda kalacaktır. Oysa enflasyon düzeltmesinde satılan malın maliyeti enflasyona göre düzeltileceği için reel kazanç üzerinden vergileme yapılacaktır.

[36]Kaygusuz, S., Y., "Enflasyon Muhasebesi", *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 2003, s.4.

İKİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI VE YASAL DAYANAKLARI

1- ENFLASYON DÜZELTMESİ NEDİR ?

1.1- Enflasyon Düzeltmesinin Kapsam ve Koşulları

Enflasyon düzeltmesi, işletmenin mali tablolarının dönem sonunda satın alma gücüne göre düzeltilmesi işlemidir.[37] Fiyatlar genel seviyesinde yaşanan değişimi göz önünde bulundurmayan geleneksel muhasebe sistemleri enflasyon dönemlerinde yanıltıcı mahiyette olabilmektedir. Bu durum, fiktif kar elde eden işletmeleri vergi kaçırma yoluna iterken, devletinde vergi toplama gücüne önemli ölçüde zarar verebilmektedir. Bu nedenle işletmenin mali tablolarının düzeltilerek gerçekçi bilgileri sağlayacak enflasyon muhasebesi uygulamalarına ihtiyaç hasıl olmaktadır.

Enflasyonun olduğu bir ortamda fiyatlar genel seviyesindeki değişimler klasik muhasebenin sunduğu değerleme anlayışı ile gerçek değerini yansıtamamaktadır. Zira klasik muhasebe fiyatlar genel düzeyinde yaşanan değişimleri göz önüne almayıp, paranın ölçü birimi olarak sadece nominal değerini esas almaktadır. Klasik muhasebedeki bu yaklaşım enflasyonun olduğu dönemlerde finansal tablolardaki bilgilerin üretilmesinde yetersiz kalmaktadır.[38]

Enflasyon muhasebesinde, muhasebe kayıtlarında değişiklik yapılmamakta; işletmenin mali tabloları enflasyon dolayısıyla çeşitli endeksler yardımıyla hesaplanarak güncellenmektedir. Söz konusu güncelleme yapılırken ise paranın nominal değil satın alma gücü dikkate alınmaktadır. Bu sayede enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan mali tablo kalemlerinin de finansal tabloların düzenlendiği döneme ilişkin reel değerini

[37] Lazol, İ., "Mali Analiz ile Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları", 2000, Ss. 111.
[38] Yüksel, A., "Enflasyon Muhasebesi", *Literatür Yayınları*, 1997, s.19-21.

yansıtmasını düzeltme katsayıları vasıtası ile yapılacak hesaplar neticesinde sağlamaktadır.[39]

VUK 298 inci madde hükmü uyarınca bilanço esasına tabi olan mükellefler yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tablolarını enflasyon muhasebesi uyarınca hazırlamak zorundadırlar. Yukarıdaki madde uyarınca mükellefler; fiyat endeksi artışının mevcut dönemi de kapsamak üzere son üç dönemde %100 ve mevcut dönemde %10 oranından yüksek olması durumunda finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmaktadırlar. Enflasyon düzeltmesi uygulamasının sona ermesi, yukarıda geçen iki şartın beraber gerçekleşmemesi haline bağlıdır.

Madde kapsamına dahil olan vergi mükellefleri, geçici vergi dönemlerinin bitiminde bilanço çıkartmak ve enflasyon muhasebesi yapmakla yükümlü olmaktadırlar. Geçici vergi dönemlerine ilişkin esas alınacak oranın tespit edilmesinde evvelki otuzaltı ay ve son iki ay göz önüne alınmaktadır. Hesap döneminde bulunan geçici dönemlerden bir tanesinde yapıldığında ardından gelen geçici vergi dönemi ile mevcut hesap döneminin bitiminde de düzeltme işlemi yapılır.

Enflasyon muhasebesinin uygulanmasında dönemlerin arasında dalgalanmaları minimalize etmek için başlama ve bitirme hususunda her iki şartın beraber aranması uygun bulunmuştur. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesine başlayabilmenin şartı; son 3 hesap döneminin fiyat endeksinde %100'ü aşan artış ve mevcut hesap döneminde %10'dan yüksek olan fiyat endeksi artışı şeklinde belirlenmiştir.

Örnek olarak 31 Aralık 2022 tarihinde enflasyon düzeltmesi yapılabilmek için 1 Ocak 2020-31 Aralık 2022 tarihleri arasındaki üç hesap döneminde %100'ü ve

[39] Altınışık, İ., "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkileri Gidermeye Yönelik Yöntemler", Selçuk Üniversitesi SBMYO Dergisi, 2004, Cilt: 7, Sayı: 1-2. s. 133.

01.01.2022-31.12.2022 arasındaki 12 aylık dönemde de %10'u aşan oranlar lazım gelecektir.

Yukarıdaki 2 şart beraber gerçekleştiği takdirde enflasyon düzeltmesinin uygulaması devam edecekken, bahse konu 2 şart aynı anda gerçekleşmezse enflasyon düzeltmesinin uygulanması nihayete erecektir. Kriterlerin tekinin gerçekleşememesi halinde düzeltme uygulanmasına son verilmeyerek devam edilecektir. Son 3 hesap dönemindeki endeks artışı %100'ü geçmesine karşın, mevcut dönem %10'u aşmazsa enflasyon düzeltmesi uygulamasının sona ermesi sonucu doğmayacaktır. Yine mevcut hesap döneminde %10'u geçmesine karşın, son 3 hesap döneminde %100'ü geçmemesi de enflasyon düzeltmesinin uygulanmasının önünde bir engel teşkil etmeyecektir.

Geçici vergi dönemlerinde de vergi mükelleflerinin bilançolarında enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Fakat bu dönemlerde yukarıda yer alan koşulların hesabı hususunda hesap dönemi yerine son 36 ay ve son 12 ay göz önüne alınacaktır. Örnek olarak 31 Haziran 2022 tarihinde düzeltme yapıp yapmama hususunun tespitinde 01 Temmuz 2019- 31 Haziran 2022 döneminde meydana gelen fiyat artışının %100'ü ve 01 Temmuz 2021-31 Haziran 2022 döneminde yaşanan fiyat artışının ise %10'u aşması koşulu beraber dikkate alınacaktır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının mevzuatımızdaki tarihsel gelişimi aşağıdaki tabloda özetlenen şekildedir. [40]

[40] Tablo, Doç. Dr. Eda Özdiler KÜÇÜK'ün 2022 yılında yapılan 36. Uluslararası Maliye Sempozyumunda yaptığı sunumdan alınmıştır.

Kanun	Yürürlük Tarihi	Değişikliğe Uğrayan Kanun/Madde	Konu
19 Şubat 1963 tarih ve 205 sayılı Kanun (md 26)	28/2/1960	Vergi Usul Kanununa Geçici Madde 11 eklenmiştir.	Yeniden değerleme hakkında hüküm vergi sistemimize dahil edilmiştir.
25 Mart 1987 tarih ve 3332 sayılı Kanun (md 16)	1/1/1987	VUK geçici madde 11, mükerrer 298 inci maddeye dönüştürülmüştür.	Geçici nitelikte olan yeniden değerleme uygulaması kalıcı hale getirilmiştir.
17Aralık 2003 tarih ve 5024 sayılı Kanun	1/1/2004	VUK mükerrer md 298 de değişiklik yapılmıştır.	Maddenin başlığı değiştirilmiş, enflasyon düzeltmesi uygulaması vergi kanunlarına dahil etmiştir.
16 Mayıs 2018 tarih ve 7144 sayılı Kanun (md 5)	25/5/2018	Vergi Usul Kanununa geçici 31 inci madde eklenmiştir.	%5 oranında vergi ödemek koşuluyla (30/09/2018 tarihine kadar) enflasyon düzeltmesi koşullarının meydana gelmediği dönemde değerleme yapılabilmesi imkanı getirilmiştir.
3 Haziran 2021 tarih ve 7326 sayılı Kanun (md 11)	9/6/2021	Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesinde	Değer artışı üzerinden %2 oranında vergi ödenmesi şartıyla taşınmaz ve amortismana tâbi diğer

		maddesine yedinci fıkra eklenmiştir.	varlıklar için, (31/12/2021 tarihine değin) enflasyon düzeltmesi koşullarının meydana gelmediği dönemde değerleme yapılabilmesi düzenlenmiştir.
14 Ekim 2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun (md 31)	1/1/2022	Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine "Ç" fıkrası eklenmiştir.	Enflasyon düzeltmesi koşullarının meydana gelmediği dönemde değerleme yapılabilmesine ilişkin kalıcı düzenleme yapılmıştır.
14 Ekim 2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun (md 52)	1/1/2022	Vergi Usul Kanununa geçici 32 nci madde eklenmiştir.	Değer artışı üzerinden %2 vergiye tabi tutulmak koşuluyla geriye dönük şekilde değerleme yapılması imkanı getirilmiştir.
20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Kanunun 1 inci maddesi	29/1/2022	Vergi Usul Kanununa geçici 33 üncü madde eklenmiştir.	Enflasyon düzeltmesi uygulaması 2023 dönem sonuna ertelenmiştir.

7338 sayılı Kanunla VUK mükerrer 298'inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası; düzeltme şartlarının gerçekleşmediği dönemde, kapsam dahilinde bulunan mükellefin, amortismana tâbi iktisadi kıymetini "sürekli yeniden değerleme" düzenlemesi vasıtasıyla vergisiz biçimde yeniden değerlemeye tâbi tutabilmesi imkanını getirmiştir.

Yine aynı Kanunla VUK'a geçici madde 32 eklenerek; VUK mük. m. 298/Ç uyarınca yapılacak değerlemeden önce, kapsama giren mükellefin bilançolarındaki taşınmaz ile amortismana tâbi varlıklarını evvelki hesap dönemi sonu itibariyle değerlemeye tabi tutabilmeleri hususunda düzenleme yapılmıştır. Bu madde kapsamında yapılacak yeniden değerleme sonrasındaki değer artışı, bilançonun pasifinde hususi bir fonda gösterilerek %2 oranında vergiye tabi olmasından ötürü vergili yeniden değerleme olarak anılmaktadır.

2021 sonu itibariyle enflasyon düzeltmesi için gerekli şartlar oluşmasına rağmen 7352 sayılı Kanununun 1 inci maddesi ile enflasyon düzeltmesi ertelenmiştir. Kazançlarını bilanço esası uyarınca tespit etmekte olan mükellefler 213 sayılı Kanunun mükerrer 298. maddesindeki şartlar sağlandığından dolayı mali tablolarını maliyetsiz olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutmak zorundayken; getirilen bu düzenleme nedeniyle mali tablolarında enflasyon düzeltmesi yapamamış ve yine VUK mükerrer md 298/Ç uyarınca devamlı hale getirilen yeniden değerleme uygulamasına yönelmişlerdir.[41] Bu kapsamda değerleme yapan mükellefler, bahse konu varlıklara bu değerler üzerinden amortisman ayıracak; meydana gelen değer artışları ise hususi bir fonda izlenirken, bu tutarın sermayeye ilavesi haricinde farklı hesaba nakli halinde vergisiye tabi tutulacaktır.[42]

[41] Seçilmiş, E., İyidoğan, P., V., "Maliye Teorisi: Kuram ve Politika" Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2022, s. 90-93.
[42] Seçilmiş, E., İyidoğan, P., V., a.g.e., s. 93-95.

1.2- Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Tanımlar

1.2.1- Fiyat Endeksi: TÜİK tarafından hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksidir. Ülkemiz genelinde hesaplanan toptan eşya fiyat endeksi göz önüne alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmekte olan endeksin kullanılması vasıtasıyla düzeltme işlemi yapılmaktadır.

1.2.2- Ortalama Fiyat Endeksi: İlk defa düzeltme yapılacak parasal olmayan kalemlerin düzeltme katsayısının bulunması hususunda kullanılacak endekstir. Mali tablo kalemlerinde yapılan düzeltme işlemine ilişkin esas alınması gereken aya ait ortalama fiyat endeksidir. Örneğin Şubat-2022 ayında kayıtlara aktarılan bir değer için düzeltme katsayısının hesaplanmasında kullanılacak Şubat-2022 ayı ortalama fiyat endeksinin hesaplanması şu şekildedir:

AY	ENDEKS
Ocak-2022	6.565,8
Şubat-2022	4.980,4
Toplam	11.546,2
Ortalama	**(11.546,2/2)= 5.773,1**

1.2.3- Düzeltme Katsayısı: Mali tabloların düzenlendiği ayın fiyat endeksinin, düzeltmeye temel teşkil eden tarihin fiyat endeksine bölünmesi vasıtasıyla elde edilen değerdir. Düzeltme işlemine ilk defa tabi olacak bilanço kalemlerine uygulanacak katsayıdır. Bir varlığa ilk defa düzeltme işlemi uygulanması ya yüksek enflasyon sürecinin başında, ya da bu varlığın ilk defa işletmeye dahil olması durumunda mümkündür.

Örnek1: Bir işletmenin Mart 2019 tarihinde 10.000.000 bedelle aldığı makinayı 31 Aralık 2021 tarihindeki bilançosunda (yani 01 Ocak 2022 dönembaşındaki

bilançosunda) gösterdiğini farzedelim. Burada öncelikle yapılacak işlem düzeltme katsayısı bulmaya yönelik hesaplama olmalıdır. Aralık 2021 ayının mevcut endeksinin 9000 olduğunu varsaydığımızda, bahse konu emtiaya ilişkin kullanılması gereken düzeltme katsayısının hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır. Mart 2019 ayı ortalama fiyat endeksinin de 3.852,5 olduğunu varsayalım.

Düzeltme Katsayısı	(9.000/3.852,5) = 2,33

31 Aralık 2021 tarihine ait olan ve düzeltilme yapılmış bilançoda aşağıdaki tutar üzerinden kayıtlara geçecektir.

Düzeltme Konusu Tutar	**Katsayı**	Düzeltilme Yapılmış Hali
10.000.000	**2,33**	23.300.000.000

Örnek 2: Bir işletmenin 2022 Ocak tarihinde 4.000.000 bedelle mal, 2022 Şubat tarihinde 20.000.000 bedelle maddi duran varlık ve 2022 Mart ayında da tekrar 2.000.000 bedelle mal satın aldığını ve bu varlıkların 2022 Mart tarihi itibariyle düzenlenmesi planlanan finansal tablolarda yer alacağını farzedelim. Bu durumda enflasyon düzeltmesi yapılması amacıyla kullanılacak düzeltme katsayıları aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde hesaplanacaktır.

AY	FİYAT ENDEKS	Ortalama Fiyat Endeksi
Aralık 2021	9.000	
Ocak 2022	9.200	(9.000+9.200)/2=9.100
Şubat 2022	9.400	(9.200+9.400)/2=9.300
Mart 2022	9.600	(9.400+9.600)/2=9.500

AY	ENDEKS FORMÜLÜ	Düzeltme Katsayısı
Ocak 2022	9.600/9.100	1,054
Şubat 2022	9.600/9.300	1,032
Mart 2022	9.600/9.500	1,010

Mart 2022 tarihli mali tablolarda söz konusu kalemler aşağıdaki şekilde yer alacaktır.

Kalem	Düzeltmeye Esas Tutar	Katsayı	Düzeltilmiş Tutar
Mal Ocak 2022	4.000.000	1,054	4.216.000
Sabit varlık Şubat 2022	20.000.000	1,032	20.640.000
Mal Mart 2022	2.000.000	1,010	2.020.000

1.2.4- Ortalama Düzeltme Katsayısı: Mali tablonun esas aldığı yılın fiyat endeksinin, kendisi ile bir evvelki dönem endeksinin ortalamasına bölünmesiyle hesaplanmaktadır. Bu katsayı stoklar ile gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesinde kullanılmaktadır. Haziran 2022 ayına ilişkin düzenlenen mali tablolar önce Haziran 2022 endeksi ile bir evvelki hesap dönemi olan Mart 2022 ayı fiyat endeksi toplanır ve ikiye bölünür. Haziran 2022 fiyat endeksi bulunan sayıya bölünerek ortalama düzeltme katsayısı elde edilir.

1.2.5- Enflasyon Düzeltmesi: İşletmenin parasal olmayan değerlerinin, düzeltme katsayısıyla çarpılarak ilgili olduğu dönemdeki gerçek tutarı cinsinden ifade edilmesidir. Enflasyon düzeltmesi yapılırken öncelikle parasal olmayan kalemler belirlenmeli, ardından düzeltme yapılacak tutar ve katsayı tespit edilmelidir. Bulunan düzeltme

katsayısı ile parasal olmayan değerin tutarının çarpılması neticesinde finansal tablolarda yer alacak düzeltilmiş değer elde edilmektedir.

Enflasyon düzeltmesi işlemleri bilanço kalemlerine uygulandığından mutlaka işletmenin yasal kayıtlarında yer alması gerekmektedir. Düzeltmenin uygulandığı kalemler izleyen dönemde başlangıç değeri haline gelmekte, ancak izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapılması zorunluluğu bulunmuyorsa da dönembaşı kalemleri olarak değerlendirilmektedir.

1.2.6- Enflasyon Fark Hesapları: Düzeltme işlemi yapılan parasal olmayan kalemlerin, düzeltme yapılmadan önceki ile düzeltme yapıldıktan sonra arasında bulunan farklarının kaydedildiği hesaplardır. Bilançoda yer alan bu hesaplar, alakalı oldukları hesap grubunun altında görünürler.

Örnek : Haziran 2021 tarihinde 20.000.000 bedelle satın alınan ve 31 Aralık 2003 tarihine ait bilançoda (yani 01 Ocak 2004 dönembaşındaki bilançosunda) yer alan makinenin düzeltme kaydı aşağıda gösterildiği üzere olacaktır.

Düzeltme Konusu tutar	Uygulanan katsayı	Düzeltilme sonrası tutar
20.000.000	4,31	86.200.000.

Makine enflasyon farkı hesabı	66.200.000	
Enflasyonu düzeltme hesabı		66.200.000

Örneğe konu olan makine bilanço üzerinde aşağıda gösterildiği haliyle bulunacaktır.

-Makine 86.200.000

-Satın alınan tutar 20.000.000

-Makine-enflasyon farkı 66.200.000

1.2.7- Enflasyon Düzeltme Hesabı: Enflasyon farkları hesabı ile karşılıklı biçimde çalışan bu hesap, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi neticesinde meydana gelen farkların kayıt edildiği hesaptır. Enflasyon düzeltme hesabının kalanı, bir gelir-gider hesabı olması nedeniyle gelir tablosuna aktarılarak kapatılır ve bilançoda yer almaz.

1.2.8- Reel Olmayan Finansman Maliyeti: İşletmenin her nevi borçlanmasında ilgili dönemdeki tutara ait (yabancı para cinsinden borçlarda düzeltme tarihindeki TL karşılıklarına) TEFE artış oranının uygulanması ile hesaplanan değerdir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde düzenlenmiştir.

Örnek: X işletmesi Ocak 2021 tarihinde 300 bin liralık banka kredisiyle makine almıştır. Dönem sonunda ödediği 150 bin TL faizi makinenin maliyetine eklemiştir. 31 Aralık 2021 tarihi itibariyle makine işletme bilançosunda (300+150) 450 milyar bedelle yer almaktadır. 2021 yılında TEFE'de yaşanan artışın %20 olduğunu farzedelim. Finansman maliyetinin reel olmayan kısmı (300*0,20) 60 bindir. Enflasyon düzeltmesi yapılacakken göz önünde bulundurulacak meblağ; finansman maliyetinin reel olmayan kısmının indirilmesi sayesinde elde edilen (450-60) 390 milyardır.

2. yol: 2021 senesi için TEFE'nin artış oranı %20, ticari kredilerin ortalama faiz oranı %45 olmuştur.. 2021 senesinde tekabül eden faiz 150 milyardır.

İlan edilecek oran 20/45 =0,44

Finansman Maliyetinin Reel Olmayan Kısmı: 150.000 *0,44=66.000 TL

Enflasyon düzeltmesi yapılırken esas alınacak meblağ: 450.000-66.000= 384.000 TL

1.2.9- Toplulaştırılmış Yöntemler: Basit ve hareketli ağırlıklı ortalama metodu isminde iki türü bulunmaktadır.

Basit ortalama yöntemi: stokların düzeltilmesinde esas teşkil edecek tarihe şartlanmadan, dönem ortalama düzeltme katsayısıyla çarpılarak düzeltme uygulanmasıdır.

Örnek: 2022 mart tarihinde geçici vergi dönemine ilişkin mali tablo düzenlediği varsayıldığında, evvelki hesap dönemi sonundaki endeks Aralık 2021 tarihine tekabül etmektedir.

Aralık 2021 fiyat endeksi : 9.000

Mart 2022 fiyat endeksi : 9.600

Ortalama düzeltme katsayısı : 9.500/[(9600+9000)/2] =1,021

Şubat 2022 tarihinde alınmış 100.000 lira bedelli emtia mart 2022 tarihinde (2022 yılının ilk çeyrek) bilançosuna (100*1,021) 102.100 TL olarak geçirilebilecektir.

İşletme talep ederse; toplulaştırılmış yöntem uygulamayabilir. Bu durumda ise ortalama fiyat endeksi ocak 2022 fiyat endeksi olan 9.100 ile şubat 2022 fiyat endeksi olan 9.400 ün toplanıp ikiye bölünmesi ile bulunan 9.300 dür. Düzeltme katsayısı ise 9600/9300=1,032 olacaktır.

Düzeltilmiş tutar: 100.000*1,032=103.200 TL dir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görmesi halinde toplulaştırılmış yöntem uygulayabilecek olan işletmelerin, seçtikleri yöntemden bahse konu seçimi yaptıkları dönem de dahil olmak üzere 3. dönemin bitimine değin vazgeçemeyecekleri VUK mükerrer madde 298 de hüküm altına alınmıştır.

Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi: İşletmedeki dönemsonu stok ile dönem içerisinde satılmış malların maliyetlerinin düzeltme yapılırken dikkate alınacak olan tutarının, belirlenen katsayı ile çarpılmak suretiyle düzeltilmesi yöntemidir.

1.2.10- Hareketli Ortalama Düzeltme Katsayısı: Düzeltme yapılmış dönem başı stoğunun bahse konu dönemin sonuna taşınan değeriyle dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesi yapılmış tutarları toplamının, yine bu kalemlerin düzeltmede esas alınacak tutarlarına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıdır.

1.2.11- Taşıma: Finansal tablodaki tutarların, taşıma katsayısı marifetiyle esas alınan dönem sonundaki kıymetlerinin hesaplanmasıdır.

1.2.12- Taşıma Katsayısı: Finansal tablo ayının fiyat endeksinin, bir evvelki dönem sonu fiyat endeksine bölünmesi marifetiyle bulunmaktadır.

2- ENFLASYON DÜZELTMESİNİN TARİHSEL SÜRECİ

20. yüzyılın ortalarından itibaren enflasyon muhasebesine yönelik tartışmalar Dünya genelinde gündeme gelmeye başlamış, fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artışların enflasyonun iki haneli rakamlara ulaşmasına neden olmasıyla 1980 li yıllardan itibaren uygulanmaya başlanmıştır.[43]

Enflasyon konusundan en çok muzdarip olan ülkelerin başında gelebilecek ülke olan Almanyada, özellikle 1. Dünya Savaşı sonrasında yerel parada yaşanan satın alma gücü kaybıyla finansal tabloların geçerliliğini yitirmesi; enflasyon düzeltmesi hakkındaki düşüncelerin bazı yazarlarca ortaya atılmasına sebep olmuştur.[44] Bu yazarların başında gelen Schmalenbach teorilerini Dinamik Bilanço adlı eserinde ortaya koymuş, işletmenin elde ettiği gerçek karların hesaplanmasının statik bilanço hesaplamasıyla elde edilemeyeceğini ve teorisinde geçen dinamik izleme esaslarıyla elde edilen fiktif karın bilanço eşitliğini sağlayacak farklı bir denge hesabında izlenmesi gerektiğini önermiştir.[45]

[43] Uman,s.7
[44] Ferman, C., age., 85.
[45] Ferman, C., age., 86-90.

İkinci Dünya Savaşı sonrasında ise özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde baş gösteren yüksek enflasyon mali tabloların düzeltilmeye ihtiyacı olduğu görüşünü tetiklemiştir. Ancak ABD'de düzeltme yöntemi hususundaki yaklaşım diğer ülkelerden farklı olmuş, genel fiyat endekslerinin kullanılmasından ziyade finansal tabloların cari ikame maliyetlerinin kullanılarak düzeltilmesi yönünde gelişmeler yaşanmıştır.[46]

Türk Vergi Sistemi'nde ise 31.12.2003 tarihi enflasyon düzeltmesi açısından bir dönüm noktası olarak nitelendirilmektedir. 5024 sayılı Kanuna kadar işletmelerin finansal tablolarında enflasyon muhasebesi uygulaması yapılmamış sadece kısmi enflasyon düzeltmesi uygulamaları hayata geçirilmiştir. 1 Ocak 2004 düzeltme tarihinin başlangıcı sayılarak, sonraki süreçte işletmeler VUK mükerrer madde 298 hükümleri uyarınca enflasyon düzeltmesi işlemlerini finansal tablolarında yapmışlardır.

5024 Sayılı kanun ile getirilen düzenlemelerle enflasyon muhasebesinin kapsamı ve uygulanması açısından kriterler belirlenmiştir. Kanun teklifiyle; muhasebe açısından dünya çapında kabul görmüş uygulama standartlarından esinlenilerek kapsama giren mükelleflerin belirlenen koşullar oluştuğunda enflasyon düzeltmesi yapabilmelerinin yolunu açan düzenlemeler ortaya konmuştur. Dönemlerin arasında yaşanan oynaklıkları minimalize etmek maksadıyla enflasyon düzeltmesine başlamak ve bitirmek için fiyat endeksinde son üç hesap dönemi boyunca %100 ü aşan birikimli artış ve içinde bulunulan hesap döneminde %10 u geçen fiyat endeksi artışı şartları beraber aranmıştır. Bu iki şartın beraber gerçekleşmediği durumda ise enflasyon düzeltmesi uygulaması sona erdirilecekken, şartlardan sadece birinin gerçekleşme halinde uygulama devam edecektir. Diğer taraftan 5024 sayılı Kanun ile enflasyon düzeltmesine ilişkin tüm mükelleflerin durumuna ilişkin kriterler ortaya konmamış olmasından dolayı, ilgili dönemde Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bu kapsamda belirlenmiş %100 oranını yüzde 35'e kadar

[46] Ferman, C., age., 130-132.

indirmeye ve %10 oranını yüzde 25 seviyesine yükseltme ve yeniden yasadaki seviyesine döndürme hususunda yetki verilmiştir.

Yüksek enflasyon oranlarının görüldüğü ekonomilerde, işletmenin finansal tablolarının ve faaliyet sonuçlarının düzeltme yapılmadan yerel para birimi bazında kayıt altına alınması bilgilerin güvenilirliğini zedelemekte, paranın satınalma gücünü kaybetmesi nedeniyle farklı dönemlerde yapılan işlemlerin karşılaştırılabilmesi için enflasyon düzeltmesinin uygulanması gerekliliği hasıl olmuştur. Bahsedilen kapsamda öngörülen düzeltmelerin yapılış usulüne ilişkin prensipler "*Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ*"[47] ile düzenlenmiştir.

Enflasyonun yüksek seyrettiği dönemde yerel para birimi üzerinden düzenlenen tüm finansal tablolara uygulanması öngörülürken, enflasyon düzeyine dair net bir rakam belirtilmemiştir ve düzeltme tarihi hususunda işletmelere takdir yetkisi tanınmıştır. Ancak yüksek enflasyon koşulları aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

1- Nüfusun genelinde tasarruflarını parasal olmayan varlık veya döviz cinsinden oluşturma eğilimi vardır. Yerel para ile yapılan tasarruflar ise enflasyondan erimeden hızlı şekilde yatırıma aktarılma gayretindedir.
2- Fiyatların belirlenmesinde istikrarlı bir döviz cinsi esas alınmaktadır.
3- Kredili ve vadeli satışlarda, arada geçen süre kısa bile olsa meydana çıkacak satın alma gücü kaybı hesaplanarak fiyatlara yansıtılmaktadır.
4- Fiyatlar, ücretler ve faiz oranları fiyat endeksine bağlanmıştır.
5- Son üç senede %100 ve üzeri bir enflasyon oranının olduğu ortam mevcuttur.

[47]<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_29_2018.pdf>

3- ENFLASYON DÜZELTMESİNİN UYGULANMASI

3.1- Enflasyon Düzeltmesinde Muhasebe Yöntemleri

3.1.1- Genel Yöntemler

3.1.1.1- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Bu yöntemde TEFE, deflatör veya TÜFE gibi güvenilir nitelikte bir fiyat endeksi esas alınmakta ve işletmenin finansal tablolarında değişik satın alım gücüyle yer alan hususlar, belirli bir tarihe ait satın alım gücüyle ifade edilmektedir.[48] Paranın satınalma gücüne göre finansal tablolardaki yer alan her bir kalemin ayrı ayrı izlenerek düzeltilmesi yerine, tümü için saptanan uygun fiyat endeksi kullanılmaktadır. Genel fiyat düzeyi muhasebesiyle mali tablolarda gerçekçilik ve homojenlik sağlanmasının yanında, sermayenin erimesinin engellenmesi ve enflasyon nedeniyle parasal kalemlerde yaşanan kazanç ve kayıplara ilişkin bilgilerin yansıtılması da hedeflenmektedir.[49] Uygulanması kolay olan bu yöntemin eleştirilen yönleri ise özsermayenin satın alma gücünü koruyamaması ihtimalini doğurması ve enflasyonun tüm varlık ve maliyetleri eşit şekilde etkilediğini varsaymasıdır.

Esas olarak klasik muhasebenin paranın satın alma gücünde yaşanan değişmeleri dikkate almaması haricindeki diğer ilkeleri bu yöntemde korunmaktadır.[50] Diğer taraftan bu sistemin uygulanması esnasında bilançoda yer alan kalemlerin parasal ve parasal olmayan değerlerin ayrılması zorunludur.[51] Parasal olmayan kalemlerin, bilançoda parasal kalemler gibi cari para birimi ile gösterilebilmesi düzeltme katsayıları ile düzeltilmelerine bağlıdır.[52]

Dolayısıyla bu sistemin uygulanabilmesi;

---

[48] Uman,s.38

[49] Kishali, Y.,"Enflasyon Muhasebesi", *Türkmen Kitapevi,*s.67.

[50] Uysal, M.,Taner, Y., Buluç, E., "Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi", *Yaklaşım Yayınevi*, 2005 s.62

[51] Yalkın, Y., K., Gürdal, K., "Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Uygulamaları", *Turhan Kitabevi,* 2004 s.36-37.

[52] Işık, İ., "Enflasyon Düzeltmesi", *Yaklaşım Yayınevi*, 2005, s.13

- Geleneksel muhasebe sistemi uyarınca düzenlenen en az son iki döneme ait mali tablolara,
- Endeksler yardımıyla bulunan düzeltme katsayılarına,
- Bilanço ile gelir tablosunda bulunan parasal ve parasal olmayan bazı kalemlerle ilgili varlık ve borçların saptanmasına,
- Parasal olmayan değerlerin aktife giriş tarihlerinin saptanması ve cari para birimi cinsinden yeniden analiz edilmesine,
- Cari seneye dair gelir tablosunda bulunan tüm gelirler, giderler ile dağıtılan ve dağıtılmayan karlardaki değişmelerin ortaya çıkış tarihi ve analizine,
- Dönembaşı bilançosunda yer alan parasal kalemler cari değerlerinin yeniden belirlenmesine gereksinim vardır.

Örnek: A işletmesinin dönembaşı ve dönemsonu bilançosunun aşağıdaki gibi olduğu varsayılmaktadır.[53]

	1.1.20** Tarihli Bilanço			31.12.20** Tarihli Bilanço	
1	**DÖN. VAR.**	**480.000**	**1**	**DÖN. VAR.**	**460.000**
10	**Haz Değ**	**420.000**	**10**	**Haz Değ**	**440.000**
100	Kasa	200.000	100	Kasa	140.000
101	Al çekler	20.000	101	Al çekler	60.000
102	Banka	200.000	102	Banka	240.000
15	**Stoklar**	**60.000**	**15**	**Stoklar**	**20.000**

[53] Örnekte yer alan bilançonun hazırlanmasında Türkiye Büyük Millet Meclisi kütüphanesinde bulunan enflasyon düzeltmesine ilişkin kaynaklar ve tebliğlerden faydalanılmış, ayrıca TÜRMOB yayınlarında yer alan örneklerden esinlenilmiştir.

153	Tic mallar	60.000	153	Tic mallar	20.000
2	**DUR. VAR.**	**220.000**	**2**	**DUR. VAR.**	**160.000**
25	**Maddi Dur. Var.**	**220.000**	**25**	**Maddi Dur. Var.**	**160.000**
252	Binalar	100.000	252	Binalar	100.000
253	Tes mak cihazlar	100.000	253	Tes mak cihazlar	100.000
254	Taşıtlar	20.000	254	Taşıtlar	20.000
			257	Birikmiş amortisman (-)	(60.000)
	AKTİF TOPLAM	**700.000**		**AKTİF TOPLAM**	**620.000**
3	**KVYK**	**200.000**	**3**	**KVYK**	**160.000**
30	**M. Borçlar**	**200.000**	**30**	**M. Borçlar**	**160.000**
300	Banka kredi.	200.000	300	Banka kredi.	160.000
5	**ÖZKAYNAK**	**500.000**	**5**	**ÖZKAYNAK**	**460.000**
500	Sermaye	500.000	500	Sermaye	400.000
			590	Dön. karı	60.000
	PASİF TOPLAM	**700.000**		**PASİF TOPLAM**	620.000

Dönemsonunda A işletmesinin 60.000 lira kar elde ettiği görülmektedir. İlgili döneme ait yayınlanan TEFE oranları ile hesaplanan düzeltme katsayısının 1,2 olduğu varsayılmaktadır. Bu durumda A işletmesinin parasal olmayan kalemleri aşağıdaki şekilde düzeltme katsayısı ile fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yöntemiyle düzeltmeye tabi tutulmuştur.

Geleneksel Muhasebe Yöntemi ile Hesaplanan			Düzeltme Katsayısı	Fiyatlar Genel Seviyesi Yöntemiyle Düzeltilmiş Hali
Kasa	140.000			140.000
Al çekler	60.000			60.000
Banka	240.000			240.000
Tic. mallar	20.000	*	1,2	24.000
Binalar	100.000	*	1,2	120.000
Tes. mak. cihazlar	100.000	*	1,2	120.000
Taşıtlar	20.000	*	1,2	24.000
Bir. amort. (-)	(60.000)	*	1,2	(72.000)
AKTİF TOPLAM	**620.000**			**656.000**
Banka kredileri	160.000			160.000
Sermaye	400.000	*	1,2	480.000
Dönem karı	60.000			16.000
PASİF TOPLAMI	**620.000**			**656.000**

Geleneksel muhasebe yöntemi ile hesaplanan tutar ve fiyatlar genel seviyesi muhasebe yöntemi ile hesaplanan tutar arasında 36.000 lira fark bulunmaktadır. Söz konusu fark işletmenin varlık ve kaynaklarında yer alan parasal olmayan kalemlerinin düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi sonucunda cari değerlerinin hesaplanarak bilançoya yansıtılmasından dolayı ortaya çıkmıştır.

60.000 lira dönem karı elde eden işletmenin gelir tablosu aşağıda yer almaktadır. [54]Fiyatlar genel seviyesi muhasebe yöntemiyle düzeltilen gelir tablosu sonrasında işletmenin reel dönem karının 16.000 lira olduğu görülmektedir. Yine parasal olmayan kalemlerin düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda elde edilen cari değerleri bahse konu farkın meydana çıkmasında rol oynamaktadır.

31.Aralık.20** Tarihine Ait Gelir Tablosu	
Brüt satış	400.000
STMM	200.000
Brüt satışın karı	200.000
Faal. giderleri	140.000
Gen. yön. giderleri	20.000
Paz. sat. ve dağ. gid.	20.000
Amort. gid.	100.000
DÖNEM KARI	**60.000**

Geleneksel Muhasebe Yöntemi ile Hesaplanan			Düzeltme Katsayısı	Fiyatlar Genel Seviyesi Yöntemiyle Düzeltilmiş Hali
Brüt satışlar	400.000	*	1,2	480.000
STMM	200.000	*	1,2	240.000
Brüt satış karı	200.000			240.000
Faal. giderleri	**140.000**			**168.000**

[54] Örnekte yer alan gelir tablosunun hazırlanmasında Türkiye Büyük Millet Meclisi kütüphanesinde bulunan enflasyon düzeltmesine ilişkin kaynaklar ve tebliğlerden faydalanılmış, ayrıca TÜRMOB yayınlarında yer alan örneklerden esinlenilmiştir.

Gen. Yön. giderleri	20.000	*	1,2	24.000
Paz. Sat. Dağ. giderleri	20.000	*	1,2	24.000
Amort. giderleri	100.000	*	1,2	120.000
DÖNEM KARI	60.000			**72.000**
Enflasyon kaybı				56.000
DÖNEM NET KARI	60.000			16.000

İşletmenin parasal kalemleri elde tutmasından kaynaklanan enflasyon kazanç ve kayıpları ise "net parasal pozisyon" olarak nitelendirilmektedir. A işletmesinin net parasal pozisyonu aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.[55]

Geleneksel Muhasebe Yöntemi ile Hesaplanan			Düzeltme Katsayısı	Fiyatlar Genel Seviyesi Yöntemiyle Düzeltilmiş Hali
Dönembaşı parasal varlıklar toplamı	420.000	*	1,2	504.000
Dönemiçi parasal varlıklarda oluşan artış				
Yurtiçi satışlar	400.000	*	1,2	480.000
TOPLAM	**820.000**			**984.000**
Dönemiçi parasal varlıklarda oluşan azalış				
Ticari mal alımı	300.000	*	1,2	360.000
Banka kredi ödemesi	40.000	*	1,2	48.000
Pazarlama satış dağıtım gideri	20.000	*	1,2	24.000
Genel yönetim gideri	20.000	*	1,2	24.000
TOPLAM	**380.000**			**456.000**
D.sonu parasal varlık toplamı	440.000	*	1,2	528.000
D.sonu parasal varlık toplamı				440.000
Likit varlığı elde tutma kaynaklı enflasyon kaybı				**88.000**

[55] Örnekte yer alan tablonun hazırlanmasında Türkiye Büyük Millet Meclisi kütüphanesinde bulunan enflasyon düzeltmesine ilişkin kaynaklar ve tebliğlerden faydalanılmış, ayrıca TÜRMOB yayınlarında yer alan örneklerden esinlenilmiştir.

D.başı borç toplamı	200.000	*	1,2	240.000
D.başı borç azalış	40.000	*	1,2	48.000
D.sonu borç toplamı	160.000	*	1,2	192.000
Düzeltilmiş bilançoda yer alan				160.000

Düzeltme uygulamasından önce ve sonra olmak üzere mali tablolar üzerinde bir takım etkiler mevcuttur. Bunlar;

- Bilançonun aktif kısmında yer alan parasal kalemler nominal olarak değişmemekle beraber satın alma güçleri azalmaktadır. Bunun sonucunda ise dönem karı reelde olandan daha yüksek görünmektedir. Dolayısıyla işletme ya daha yüksek vergi ödemek durumunda kalmakta ya da fazladan dağıtılan kar nedeniyle sermayesinde aşınma yaşamaktadır.

- Bilançonun pasif kısmında yer alan parasal kalemler ise satın alma güçlerini kaybetmesinden dolayı reel değeri azalacak ve bilançoda gerçek değerinden düşük şekilde kaydedilmesi ile sonuçlanmakta, işletme böylece kazanç sağlamaktadır. Yukarıda ele alınan örnekte işletmenin aktifinde yer alan parasal kalemler, pasifte yer alanlardan daha fazla tutarda olduğu için işletme enflasyon nedeniyle satın alma gücünde kayıp yaşayarak net parasal pozisyon zararına uğramıştır.

- Bilançonun aktif kısmında yer alan parasal olmayan kalemlerin enflasyon nedeniyle satın alma güçleri değişmemekte ancak nominal değerleri değişmektedir. Kayıt tarihinde mevcut olan değerleri ile dikkate alındığında ayrılan amortisman tutarı enflasyon dönemlerinde az olacaktır. Bunun bir sonucu olarak dönem karı olması gerekenden yüksek çıkacaktır. Örnekte görüldüğü üzere 100.000 lira olarak ayrılan amortisman tutarı düzeltme sonrasında 120.000 liraya yükselmiş ve dönem karında azalmaya sebebiyet vermiştir.

- Bilançonun pasif kısmında yer alan parasal olmayan kalemlerin ise satın alma gücü değil nominal değeri değişmektedir. Enflasyon döneminde değeri artan bu kalemler işletmenin değerine olumlu katkı sağlamaktayken geleneksel muhasebe yöntemi ile söz konusu artış finansal tablolara yansıtılamamaktadır.

- Özetle parasal aktif kalemler, parasal pasif kalemlerden büyük tutarda ise işletmede satın alma gücü kaybı yaşanmakta ve dönem karı olduğundan daha yüksek seviyede görünmektedir. Tam aksi durumda ise satın alma gücü bakımında kazanç elde eden işletmelerde dönem karı da daha düşük düzeyde görünür. Ortaya çıkan bu durum vergisel açıdan avantaj yaratsa da, karlılık oranının düşük görünmesine yol açarak işletmenin finansal kredibilitesini ve piyasadaki intibasını kötü yönde etkileyebilmektedir.

3.1.1.2- Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi (ikame maliyet)

Cari maliyet yöntemi, genel muhasebe yönteminin işletme üzerinde yüksek etkiler yaratabilen oransal fiyat hareketlerini sınırlı seviyede dikkate alması nedeniyle uygulanması önerilen yöntemdir.[56] Bu yöntemde farklı mal ve hizmet grupları için meydana gelen özel fiyat değişimleri esas alınarak düzeltme yapılmakta, paranın nominal değeri ölçü olarak kullanılmaktadır. Değerler belirlenirken; hususi fiyat endeksleri, satıcıların sunduğu fiyat tarifeleri, idareci kararları ve takdir komisyonunca belirlenen değerler kullanılmaktadır. İkame maliyeti; finansal tablonun düzenlendiği dönemdeki eldeki mevcut varlığın kapasitesine eşit bir varlığın satın alınması halinde işletmenin ödeyecek olduğu tutarı ifade etmektedir. Finansal tablo kalemleri cari değerleriyle gösterildiğinden, maliyet değeriyle gösterilen her bir kalem hususi kataloglar vasıtasıyla

[56] Yalkın, Y., K., a.g.e., s.38.

elde edilen özel fiyat endeksi ile düzeltmeye tabi tutularak kesin cari değerine ulaştırılmaktadır.

İkame maliyeti muhasebesi yönteminde işletmelerin, enflasyondan ziyade kullandıkları mal ve hizmet fiyatlarında meydana gelen dalgalanmalardan etkilendikleri öngörülmektedir.[57] Bu yöntemde dikkat edilen husus sermayenin üretim gücünü korumak olduğundan ikame maliyet hesaplaması ehemmiyet teşkil etmektedir.[58]

Cari maliyet muhasebesi yönteminin uygulanmasının riskli yanları ise ikame maliyetin belirlenmesinin güç olması ve genel fiyat değişmelerini göz önüne almaması nedeniyle işletmenin elinde bulundurduğu parasal değerlerden kaynaklı kazanç ve kaybın hesaplanamamasıdır.[59]

3.1.1.3. Karma Yöntem

Cari maliyet ile genel fiyat düzeyi yöntemlerinin, fiyat hareketlerinden kaynaklı tüm etkilerin muhasebe kayıtlarında yer alması açısından beraber kullanılmasına dayanan yöntemdir.

Bu yöntemde, enflasyon dolayısıyla kimi varlıkların fiyatlarında daha farklı değişim olması nedeniyle stok ve duran varlık kalemlerinin yeniden değerlendirilmesinde genel fiyat düzeyi yerine cari maliyet düzeyi muhasebesi uygulanarak ikame maliyet esasının göz önüne alınması gerektiğini, diğer taraftan ise parasal değerler olan kasa, banka ve alacaklar kalemlerine ilişkin genel fiyat düzeyi endeksinin kullanılmasının faydalı olacağı savunulmaktadır.[60]

[57] Sayarı, M., agm, s. 15
[58] Hacırüstemoğlu, R., (1997), Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları (İstanbul), s. 34.
[59] Karapınar, Gürdal, a.g.e., s.28.
[60] Turan, K., Doğan, Z., "İşletmelerde Enflasyon Muhasebesinin Kullanım Oranının Tespitine İlişkin Bir Alan Çalışması," *İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi*, Nısan 1996,, s. 111.

3.1.2. Kısmi Yöntemler

Türkiye'deki Vergi Sisteminde işletmelerin üzerindeki enflasyonun tesirinin azaltılması için aşağıda yer alan kısmi yöntemler oluşturulmuştur.

Yeniden değerleme: İşletmeler satın aldıkları varlıkları bilançolarına maliyet bedeli üzerinden kaydetmekte, enflasyon dönemlerinde ise bu kayıtların söz konusu varlıkların gerçek değerini yansıtmaması gibi bir sorunla karşılaşılmaktadır. İşletmenin paydaşlarına yönelik bilgi aktarımında önemli rol oynayan finansal tabloların reel değerleri ve karlılığı yansıtmaması sorunu neticesinde, enflasyonist dönemlerde uygulanmak üzere amortismana tabi kıymetlerinin finansal tablolardaki kayıtlı değerlerinin güncel değerini yansıtması amacıyla yeniden değerleme uygulaması tesis edilmiştir. Yeniden değerleme uygulaması kapsamında işletme amortismana tabi varlıklarını ilgili kanunlara dayanarak tespit edilen cari piyasa fiyatına uygun şekilde finansal tablolarına kayıt etmekte ve meydana gelen değer artışını bilançoda özel bir fon hesabında göstermektedir. Yeniden değerleme ile arzu edilen şey; enflasyonist dönemlerde görülen tırmanan fiyat eğilimlerinin bulunduğu şartlarda, nominal değerleri sabit kalmasına rağmen gerçek kıymetleri yükselen işletme varlıklarını esas değerlerine ulaştırarak, amortismanların bu değerler üzerinden hesaplanması ve gerçek vergi matrahına ulaşılmasını sağlamaktır.

Yeniden değerleme, işletmelerin taşınmazlarına ilişkin değer artışlarını bilançolarında ayrı bir fon hesabında tutmaları veya değerleme kapsamında daha yüksek oranda amortisman tutarı ayırabilmeleri nedeniyle gelecekte satacağı taşınmazları daha düşük vergi ödeyerek elden çıkarabilmelerini sağlamakta iken diğer taraftan yeniden değerleme artışlarını öz kaynaklarına ekleyerek sermaye yapısını güçlendirme ve kredibiliteyi arttırma noktasında katkılar sunmaktadır.[61]

[61] Doğan, Z.,"Taşınmazlara İlişkin Yeniden Değerleme Uygulamasının Vergilendirmeye Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2019, s. 12-20.

İlk olarak VUK geçici 11 inci maddede düzenlenen yeniden değerleme oranı, 3332 sayılı Kanunla mükerrer madde 298 de düzenlenmiştir. Enflasyon oranının yüksek seviyelere ulaşması ile beraber 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılarak enflasyon düzeltmesi uygulaması hayata geçirilmiş ve yeniden değerleme uygulamasının yerini almıştır. 2003 ve 2004 yıllarına yönelik bu düzenlemelerin ardından enflasyon düzeltmesinin uygulanması için gerekli şartları yaratacak düzeyde yüksek enflasyon görülmediğinden bir sonraki düzenleme 2018 yılında hayata geçirilmiştir. VUK geçici madde 31 ile işletmelerin sadece taşınmaz varlıklarının ve bunlara ilişkin ayırdıkları amortismanların yeniden değerlemeye tabi olması, bahse konu değerleme tutarlarının ayrı bir fon hesabında tutularak bahse konu değer artışının %5 oranında vergi yükümlülüğüne tabi olması hususları düzenlenmiştir. 3.6.2021 tarihli ve 7326 sayılı Kanunla bu maddeye iki yeni fıkra eklenerek ilk düzenlemede yer alan taşınmazların yanında amortismana tabi diğer kıymetlere de yeniden değerleme uygulanması öngörülerek kapsam genişletilmiş, diğer taraftan %5 olarak düzenlenen vergi oranı %2 ye indirilerek yeniden değerlemenin 2021 yılının sonuna kadar yapılması şartı getirilmiştir. 7338 sayılı Kanunla VUK mükerrer 298 inci maddeye "Ç" fıkrası eklenmiş ve 1.1.2022 tarihi itibariyle uygulanmaya başlayacak bu Kanunda; geçiş sürecine yönelik geçici madde 32 eklenerek yeniden değerleme kalıcı hale getirilmiştir.

Yeniden değerleme uygulamasını sürekli hale getiren VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasına göre maliyet bedellerine eklenen kur farkı ve kredi faizi kapsama girmemektedir. Söz konusu varlıkların yeniden değerleme neticesinde tespit edilen kıymetlerinde görülen değer artışları; her birine isabet eden artış belli olacak biçimde bilançonun pasifinde hususi bir fonda gösterilmektedir. Yeniden değerleme uygulanan varlıklara ilişkin, değerleme sonrası kıymetlerinden amortismana devam edilip, her bir varlığın değer artışı kayıtlarda detaylı biçimde gösterilecektir. Diğer taraftan her yılın yeniden değerleme oranı sadece o yılda geçerli olup, yeniden değerleme

uygulamasının yapılmaması veya düşük uygulanması nedeniyle ilerleyen yıllarda geçmişe dönük yeniden değerleme yapılamamaktadır. Yeniden değerleme sonucunda bulunan artış tutarı sermayeye ilave edilmeyip farklı bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi durumunda, bahse konu olan tutar dönem kazancıyla ilişkilendirilmeden Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi tutulmaktadır.

Fıkra kapsamında yeniden değerlemenin sürekli hale gelmesiyle beraber, tabi olan varlıkların devir, bölünme, tasfiye, satış gibi nedenlerle elden çıkarılması durumunda; bu varlıkların değer artışlarına ilişkin pasifte özel fonda yer alan tutarlar, amortismanlar gibi kazanca ilave edilecektir. Oran; değerlemenin yapılacağı senenin Ekim ayında bir evvelki senenin aynı dönemindeki ÜFE'de yaşanan ortalama fiyat artışı oranı olup, söz konusu oran Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Resmî Gazetede ilan edilmektedir. 2022 yılının oranı %122,93 olarak tespit edilmiş ve 24 Kasımda 32023 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

LİFO: Vergi Usul Kanununun emtia değerlemesini düzenleyen 274 üncü maddesi işletmelerin, aldığı veya ürettiği malın maliyet bedelini son giren ilk çıkar (LİFO) metodunu uygulayarak tespit edebilmelerine yöneliktir. Yöntemin kullanılmasındaki amaç enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde işletmenin daha az vergilendirilmesidir. Enflasyonist dönemlerde üretimde kullanılan girdilerin fiyatlarının yükselmesi işletmelerin mali yapılarına zarar vermekte, satılan ürünlerin yeniden aynı fiyatla üretimi mümkün olmamaktadır. LİFO yöntemi 5024 sayılı Kanun ile uygulamadan kaldırılmıştır.

Altın imali, alımı ve satımı ile uğraşanlarda maliyet bedeli arttırımı: GVK 38 inci maddenin mülga beşinci fıkrası aşağıdaki şekildedir.

> *"...Sürekli olarak işlenmiş altın alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan mamulün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave*

ederler. Söz konusu fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tâbi tutulur. Bu mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider kabul edilir..."

17.12.2003 tarihli ve 5024 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (b) fıkrası ile bu düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 5228 sayılı Kanunla VUK mükerrer madde 298/A fıkrasına (9) numaralı aşağıdaki bent eklenmiştir.

"Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar."

Bu hüküm uyarınca altın-gümüş alım satım ve imali ile uğraşan işletmeler, son üç hesap döneminde %100'den ve mevcut dönemde % 10'dan yüksek fiyat endeksi artışı şartlarına tabi olmaksızın enflasyon düzeltmesi yapma hakkına sahiptirler.

Maliyet bedeli arttırımı, finansman gider kısıtlaması, vergilendirilmeyen kur farkları, zirai faaliyet gider artış fonuna ilişkin uygulamalar ise 5024 sayılı Kanun ile uygulamadan kaldırılmıştır.

Alacak senetleri reeskontu: Vergi Usul Kanununun 281 inci ve 285 inci maddeleri bu uygulama hakkında hükümler içermektedir.

Kanunda yer alan hükümlere göre, vadesi henüz gelmemiş senetli alacak ve borçlar değerleme günündeki kıymetine indirgenebilmektedir. Eğer senette açıklanmamış faiz oranı varsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen resmi iskonto oranı uygulanacaktır. Bu yöntem borç ve alacak senetleri ile verilen ve alınan çekler, satıcılar,

alıcılar hesapları üzerinde uygulanabilmektedir.[62]Yapılan uygulama ile borç ve alacak senetlerinin vade farkı reeskont işlemi maharetiyle giderilmekte, gerçek karın ortaya çıkması sağlanmaktadır. Reeskont uygulaması bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri için zorunlu iken diğer mükellefler açısından seçimlik bir hak konumunda olmaktadır. Diğer taraftan maddede alacak senetlerini reeskonta tabi tutanların borç senetlerini de tutması hakkında emredici hüküm bulunmaktadır.

Diğer kazançta endeks: GVK mük. 81 inci maddesinde elden çıkarılan mal ve hakların TÜİK tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksine göre arttırılarak tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Fiyat endeksindeki yaşanan artışın %10 üzerinde olması şart koşulmaktadır. Yöntem ile diğer kazanç ve iratların üzerindeki enflasyonun kıymet kaybettirici tesiri bertaraf edilerek net kazancın tespit edilmesi sağlanmaktadır.

Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman : VUK mükerrer madde 315 bu yönteme ilişkin düzenlemeyi içermektedir. Bu usulde uygulanacak oran normalin iki katı olarak belirlenmiştir.

Örnek: 30.000 liraya 2021 yılında alınan bir demirbaşın ekonomik ömrünün 5 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre ayrılacak amortisman oranı şu şekilde belirlenmektedir.

Amortisman oranı = 1/ekonomik ömür

0,2 = 1/5 bulunan oran azalan bakiyeler yönteminde iki kat olarak 0,4 oranında uygulanacaktır.

[62] Demirsoy, Y., "Enflasyon Muhasebesine Göre Vergi Hukukumuzda Tüm Yönleriyle Reeskont Uygulaması", Yaklaşım Yayınları, sf 132-138.

Yıllar	Maliyet Bedeli	Yıllık Oran	Amortisman Payı	Net Defter Değeri
2021	30.000	%40	12.000	18.000
2022	18.000	%40	7.200	10.800
2023	10.800	%40	4.320	6.480
2024	6.480	%40	2.592	3.888
2025	3.888	-	3.888	

Sabit Kıymet Yenileme fonu : Vergi Usul Kanununu 328 inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca işletmede yer alan amortismana tabi kıymetin satılması durumunda, satış bedeli ile mali tablodaki değeri arasındaki tutar kar zarar hesabına kaydedilmektedir. Ayrılmış olan amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağ satılan varlığın değerini oluşturmaktadır. Diğer taraftan sabit kıymetlerin yenilenme amacıyla satılması durumunda aşağıdaki şekilde muhasebe kayıtlarına geçirileceğine yönelik düzenleme yapılmıştır.

Örnek: A işletmesinin 2019 yılında 120.000 liraya kamyon aldığını, üç yıl boyunca %20 oranıyla amortisman ayırdığı bu kamyonu 15.07.2022 tarihinde 95.000 lira + KDV ile sattığını ve 22.11.2022 tarihinde 200.000 lira + KDV ile yeni bir kamyon aldığını ve faydalı ömrünün 5 yıl olduğunu varsayarsak;

_____15.07.2022 tarihli kamyon satış kaydı_____

Bankalar	112.100	
Birikmiş amortisman (24.000*3)	72.000	
Taşıtlar		120.000
Hesaplanan KDV		17.100

Diğer olağan gel. ve kar.		47.000

_____15.07.2022 tarihli karın fon hesabına devir kaydı_____

Diğer olağan gel. ve kar. Yenileme fonu	47.000	 47.000

_____22.11.2022 tarihli yeni kamyon alış kaydı_____

Taşıtlar İndirilecek KDV	200.000 36.000	
Kasa		236.000

_____31.12.2022 _____

Özel fonlar Bir. Amort. (200.000*0,2)	40.000	 40.000

Eğer işletme 3 yıl boyunca yeni kamyon almasaydı, bu sürede özel fonlar hesabında tuttuğu tutarı aşağıdaki şekilde kayıt edecekti.

Özel fonlar Önceki dönem gelir ve karları	47.000	 47.000

3.2- Düzeltme işlemi tarihleri

Mevzuatta yer alan hükümler uyarınca;

Ticari mallar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, yıllara yayılan inşaat ve onarım bedeli, yarı mamul ve mamul stoğu maliyeti

kapsamındaki unsurlar ve özel tükenmeye tabi varlıklar ile şerefiyelerde; deftere kayıt tarihi,

Mali duran varlık ve menkul kıymetlerde; satın alma tarihi,

Ödenmiş sermaye, hisse senedi iptal karları ve ihraç primleri, alınan depozito ve teminatlarda; tahsil tarihi, verilen depozito ve teminatlar ile nakit sermayeyle alınan hisse senetlerinde ise ödeme tarihi,

Temettü karşılığı alınan hisse senetleri, geçmiş yıl karları, kar yedekleri ve karın sermayeye ilave edilmesi suretiyle artırılan sermayede; tescil tarihi,

Aynî sermaye niteliğindeki değerler ve bunların karşılığı alınan hisse senetlerinde; mülkiyetin intikal ettiği tarih düzeltme işlemini uygulanırken süre açısından temel alınacak nokta olarak düzenlenmiştir.

3.3- Düzeltme işleminde esas alınacak tutarlar

Düzeltme işleminde 5024 sayılı Kanuna göre belirlenen tutarlar esas alınırken, VUK mükerrer madde 298/A (4) numaralı bende göre; stok, satılan mal ve maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile mali duran varlıklar ise reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan tutarlarla düzeltmeye tabi tutulur. Toplulaştırılan yöntem uyarınca düzeltme yapılan kıymetin alış/maliyet bedeline eklenen finansman maliyetlerinin gerçek olmayan kısmının düşülmesi ise tercihe bırakılmıştır..

İşletmelerin reel olan ve olmayan finansman giderlerini belgeli ve gerçek tutar üzerinden hesaplaması gerekmektedir.

Fakat işletmelerin finansman maliyetlerinin reel olmayan kısımlarını rahatça hesaplayabilmeleri açısından bir toplu yöntem mevcuttur. Bu durumda işletmeler reel olmayan finansman maliyetlerini, HMB tarafından belirlenecek bir oran marifetiyle de hesaplayabileceklerdir.

3.4- Yıllara yayılan inşaat ve tadilat işlerinde kazanç tespiti

Bu kapsamda yer alan düzeltmeler, kendi adına özgü enflasyon düzeltme hesabına kaydedilerek, iş bittiğinde kar/zarar hesabına aktarılmaktadır.

3.5- Amortisman ve itfa paylarının hesaplanacağı tutarlar

İtfa payları ve amortismanlar, varlıkların düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanmaktadır. Aksi takdirde ayrılan amortisman enflasyon nedeniyle düşük tutarda kalacağından işletmenin olduğundan fazla karlı görünmesine sebep olmaktadır. Enflasyon düzeltmesi vasıtasıyla amortisman ayrılan varlıklar da alış tarihinden düzeltme tarihine kadar geçen süre kapsamında düzeltme işlemine tabi tutulmaktadır.

3.6- Geçmiş yıl kar ve zararları

Düzeltme işlemine ilişkin matrahın tespit edilmesinde geçmiş yıl zararları düzeltme uygulanmış halleri ile göz önüne alınmaktadır. Fakat enflasyon düzeltmesinin uygulanmadığı bir dönem sonrasında şartların yeniden oluşarak enflasyon düzeltmesi uygulamasına başlanması halinde; düzeltme yapılan son dönemden başlayarak düzeltme yapılmakta, bu usulle evvelki sene karı vergilendirilmezken, zarar da zarar kapsamına dahil edilmemektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYON DÜZELTMESİ VE ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ İLİŞKİSİ

1- ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

1.1- Kanunilik İlkesi

Devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirirken kullandığı gelirlerin en büyük kaynağı vergilerdir. Devletin egemenlik yetkisine dayanarak birey ve kurumlardan kanun uyarınca aldığı parasal tutar vergi olarak nitelendirilirken, devlet kamu hizmetlerinin karşılanması amacıyla vergileri topladığı mükelleflere karşılık vaadinde bulunmamaktadır. Vergiler devletin hem finansman kaynağı hem de ekonomik ve sosyal vazifelerini ifa ederken kullandığı bir araçken, vergilendirme yetkisi ise kanunilik ilkesi gereğince Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olup hukuki ve fiili güce dayalı olma özelliğini yansıtmaktadır.[63] Devletin kamu harcamalarının finansmanı amacıyla zora dayalı olarak tahsil ettiği vergilerin, ekonomik aktörlerin verdiği kararları etkilemeyecek şekilde olmasına ise verginin tarafsızlığı ilkesi denir.[64]

Magna Carta ile başlayan Kral ve toplum arasında vergilerin bir düzen dahilinde alınmasına ilişkin yaşanan gelişmeler hukuk devleti ilkesi ve anayasa kavramlarının meydana gelmesinde önemli rol oynamıştır.[65] Bu sayede bütçe hakkı ile beraber parlamentoların kazandığı ilk yetki vergilendirme yetkisi olmuştur.[66] Vergilendirme hususunda verilen bu yetkinin sınırları hukuk devleti ilkesi bağlamında anayasalar ile belirlenmektedir.

[63] Kargı, V. "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Yükümlüler Üzerine Etkileri", (2010), s. 25.
[64] Pehlivan, O., "Kamu Maliyesi", *Celepler Yayınevi*, 2017, s 148-149.
[65] Şenyüz, D., "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", *Tesam Akademi Dergisi*, 2014, sayı 2. s. 82.
[66] Öncel, M., "Vergi Hukuku", *Turhan Kitabevi*, 2014, s.39

Vergilendirme yetkisinin ülkemizdeki gelişimine bakıldığında; öncelikle Sened-i İttifak'ın 7 nci maddesinde yer alan düzenleme dikkati çekmektedir. Bu düzenleme vasıtasıyla halkın çok büyük bir vergi yükü altında kalmasının engellenmesi hedeflenmiş, bu nedenle konulacak vergilere ilişkin ayanlarla görüşülmesi öngörülerek bir noktada temsilsiz vergi olmaz ilkesi yerine getirilmiştir.[67] Tanzimat döneminde ise toplumsal bir harekete dayanmayan fermanlar, padişah tarafından kullanılan sınırsız vergilendirme yetkilerinde herhangi bir kısıtlama öngörmemiş, halkın temsilcilerinden teşekkül eden bir parlamentoda vergi konulması gibi bir durum meydana gelmemiştir.[68]

Meşrutiyet dönemine bakıldığında Kanun-i Esasi'nin yürürlüğe girmesi padişahın yasama yetkisinin parlamento ile paylaşılması açısından önemli bir dönüm noktası olmuştur. 25 inci ve 96 ncı maddelerinde vergilendirmeye ilişkin hususların düzenlendiği Kanun-i Esasi, temsilsiz vergi olmaz prensibinden ziyade vergilerin kanuna dayalı olması prensibi üzerine düzenlemeler içermiştir.[69]

23/4/1920 tarihinde TBMM'nin açılmasıyla beraber vergilendirme yetkisi yasama faaliyeti kapsamında parlamentonun uhdesine geçmiştir. Bu dönem sonrasında yürürlüğe giren 1921 Anayasası vergilendirme hususunda bir hüküm içermemiştir. Ardından gelen süreçte 1924 Anayasası ise 85 inci maddesinde vergilerin tarh ve toplanmasının kanuna dayanacağını öngören hükümleri içerirken, yine temsilsiz vergi olmaz prensibinden çok verginin kanuniliği prensibi çerçevesinde düzenlemeler ihtiva etmiştir.

1961 Anayasasında vergi ödevi 61 inci maddede düzenlenmiş, herkesin mali güç kapsamında vergi vermekle mükellef kılındığı ve vergilerin sadece kanunla konulacağı ifade edilmiştir.[70]

---

[67] Çağan, N., "Vergilendirme Yetkisi", *Kazancı Hukuk Yayınları*, 1982, ss 102-104.
[68] Çağan, N., age, ss 37.
[69] https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/ (21.2.2023)
[70] 9.7.1961 tarih ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Vergilerin sadece kanunla konulacağı madde ile Anayasada vücut bulmuşken 1971 yılında 1488 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle kanunda belirtilen sınırlar dahilinde Bakanlar Kuruluna değişiklik yapma yetkisi verilmiştir.[71]

Kamu harcamalarının karşılanması için toplanan vergilerin kanuni olması; normlar hiyerarşisine uygun biçimde ve sadece kanunla konulup kaldırılmasını ifade ederken hukuk güvenliği ve temsilsiz vergi olmaz ilkesine dayanarak mükellefleri devletin keyfi uygulamalarından uzak tutmayı hedeflemektedir.[72]

1982 Anayasasında ise vergi ödevi 73 üncü maddede yer almıştır. Burada da herkesin mali güç kapsamında vergi vermekle mükellef kılındığı, adil vergilendirmenin maliye politikasının sosyal yönünü yansıttığı, vergilerin sadece kanunla koyulup kaldırılacağı ve belirlenen sınırlar dahilinde Bakanlar Kuruluna oran, istisna, indirim ve muafiyet konularında değişiklik yapma yetkisi verilebileceği hüküm altına alınmıştır. [73]

Önceden Bakanlar Kuruluna verilen yetki 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi nedeniyle Cumhurbaşkanına tevdi edilmiştir.

Anayasa madde 73 ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki, vergilendirmeye yetkisinin mutlak devri olarak nitelendirilmemekte zira yasama, yürütmeye belirli alanlarda düzenleme yapma imkanı tanırken; bu yetkilere son da verebilmektedir.[74] Aynı şekilde kanunun mevcut halinde Cumhurbaşkanına verilen yetkinin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir. Fıkrada belirtilen değişiklik yapma yetkisi yasada belirtilen hadler içinde olmak üzere sınırlandırılmış ve söz konusu yetkinin verilmesinin zorunlu değil ihtiyari olduğu metinde yer almıştır.

[71] 9.7.1961 tarih ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
[72] Öztürk, M. V. "Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi",ss.4816-4820.
[73] https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf
[74] Gerçek, A., "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", *Vergi Sorunları*, Eylül 2005, s. 108-114.

Diğer bir düzenleme ise Anayasanın 167 nci maddesinde yer almaktadır. Madde ile; dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olması adına Cumhurbaşkanına kanunla bazı yetkiler verilebileceği düzenlenmiştir. Bu madde de yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.

Ancak bu madde Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan düzenlemeden daha farklı bir yetkilendirmeyi içermekte, diğerinde temel unsurları olan vergi kanunun olması şartı varken bu maddede çerçeve bir kanunda düzenleme bulunması yeterli olmaktadır.[75]

Vergi vb mali yükümlülük dışındaki ek mali yükümlere atıf yapıldığından söz konusu kavramın incelenmesi gerekmektedir. Bu kavramın içeriğinin belirsiz olması Cumhurbaşkanına geniş yetki alanı tanıyıp yasama organı gibi hareket edebilme imkanı sağlamaktadır. Diğer taraftan bu yetki sadece dış ticaret ile ilgili konulara ve vergi ile benzeri mali yükümlülükler dışındaki ek mali yükümlülüklere ilişkin olduğundan dolayı sınırlı bir yetkidir ve Cumhurbaşkanının bu yetkiye dayanarak yeni bir vergi ihdas etmesi imkanı bulunmamaktadır.

Yukarıda bahsedilen iki istisna durumu; günümüzde yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmelerin hızı karşısında parlamentonun yasa çıkarma noktasında gecikme yaşayarak aksaklıklar yaşayabileceği ihtimaline binaen, bu durumun herhangi bir soruna yol açmadan Cumhurbaşkanınca hızlı şekilde karar alınmasına yönelik gerekçelere dayanan düzenlemelerdir.[76] Bu sayede ekonomik ve ticari hayatın mağduriyet yaşamaması ve istikrarının korunarak sürdürülmesi hedeflenmektedir. Dolayısıyla vergilendirmeyle ilgili her çeşit düzenlemenin kanunlarda yazılı olması gerekmekte, yürütme erki bu konuda farklı bir uygulama yapma yetkisine sahip olmamakla birlikte

[75] Karakoç, Y."Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2013). s. 1270-1271

[76] Karakoç, Y., agm, s. 1271.

Cumhurbaşkanı ve Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınmış olan bazı yetkiler takdir yetkisi kapsamında görülmektedir.[77]

Anayasanın "Olağanüstü hal yönetimi" başlıklı 119 uncu maddesinin de bu ilkenin istisnası olduğu söylenebilir. Madde ile; Cumhurbaşkanına Anayasada sayılan belirli nedenlere dayanarak olağanüstü hal ilan etme yetkisi verilmekte, kararın verildiği gün Resmi Gazetede yayımlanarak Yasama Organının onayına sunulması gerekmektedir.

Meclis tatilde olması durumunda derhal toplantıya çağırılırken; toplanmasının ardından söz konusu olağanüstü hale ilişkin lüzum görmesi durumunda süre kısaltma, süre uzatma yahut tamamen olağanüstü hali ortadan kaldırmaya yönelik irade de ortaya koyabilmektedir. Diğer taraftan Cumhurbaşkanının talep etmesi halinde Yasama Organı Olağanüstü hal süresini dört ayı geçmeyecek şekilde defaatle uzatma yetkisine haizken, ülkede savaş durumunun yaşanması halinde söz konusu dört aylık süre sınırı aranmamaktadır.

Olağanüstü halin ilanı ile vatandaşlar açısından parasal ve mali yükümlülüklerin yanında çalışma yükümlülükleri de getirilebilecektir. Vatandaşlar açısından getirilecek yükümlülükler ile temel hak ve hürriyetlerin milletlerarası hukuk temelli esaslar ihlal edilmeden sınırlandırılmasına veya geçici şekilde durdurulmasına ilişkin uygulamaların kanunla düzenlenmesi gerektiği yine Anayasanın bu maddesinde vurgulanmıştır.

Ele aldığımız olağanüstü hal yönetimindeki istisnada; Anayasanın 119 uncu maddesinin altıncı fıkrasında belirtildiği üzere 104 üncü maddede geçen kısıtlamalara tabi olmadan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılabilmektedir.

Vergi ilişkisi devlet ile bireyler arasında kurulduğundan eşit taraflar arasında kurulan yatay nitelikli bir ilişki değildir. Verginin kanuniliği ilkesiyle münhasıran yasama

[77] Bilici, N., "Vergi Hukuku", 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2019, s. 13.

organına verilen vergilendirme yetkisi, parlamento dışındaki organların vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisini kısıtlamıştır. Dolayısıyla vergilendirme işlemi düzenleyici idari işlem ve yargı kararlarıyla hayata geçirilemeyecek; kanun boşluğu olan durumlara ilişkin kıyas niteliğinde olan yorum yöntemleri uygulanamayacaktır. Aksi takdirde yargı erkinin kıyas yoluyla yeni vergileri meydana çıkarması sonucu doğmaktadır. Vergi hukuku bakımından kıyas kapsamına girmeyen yorumlarla doldurulamayan kanun boşlukları, mutlak surette parlamento vasıtasıyla yasama süreci içerisinde doldurulmalıdır.[78]

Mevcut Anayasanın 73 üncü maddesinin dayanağını oluşturduğu verginin kamu harcamalarına karşılık olması, adil ve kanuni olması ilkelerinin yanında, Anayasanın diğer maddelerinde; hukuk devleti, hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkelerine de ilişkin hükümler bulunmaktadır.[79]

1.2- Eşitlik İlkesi

Anayasanın 73 üncü maddesi uyarınca mali güç üzerinden eşitlikten bahsedilse de söz konusu madde eşitlik veya ayrımcılık yasağına ilişkin özel bir hüküm içermediğinden burada kastedilen mali güç kavramının 10 uncu maddedeki anayasal eşitlik ilkesi dahilinde değerlendirilmesi daha doğru olmaktadır.[80] Anayasada herkesin ayrım gözetmeksizin yasa karşısında eşit olduğu, hiçbir kişi veya topluluğa ayrıcalık tanınmayacağı, devletin bütün organlarının bu ilke doğrultusunda hareket etmekle mükellef olduğu ifade edilmiştir.[81]

Anayasa mahkemesi verdiği kararlarda mutlak değil nısbi eşitliği benimsemiş, bu hususu aynı durumdaki bireylerin aynı; ayrı hukuki durumdaki bireylerin ise ayrı hukuk

[78] Çağan, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 1-4, 1980, s. 141.
[79] Karakoç, Y. agm, s. 1263
[80] Saban, N., "Vergi Hukuku", İstanbul, (2014) Beta, s.67.
[81] https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf

kurallarına tabi olması olarak açıklamış ve bunun eşitlik ilkesine aykırı olmadığını ifade etmiştir.[82] Bu ilkenin uygulanması açısından mali güce göre vergilendirme ilkesi dikkate alınırken, ödeme gücü aynı olanların aynı miktar vergi ödemesi yatay eşitlik; ayrı olanların da ayrı miktar vergi ödemesi dikey eşitlik olarak sınıflandırılmıştır.[83] Enflasyon ortamından kaynaklı olarak doğan ve reel değil fiktif olan kar üzerinden vergi alınması da eşitlik ilkesine aykırı olacaktır. Eşitlik ilkesinin gereğince uygulanmasını temin etmek amacıyla fiktif karların vergilendirilmesinin önlenmesi sağlanırken, diğer taraftan kredi ile borç alan işletmelerin enflasyon nedeniyle borç yükünün hafiflemesi sebebiyle faiz giderlerinin tamamının matrahtan düşürülmesine izin verilmemesi gerekmektedir. Anayasada 10 uncu maddenin kanun önünde eşitlik olarak düzenlenmesi yasama organına kimin eşit kimin farklı sınıfta değerlendirileceğine dair takdir yetkisi verirken, vergilendirmede eşitliği sağlayacak makam olarak yasama organı işaret edilmiştir.[84] Bu kapsamda parlamento vergi konuları ve yükümlüleri bakımından meydana gelen fiili eşitsizlikler dahilinde ayrımlar yaparak; sosyal, kültürel ve ekonomik politikalar uyarınca eşitlik ilkesine anayasanın diğer kurallarına dayanmak şartıyla istisnalar getirebilmektedir.[85]

1.3- Hukuki Güvenlik İlkesi

Kişilerin ve devletin tüm organlarının hukukun üstünlüğünü benimseyerek hukuka bağlı kalması hukuk devleti ilkesi olarak ifade edilmektedir. Anayasanın üstün ve bağlayıcı olması, kanun ve diğer hukuk kurallarının Anayasa ve hukuka uygunluğu, devletin yasama ve yürütme organlarının her türlü iş ve işleminin yargısal denetimi gibi ilkeler hukuk devleti prensibinin alt kümelerini oluşturmaktadır.[86] Hukuk devletinin

[82] Gözler, K., "İdare Hukuku" ,1999, *Ekin*, ss. 315-316.
[83] Karakoç, Y, agm, s. 1285-1286.
[84] Erginay, A., "Kamu Maliyesi", *Savaş Yayınevi*, 1990, s. 47.
[85] Öncel, M., a.g.e., s. 41-42.
[86] Öncel, M., a.g.e., s.39

bireyler açısından ele aldığı konu insan hakları ile temel hak ve hürriyetler iken devletler açısından ele aldığı konu ise kuvvetler ayrılığı prensibidir.[87]

Devletin bireylerin hürriyet alanına vergi ile yapacağı müdahaleyi evvelden görmeleri ve durumlarını buna uygun olarak ayarlamaları hukuki güvenlik ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu ilke vergi hukukunda belirlilik, kıyas yasağı ve aleyhe olan kanunların geriye yürümemesini gerektirmektedir.

Geçmiş dönemlere ilişkin vergiyi doğuran olayların sonradan çıkarılan yasalarla vergilendirilmesi, mükelleflerin devlete ve hukuk düzenine olan itimadını zedeleyerek finansal ve ticari hayatın olağan seyrinin bozulmasına, katma değer üreten mükelleflerin gelecek döneme dair mevcut yasalara göre vergi planlarını yapmalarını imkansız hale getirecektir. Bu durumun hem belirlilik hem de geriye yürümeme ilkelerinin çiğnenmesine neden olduğu aşikardır.

Diğer taraftan vergi yükünü arttıran yasaların geçmişe yürütülmesi kadar, lehe olmasına karşın aynı durumdaki herkese ve her konuya uygulanması gereken yasaların geçmişe yürütülmemesi de hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesine neden olmaktadır.[88] Anayasada geriye yürümeme prensibine ilişkin bir hüküm bulunmamakla beraber, hukuk devleti ve ölçülülük ilkeleri uyarınca yargısal denetim sağlanmakta; vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından sonra yürürlüğe giren yasanın gerçek geriye yürüme olması nedeniyle iptaline yönelik karar alınırken, vergi doğuran vaka tekemmül etmeden yürürlüğe giren yasanın gerçek olmayan geriye yürüme kapsamında değerlendirilerek meydana gelecek vergi yükü bakımından ölçüsüz olmaması halinde iptaline yer olmadığına ilişkin yargı kararı verilebilmektedir.

[87] Karayalçın, Y.,"Hukukun üstünlüğü" AÜ SBF Dergisi, 1998, 47(03), s 133.
[88] Karakoç, Y., agm, s. 1293.

Ölçülülük ilkesi 2001 yılında yapılan değişiklikle Anayasaya girmiş, temel haklar ile kamu yararı arasında yapılacak değerlendirmede orantılı olmak şartıyla toplum faydasının korunmasının sağlanmasını hedeflemektedir.[89]

Hukuk devletlerinde, vergilendirme yetkisi kullanılırken anayasal sınırlara uyulması, yasama ve yürütme erklerinin bu yetki bağlamındaki faaliyetleri dolayısıyla bağımsız yargı organlarınca denetlenmesi gerekmektedir. Yine hukuk devleti ilkesi gereği devletin vergi salarken bireylerin temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunmama ve hukuki güvenlik ilkesini çiğnememe noktasında yükümlülüğü bulunmaktadır. Eşitlik ve genellik prensiplerinin anayasal temelini bulduğu hukuk devleti ilkesi; vergilendirme hususunda herkesin kamu giderlerine katılmasını ve kanun önünde eşit olmasını öngördüğünden dolayı vergi adaleti ile yakın ilişki içerisindedir.[90]

1.4- Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Vergilemede adalet; devlet tarafından belirli bir dönemde uygulanan vergi düzenlemelerinin toplum üzerinde makul bir yük oluşturması, alınan vergilerin kişilerin özel durumlarını dikkate alan sübjektif nitelikte olması halinde mümkün olmaktadır. Adil vergilendirme kavramı gündeme geldiğinde ise temel teşkil eden prensip uyarınca Anayasada geçtiği üzere herkesten mali güç kapsamında vergi alınması gerekir.

Mali güç tanımının her ne kadar anayasada tanımı yapılmamış olsa da, gelir, servet ve harcamayı kapsayarak ödeme gücünü ortaya koyan ve verginin konusunu oluşturan değerler olarak ele alınmaktadır. Vergilerin mali güce alınması; mükelleflerin özel durumlarının göz önünde bulundurularak vergilendirilmesini ifade edip, mali güç unsuru olarak sadece gelirleri değil servet ve harcamaları da dikkate alırken, ödeme gücü kavramı

[89] Taylar, Y., "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", *Maliye Sempozyumu*, (2017), 141-142.
[90] Erkin, G., "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Ankara Barosu Dergisi, (3), s. 240-244.

ise en az geçim indiriminin üzerinde olan kısmına vurgu yapmaktadır.[91] Ödeme gücü, vergilendirme yetkisinin mükellef üzerinde hangi boyutta kullanılacağına ilişkin olmakla beraber, esas olarak ölçülülük ilkesi ile bağlantılı halde bulunmaktadır.

Türk vergi sisteminde sosyal devlet kuramı gereği ve adaletin tesisi için mali güç ilkesi uygulanmakta, bu vasıtayla gelir dağılımında adalet ve denge sağlanması amaçlanmakta iken; sermaye kazançlarının ücrete göre farklı vergilendirilmesi, artan oranlı vergileme, asgari geçim indirimi gibi uygulamalar mali güce göre vergilendirmenin çeşitli araçları olarak kullanılmaktadır.[92]

Ödeme gücü yaklaşımı, bireysel gelir vergisi kavramının geliştiği 19. yüzyılda tartışılmaya başlanmış ve aynı gelir düzeyine sahip olmayan insanların vergi ödeme noktasında da aynı kapasiteye sahip olmadıkları tezi üzerine inşa edilmiştir. Ödeme gücünün nasıl saptanacağına ilişkin ise gelir, harcamalar ve servet öğelerinin birer gösterge olarak kullanılması gerektiği savunulmaktadır.

GVK'da gerçek kişinin takvim yılında elde ettiği irat ve kazancın safi tutarı şeklinde tanımlanan gelir, hem bireyin temel gereksinimlerini karşılaması bakımından satın alacağı mal ve hizmetlerle harcama kalemine, hem de gelecek dönemde kullanmak üzere muhafaza ettiği kısmıyla servet kalemine etki etmektedir.[93] Gelirin hesaplanması konusunda iki ayrı görüş bulunmaktadır. Kaynak teorisi geliri dar kapsamlı olarak ele alıp belirli bir kaynaktan düzenli biçimde alınmasını esas alırken, safi artış teorisi geniş kapsamlı ele alarak belirli bir dönemdeki harcamalar ile servette meydana gelen artışları esas almaktadır. Bu iki görüşün olumsuz taraflarına bakıldığında; kaynak teorisi devamlı nitelikte olmayan kazançları gelir kapsamına dahil etmeyerek vergi kapsamı dışında

[91] Gökçay, Ş. E., "Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri", 2017, ss.113-114.
[92] Ceylan, B., "Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları", *Gümrük Ticaret Dergisi*, Eylül 2020, s. 33-34.
[93] Aydın, M. S. "Ödeme Gücüne Ulaşarak Adil Vergi Sistemi Oluşturma", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, ss. 516-518.

bırakması nedeniyle vergilemede etkinsizliğe, safi artış teorisi ise kapsamı geniş tutması sebebiyle vergi yükünün yüksek seviyelere taşınmasına neden olmaktadır.

Harcama öğesine bakıldığında, bu kalemler üzerinden alınan vergilerin objektif yani kişilerin şahsi durumlarını dikkate almayan niteliğe sahip olduğu görülmektedir. Bu yönüyle tüketilen 1 birim mal veya hizmet üzerinden, bireyin gelir seviyesine bakılmaksızın aynı miktarda vergi alınmasına neden olmasından ötürü vergilemede adaletin bozulmasına sebebiyet vermektedir. Örneğin harcamaya konu olan 2.000 liralık bir mal üzerinden %20 oranında vergi alınması durumunda, bu malı tüketen yüksek gelirli bireyin vergi yükünde hissedilir bir artış olmazken, asgari ücretle geçinen bir bireyin hissettiği vergi yükünde ciddi bir yükseliş meydana gelerek vergilemede adaleti sekteye uğratan bir durum vuku bulmuş olacaktır.

Bir diğer unsur olan servetin vergilendirilmesi, hem ödeme gücünün basit şekilde tespitine imkan sağlaması, hem de gelir dağılımında adaletin ve vergilemede dikey eşitliğin yerine getirilmesi yönünden önem arz etmektedir.

Ödeme gücüne ulaşma amacıyla; artan oranlı vergi tarifesi, istisna ve muafiyetler, asgari geçim indirimi ve ayırma prensibinden faydalanılmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi vasıtasıyla geliri yüksek olan bireylerden daha yüksek oranda vergi tahsil edilmekte, böylelikle gelirin son biriminden sağlanan marjinal faydanın azaldığı yüksek gelir seviyelerinden fazla vergi alınarak vergilemede adalet ilkesine de katkı sağlanmaktadır. Devlet uyguladığı istisnalarla belirli vergi konularını, muafiyetlerle ise belirli mükellefleri vergilendirme kapsamı dışında bırakırken aslında bir yandan da vergi harcaması yapmaktadır. Ancak yaptığı bu vergi harcamaları ile belirli grupta bulunan bireyleri vergilendirme dışında tutarak ödeme gücü ilkesi uyarınca vergilendirilmelerini sağlamaktadır. En az geçim indirimi uygulaması, düşük seviyede gelir elde eden bireylerin, gelirlerinin hayatlarını idame ettirebilmeleri açısından zorunlu harcamalara

konu olacak kadar olan kısmının gelir vergisi matrahından düşülerek vergiye tabi tutulmamasıdır. Diğer yöntem olan ayırma prensibi ise emek gelirlerinin, sermaye gelirlerine nazaran farklı oranda vergilendirilmesi usulüne dayanmaktadır. Emeğin sermaye karşısında korunması gerekliliği, sermayenin gelir yaratma ihtimalinin yüksek olması ve emek genelde stopaj usulüyle vergilendirilirken sermayenin vergiden kaçınma veya kaçırmaya daha yatkın olması nedenlerinden ötürü ayırma prensibi ödeme gücünün belirlenmesi noktasında kullanılan yöntemlerden biri haline gelmiştir.

Türk vergi sisteminde ödeme gücüne ulaşmak açısından kullanılan bu yöntemler enflasyonun yüksek seyrettiği dönemlerde etkinliğini yitirme ihtimalini barındırmaktadır. Enflasyon ödeme gücüne ulaşmayı engelleyen bir etkiye sahip olması yönünden hem ekonominin hem de vergi hukukunun ortak konusu kapsamında yer almaktadır.[94] Enflasyonun aşındırıcı etkisi nedeniyle artan oranlı vergi tarifesinin dilimlerinde yer alan matrah tutarları reel değerini kaybetmekte bunun sonucunda geliri nominal olarak artan mükellefler daha yüksek oranda vergi ödemektedirler. Diğer taraftan istisna, muafiyet ve en az geçim indirimi gibi vergi dışında bırakılan tutarların dönem başında belirlenmesi, dönem içerisinde enflasyon nedeniyle bu tutarların reel değerinde azalma meydana gelmesi nedeniyle ödeme gücüne ulaşmada yetersiz kalmaktadır. Bu noktada devreye giren enflasyon düzeltmesi uygulaması gelir vergisi kapsamında yapılacak vergilendirme işlemlerinin reel gelirlerin esas alınarak yapılması kapsamında büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin bilançolarında yer alan değerlerin enflasyon etkisinden arındırılmasına dayanan enflasyon düzeltmesi uygulaması, bu sayede mükelleflerin elde ettiği fiktif karlar nedeniyle bir üst vergi dilimine tabi olmasının önüne geçerken, mali güce göre vergilendirme ilkesinin gereği gibi uygulanmasına katkı sağlamaktadır.

[94] Küçük, E., Ö., "Consıderıng The Regulatıon Of Inflatıon Adjustment In Terms Of Constıtutıonal Taxatıon Prıncıples", *36. Uluslararası Maliye Sempozyumu,* 2022, ss 371-372.

Toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve sürdürülebilirliği sağlamayı hedefleyen ülkeler bu kapsamda çeşitli kamusal politikalar uygulamakta, bu politikaların temelini oluşturan gelir kaynağı olan vergilerin etkin ve verimli şekilde hazineye intikali gerekmektedir. Belirlenen politikalar devletlerin benimsedikleri politik ideoloji ve iktisat akımlarına göre farklılık göstermektedir. Adam Smith tarafından genel çerçevesi çizilen vergilendirme ilkelerine ilerleyen süreçte diğer iktisatçılar da katkıda bulunmuşlardır. Vergilerin eşitlik, kesinlik, ödeme kolaylığı ve ekonomik tahsilat olmak üzere dört temel ilke uyarınca toplanması gerektiğini ifade eden Smith'in öne sürdüğü prensipler bugün de geçerliliğini korumaktadır. Ödeme kolaylığı ve ekonomik tahsilat genelde verginin maliye bilimi kısmında değerlendirilirken eşitlik ve kesinlik ilkeleri ise bu çalışmada üzerinde durulan hukuk alanında değerlendirilen ilkeleridir.

Adam Smith'e göre vergilemede eşitlik (adalet) ilkesinin sağlanması için toplumdaki tüm bireyler elde ettikleri gelirden kamu harcamalarına destek olmak için geliri elde ettikleri ülkede vergi ödemeli, söz konusu vergiler ödenirken ise aynı durumda bulunanlar aynı; ayrı durumda olanlar ayrı oranda vergi ödemelilerdir. Bu görüşüyle adam Smith ödeme gücüne göre vergileme ilkesine öncülük etmiş ve eşitlik (adalet) ilkesinin bu vasıtayla sağlanacağını öne sürmüştür.

Genellik ilkesi, ülkede yaşayan bütün kişilerin ve sınıfların kamusal harcamaların karşılanmasına vergi ödeme vasıtasıyla katılmasını öngörmektedir. Bu açıdan bakılacak olursa vergide genellik ilkesinin uygulanması için muafiyet ve istisnaların bulunmaması gerekmekte, aksi halde ise ilkenin gereği gibi uygulanması mümkün olmamaktadır. Belirlilik ilkesi içinse vergi kanunlarının keyfiliğe yol açmaması, ödeme şekli ve zamanının önceden belirli olması; toplumun tüm kesimlerince anlaşılabilir ve

öngörülebilir olması gerekmektedir. Bu amaçla gelişmiş ülkeler gibi ülkemizde de gelir vergisi kapsamında olan unsurlar tahdidi biçimde sayılarak belirtilmiştir.[95]

1.5- Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması

Hukuk devleti prensibi gereğince ,bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin muhafaza edilmesi elzemdir. Devlet egemenlik gücü kapsamında vergi yetkisi kullanması, bireylerin temel hak ve hürriyetlerine yönelik sınırlandırmalara sebebiyet verebilmektedir. Vergilerin kanunilik ilkesi kapsamında yasalarla yapılmasının temellerini de yine temel hak ve hürriyetlerle olan bağları oluşturmaktadır. Nitekim kanuni düzenlemelerle hayata geçirilen vergilerin ölçüsüz boyutlara varması durumunda temel hak ve özgürlükler kullanılamaz bir hal alabilir. Vergilendirme yetkisinin mali amaç dışında kalan iktisadi, kültürel ve sosyal gayelerle kullanılması, bu hedeflere varmak isterken izlenen yol ve yöntemin temel hak ve hürriyetleri zedelemesi ile sonuçlanabilmektedir. Devlet tarafından mali amaç dışında kullanılan vergilendirme yetkisi, iktisadi hayatı yönlendirme ve bireyleri belirli alanlara kanalize etme hedefi taşımaktadır. Bu yönlendirme esnasında bir taraftan da temel hak ve özgürlükleri muhafaza etmekle mükellef olan devlet, ortaya çıkan bu ikilemden ancak yaptığı düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getirmeyecek biçimde olması sayesinde kurtulabilecektir.

Vergilendirme yetkisinden etkilenen temel hak ve hürriyetler arasında başta mülkiyet hakkı olmak üzere; çalışma ve sözleşme hürriyeti, sosyal güvenlik hakkı, yerleşme ve seyahat hürriyeti, özel hayatın gizliliği ve ailenin korunması hususundaki haklar yer almaktadır.[96] Temel hak ve hürriyetlere ilişkin devletin koruma yükümlülüğü bulunmaktayken, Anayasa'nın 41,48 ve 60 ıncı maddelerinde yer alan ailenin korunması,

[95] Güneş, G., "4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi", İstanbul 2000, s. 263.
[96] Öncel, M., Çağan, N., "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, Ankara 2019, ss 51.

çalışma ve sözleşme hürriyeti ile sosyal güvenlik hakkına ilişkin pozitif yükümlülükleri bulunmaktadır. 1982 Anayasası'nın temel hak ve ödevlere yönelik üçüncü bölümünde düzenlenmesi ve "*Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler*" başlığında bulunmasından dolayı bu haklar sınırlandırılmaktan ziyade, devlet tarafından pozitif katkılarla kuvvetlendirilmesi gereken haklar olarak ifade edilmektedir. Bu hakların dışında kalan ve vergilendirmeden etkilenen temel hak ve özgürlükler ise çıkarılacak vergi kanunları neticesinde zarar görebilecek nitelik ve hassasiyete sahip durumdadırlar.

Anayasa madde 13 temel hak ve hürriyetlerin kısıtlanmasına ilişkin şartları düzenlemektedir. Madde uyarınca kısıtlamalar; hakkın özüne dokunmaksızın sadece Anayasada belirtilen sebepler kapsamında ve kanun marifetiyle yapılabilecektir. Bunların yanında söz konusu sınırlamaların Anayasanın lafzına ve ruhuna, ölçülülük prensibine, laik Cumhuriyet ve demokratik toplum düzenine aykırı olamayacağı aynı madde ile hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu ilkelere uygun olmayan ve keyfilik taşıyan yasal düzenlemeler Anayasaya aykırılığı sebebiyle iptale konu olabilecektir. Maddeye ilişkin istisnai durumu ise olağanüstü haller oluşturmaktadır. Bu durumda uluslararası hukuktan doğan yükümlülüklerin ihlal edilmemesi şartıyla Anayasada belirtilen teminatlara aykırı önlemlerin alınması ve vaziyetin lazım geldiği seviyede temel hak ve hürriyetlerin kısmen yada tamamen kısıtlanması söz konusu olacaktır.

1.5.1- Yükümlü Hakları

Devletin egemenlik yetkisine dayanarak cebren aldığı vergiler, kamu gelirlerinin en büyük kaynağını oluşturmaktadır. Devletin bahse konu olan bu kaynağı toplarken keyfi uygulamalara yönelmesinin önlenmesi amacıyla belirli bir hukuki düzen yaratılırken bu sayede vergi ödemekle yükümlü bireylerin çeşitli haklar kazanmasına da neden olunmuştur. Devletin vergilendirme yetkisi karşısında bireylere hukuki muhafaza alanı sağlayan haklar, vergi yükümlüsünün hakları olarak adlandırılmaktadır. Vergi

yükümlüsünün korunması, yasama (kanunilik, eşitlik, belirlilik, hukuki güvenlik vb.), yürütme (kanuni idare, bilgi alma ve itiraz hakkı vb.) ve yargı (bağımsız mahkemelerde adil yargılanma, makul süre vb.) organları nezdinde yükümlüye hukuksal teminatlar sağlanmasını ifade etmektedir.[97] Birey ve devlet arasında meydana gelen vergi ilişkisinde; genelde devlet kanadına yetkiler verilirken, bireye vergiyi ödemenin yanında bir takım sorumluluklar yüklenmiştir. Yüklenen bu sorumluluklar zamanla bireyleri vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya yönlendirdiğinden, vergi yükümlülerinin bu tavır ve davranışlarının incelenerek vergi gelirlerinin erozyona uğramasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Dünya genelinde 20 nci yüzyılın ikinci yarısında insan hakları alanında meydana gelen gelişmeler toplumsal hayatın çoğu alanına sirayet ederken vergi konusunda da çeşitli yaklaşımların ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Bu kapsamda ülkemiz tarafından da kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi madde 17/2 uyarınca hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemeyecektir. Yine AİHS Ek 1 sayılı protokolü uyarınca gerçek ve tüzel kişilerin mallarının dokunulmazlığına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğu, kişilerin mülkünden yoksun bırakılmasının sadece kamu yararı koşuluyla kanunda öngörülen şartlar ve devletler hukukunun genel prensipleri kapsamında mümkün olduğu hüküm altına alınmıştır.[98] Diğer taraftan vergi yükümlülerinin bu hakların yanında bazı sorumluluklara da sahip oldukları ve bunlara uymakla mükellef kılındıkları ifade edilmiştir.

Ülkelerin vergi sistemlerinin verimli ve etkinlik içerisinde çalışmasının sağlanması amacıyla vergi yükümlülerine gizlilik, mahremiyet, doğru biçimde bilgilendirilme, vergiyi olması gerekenden fazla ödememe, itiraz etme ve kesinlik gibi

[97] Yaltı, B., "Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2000, Sayı 227, ss 114.
[98] Yaltı, B., "Vergi Yükümlüsünün Hakları", *Beta Yayınları*, İstanbul 2006, ss. 42.

haklar tanınırken; doğru bilgi vermek ve kayıt tutmak, işbirliği ile hareket etmek, dürüst olmak ve vergileri zamanı geçmeden ödemek gibi sorumluluklar yüklenmiştir.[99]

Vergiler bireylerin yaptıkları harcamalar veya elde ettikleri gelir üzerinden alındığından; ödenecek vergi tutarı çeşitli belgeler vasıtasıyla tespit edilmektedir. Vergilendirmenin doğru şekilde yapılması amacıyla vergi idaresine tevdi edilen bu belgeler, vergi yükümlüleri hakkında çeşitli bilgileri içermesinden ötürü gizli olarak kalmalı ve böylece mükelleflere ilişkin bilgilerin üçüncü kişilere aktarılmasının önüne geçilmelidir. Verginin doğduğu olaydan tahsiline ve daha sonrasındaki sürece ilişkin güncel bilgilerin mükelleflere aktarılmasının sağlanması doğru biçimde bilgilendirme kavramı olarak ifade edilmekte ve bu yönüyle vergi idareleri açısından bir sorumluluk özelliği taşımaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken uymakla yükümlü olduğu kuralların belirli ve istikrarlı şekilde uygulanması gerekmektedir. Vergilerin kanunla koyulması, vergilere ilişkin hukuki düzenlemelerin mükelleflere duyurulması ve bu düzenlemelerin geriye yürütülmemesi belirlilik ilkesinin temel taşlarını oluşturmaktadır. Bu sayede vergi yükümlüleri uymaları gereken kurallara ilişkin bilgi sahibi olmakta ve ilerleyen süreçte yapacakları faaliyetlere dair vergi idaresinin uygulamalarını öngörebilmektedirler. Vergi idareleri tarafından yapılan vergilendirme işlemleri ile alınan karalara ilişkin bir durumun tespit edilmesi, meydana gelen uyuşmazlığın idare marifetiyle çözülmesi veya bu uyuşmazlık hakkında yargı yoluna başvurulması ise itiraz hakkı kapsamına girmektedir.

Ülkemizde ise Anayasanın 73 üncü maddesinde yer alan ve anayasal vergilendirme ilkeleri olarak adlandırılan kanunilik, genellik, eşitlik, mali güce göre ödeme gibi prensipler devlete vergi yükümlüsünün haklarını tanımak ve korumak hususunda sorumluluk getirmekte, bu sayılanların yanında konut dokunulmazlığı, özel

[99] Tepe, B., "Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları", *Vergi Raporu Dergisi*, Ekim 2014, ss 10-15.

hayatın gizliliği, hak arama hürriyeti, mülkiyet hakkı gibi haklarda vergi yükümlüsünün hakları kapsamında anayasal dayanağa sahip bulunmaktadırlar.[100]

1.5.2- Mülkiyet Hakkı

a)Tarihçe: Mülkiyet hakkının tarihsel gelişimine bakıldığında; Antik Yunan'da dinsel kökenlere dayalı ve aile mülkiyeti olarak karşımıza çıkmakta, ancak ilerleyen dönemde ticari faaliyetlerin gelişme göstermesi neticesinde kıymetli maden ve taşınır malların öneminin artmasıyla özel mülkiyetin önem kazanmaya başladığı görülmektedir. Roma İmparatorluğu'nda da yine aynı şekilde aile ve din temelli ilerleyen mülkiyet hakkına ilişkin örfi kurallar M.Ö. 5. yy da hazırlanan 12 Levha Kanunlarıyla metin haline getirilmiştir.[101] Bu kanunlar ile toprak mülkiyeti, miras gibi hususların genel çerçevesi çizilmiştir.[102] 12 Levha Kanunları ayrıca özel mülkiyet kavramına yer vermesi açısından önem arz etmektedir[103] Mülkiyet hakkı Roma Hukuku kapsamında malı kullanma, faydalanma ve tasarruf etme olmak üzere üç önemli yetkiyi barındırmakta, diğer taraftan ise mutlak, ayni ve süresiz olma niteliklerine haiz bulunmaktadır.[104]

Avrupa'da Ortaçağ döneminde feodalite kapsamında Roma Hukukundaki mülkiyet hakkının mutlak olma niteliği değişime uğramış ve ortaklığa dayalı bir mülkiyet kavramı meydana çıkmıştır. İktisadi ve ticari hayatın gelişmesi akabinde burjuva sınıfının etkisiyle mülkiyet hakkına egemen hale gelen liberal ekol, özel mülkiyet kavramının hızla yaygınlaşması ve benimsenmesine katkı sağlamıştır.

Uygur Devleti öncesinde göçebe yaşam tarzına sahip olan Türkler ise, hem bu yaşam tarzının getirdiği taşınır mülkiyeti hem de kısa zamanlı barındıkları topraklar

---

[100] Tepe, B., agm, ss. 21-22.
[101] Çelebican, Ö., "Roma Hukuku", *Yetkin Yayınevi*, 2012, s. 58.
[102] Tahiroğlu, B., "Roma Hukuku Dersleri", *Der Yayınevi*, 2012 s. 14-21.
[103] Ünal, M., "Ferdi Mülkiyetin Tarihi, Dini ve Beşeri Kökenleri", *Yetkin Yayınevi*, Ankara 2006, s. 908.
[104] Etgü, M., A., "Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı", *12 Levha Yayınları*, 2009, s. 52.

üzerindeki taşınmaz mülkiyeti konularında aile mülkiyeti temelli bir anlayış içerisinde olmuşlardır. Yerleşik hayata geçilmesinin ardından tarım ve ticaret esaslı ekonomik hayat, taşınmaz mülkiyetini daha önemli kılmıştır.[105] Türkler tarihin ilerleyen dönemlerinde de özel mülkiyetin belirli şartlar altında da olsa sürdürülmesine önem vermiş, ikta sistemi uygulamasıyla yeni bir mülkiyet sisteminin doğmasına vesile olmuştur.[106] Mülkiyet hakkı kavramı Osmanlı Devleti'nin anayasal gelişmeleri sürecinde de gündemde yer almış ve Kanun-u Esasi madde 21'de vücut bulmuştur . Maddeye yer alan hükümler kapsamında mülkiyet hakkı temel hak olarak tanınmış ve her türlü müdahaleye karşı muhafaza edileceği hususu ifade edilmiştir.

Mülkiyet hakkı siyasi düşünce tarihinde de ekoller açısından farklı biçimlerde tanımlanmıştır. Liberaller mülkiyet hakkını; bireye bağlı, mutlak, devredilmez, vazgeçilmez ve zamanaşımına uğramayan ulvi bir hak olarak ifade etmişlerdir.[107] Bu ekole göre mülkiyet hakkı; fikir özgürlüğü ve eşitlik gibi doğuştan kazanılmaktadır.[108] Onlara göre mülkiyet hakkı sahibine yararlanma ile dilediği biçimde kanuni ve maddi tasarruf özgürlüğü vermekte, malikinse bu haktan ötürü herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.[109]

Marksist ekol ise liberallerin tam aksi şekilde bireysel mülkiyete karşı çıkmakta, üretim araçlarının bireylerin değil toplumun mülkiyetinde olması gerektiğini savunmaktadır.[110] Onlara göre bireysel mülkiyetin toplumu sınıflara ayırarak insanların birbirini sömürmesine neden olmaktadır.[111] Marksist ekol açısından mülkiyet hakkı

[105] Üçok, C.,"Türk Hukuk Tarihi", *Savaş Yayınevi*, 2002, s. 33-34.
[106] Turan, O., "Selçuklular ve İslamiyet", *Ötüken Yayınları*, 2005, s. 84.
[107] Ayan, M,, "Eşya Hukuku 2", *Mimoza Yayınları*, Konya 2012, s. 4.
[108] Eren, F., "Anayasa ve Yeni Gelişmeler Işığında Mülkiyet Kavramına Verilecek Anlam, Medeni Kanun'un 50. Yılı", *AÜHF Yayınları*, Ankara 1976, s. 177.
[109] Gözübüyük, Ş., "Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları", *Turhan Kitabevi,* Ankara 2012, s. 129;
[110] Çağıl, O., M., "Marksizm ve Hürriyet", *İÜHFD,* 1982-1983, s. 196.
[111] Bilge, N., "Hukuk Başlangıcı", *Turhan Kitabevi,* Ankara 2012, s. 210.

kullanılırken malik toplumun yararını gözetmelidir ve mülkiyet hakkı liberallerin ileri sürdüğü gibi sınırsız ve tekelci bir hak değildir.[112]

b)Mülkiyet Kavramının Tanımı: Mülk kelimesinden türeyen mülkiyet kavramının, bir şeye hükmederek zaptetmek, siyaseten muktedir olmak vb. manaları bulunmaktadır.[113] Kelimenin kökeninden gelmesi nedeniyle egemenlik ile sıkı ilişkisi bulunan mülkiyet hakkının genel bir tanımının yapılması mümkün olmamış, mülkiyet kavramının statik ve soyut olmaması bu durumun temelini oluşturmuştur.[114] Mülkiyet hakkı sürekli gelişen ve değişen dinamik yapıda bir hak olmakla beraber ekonomi, politika ve felsefe alanlarıyla da yakın bağlantı içerisinde olan bir kavramdır. Mülkiyet hakkı anayasa, medeni, borçlar ve idare hukuku gibi farklı hukuk dallarının da çalışma alanı içerisine girmekte ve bu nedenden ötürü sınırları keskin şekilde belirlenmiş bir tanımının yapılması zor hale gelmektedir. Nitekim 1961 ve 1982 Anayasalarında da düzenlenen mülkiyet hakkı, söz konusu metinlerde de tanımlanmamıştır. Diğer taraftan Türk Medeni Kanununun 683 üncü maddesinde de mülkiyet hakkının tanımı yapılmadan sadece içeriği düzenlenmiştir. Maddede yer alan hüküm uyarınca bu hak; malike faydalanma, kullanma ve tasarrufta bulunma imkanı sağlamaktadır.[115] Malikin diğer bireylerden eşya üzerindeki hak ve yetkilerine tecavüz edilmemesini, aksi halde ise durdurulması ve zararın tazminini talep etme hakkı bulunmaktadır. Malikin kendisine tanınan bu pozitif yetkilerinin yanında bir de ödevleri söz konusu olmakta, malikin komşulara ve topluma karşı; katlanma, yapma ve kaçınma yükümlülükleri bulunmaktadır. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalelere malikin tahammül etmesi katlanma, malikin bazı davranışlarda bulunması yapma, hukuk düzeninin çizdiği sınırlara

[112] Göze, A., "Siyasal Düşünceler ve Yönetimler", *Beta Yayınevi*, 2013, s. 247.
[113] Demir, F., "İslam Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Servet Dağılımı", *Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları*, 2012, s. 118
[114] Serozan, R., "Mülkiyet Hakkının Özü, İşlevi ve Sınırları", *Fakülteler Matbaası*, İstanbul 1982, s. 240.
[115] Aybay, A., "Eşya Hukuku", *Vedat Kitapçılık*, 2010, s. 122.

uyarak mülkiyet hakkını kullanması ise kaçınma yükümlüğünü ifade etmektedir.[116] Dolayısıyla mülkiyet hakkı kapsadığı yetkiler açısından bazen kısmi sınırlandırılmalara tabi tutulsa da, hukuken eşya üzerinde kurulabilen en kapsamlı ve mutlak hakimiyet hakkıdır.[117] Mülkiyet hakkının sahibine tanıdığı yetki ve ödevleri sadece kullanma, yararlanma ve tasarruf olarak sınırlamak, hakkın konusu şeye göre de farklılık arz edeceğinden hakkın kapsamını oldukça daraltacaktır.[118] Dolayısıyla mülkiyet hakkının malike sunduğu yetki ve sorumlulukları tadadi olarak sıralama imkanı bulunmamaktadır.[119] Bu nedenle mülkiyet hakkının esnek yapısına uygun olacak şekilde medeni kanunla beraber hukuk düzenince öngörülen geniş bir hakimiyet alanı olarak ele alınması gerekmektedir.

Korunan menfaat, davranış serbestliği, kanunen tanına ayrıcalık, sahiplik ileri sürebilme gibi anlamlara gelen hak kavramı, doktrinde ise bireylere pozitif hukuk düzenince tanınıp korunan yetki ve menfaatler olarak ifade edilmektedir[120]. Anayasanın 2 nci ve 14 üncü maddelerinde Cumhuriyet; insan haklarına saygılı ve insan haklarına dayanan ifadeleri ile nitelendirilmiş, temel hak ve ödevler ise devletin teminatı altında bulunan ve geliştirmekle mükellef olduğu haklar olarak sayılmıştır. Diğer taraftan çoğu ülkenin anayasasında temel bir insan hakkı olarak düzenlenmiştir.[121] Temel hak olması bakımında kamu hukukunun konusu haline gelen mülkiyet hakkı; eşya hukuku kapsamında olması, herkese karşı öne sürülebilen mutlak hak olması ve eşya üzerinde hakimiyet sağlaması bakımından da özel hukuk alanında da bulunmaktadır.[122]

Mülkiyet hakkı tarihi seyri içerisinde taşınır mallardan taşınmaz mallara doğru evrilmiş, günümüzde ise her ikisini de kapsayan bir hak olmasının yanında fikir ve sanat

[116] Eren, F., Mülkiyet Hukuku, *Yetkin Yayınevi*, 2011, s. 19-20
[117] Eren, F., (2011) age, s. 4.
[118] Güriz, A., "Hukuk Başlangıcı", *Siyasal Kitabevi*, Ankara 2009, s. 183
[119] Eren, F., (1976), age, s. 188.
[120] Aybay, A., Aybay, R., "Hukuka Giriş", *İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları*, 2012, s. 161.
[121] Başpınar, V., "Mülkiyet Hakkını İhlal Eden Müdahaleler", *Yetkin Yayınevi*, 2009, s. 58.
[122] Ertaş, Ş., "Eşya Hukuku", *Barış Yayınları*, 2011, s. 3.

eserleri, patent gibi gayri maddi hakları da içeren bir hal almıştır.[123] Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkına yönelik 1961 Anayasası döneminde verdiği bir kararında söz konusu Anayasanın 36 ncı maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının sadece menkul ve gayrimenkul olarak tespit edildiğini, bunların dışında kalan patent hakkı gibi gayri maddi hakların mülkiyet hakkının konusu çerçevesinde korunmayacağına yönelik değerlendirmede bulunmuştur.[124] Bu karar göz önüne alındığında Anayasada yer alan mülkiyet hakkı terimi, Medeni Kanundakinden daha geniş düşünülmemiş ve bireyin bütün mali haklarını kapsayan şekilde değerlendirilmemiştir. Medeni Kanunda mülkiyet hakkının konusunun maddi şeyler olduğu, haricinde kalan hususlardan; haklar ve alacaklar şeklinde bahsedilmekle beraber mülkiyet hakkı kapsamında sayılmamakta olduğu, hatta maddi eşya üstünde tesis edilen ve bu vasıtayla mülkiyet hakkına tesir eden mülkiyetin gayri ayni haklarının dahi mülkiyet hakkı sayılmadığı ifade edilmiştir.[125] Bu karara karşı oy raporunda ise mülkiyet hakkın mevzusunun yalnızca menkul ve gayrimenkul mallar olarak saptanamayacağı, Anayasa hukukunun esnek bir anlayışla sosyal ve hukuki gereklilikleri karşılama niyetini güden bir yapıda olması gerektiği ifade edilmiştir.

Nitekim ilerleyen yıllarda Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkının konusunun sadece menkul ve gayrimenkul mallarla sınırlı olduğu yönündeki görüşünü terk ederek gayri maddi mal ve hakların da mülkiyet hakkı kapsamında olduğunu kabul etmiştir.[126] 1982 Anayasası sonrasında yerleşik hale gelen uygulamalar ve içtihatların ardından Anayasa Mahkemesi tarafından sinema eserleri üzerindeki fikri hakkın[127] ve marka üzerindeki hakkın mülkiyet hakkının konusu olduğu yönünde[128] kararlar verilmiştir.

[123] Tiryaki, R., Ekonomik Özgürlükler ve Anayasa*, Yetkin Yayınevi*, 2008, s. 69;
[124] AYM – Esas no:1967/10, Karar no:1967/49, Karar tarihi: 28.12.1967;
[125] Akça, K., "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı" *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, ., 2015, 556-558.
[126] AYM - E2004/81, K2008/48, 31.01.2008.
[127] AYM – E2010/73, K2011/176, 29.12.2011
[128] AYM – E2004/3, K2008/47, 31.01.2008

Anayasası'nın 35 inci maddesinin gerekçesinde de mülkiyet hakkının sadece menkul ve gayrimenkul malları değil para ile değerlendirmeye tabi olan hakları da kapsadığı ifade edilmiştir.[129] 1961 Anayasası dönemindeki AYM kararlarında her ne kadar mülkiyet hakkı kavramı dar değerlendirmeye tabi tutulmuşsa da, ilerleyen dönemde gayri maddi hakları da kapsam dahiline alarak mülkiyet hakkının esnek yapısı göz önünde bulundurulmuş ve taşınır ile taşınmazların yanında diğer unsurlarında mülkiyet hakkının konusu olacağı yönünde isabetli yaklaşımda bulunulmuştur.

c) Türk Hukukunda Mülkiyet Kavramı: Mülkiyet hakkı 1876 Anayasası'nın[130] 21 inci, 1924 Anayasası'nın[131] 70,71 ve 79 uncu, 1961 Anayasası'nın[132] 36 ncı ve 1982 Anayasası'nın[133] ise 35 inci maddesinde düzenlenmiştir. 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında mülkiyet açıkça hak olarak düzenlenmiş, 1876 da ise mal ve mülkün muhafazası şeklinde ifade edilmiştir. Günümüze kadar mülkiyet hususunu düzenleyen dört Anayasada da mülkiyet hakkı kamu yararı amacıyla sınırlandırabilir bir hak olarak ele alınmıştır. 1961 ile beraber 1982 Anayasasında mülkiyet hakkının toplum yararına aykırı kullanılamayacağı yani malikin bu hakkını toplum yararına kullanmaması durumunda mülkiyet hakkının sınırlandırılabileceğine ilişkin hüküm yer almıştır. Dolayısıyla birey mülkiyet hakkının kullanımı açısından ikincil planda kalmakta, hakkın sınırlandırılması ise kamu yararı kriterinin yanı sıra toplum yararı kriterine de tabi olmaktadır.[134] Toplum yararı kavramı ile kamu otoritesinin mülkiyet hakkına yönelik müdahalesinin önü açılmış, her şeyi kapsayacak genişlikte ve ideolojik temeller ile de kullanılmaya müsaade edecek seviyede belirsizlik içeren bu kavram vasıtasıyla; evvela

[129] https://www.anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli_anayasa_2021.pdf (25.3.2023)
[130] https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/ (6.4.2023)
[131] https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/ (7.4.2023)
[132] https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/ (7.4.2023)
[133] https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf (7.4.2023)
[134] Şahin, A. "Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Anayasa Hukukunda Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılması Sorunu", *Liberal Düşünce Dergisi*, 2009, s. 95-96.

toplum ile devleti koruyan zihniyet benimsenmiş, bireysel özgürlük geri planda bırakılmıştır.[135]

Mülkiyet hakkı 1961 Anayasası'nın 36 ncı maddesinde 3 fıkra halinde düzenlenmiş; herkesin bu hakka sahip olduğu, sadece kamu yararı gayesiyle kanun marifetiyle sınırlandırılabileceği ve hakkın kullanımının toplum yararına aykırılık teşkil edemeyeceğine hükmedilmiştir.[136]

1961 Anayasası'nda yer alan düzenlemede mülkiyet hakkının öznesi "herkes" olarak ifade edilmiştir.[137] "Herkes" ibaresi milliyetçi söylemden uzak eşitlikçi bir yaklaşım olarak ele alınmış ancak yine madde 13 dikkate alındığında temel hak ve hürriyetlerin milletlerarası hukuka uygun ve kanunla olmak şartıyla yabancılar açısından sınırlandırılabileceği düzenlenmiştir.[138] Mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin ise 36 ıncı maddenin ikinci fıkrası hükümler içermektedir. Burada yer alan düzenlemeler uyarınca mülkiyet hakkı sadece kamu yararı gayesiyle ve kanun vasıtasıyla sınırlandırılabilecektir. Maddede üçüncü fıkra da hakkın toplum yararına aykırı şekilde kullanılmasını engellemek üzere hüküm bulundurmaktadır.

1961 Anayasasında madde 36'nın hükümlerinin yanında yine 11 inci maddede de hakkı sınırlayan çeşitli hükümler bulunmaktadır. Bütün temel hak ve özgürlükler açısından geçerli genel hüküm özelliğinde olan bu madde söz konusu hakların sınırlandırılmasına ilişkin şartları içermektedir. Düzenleme; temel hak ve hürriyetlerin ancak kanun vasıtasıyla sınırlandırılacağı, sınırlandırmanın Anayasanın söz ve ruhuna aykırı olamayacağı, temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunamayacağı hükmünü amirdir.

[135] Örücü, E., "Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı - Mülkiyet Hakkının Sınırlanması", s.38.
[136] https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/ (10.4.2023)
[137] Tuğrul, S., "Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı ve Sınırlandırılması", *Kazancı Kitap*, 2004. s 68.
[138] Dal, K., "Türk Esas Teşkilat Hukuku", *Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksek Okulu*, Ankara 1984, s.92.

20/9/1971 tarihli ve 1488 sayılı Kanunla 1961 Anayasasının 11 inci maddesi üzerinde değişiklikler meydana gelmiştir. "Temel Hakların Özü" olan kenar başlık "Temel Hakların Özü Sınırlandırılması ve Kötüye Kullanılmaması" şeklinde değiştirilmiş, temel hak ve hürriyetlerin kötüye kullanılmayacağına ilişkin hüküm eklenerek genel sınırlama sebepleri getirilmiştir.[139]

Mülkiyet hakkı 1961 Anayasasında "Sosyal ve İktisadi Haklar ve Ödevler" başlığında, 1982 Anayasası'nda ise "Kişinin Hakları ve Ödevleri" başlığında yer almıştır. Hakkın düzenlendiği başlıkta yapılan bu değişiklik hukuk siteminde hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması bakımından önem arz etmektedir. "Sosyal ve İktisadi Haklar ve Ödevler" kavramı, Jellinek'in haklar sınıflandırması açısından, "pozitif statü hakları"nı[140] işaret etmekte; pozitif statü hakları da sosyal devlet ilkesinin gelişimi neticesinde meydana gelen ve bahse konu hakların gerçekleşmesi için, devletin, olumlu yönde bir müdahalesinin olması gereken hakları ifade etmektedir.

"Kişinin Hakları ve Ödevleri" kavramı ise, Jellinek tarafından yapılan hak sınıflandırmasında, "negatif haklar" grubunda olması nedeniyle; devlete kişinin özgürlük alanına müdahale etmeme görevi yüklemektedir.[141] Bu kapsamda kurgulanan 1982 Anayasasının 35 inci maddesinin gerekçesinde, mülkiyet hakkını negatif haklar başlığı altında düzenlemenin nedeni; "din veya ideolojik temelli olup özel mülkiyete karşı olan devlet düzeni kurulması ihtimalinin ortadan kaldırılması" olarak ifade edilmekte, en önemli husus ise, yine madde gerekçesinde iktisadi sistem tercihi açısından bir gösterge biçiminde dile getirilmektedir.[142]

[139] https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/ (10.4.2023)
[140] Gözler, K., "Anayasa Hukukuna Giriş", *Ekin Kitabevi*, 2002 s. 217.
[141] Gözler, K., (2002), age, s.217.
[142] Akad, M., "1982 Anayasası - Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları", *Alkım Yayınevi*, İstanbul, 1998, s.140-142.

1961 Anayasası'nın ilk kabul edildiği halinde olmamakla beraber, 1488 sayılı Kanun ile Anayasa'ya kanun hükmünde kararname kurumu eklenmiştir.[143] Bu değişikliğin ardından 61 Anayasasının 64 üncü maddesi uyarınca temel haklar ve ödevlere ilişkin genel hükümler, kişinin hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevler başlığı altındaki hak ve hürriyetler kanun hükmünde kararname ile müdahale edilemeyecek alanlar olarak düzenlenmiştir. Mülkiyet hakkı ise sosyal ve iktisadi haklar ve ödevler başlığı altında kalmasından ötürü, 1971 sonrasında kanun hükmünde kararname ile yürütme organınca üzerinde düzenleme yapılabilecek alan haline gelmiştir.[144] Mülkiyet hakkı üzerinde yürütme organı tarafından yapılacak düzenlemelerin önceden belirli olmaması ve yürütme erkinin tamamen takdirine bırakılması kötüye kullanıma açık kapı bırakan bir durum meydana getirmektedir.[145] 1961 Anayasası'nın 36 ncı maddesi uyarınca kamu yararı ve toplum yararı gibi özel sınırlama sebepleri ile sınırlandırılabilen mülkiyet hakkı; 1971 de 11 inci maddede yapılan değişiklik sonrasında genel sebeplerle de sınırlandırılabilen bir hakka dönüşmüştür. [146] Böylece hem kamu/toplum yararı gayesiyle; hem de yapılan değişiklikle 11 inci maddeye eklenen yeni ölçütler ile sınırlandırılabilen mülkiyet hakkının kullanım alanını son derece dar bir alana hapsedilmiştir. 2001 yılında Anayasanın 13 üncü maddesinden genel sınırlama hükmü çıkmış olsa da, mülkiyet hakkının kamu otoritesinin aşırı müdahalesine maruz kalma ihtimali ve özelliği günümüzde de sürmektedir. Mülkiyet hakkı yönünden 1982 Anayasası daha koruyucu bir nitelik arz etse dahi; mülkiyet hakkının öznesi olarak ön planda kamu otoritesi

[143] Kuzu, B., "Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler",*Üçdal Yayınları*, İstanbul, 1985, s.16
[144] Gözler, K., "Türk Anayasa Hukuku", *Ekin Kitabevi*, 2000, s. 708-709.
[145]Sağlam, F., "Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları: Uygulamanın Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar", *Anayasa Mahkemesi Yayınları*, 1984, (Cilt 1), s.268
[146] Gemalmaz, M., S., "Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş", *Legal Yayınevi*, İstanbul, 2010, s. 1451-1452.

tutulmuş ve bireysel hürriyetlerin gelişmesinin lokomotifi olan devletin sınırlandırılması hususunda yeterli yol kat edilememiştir.

d) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mülkiyet Hakkı: AİHS, Avrupa Konseyince hazırlanmış ve 1950 tarihinde Roma'da kabul edilmesinin ardından 1953 yılında meriyete girmiştir. Sözleşme, ülkemiz tarafından da 1950 yılında imzalanarak 1954 yılında 6366 sayılı Kanun ile onaylanmasının akabinde; belgelerin Avrupa Konseyi Genel Sekreterliğine verilmesi neticesinde yürürlüğe girmiştir.[147]

Ancak AİHS'nin ilk halinde mülkiyet hakkına yer verilmesede, Protokol No.1 ile bu eksik giderilmiştir. Türkiye ise AİHS ile beraber 1 No'lu Protokolü de 6336 sayılı Kanun ile onaylamış ve 18 Mayıs 1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir.[148]

AİHS Ek (1) Numaralı Protokol'ün 1. maddesi ile her gerçek veya tüzel kişinin, mülkiyetinden/mamelekinden müdahale edilmeksizin faydalanma hakkına sahip olduğu, kamu yararı uyarınca yasanın ve uluslararası hukuk genel ilkelerinin öngördüğü şartlar haricinde hiç kimsenin mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı, ayrıca bu düzenlemenin devletler tarafından mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasının denetim altına alınması ya da vergiler ile vergi benzeri yükümlülüklere ilişkin yasaları yürürlüğe koyulması yetkisine halel getirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.[149] Madde ile mülkiyet hakkının esası teminat altına alınırken, bireyin mülkiyetinden faydalanabilmesi hakkı vurgulanarak mülkiyet hakkının geleneksel esaslarından biri oluşturulmaktadır.[150]

AİHS uyarınca mülkiyet hakkı diğer hak ve hürriyetler gibi doğumla kazanılmamakta ve mülkiyetin ulusal hukuk bazında varlığının kabulü, yani hakkın

[147] https://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/49-avrupa-insan-haklar-sozlesmesi/ (31.3.2023)
[148] Gemalmaz, M., S., (2010) age, s:102- 103
[149] Gemalmaz, H., B., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı", *Beta Yayıncılık*, 2009, s: 8
[150] Gemalmaz, M., S., (2010), age, s: 106.

mevzusunu oluşturan kıymet veya nesnenin malvarlığı dahilinde bulunması gerekmektedir.[151]

AİHM ilk defa 23/9/1982 tarihinde verdiği kararla, herkesin mülkünden barışçıl faydalanma hakkına sahip olduğunu kabul ederek, AİHS'nin Ek 1 No'lu Protokol'ün 1 inci maddesi vasıtasıyla mülkiyet hakkının teminat altına alındığını kabul etmiştir.[152]

AİHM, AİHS'nin Eki 1 No'lu Protokol'ün 1 inci maddesinin birinci bölümünde geçen mülkiyet kavramının, sadece fiziksel mal mülkiyeti ile sınırlı olmadığını ve iç hukukta yapılmış olan resmi sınıflandırmadan bağımsız bir anlam içerdiğini ifade etmektedir.[153] Bu kapsam doğrultusunda AİHM mülkiyet kavramını geniş yorumlamakta, taşınır ve taşınmaz malların yanında diğer bazı menfaat ve hakların da mülkiyet hakkı kapsamında olduğu yönünde içtihat oluşturmaktadır. Böylelikle mülkiyet kavramı sınırlı şekilde yorumlanmayarak; başvuru sahibince mülkiyet hakkından etkin yararlanma noktasında makul beklenti meydana getirecek alacakların da mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirileceği yönünde karar vermiştir.[154]

AYM ve AİHM kararlarına bakıldığında temel hak ve özgürlüklere ilişkin şikâyetlerin öncelikle iç hukuk yoluyla dile getirilmesi gerektiği belirtilmekte, ikincillik olarak isimlendirilen bu ilke uyarınca bahse konu hak ihlali iddialarının evvela ülkenin hukuk sisteminde çözümünün aranmasına, bunlardan sonuç alınamadığı hallerde ise bireysel başvuruların Anayasa Mahkemesi veya Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılması gerektiğine yönelik değerlendirme ile karşılaşılmaktadır. Bu yaklaşımın temelinde ülkenin hukuk sistemi tarafından söz konusu hak ihlallerine ilişkin etkili çözüm mekanizmalarının bulunduğu varsayımı yatmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi

[151] Gemalmaz, H., B.,"Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir", *Barosu Dergisi*, Sayı: 2, 2014 s.131

[152]Gümüşkaya, G., "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*", 12 Levha Yayınları*, 2010 s. 57.

[153] AİHM - B6833/74, 13/6/1979, ss 63.

[154] AİHM - B12742/87, 29/11/1991, § 51.

tarafından alınan bireysel başvuruların; birincil başvuru yöntemlerinin tüketilmemesi sebebiyle kabul edilemeyeceği yönündeki kararlarda ikincillik ilkesi vurgulanırken; temel hak ve hürriyetlere saygının devlet organlarının anayasal görevi olduğu, bu görevin ihmaliyle meydana gelen hak ihlallerinin düzeltilmesinde idari ve yargısal makamların görevlendirildiği, bu sebeple temel hak ve hürriyetlerin ihlaline ilişkin iddianın evvela derece mahkemeleri nezdinde ileri sürülmesi ve bu makamlarca değerlendirilip çözülmesi gerektiği ifade edilmiştir.[155]

AİHM de, AİHS'nin 1 inci maddesi kapsamında teminat altına alınan hak ve hürriyetlerin uygulanması ve yerine getirilmesi hususunda asıl sorumluluğun ulusal makamlarda olduğu ve bu nedenle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılacak olan bireysel başvuruların iç hukuk yollarının tüketilmesi sonrasında yapılması gerektiğini ifade ederken, AİHM 'in ulusal mekanizmalara göre ikincil konumda olduğuna vurgu yapmıştır.[156] Diğer taraftan AİHS'nin "Kabul edilebilirlik koşulları" başlıklı 35 inci maddesinin birinci fıkrasında da Mahkemeye iç hukuk yollarının tükenmesi sonrasında kesin karar tarihinden itibaren 6 ay başvurulabileceğine yönelik hüküm bulunmaktadır.[157]

AİHM içtihatları ile AİHS'nin Türk hukukundaki konumu Anayasa'nın 90 ıncı maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenmiştir. Normlar hiyerarşisi bakımından; usulüne uygun olarak yürürlüğe konma şartını gerçekleştirmiş olması durumunda kanun hükmünde olduğu ifade edilmektedir. Diğer taraftan usulüne uygun olma şartının sağlanması durumunda bahse konu milletlerarası anlaşmalar hakkında Anayasa Mahkemesi'ne Anayasaya aykırı olduğu iddiası ile başvuru yapılamayacağı düzenlenmiştir. Fıkranın son cümlesinde ise milletlerarası anlaşmalar ile kanunlar arasında çelişki/çatışma yaşanması halinde meydana gelecek uyuşmazlıkların çözüme

[155] https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/403 (1.4.2023)
[156] AİHM - B36813/97, 29/3/2006, s. 140.
[157] https://www.anayasa.gov.tr/media/3542/aihs_tr.pdf (1.4.2023)

kavuşturulması açısından milletlerarası anlaşmaların hükümlerinin esas alınacağına yönelik düzenleme 5170 sayılı Kanun ile hayata geçirilmiştir.

Milletlerarası hukuk ile iç hukuk ilişkisi, monist ve düalist ekol olmak üzere iki ayrı görüş tarafından ele alınmaktadır. Monist yaklaşıma göre milletlerarası ve iç hukuk bir bütünün parçası olarak kabul edilmekte, bu durum ise hangisinin ötekine tabi olacağı sorusunu gündeme getirmektedir.[158] Monist yaklaşım kendi içerisinde iç hukukun daha üstün olduğunu savunlar ile milletlerarası hukukun daha üstün olduğunu savunanlar olmak üzere ayrılmaktadır. İç hukukun üstün olduğunu savunanların tezi devletler üstü bir otoritenin bulunmaması iken, yaygın olan diğer görüş ise farklı iki ekol kapsamında tezlerini temellendirmektedir.[159] Realist ekol milletlerarası hukuk ile iç hukukun çatışmasının toplumlararası dayanışmanın sağladığı hayat olağanı ortadan kaldırması nedeniyle, Normcu ekol ise Kelsen'in ileri sürdüğü üzere ahde vefa ilkesi gereğince iç hukukun milletlerarası hukuka bağımlı veya tâbi olduğu söylenilebilecektir.[160]

Düalist yaklaşımda ise milletlerarası hukuk ve iç hukukun farklı beşeri münasebetleri düzenlemesinden hareket edilmektedir. İç hukukta devlete bağımlılık temelinde bireyler yahut tüzel kişiler arasındaki ilişkiler düzenlenirken; milletlerarası hukuk ile eşit seviyede devletlerarası ilişki düzenlemektedir. Diğer taraftan iç hukuk devlet üstün otoritesi ile meydana gelen tek taraflı irade ürünü iken milletlerarası hukukun birden fazla devlet katılımıyla ortaya çıkan iradenin ürünü olması düalist ekolün başka bir dayanağı olarak gösterilmektedir.[161] Düalist anlayış çerçevesinde bu iki hukuk düzeninde yaratılan kaidelerin birbirleri üzerinde doğrudan tatbik edilmesi mümkün

[158] Yılmazoğlu, Y., E., "İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm - Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*", Onikilevha Yayınları*, 2021, s 31-32.
[159] Pazarcı, H., "Uluslararası Hukuk", *Turhan Kitabevi*, 2005, s. 19-20.
[160] Gözübüyük, A., Ş.,"Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması" *Turhan Kitabevi*, 2003 , s: 19.
[161] Pazarcı,H., age, s: 18-19.

olmamakta ve bu sayede hukuki tesirlerin doğması veya çatışma yaşanması durumları gündeme gelmemektedir.

1982 Anayasası'nda ise 90 ıncı maddenin beşinci fıkrasında yer alan hükümler milletlerarası anlaşmaları kanun hükmünde kabul etmekle beraber bu iki norm arasında yaşanabilecek çatışmaları öngördüğünden bu konu hususunda lafzi düzeyde monist yaklaşımın benimsendiği anlaşılmaktadır.[162] Anayasa Mahkemesi açısından bakıldığında; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi milletlerarası bir anlaşma olduğundan dolayı kanun hükmünde bulunduğu, mahkemenin bireysel başvuruda bir müdahalenin temel hak ve hürriyetlerle ilgili Anayasa'da sağlanan güvencelere uygunluğunu denetlerken ya da norm denetiminde bir normun Anayasa'ya uygunluğunu değerlendirirken daha üst bir hukuk normunu yani Anayasa'yı bağımsız ölçü norm olarak referans almak zorunda olduğu görülmektedir.[163] Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarında karşılaştırmalı hukuka önemli ölçüde yer verdiğinden Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarını destek ölçü norm olarak kullanmaktadır.[164] Bu kapsamda vergilendirme yetkisinin kullanımının mülkiyet hakkına olan müdahalesine ilişkin Anayasa Mahkemesinin aldığı örnek kararda yapılan değerlendirmede hukuka dayalı olma şartı AİHS ve AİHM kararları bağlamında ele alınarak devlete tanınan geniş takdir yetkisi kavramı; hukukun üstünlüğü, ulaşılabilirlik, öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince atfedilen anlam ve içerik ortaya konulmuştur.[165]

e) Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Vergilendirme ve Ölçülülük: Vergilendirme yetkisinin hukuk devletinde kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale alanı yaratması nedeniyle

[162] Gülmez, M., "Sözleşmeli Personel, Anayasa ve Uluslararası Kurallar", *Amme İdaresi Dergisi*, Aralık 1988, s: 4.
[163] Atar, Y., "Türk Anayasa Hukuku", *Mimoza Yayınevi*, 2005 s: 351.
[164] Yılmazoğlu, Y., E., age, s 68-70.
[165] AYM – B2016/15421, 12/11/2019, ss. 25-31

önemi büyüktür. Vergi esasında özel mülkiyetin bir kısmının devlete aktarılması olduğundan mülkiyet hakkına müdahale söz konusu olmaktadır.

Devlete mülkiyet hakkı açısından müsadere olarak değerlendirilecek vergi düzenlemelerini hayata geçirmemesi önerilirken, en az geçim indirimi ve asgari ücret düzeyinden vergi alınmaması gibi düzenleme araçlarına işaret edilmektedir.[166] Hem hakkın yerine getirilmesi hem de sınırlandırılması açısından vergisel düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri sınırlama nedenlerine ve anayasal vergileme prensiplerine uygun olması elzemdir. Yargı kararlarında alınan vergi ile mülkiyet hakkına ne kadar müdahale edildiği değerlendirmede esas alınmaktadır.[167]

Anayasa'nın 35 inci maddesinde hakka müdahalenin koşulu olarak kanunla yapılması ve kamu yararı sebebinin bulunması düzenlenmiştir. Kanuni dayanak bulunmadan ve meşru nitelikte bir amaç olmadan mülkiyet hakkına yönelik yapılan müdahaleler Anayasaya uygun kabul edilmemektedir. Diğer taraftan söz konusu müdahalenin yapılmasına vasıta olan kanunun ise ilgili kişiler açısından da erişilebilir ve eylemlerinin sonuçlarını öngörebileceği şekilde açık bir dille ifade edilmiş olması gerekmektedir.[168]

Anayasa mahkemesi verdiği kararlarda mülkiyet hakkına ilişkin yapılacak müdahalelerin kanunla sınırlanması hususunda oldukça katı davranmakta, bu yönüyle bireylere ciddi derecede koruma kalkanı sağlamaktadır. AYM Kararlarında Anayasa md. 35'teki "kanunla" ibaresi uyarınca; özellikle kanunla düzenlenmesi öngörülen konular nezdinde temel ilke olarak, prensip ve çerçevesi belirlenen biçimsel manada vücut

[166] Karakoç, Y., "Türk vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi",*Anayasa Mahkemesi Yayını*, 1996, s. 308.
[167] Gerek, Ş.,"Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku", *Seçkin Yayınları*, Ankara, 2005, s. 150-151.
[168] Perdecioğlu, İ., E. "Mülkiyet Hakkı Yönünden Devletin Pozitif Yükümlülükleri", *Adalet Yayınevi*, Mart 2020, Ankara, ss. 125.

bulmuş kanuni düzenlemenin şart koşulduğu ifade edilmektedir.[169] Bu prensip uyarınca parlamento tarafından somut bir kanun hükmünün düzenlenmemiş olması durumu hakka yapılan müdahaleyi anayasal dayanaktan yoksun bırakmaktadır.[170]

Anayasa Mahkemesi yaptığı incelemelerde mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanuna dayalı olup olmadığını ilk ölçüt olarak ele almakta, bu ölçütün sağlanamadığı tespit edildiğinde ise diğer ölçütlere yönelik değerlendirme yapmadan mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde neticeye varmaktadır.[171] Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanuna dayanması durumunda ise söz konusu kanun hükümlerinin yeterince belirli, öngörülebilir ve ulaşılabilir olması gerekmektedir.[172]

Yasanın varlığının yanında, tatbikinin de bireylerin davranışlarının neticesini evvelden öngörebilecekleri şekilde hukuki belirlilik taşıması gerekmekte, diğer bir ifadeyle yasanın kalitesi de kanunilik şartının sağlanmasının tespit edilmesinde ehemmiyet arz etmektedir.[173]

AİHM, AİHS 1 No'lu Protokolün 1 inci maddesi uyarınca; müdahalenin hukukun öngördüğü şartlar uyarınca yapılması gerektiği yönünde değerlendirmede bulunmaktadır. AİHM verdiği kararlarda toplumun genel faydası ile bireyin temel haklarının korunması arasında adil denge gözetmekte, "hukuka dayalı olma" kriterini Anayasada geçen kanuna dayalı olma kriterinden daha farklı yorumlamaktadır. AİHM, AYM'ye göre daha geniş bir yorumlamayla istikrar kazanmış yargı kararlarınca geliştirilen içtihat prensiplerinin de hukuka dayalı olma koşulunu yerine getirdiğini dile getirmektedir.[174] Diğer taraftan hukuka dayalı olma şartının incelenmesi, ulusal düzeydeki mahkemelerin AİHS

[169] AYM E2016/150, K2017/179, 28/12/2017, ss 57.

[170] AYM - B2015/17510, 18/10/2017 ss 56.
[171] AYM - B2014/13518,26/10/2017, ss 49
[172] AYM - B2014/6192, 12/11/2014, ss 44

[173] AYM - B2013/1301, 30/12/2014, ss 55
[174] Yılmazoğlu, Y., E., age, s 209-223.

kapsamında sağlanan güvencelere uygun netice verip vermediği hususunun kontrolü noktasında önem arz etmektedir.[175] AİHM de hakka yönelik bir müdahalenin varlığında tıpkı Anayasa Mahkemesi gibi kanunu/hukuki normun bulunmasının yanında, söz konusu düzenlemede belli bir kalite olması gerektiği görüşünü savunmaktadır.[176] Bu bağlamda düzenlemenin belirli, öngörülebilir, ulaşılabilir olması gerekmektedir.

Mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde diğer önemli unsur kamu yararının gerekliliğidir. Kamu yararı hususunda devletin geniş takdir yetkisinin bulunduğu gerek AYM gerekse de AİHM tarafından değerlendirilmektedir.[177] Objektif bir tanımlama yapmaya elverişli olmayan kamu yararı kavramı; Anayasa Mahkemesi tarafından devlet organlarının takdir yetkisini beraberinde getiren bir husus olarak görülmüş, ölçütü ve tanımı açısından objektif kriterlerinin bulunmaması sebebiyle her bir somut vakada ayrı biçimde ele alınarak değerlendirilmesi gerektiği kanaatini doğurmuştur.[178]

Çevrenin, hayvanların, kültür varlıklarının korunması, ticari ve iktisadi hayatın düzenlenmesi gibi konularda devlet tarafından mülkiyet hakkına yönelik yapılan kısıtlayıcı müdahaleler Anayasa Mahkemesince kamu yararı noktasında meşru bir amaç olarak değerlendirmiştir.[179]

Anayasa madde 13 uyarınca temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasındaki bir diğer ilke de ölçülülüktür. Ölçülülük ilkesinin kökenleri Antik döneme kadar uzanmakta, günümüzde de Kıta Avrupası ve Anglo Sakson hukuk sistemlerinin yanında uluslararası insan hakları belgelerinde de yaygın olarak benimsenmektedir.[180] Mülkiyet hakkına yönelik yapılan müdahalede de tabi olarak aranan ölçülülük prensibi aslında; mevcut

[175] AYM –B2013/7666, 10/12/2015, ss73-75.
[176] AİHM –B13616/88, 22/9/1994, ss 42.
[177] Perdecioğlu, İ., E. age, ss. 126.
[178] AYM- B2013/6151, 21/4/2016. ss. 56
[179] Gemalmaz, H. B., "Mülkiyet Hakkı", *Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6*, Beta Basım Yayın, 2017, s.135-137
[180] Metin, Y., "Ölçülülük İlkesi- Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi", *Seçkin Yayınevi*, 2002, ss 40.

müdahale ile hak üzerinde meydana getirilen sınırlamanın makullüğü veya sınırlamanın bireyler üzerinde meydana getirdiği negatif tesirin telafi imkanının değerlendirilmesini ifade etmektedir. Bu ilke ile müdahale edilen hak ve bireyin egemen güce karşı korunması ve bir denge mekanizması oluşturulması düşüncesi ön plana çıkmaktadır. Bu noktada hukuka uygunluğun eşitlik ve denge kavramları kapsamında ele alınması, ölçülülük açısından kamu yararına uygun addedilen amaç ile izlenen yöntem arasında adil dengenin var olması gerekmektedir. Ölçülülük, hukuk devleti prensibinden doğmakta; hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hukuk devletinde istisnai bir yetki olduğu için bu yetkinin sadece vaziyetin gerektirdiği ölçüde kullanılması şartıyla haklı bir temele sahip olmaktadır. Bireylerin hak ve özgürlüklerinin somut şartların gerektirdiğinden daha çok sınırlandırılması kamu otoritesine tanınan yetkinin aşılması manasına gelecek ve hukuk devleti ile bağdaşmayan bir durum ortaya çıkaracaktır.[181]

Ölçülülük prensibinin alt kümesini oluşturan üç ilke gereklilik, elverişlilik ve orantılılıktır. Mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olarak değerlendirilebilmesi hakkı kısıtlayan uygulamanın kamu yararını gerçekleştirme açısından elverişli olmasına bağlıdır. Kamu otoritesi söz konusu kamu yararını gerçekleştirmek için en uygun vasıtayı seçme noktasında öncelikli takdir yetkisine haiz olmakla beraber; seçilen müdahale aracının ulaşılmak istenen amaca göre açık bir şekilde ağırlaştırması halinde Anayasa Mahkemesi bahse konu müdahalenin gerekli olmadığı sonucuna karar verebilecektir.[182]

Ölçülülük prensibi sadece kişilerin mülkiyetinden yoksun bırakılması durumunda değil aynı zamanda mülkiyetin kullanımını kısıtlayan hallerde de geçerli olmakta; Anayasa Mahkemesince her somut olayda ayrı değerlendirilmek üzere makul tazminat

[181] AYM, E2013/95, K2014/176, 13/11/2014

[182] AYM- B2014/14195, 20/9/2017 s. 67

ödenmesi, müdahalenin geriye yürür dolayısıyla öngörülemez nitelikte olması[183] , zararın katlanabilir olması[184] gibi hususlar verdiği kararlarda göz önünde bulundurulmaktadır.

Orantılılık prensibi uyarınca bireylerin mülkiyet hakkının sınırlandırılması durumunda ulaşılmak istenen kamu yararı ile kişilerin hakları arasında adaletli bir dengenin kurulması gerekmekte, aksi halde bireyin aşırı bir yüke katlandığının tespiti halinde adil denge bozulmuş olacaktır.[185] AYM müdahalenin orantılılığını değerlendirirken bir yandan arzu edilen meşru amacın ehemmiyetini, diğer yandan da müdahalenin özelliğini, hakkının ihlal edildiğini öne süren başvurucunun ve kamu otoritelerinin davranışlarını dikkate alarak başvurucuya yüklenen külfeti değerlendirmektedir.[186]

AİHM de AİHS kapsamında açık veya örtülü bir şekilde sınırlamalara tabi olduğu öngörülen bir hakka yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığı hususunda değerlendirmede bulunmaktadır. Sözleşmenin Ek 1 No'lu protokolü uyarınca mutlak nitelikte bulunmaması nedeniyle sınırlanabilecek olan mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde; toplumun genel faydası ile bireyin temel haklarının korunması arasında adil denge gözetilmesi ve başvurulan önlem ile ulaşılmak istenen gaye arasında makul bir orantı bulunması gerekliliği AİHM kararlarında belirtilmektedir.[187] Orantılılık değerlendirmesi yapılırken dikkate alınan diğer bir husus ise kamu yararı kapsamında olan konularda idarenin iyi yönetişim ilkesine uygun hareket ederek; vaktinde, uygun ve tutarlı davranmakla mükellef olmasıdır.[188]

[183] Sarı, H., G., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Ek 1. Protokole Göre Malvarlığı Haklarının Korunması, *Beta Yayıncılık*,2006. s 57-58
[184] Gemalmaz, H. B., age, s.180-188.
[185] AYM - B2014/13966, 15/2/2017, ss. 58
[186] AYM - B2014/12501, 6/7/2017, ss. 71
[187] AİHM - B36813/97, 29/3/2006, ss 93.
[188] AİHM - B34478/97, 9/1/2007, ss 46.

Anayasa madde 35 usule yönelik açık bir teminattan söz etmemekle beraber mülkiyet hakkının gerçekten korunması açısından, AYM'nin kararlarında da belirtildiği üzere bireylerin müdahalenin yasa dışı, keyfî veya makul olmayan biçimde uygulandığı noktasında savunma ve itirazlarını ilgili makamlar önünde etkin bir şekilde ortaya koyabilme imkanının sağlanması teminatını ihtiva etmektedir.

Bireyler hakkının ihlal edildiğini iddia ederken, evvela böyle bir hakkının var olduğunu kanıtlamakla yükümlüdür. Bu sebeple evvela başvurucunun Anayasa md. 35 kapsamında korunması gerekli bir menfaate sahip olup olmadığı hususundaki hukuki durumu değerlendirilmektedir.[189]

Anayasa'nın 35 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir." hükmü ile mülkiyet hakkı teminat altına alınmış, madde ile güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, iktisadi değeri olan ve parasal her nevi mal varlığı hakkını kapsamakta; bu bağlamda menkul ve gayrimenkul mallar ile bunların üzerinde kurulan sınırlı ayni haklar ve fikrî hakların yanı sıra her türlü alacak da mülkiyet hakkının kapsamına dâhil olarak değerlendirilmektedir.[190]

Anayasa Mahkemesince bireysel başvuru kapsamında bir temel hakkın ihlal edildiğine yönelik karar verildiğinde; ihlalin ve neticelerinin ortadan kaldırıldığından bahsedilebilmesi için temel kaide, azami derecede eski duruma getirmenin yani ihlalden önceki hale dönülmesinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla evvela ihlalin kaynağı tespit edilerek devam eden ihlalin durdurulması, ihlale sebebiyet veren karar yahut işlemin ve bunların yol açtığı neticelerin ortadan kaldırılması, eğer varsa maddi ve manevi zararların giderilmesi, ayrıca uygun görülen diğer önlemlerin alınması gerekmektedir.[191]

[189] AYM - B2013/382, 16/4/2013, ss. 26.

[190] AYM - Başvuru No: 2014/11441, Karar Tarihi: 1/2/2017, ss 60

[191] AYM - Başvuru No: 2014/8875, Karar Tarihi 7/6/2018, ss. 55-57

Mülkiyet hakkının Anayasadaki yer alan düzenlemesine bakıldığında; gerek genel sistematiği gerekse diğer maddelerle olan ilişkisi açısından herkesin bu hakka sahip olduğunun belirtilmesinin yanında bu hakkın devlet güvencesi altına alındığı da anlaşılmaktadır. Maddenin gerekçesinde yer alan ifadeler bağlamında bu hakkın devletin aktif bir koruması kapsamında olduğu, bireylerin gerekli durumlarda mülkiyetlerinin muhafazasını idareler ve mahkemeler vasıtasıyla talep edebileceği belirtilirken diğer yandan bu hususun Anayasa hükümleri uyarınca insan şahsiyetinin bir parçası olduğu açıklanmaktadır.[192]

Devlet mülkiyet hakkını koruyarak pozitif yükümlülük altına girmekte, dolayısıyla kamu gücü kullanan organların mülkiyet hakkına yönelik müdahale içeren düzenlemeler hayata geçirdiği durumlarda sorumlulukları meydana çıkmaktadır. Devletin mülkiyet hakkı kapsamında korunan bir değerin geri dönülemez biçimde etkilendiği koşullarda; bilgilendirme yapma, tutarlı davranma, etkili yargı süreci sağlama ve etkin tazmin mekanizması kurma gibi pozitif yükümlülükleri vardır. Bilgilendirme; düzenleme yapılmadan önce uygulanan önleyici bir mekanizma iken, tutarlı davranma ise hukuk güvenliği ilkesi kapsamında bireylerin var olan düzenlemelere göre gelecek planlamalarını yapmasından ötürü bahse konu alandaki düzenleme ve uygulamaların devlet tarafından tutarlı şekilde devam ettirilmesini öngören mekanizmadır. Etkili yargı süreci ve etkin tazmin tazmin mekanizması ise mülkiyet hakkına müdahale edilmesinin ardından yaşanan süreçte devreye girerek, müdahalenin meydana getirdiği zararın ortaya konması ve giderilmesine yönelik mekanizmalardır. Bu açıdan bakıldığında devletin mülkiyet hakkına yönelik sadece doğrudan müdahalesi değil, aynı zamanda pozitif yükümlülüklerini ihmal ederek eylemsizlik ve ihmali davranış içerisinde bulunması da bu hakkın ihmal edilmesine sebebiyet verebilmektedir.

[192] < https://www.anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli_anayasa_2021.pdf > ss.202-204

2- ENFLASYON DÜZELTMESİ VE MÜLKİYET HAKKINA MÜDAHALE

Temel hak ve hürriyetlere ilişkin düzenlemeler Anayasanın ikinci kısmında 12 ila 74 üncü maddeleri arasında yer almaktadır. Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı Dördüncü Bölümde yer alan vergi ödevi, 73 üncü maddede bulunmaktadır. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ilk bakışta sosyal ve ekonomik hakları etkilemekte gibi görünse de diğer temel hak ve özgürlüklerin de bu yükümlülüklerden etkilenen yönleri bulunmaktadır. Devletin gelir kaynaklarının en önemlisi olan vergiler, yasama organı vasıtasıyla çıkarılan kanunlar vasıtasıyla tüm hak ve özgürlüklere temas eden nitelikte bulunmakta ve temel hak ve özgürlüklerin tam manası ile kullanılmasını olanaklı yahut olanaksız kılmaktadır. 1982 Anayasası'nda mülkiyet hakkı; 1961'den farklı şekilde "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" kısmında düzenlenmemiş, bu sayede mülkiyet hakkına yürütme organının doğrudan çıkaracağı normlar ile müdahale etmesinin engellenmesi amaçlanmıştır. Görüldüğü üzere vergi ödevi de "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" bölümünde düzenlenmemiş, verginin kanuniliği ilkesi kapsamında yasama organınca çıkarılacak belirli ve öngörülebilir hukuk normları çerçevesinde vergi konması güvence altına alınmak istenmiştir.

VUK mükerrer 298 inci maddesinde yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde bilanço esasına tabi olan mükelleflerin finansal tablolarını enflasyon muhasebesi uygulayarak hazırlayacaklarına dair hüküm amirdir. Bu düzenlemenin yürürlüğe girerek uygulanmasının sonrasında 2021 yılı sonuna kadar enflasyon kontrol altına alınarak belirli bir seviyenin altında tutulmuştur. Ancak 2021 yılında yaşanan gelişmeler ve özellikle döviz kurunda yaşanan artış neticesinde enflasyon oranı hızla yükselerek yıl sonu itibariyle yeniden enflasyon düzeltmesi şartları oluşmuştur. Mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin bir Kanun olan Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, yerleşik uygulamaları vasıtasıyla bireylerin iktisadi planlamalarında esas aldıkları

dayanak noktalarından biri olmuştur. 20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Kanunla uzun süredir yürürlükte olan ve yerleşik bir uygulama alanı bulan enflasyon düzeltmesi uygulamasının ertelenmesi öngörülmüştür. Yasama organı tarafından çıkarılan Kanun nezdinde yapılan bu düzenleme, her ne kadar verginin kanuniliği prensibi şartlarını karşılasa da; temel hak ve hürriyetlere yapmış olduğu müdahale nedeniyle problemlere sebebiyet vermiştir.

Devlet vergilendirme yetkisi kapsamında yasama organınca çıkardığı kanunlar marifeti ile bireylerin özel mülkiyetinin bir kısmını hazineye aktarmaktadır. Yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla veya verginin kanuniliği ilkesinin istisnası kapsamında ele alınan yöntemlerle mükelleflere yeni yükümlülükler getiren düzenlemelerin mülkiyet hakkına müdahale kapsamında olması; hukuki güvenlik, vergi adaleti, genellik, eşitlik, mali güce göre ödeme ve ölçülülük gibi Anayasal vergilendirme ilkeleri ile çelişmesi durumunda mümkündür. Örneğin çıkarılan bir vergi kanunu ile geçmişte vergilendirme kapsamında olmayan bir konunun vergiye tabi tutulması, geçmişe yürümeme ilkesi ile çelişir ve mükelleflerin verginin kanuniliği, hukuk güvenliği ve hukuk devleti prensiplerine güvenerek yaptığı ekonomik planlamasının çökmesine neden olurken, hem Anayasal açıdan sağlıklı bir vergi kanunu çıkarılmamış hem de ekonomik ve finansal piyasanın istikrarının güven kaybı nedeniyle bozulmasına sebebiyet verilmiş olacaktır. Temel hak ve hürriyetler açısından bakıldığında da mülkiyet hakkına haksız bir müdahale niteliğinde bir düzenleme kapsamında bulunacaktır. Vergilendirme iş ve işlemlerine ilişkin yargı yoluna başvurulduğunda hukuk devleti ilkesi bakımından getirilen vergisel yükümlülük ele alınırken; bahse konu yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiriyorsa Anayasaya aykırılığından söz edilebilmektedir.[193]

[193] Gerek, Ş., age, s. 249.

Anayasa'nın 35 inci maddesi ile beraber mülkiyet hakkına temas eden diğer hükümler de dikkate alındığında mülkiyet hakkına müdahale konusunda üç kural bulunmakta, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilerek mülkten barışçıl faydalanma hakkı, genel olarak mülkiyet hakkının hangi şartlarda sınırlanabileceği hüküm altına alınmakta ve böylece devletin mülkiyetin kullanımını kontrol etmesi hususunda düzenleme yapmasına imkân sağlanmaktadır.[194]

Anayasa madde 35 ile mülkiyet hakkı sınırsız değil, kamu yararı amacıyla ve kanun marifetiyle sınırlandırılabilecek bir hak olarak öngörülmüştür. Devletin bu hakka müdahalesi esnasında, Anayasa'nın 13 üncü maddesini de göz önüne alması gerekmektedir. Dolayısıyla Anayasa'ya uygun şekilde müdahalede bulunulabilmesi için kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması, hakkın özüne dokunmaması ve ayrıca ölçülülük prensibi çerçevesinde yapılması elzemdir.[195]

Mülkiyet hakkına yönelik müdahale hususlarında ilk dikkat edilen ölçüt kanuna dayalı olup olmadığıdır. Kanuna dayanmadığı takdirde diğer ölçütlere bakılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği kanısına varılmaktadır. Anayasa mahkemesi de kararlarında; müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilen, belirli kanun hükümlerinin bulunmasının gerekli olduğunu belirtmiştir.[196]

Anayasa madde 35 ile mülkiyet hakkı temel hak olarak teminat altına alınmakta, kişiye kanunların çizdiği sınırlamalara riayet etmek ve başkalarının hakkına zarar vermemek şartıyla sahibi olduğu şeyi istediği gibi kullanma, tasarruf etme ve onun ürünlerinden faydalanma imkanı vermektedir.[197] Bu nedenle malikin mülkünü

[194] AYM - B2014/1546, 2/2/2017, ss. 56-58
[195] AYM - B2014/1546, 2/2/2017, ss. 62
[196] https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6192 (30.11.2022)
[197] AYM - B2013/817, 19/12/2013, ss. 32

kullanması, semerelerinden istifade etmesi ve mülkü üzerinde tasarrufta bulunması yetkilerinden birinin kısıtlanması hakka müdahale teşkil etmektedir.[198]

1982 Anayasa'nın 13 üncü maddesindeki öze dokunmama kriteri, 1961 Anayasasında da yer almaktadır. Hakkın özü, netlik kazanmamış bir kavram olmakla beraber yargı organları tarafından her somut olayın prensiplerle bağlantı kurularak ayrı biçimde değerlendirilmesiyle oluşturulmuş içtihatlardan beslenmektedir.[199] Hakkın özü kavramı ne Anayasa ne de Anayasa Mahkemesi kararlarında kesin bir tanımlamaya konu olmamış, öze dokunmaya ilişkin tek bir kriter belirlenmediğinden dolayı çeşitli şekillerde formüle edilmiş gerekçelere dayanılarak hakkın özüne dokunulduğu yönünde iptal kararları verilmiştir.[200]

Anayasa Mahkemesi tarafından alınan çeşitli kararlar incelendiğinde, bir hak veya hürriyetin; amacına uygun kullanılmasını zorlaştıran, yasaklayan, genel manada kullanılmasını izne bağlayan, örtülü şekilde kullanmasını kısıtlayan veya imkansız hale getiren, yeterli açıklıkta olmayan hükümlerle sınırlayan ve tamamen ortadan kaldıran düzenlemelerin bahse konu hak ve hürriyettin özüne dokunulmasına sebebiyet verdiği ifade edilmektedir.[201]

Mülkiyet hakkı, malik ile şey arasında soyut biçimde kurulup paraya çevrilebilen bir ilişki olduğundan; bu ilişkiye dair hakların kısıtlanması, ilişkinin sürdürülemez hale getirilmesi ve bunun neticesinde de malike maddi bir karşılık ödenmemesi hakkın özüne dokunulmasına neden olmaktadır. Devletleştirme ve kamulaştırma işlemleri de bu ilişkiyi akamete uğratan müdahaleler olmakla beraber, bu işlem karşısında malike parasal

[198] AYM – B2014/1546, 2/2/2017, ss. 53
[199] Tunaya, T., Z., "Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku", 1975, ss 396.
[200] Örücü, E., "1961 Anayasası ve Anayasa Mahkemesine Göre Hakkın Özü Kavramı ve Mülkiyet Hakkının Özü", *Journal of Istanbul University Law Faculty, 41*(3-4), ss. 156.

[201] Örücü, E., agm, ss. 157-158.

ödemenin yapılması sayesinde mülkiyet hakkının özüne dokunan nitelikten kurtulmaktadırlar.[202]

Dolayısıyla, malikin sahip olduğu şeyden faydalanması hususunda; adaletsiz, önleyici seviyede orantısız, haklı gerekçeye dayanmadan eşitsizlik doğuran, bedeli ödenmeyen veya gereğinden az ödenen sınırlandırmaların hayata geçirilmesi neticesinde Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkının özüne dokunulduğuna yönelik karar vermektedir.[203]

Ölçülülük prensibinin alt kümesini oluşturan üç ilke gereklilik, elverişlilik ve orantılılıktır. Bahse konu müdahale dışında daha hafif bir uygulama ile amaca ulaşmanın mümkün olmaması, yani yapılan müdahalenin zorunlu olması gereklilik olarak ifade edilmektedir. Müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmek için uygun olması elverişlilik, hakka ilişkin yapılan müdahale ile arzulanan amaç arasında makul seviyede denge bulunması ise orantılılık olarak ifade edilmektedir. Söz konusu alt ilkelerin değerlendirilmesi neticesinde meydana gelen müdahalenin prensipleri ihlal ettiği veya dengeye uymadığı durumlarda Anayasa mahkemesi tarafından hak ihlali kararı verilmesi gerekmektedir.

Enflasyon düzeltmesi uygulaması özü itibariyle, enflasyonun bilançoda kayıtlı olan değerleri aşındırmasının önüne geçmekte, bu değerlerin reel olarak takibi ve dönemler arası karşılaştırılmasına imkan sağlamakta, ayrıca anayasal vergilendirme prensiplerinden olan "mali güç" kavramına ulaşılması açısından kritik bir öneme sahip bulunmaktadır. Enflasyon düzeltmesi, mali güce göre vergilendirmeye imkan tanıması açısından temel hak ve hürriyetlerden olan ve vergilendirmeyle yakın ilişki içerisinde bulunan mülkiyet hakkının korunması hususunda ehemmiyet arz etmektedir.

[202] Örücü, E., agm, ss. 160.
[203] Örücü, E., agm, ss. 157-158.

SONUÇ

Fiyatlar genel düzeyinde yaşanan sürekli fiyat artışı olarak ifade edilen enflasyon; paranın satınalma gücünün azalmasına, işletmelerin gerçek olamayan kar elde ederek yüksek oranda vergilendirilmesine, gelirleri enflasyondan daha az oranda artanlar içinse vergi etkisi yaratarak refah seviyelerinin düşmesine sebebiyet vermektedir. Enflasyonun vergi etkisi yaratması veya fiktif kar elde eden mükelleflerin bir üst vergi dilimine tabi olarak ödedikleri vergi oranının artması durumunda, bahse konu mükelleflerden devlete bir gelir transferi gerçekleşmektedir. Esas itibariyle verginin gelir transferi olarak tanımlanması, enflasyon dönemlerinde mükelleflerin mülkiyet hakkına yönelik müdahale niteliği taşıması ve hem anayasal hem de iktisadi açıdan dikkat edilen vergilendirme prensiplerini ihlal edip etmemesi hususunda değerlendirmelere konu olmasına sebebiyet vermektedir.

Enflasyonun yüksek seyrettiği dönemlerde işletmelerin parasal varlıklarının nominal değeri değişmezken reel değerleri azalmaktadır. Bu noktada yerli para cinsiden borçlu olan işletmeler avantajlı hale gelmekte, parasal varlıklarını döviz olarak elde tutan işletmelerse uygulanmakta olan döviz kuru politikasına bağlı olarak enflasyondan etkileneceklerdir. Diğer taraftan bilançolarında sabit varlıkların yüksek oranda olduğu işletmeler enflasyondan daha düşük seviyede etkilenmektedir ancak işletmelerin faaliyetlerinin devamlılığının sağlanması açısından gerekli olan sermayeye de yükselerek faaliyet karında azaltıcı etki yapmaktadır. İşletmelerin enflasyondan etkilenme dereceleri; enflasyonun hızına, işletmenin borç/varlık/sermaye açısından bileşimlerine, yeniden değerleme veya enflasyon düzeltmesine tabi olan varlıklarının oranına, kullanılan stok değerleme ve amortisman yöntemlerine göre değişiklik göstermektedir.

VUK madde 3 "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlığını taşımakta ve vergilendirmeyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin mahiyetinin esas

olacağı hükmünü içermektedir. Bu hüküm uyarınca fiktif olan ve gerçek olmayan gelir artışlarının vergilendirmeye tabi kazanç kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde işletmelerin elde ettiği fiktif kar nedeniyle bir üst vergi dilimine girerek vergi yüklerinin artması anayasal vergilendirme ilkeleri ile çelişmektedir. Vergilendirmenin mükelleflerin gerçek kazancını esas almadan yapılması nedeniyle eşitlik prensibine, vergi yükünde meydana gelen atışın Kanuna veya Cumhurbaşkanına verilen yetkiler kapsamında çıkarılan düzenleyici işlemlere dayanmaması suretiyle kanunilik ve belirlilik prensiplerine aykırılık teşkil etmektedir.

Enflasyon düzeltmesi uygulanması için gerekli şartlar en son 2004 yılında gerçekleşmiş, bu dönemin ardından uzun süre uygulanmamıştır. Vergi Usul Kanunu uyarınca; fiyat endeksindeki artışın son 3 hesap döneminde %100 ve mevcut dönemde %10 dan yüksek seyretmesi enflasyon düzeltmesi uygulanması açısından aranan şartlardır. Bahse konu bu şartlar uzun bir aradan sonra 2021 yılının sonunda oluşmuştur. Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayınlanan veriler doğrultusunda Aralık 2018 – Aralık 2021 tarihleri arasında yer alan son üç hesap döneminde Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksindeki değişim %141,70 olmuş, yine Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinin 2021 yılı bazında değişimi %79,89 oranına ulaşmıştır. Vergi Usul Kanununun ilgili maddeleri uyarınca enflasyon düzeltmesi uygulaması için gerekli şartlar oluşmasına rağmen Yasama Organı tarafından çıkarılan Kanun ile enflasyon düzeltmesi uygulaması ertelemeye tabi tutulmuştur.

7352 sayılı Kanunla VUK'a geçici madde 33 eklenmiştir. Madde ile 2021-2022 hesap dönemleriyle 2023 döneminin geçici vergi dönemlerinde VUK mükerrer 298 inci maddesindeki şartların oluşup oluşmadığı dikkate alınmaksızın mali tabloların düzeltmeye tabi tutulmayacağı düzenlenmiştir. 31/12/2023 tarihli mali tabloların şartların oluşmasına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hüküm altına alınarak süreye ilişkin sınırlar belirlenmiştir. Diğer taraftan ilgili maddenin dokuzuncu

fıkra hükmü aynen korunarak bilanço esasına tabi olarak altın ve gümüş ticareti/imalatı yapan kuyumcuların dönem sonu ve geçici hesap dönemlerinden şarta bağlı olmaksızın enflasyon düzeltmesi yapmalarına dair zorunluluk devam ettirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının ertelenmesi neticesinde yeniden değerleme uygulamasına ilişkin yaşanabilecek aksaklıkların giderilmesi açısından Kanunda hükümlere yer verilmiştir. 213 sayılı Kanunda yer alan mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrasının onbirinci bendi uyarınca enflasyon düzeltmesi şartlarının oluştuğu dönemlerde yeniden değerleme uygulaması yapılamayacaktır. Yaşanabilecek aksaklıkların önlenmesi açısından Geçici 33 üncü maddenin ikinci fıkrasında enflasyon düzeltmesinin yapılmayacağı belirtilen dönemlerin; yeniden değerlemenin şartlarının belirlendiği mükerrer 298'in (Ç) fıkrası bakımından enflasyon şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirileceği düzenlenmiştir. Böylelikle mükellefler enflasyon düzeltmesinin ertelendiği süreçte mali tablolarında yeniden değerleme uygulamasına devam edebileceklerdir.

Vergilendirme ve mülkiyet hakkı ilişkisi bakımından ayrı bir öneme sahip olan ilke hukuki güvenlik ilkesidir. Mükellefler devletin kanunilik ilkesine dayanarak koyduğu vergileri ve bu alanda yapılacak müdahaleleri öngörerek iktisadi davranışlarını buna göre ayarlamaktadırlar. Hukuki güvenlik ilkesinin temelini oluşturan belirlilik, mükelleflerin aleyhine olacak kanunların geriye yürümemesini gerektirirken; devletin vergilendirmeye ilişkin uygulamalarının da belirli, tutarlı ve öngörülebilir olmasını gerektirmektedir. Aksi halde mükelleflerin devlete ve hukuk düzenine olan güveni zedelenmekte ve ekonomik istikrarın temel taşlarından olan ve geleceğe dair vergi planlamalarının dayanağını oluşturan güven ortamı yitirilmektedir.

Diğer taraftan hukuki güvenlik ilkesinde eşitlik ve genellik prensiplerinin anayasal temeli bulunmakta, bu nedenle vergi ödeme noktasında herkesin kamu

giderlerine katılması ve kanun önünde eşit olması gerekmektedir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde Vergi Usul Kanununda enflasyon düzenlemesine ilişkin yer alan hükümlerin 7352 sayılı Kanunla ertelenmesi öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerinin ihlal edilmesine neden olmuştur. Mükelleflerin yüksek enflasyon dönemlerinde Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılacağına ilişkin beklentileri ve buna uygun olarak vergi planlarını oluşturmaları nedeniyle, söz konusu erteleme düzenlemesinin yapılmış olması mükelleflerin hukuk devleti ile hukuki güvenlik ilkesine olan itimadının zedelenmesine neden olmuştur. Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşacağının öngörülmesi sonrasında; işletmenin likidite, sermaye, duran varlık ve borçluluk durumu gibi kritik mali tablo kalemlerini ve bunların ağırlıklarını enflasyon düzeltmesi uygulayacak şekilde ayarlama eğiliminde olmuşlardır. Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler açısından borçlu olmak avantaj sağlarken alacaklı olmak ise enflasyon nedeniyle söz konusu meblağın reel değerinin erimesi nedeniyle dezavantajlı bir durum yaratmaktadır. İşletmede parasal aktif varlıkların, parasal pasif varlıklardan yüksek olması halinde satınalma gücü kaybı ve yüksek kar oranı yaşanırken, tam tersi durumda ise vergisel ve satınalma gücü bakımından avantaj yaşanmakta ancak karlılık oranı düşük görünmektedir.

Bilançonun aktifinde bulunan parasal olmayan varlıklar enflasyonist dönemlerde satınalma gücü değişmeden nominal değeri değişmekte, bu durum ayrılan amortisman tutarının düşük kalarak dönem karının fazla görünmesine sebep olmaktadır. Pasif kısmında yer alan parasal olmayan varlıklar ise enflasyonist dönemlerde değerini arttırarak işletmeye kıymet katmaktayken, düzeltme işleminin yapılmadığı durumlarda bu artış mali tablolarda görünmemektedir.

Mevcut şartlar dahilinde mükellefler bilançolarında parasal varlıkları azaltarak parasal olmayan, özellikle de değerlemeye tabi duran varlıklara yönelme eğiliminde olmuşlardır. Yine enflasyon dönemlerinde elde edilen fiktif karın dağıtılması nedeniyle

aşınmaya uğrayan işletme özsermayesinin güçlendirilmesi amacıyla, sermayenin güçlendirilmesi hususunda adımlar atmaya gayret göstermişlerdir. Tüm bu hususlar dahilinde görülmektedir ki işletmede mevcut olan menkul değerler, bu alanlara kaydırılarak işletmenin likidite oranı düşük seviyelere indirilmiştir. Enflasyon düzeltmesinin ertelenmesine yönelik geçici 33 üncü madde ile hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri gereğince vergi planlarını yapan, belirlilik ve öngörülebilirlik hususunda devletin yasama yetkisine güven duyan mükellefler mağduriyet yaşamışlardır. Vergilendirme dolayısıyla mükelleflerin özel mülkiyetinden devlete gelir transfer edildiği göz önüne alındığında, devletin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinden taviz vermesinin mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde olduğu düşünülmektedir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 298 inci maddesinde yapılan değişiklikle, enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde mükelleflere yeniden değerleme uygulama imkanı tanınması faydalı bir gelişme olarak düşünülmektedir. Fakat enflasyondan kaynaklı uygulama alanı bulan yeniden değerleme uygulaması kapsamında %2 oranında vergi alınması hakkaniyetli olmamaktadır. Enflasyonun yüksek seviyede seyretmesinin sorumluluğunun mükelleflere yüklenmesi hukuka uygun olmamakta, zira bu konuda mükelleflerin bir kusuru bulunmamaktadır. Yeniden değerleme uygulayan işletmeler çeşitli avantajlar elde ederken; sağlanan bu avantaja karşılık %2 oranında vergiye tabi tutulmaları gerekmemektedir. İşletmenin mali tablolarında yer alan kıymetlerin enflasyon karşısında gerçek değerini göstermesi amacıyla yapılan bu uygulama kapsamında vergiye tabi tutulmaları mülkiyet hakkının ihlaline yol açmaktadır. Enflasyon düzeltmesinin ertelenmesiyle yeniden değerleme uygulamasına yönlendirilen mükellefler, varlıklarını enflasyon etkisinden arındırmak istemekte ancak haklı olarak bunun sonucunda ayrıca bir maliyete katlanmak zorunda kalmak istememektedirler. Getirilen düzenleme öncesinde enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmasıyla zorunlu olarak yapacakları ve maliyete katlanmayacakları düzeltme uygulamaları, erteleme

hükmü uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır. Meydana gelen mülkiyet hakkının ihlalinin giderilmesi için yeniden değerleme kapsamında mükelleflerden vergi alınmaması gerekmektedir. Ayrıca enflasyon düzeltmesi şartlarının mevcut halinde çok ağır olması nedeniyle, daha düşük enflasyon seviyelerinde de uygulanarak mükelleflerin maliyete katlanmadan mali tablolarını değerleme ve düzeltmeye tabi tutmalarına imkan verilmesi gerekmektedir.

Özet

Devletin ekonomik hayattaki konumuna ilişkin tartışmalar, iktisat biliminin başlangıcından günümüze gelene kadar farklı görüşlerin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Her ekol, devlet otoritesinin piyasa mekanizması karşısında alması gereken tavır ve izleyeceği politika araçlarını farklı bileşenler vasıtasıyla tanımlamış ve teorilerini bu tez üzerine kurmuştur. Devlet müdahalesinin gereksiz olduğu yönünde anlayışa sahip iktisat akımlarının yaşanan krizlerde işsizlik, enflasyon, durgunluk vb. hususlara çözüm bulamaması sonucunda, devletin ekonomide aktif rol oynaması gerektiği yönünde görüşünü savunan akımlar modern maliye anlayışının geniş yankı bulmasını sağlamışlardır. Bilindiği üzere devletin iktisadi hayata müdahale etmesi maliye politikası ve araçları ile mümkün olmaktadır. Maliye politikası araçları arasında ise vergiler; hem kamu harcamalarının en büyük finansman kaynağı olması hem de gelirin yeniden dağılımına tesir etmesi nedeniyle çok önemli bir konuma sahip bulunmaktadır. Vergilerin kamu maliyesi politikalarına yön veren etkisi, özellikle 2. Dünya Savaşı sonrasında ülkelerin muzdarip olduğu enflasyonla mücadele edilmesi ve bu sayede ekonomik istikrarın sağlanması noktasında ehemmiyet kazanmıştır. Enflasyonun olumsuz etkilerinin sadece devlet değil işletme ve bireyler bazında da hissedilmesi ve vergi gelirleri ile vergi yükünü etkilemesi neticesinde, bu etkilerin azaltılarak doğru vergilendirmenin yapılması amacıyla bireyler açısından gelir vergisine yönelik düzenlemeler, işletmeler açısından ise enflasyon düzeltmesi uygulaması kavramı hayata geçirilmiştir. Enflasyonun etkilerinin işletmelerin mali tablolarında yarattığı etkiyi ortadan kaldırarak vergilendirmenin düzeltilmiş değerler üzerinden yapılmasını sağlayan enflasyon düzeltmesinin ülkemizdeki uygulama alanı, yöntemleri ve şartları ile konu hakkındaki yasal düzenlemeler çalışmamızda incelenecektir. Ayrıca enflasyon düzeltmesi uygulaması ile işletmelerin vergilendirilmesi noktasında meydana gelen

durumun, mülkiyet hakkı ile olan ilişkisi ele alınarak bu hakka ilişkin bir müdahale bulunup bulunmadığı sorusuna yanıt aranacaktır.

Abstract

Discussions on the position of the state in economic life have led to the emergence of different views since the earliest days the concept of economics was first conceived and understood, and evolved through time with countless adaptations until today. Each school has defined their degree of attitude the state authority should enact towards the market mechanism through differing constituents, along with the policy tools required for each enactment, and structured their theories based on those findings. With the failure to answer a solution, such mainstream economic thoughts asserting that state intervention is unnecessary during crises where unemployment, inflation, recession, etc. is effectively present paved way to new schools of economic thoughts asserting states should play active roles resonated well within the modern financial intellect. As principle, the intervention of the state in economic life is possible through fiscal policies and instruments. Among those fiscal policy instruments, taxes play a very important role, both because they are the biggest source of finance for public expenditures, and because they directly affect income redistribution. The guiding effect of taxes on public finance policies as a tool on combat with inflation has gained particular importance after the Second World War, especially for the suffering states in ensuring their economic stability. Regulations for income tax for individuals, and the concept of inflation adjustment for businesses have been implemented by the states in order to minimize the negative effects of inflation and maintain efficient taxation, since these negative effects are felt, not only by the states at macro levels, but also by businesses and individuals at micro levels, and because the effects determine tax revenues and tax burden. In our study, the applications, methods, and conditions of inflation adjustment techniques adopted by our state where the effects of inflation on the financial statements are eliminated and taxation with adjusted values are made possible will be thoroughly examined. In addition, the relationship between the inflation-adjusted taxation of enterprises and the propreitary rights of enterprises will be discussed, and an answer will be sought as to whether if there is an intervention to these rights, or not.

Kaynakça

Akad, M., Dinçkol, A., "1982 Anayasası - Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları", *Alkım Yayınevi*, İstanbul, 1998.

Akça, K., (2015). "Anayasa mahkemesi kararlarında mülkiyet hakkı" *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *6*(3).

Akdoğan, N., Tenker, N., "Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri", Ankara, 1998

Aktaş, S.,"Enflasyon Muhasebesinin Mali Tablolara Etkisi ve Türkiye'de Yıllara Sari İnşaat İşletmelerinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması", *Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, (2006).

Altınışık, İ.,"Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkileri Gidermeye Yönelik Yöntemler", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1-2. (2004).

Ardıç, O., "Makro İktisat", *Seçkin Yayınevi*, İstanbul 2003.

Aslan, N., "Makro İktisat", *İkinci Sayfa Yayınevi*, İstanbul 2010.

Atar, Y., "Türk Anayasa Hukuku", *Mimoza Basım Yayım*, Konya, 2005.

Ayan, M,, "Eşya Hukuku II", *Mimoza Yayınları*, Konya, 2012.

Aybay, A., Hatemi, H., "Eşya Hukuku", *Vedat Kitapçılık*, İstanbul 2010.

Aybay, A., Aybay, R., "Hukuka Giriş", *İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları*, 8. Baskı, İstanbul, Eylül 2012.

Aydın, M. S. "Ödeme Gücüne Ulaşarak Adil Vergi Sistemi Oluşturma: Seçilmiş AB Ülkeleri İncelemesi", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, *28*(3).

Başpınar, V., "Mülkiyet Hakkını İhlal Eden Müdahaleler", *Yetkin Yayınları*, Ankara 2009.

Berksoy, T., "Enflasyonun Hane Halkı Üzerindeki Etkisi", *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*, İstanbul 1989.

Bilge, N., "Hukuk Başlangıcı", Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Bilici, N., "Vergi Hukuku", 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2019.

Canevi, Y., "Enflasyon ve Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri", *Maliye Dergisi*, s.23, Eylül-Ekim 1976.

Ceylan, B., "Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları", Gümrük Ticaret Dergisi, Eylül 2020, 7(21).

Civan, M., Kara, E., Yıldız, F., "Enflasyon Muhasebesi", Ankara, *Gazi Kitabevi*, 2004.

Çağan, N., "Vergilendirme Yetkisi", *Kazancı Hukuk Yayınları*, İstanbul, 1982.

Çelebican, Ö., "Roma Hukuku", Yetkin Yayınları, Ankara 2012.

Demir, F., İslam Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Servet Dağılımı, *Diyanet İşleri Başkanlığı Yayınları,* 5. Baskı 2012.

Demirsoy, Y., "Enflasyon Muhasebesine Göre Vergi Hukukumuzda Tüm Yönleriyle Reeskont Uygulaması", Yaklaşım Yayınları.

Çağan, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980.

Çağıl, O., M., "Marksizm ve Hürriyet", İÜHFD, Cilt 48, S. 1-4, 1982-1983.

Dal, K., "Türk Esas Teşkilat Hukuku", *Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksek Okulu*, Ankara 1984.

Dornbush, R., Fischer, S., "Makro Ekonomi (çev: Salih Ak,Mahir Fisunoğlu,Refia Yıldırım)", *Akademi Yayınları*, İstanbul,1998.

Eken, M., H., "Enflasyonun Bankacılık Üzerine Etkilerinin Risk ve Karlılık Açısından Değerlendirilmesi", *Boğaziçi Yayınları*, İstanbul 2000

Engin, İ. (2000). "Enflasyonun Vergi Etkisi", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2*(2).

Eren, F., "Anayasa ve Yeni Gelişmeler Işığında Mülkiyet Kavramına Verilecek Anlam, Medeni Kanun'un 50. Yılı", *AÜHF Yayınları*, Ankara, 1976.

Eren, F., "Mülkiyet Hukuku", *Yetkin Yayınevi*, Ankara 2011.

Ergin, F., "Para ve Faiz Teorileri", *Beta Yayınları*, İstanbul 2001

Erginay, A., "Kamu Maliyesi", 13. Baskı, *Savaş Yayınları*, Ankara 1990.

Erkin, G., "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Ankara Barosu Dergisi, (3).

Ergun, T., "İthal Edilmiş Enflasyon ve Türkiye Örneği", *Kavram Yayınları*, İzmir, 2002.

Ertaş, Ş., "Eşya Hukuku", *Barış Yayınları*, 9. Baskı, Eylül 2011.

Etgü, M., A., "Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı", *XII. Levha Yayınları*, İstanbul, 2009.

Ferman, C., "Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilanço Teorileri", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayinlari* No:41-23, Güney Matbaacilik T.A.O., Ankara, 1954.

Gemalmaz, H., B., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı", *Beta Yayıncılık*, İstanbul, 2009.

Gemalmaz, M., S., "Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş", *Legal Yayınevi*, İstanbul, 2010.

Gemalmaz, H., B.,"Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi", *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt: 88, Sayı: 2, 2014.

Gemalmaz, H. B., "Mülkiyet Hakkı", *Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6*, Beta Basım Yayın, Nisan 2017.

Gerçek, A., "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", *Vergi Sorunları*, Yıl 28, Sayı 204, Eylül 2005.

Gerek, Ş., Aydın, A., R., "Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku", Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

Gökçay, Ş. E. (2017), "Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri", *Journal of Life Economics*. 4.

Göze, A., "Siyasal Düşünceler ve Yönetimler", *Beta Yayınevi*, Kasım, 2013.

Gözler, K., "İdare Hukuku" C. II, *Ekin Kitabevi Yayınları,* Bursa, 1999.

Gözler, K., "Türk Anayasa Hukuku", *Ekin Kitabevi Yayınları,* Bursa, 2000.

Gözler, K., "Anayasa Hukukuna Giriş", *Ekin Kitabevi Yayınları,* Bursa, 2002.

Gözübüyük, A., Ş., Gölcüklü, A., F., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması" *Turhan Kitabevi,* Ankara, 2003.

Gözübüyük, Ş., "Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları", *Turhan Kitabevi,* Ankara, 2012.

Gülmez, M., "Sözleşmeli Personel, Anayasa ve Uluslararası Kurallar", *Amme İdaresi Dergisi,* Aralık 1988 Cilt:21.

Gümüşkaya, G., "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*", XII Levha Yayınları*, I. Baskı, İstanbul, Eylül 2010.

Güneş, G., "4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi", Prof. Dr. Adnan Tezel'e Armağan, *Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası*, İstanbul 2000.

Güriz, A., "Hukuk Başlangıcı", *Siyasal Kitabevi*, 12. Baskı, Ankara 2009.

Hacırüstemoğlu, R., "Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları" (İstanbul), (1997).

Işık, İ., "Enflasyon Düzeltmesi",*Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara, 2005.

İmren, A., "Türkiye'de ve Dünya'da Enflasyon", *Era Yayınları*, İstanbul 2000

Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

Karakoç, Y., "Türk vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", *Anayasa Yargısı* 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1996.

Karakoç, Y. (2013). "Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15*.

Karapınar, A., Gürdal, K., "Enflasyon Muhasebesi", *Ankara, Tesmer Yayın No: 54*, 2003.

Karayalçın, Y. (1998). Hukukun üstünlüğü (kavram-bazı problemler). Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 47(03).

Kargı, V. ve Yüksel, C., (2010), "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Yükümlüler Üzerine Etkileri", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54. Seri.

Kaygusuz, S., Y., "Enflasyon Muhasebesi-(Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi)", *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:5, Sayı: 2, 2003.

Kishali, Y., Yılmazcan, D., Işıklar, D., "Enflasyon Muhasebesi", *Türkmen Kitapevi, Yayın No:218*.

Kuzu, B., "Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler",*Üçdal Yayınları*, İstanbul, 1985.

Küçük, E., Ö., "Consıderıng The Regulatıon Of Inflatıon Adjustment In Terms Of Constıtutıonal Taxatıon Prıncıples", *36th International Public Finance Conference - Fiscal Policies and Inflation*, 2022.

Lazol, İ., "Mali Analiz ile Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları" (Bursa), (2000).

Metin, Y., "Ölçülülük İlkesi- Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi", *Seçkin Yayıncılık,* Ankara, 2002, ss 40.

Niyazi, İ., "Türkiye'de 1980 sonrası Para Arzı ve Enflasyon", *DPT Yayınları,* Ankara 2001.

Öcal, H., "Enflasyon Muhasebesi Üzerine" , *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:7, Sayı:79, Temmuz 1999.

Öncel, M., (1995), "Enflasyon ve vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 44(1).

Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N., "Vergi Hukuku", Ankara, *Turhan Kitabevi,* (2014).

Öncel, M., Çağan, N., "Vergi Hukuku", *Turhan Kitabevi*, Ankara 2019.

Örücü, E., "1961 Anayasası ve Anayasa Mahkemesine Göre Hakkın Özü Kavramı ve Mülkiyet Hakkının Özü", *Journal of Istanbul University Law Faculty, 41*(3-4).

Örücü, E., "Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı - Mülkiyet Hakkının Sınırlanması".

Öztürk, M. V. (2015), "Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 16, 4815.

Parasız, İ., "Para, Banka ve Finansal Piyasalar", Ezgi Kitabevi, Bursa 1994.

Parasız, İ., "Makro Ekonomi: Teori ve Politika", *Ezgi Kitabevi*, Bursa 2006.

Pazarcı, H., "Uluslararası Hukuk", *Turhan Kitabevi,* Ankara, 2005.

Pehlivan O, "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", Vergi Dünyasi, Sayi:137, Ocak 1993.

Pehlivan, O., "Kamu Maliyesi", Trabzon, 2017, 1. Baskı: *Celepler Matbaacılık Yayın*.

Perdecioğlu, İ., E. "Mülkiyet Hakkı Yönünden Devletin Pozitif Yükümlülükleri", *Adalet Yayınevi*, Mart 2020, Ankara.

Saban, N., "Vergi Hukuku", İstanbul, *Beta Yayınları.* (2014)

Sağlam, F., "Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları: Uygulamanın Yaygınlaşmasından Doğabilecek Sorunlar", Anayasa Yargısı, Ankara, *Anayasa Mahkemesi Yayınları*, 1984, (Cilt 1).

Sarı, H., G., "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Ek 1. Protokole Göre Malvarlığı Haklarının Korunması, Beta Yayıncılık İstanbul 2006.

Sayarı, M., "Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi" , *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:1, Sayı:3, Eylül 1999.

Seçilmiş, E., İyidoğan, P., V., "Maliye Teorisi: Kuram ve Politika" *Hacettepe Üniversitesi Yayınları*, Ankara, 2022.

Serozan, R., "Mülkiyet Hakkının Özü, İşlevi ve Sınırları", Prof. Dr. Ümit Doğanay'ın Anısına Armağan I, *Fakülteler Matbaası*, İstanbul 1982.

Şahin, A. (2009). "Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Anayasa Hukukunda "Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılması Sorunu". *Liberal Düşünce Dergisi*, (54).

Şenyüz, Doğan "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", *Tesam Akademi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, (2014).

Tahiroğlu, B., Erdoğmuş, B., "Roma Hukuku Dersleri", *Der Yayınları,* İstanbul, 2012.

Taylar, Y., "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", *Maliye Sempozyumu*, (2017).

Tepe, B., "Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları", *Vergi Raporu Dergisi*, Ekim 2014, Sayı 181.

Tiryaki, R., Ekonomik Özgürlükler ve Anayasa, *Yetkin Yayınları,* Ankara 2008.

Tunca, Z., "Makro İktisat", *Geçit Kitabevi*, İstanbul, 2011

Turan, K., Doğan, Z., "İşletmelerde Enflasyon Muhasebesinin Kullanım Oranının Tespitine İlişkin Bir Alan Çalışması," İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi, cilt 25, Sayı 1 (Nısan), (1996).

Tuğrul, S., "Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı ve Sınırlandırılması", *Kazancı Kitap*, İstanbul 2004.

Tunaya, T., Z., "Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku", İstanbul 1975.

Turan, O., "Selçuklular ve İslamiyet", Ötüken Yayınları, İstanbul, 2005.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 9.7.1961 tarihli ve 334 sayılı

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı

Uman, N., "Enflasyon Muhasebesi", *İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları,* 1979.

Uysal, M.,Taner, Y., Buluç, E., "Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi", *Yaklaşım Yayınları*, Ankara, 2005.

Üçok, C., Mumcu, A., Bozkurt, G., "Türk Hukuk Tarihi", Savaş Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2002.

Ünal, M., "Ferdi (özel) Mülkiyetin Tarihi, Dini ve Beşeri Kökenleri", *Prof. Dr. Fikret Eren'e Armağan, Yetkin Yayınevi*, Ankara, 2006.

Ünsal, E., M., "Makro İktisat", Turhan Kitabevi, Ankara 2003.

Yalkın, Y., K., Gürhan, K., "Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Uygulamaları", *Turhan Kitabevi*,Ankara 2004.

Yaltı, B., "Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2000, Sayı 227.

Yaltı, B., "Vergi Yükümlüsünün Hakları", *Beta Yayınları*, İstanbul 2006.

Yavuz, G., "Enflasyon Muhasebesi ve Bir Uygulama", *Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,* 2007.

Yılmazoğlu, Y., E., "İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm& Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması", *Onikilevha Yayınları,* İstanbul 2021.

Yüksel, A., "Enflasyon Muhasebesi", *İstanbul, Literatür Yayınları*, 1997.

İnternet kaynakları

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> (20.10.2022)

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf > (30.11.2022)

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6192> (30.11.2022)

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3332.pdf> (3.12.2022)

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_29_2018.pdf> (3.12.2022)

< https://www.anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli_anayasa_2021.pdf > (2.3.2023)

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-179-nrm.pdf > (5.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/17510 > (6.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6151 > (6.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/14195 > (8.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/817 > (9.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13518 > (9.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6192 > (9.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1301> (9.3.2023)

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/176?EsasNo=2013%2F95> (12.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13966> (13.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/382 > (15.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/8875 > (20.3.2023)

< https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/11441 > (20.3.2023)

https://www.anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli_anayasa_2021.pdf (25.3.2023)

<https://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/49-avrupa-insan-haklar-sozlesmesi/> (31.3.2023)

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/403> (1.4.2023)

<https://www.anayasa.gov.tr/media/3542/aihs_tr.pdf> (1.4.2023)

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1967/49?Donemler_id=1&EsasNo=1967%2F10> (1.4.2023)

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2008/48?Donemler_id=2&EsasNo=2004%2F81 > (1.4.2023)

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2008/47?Donemler_id=2&EsasNo=2004%2F3 > (2.4.2023)

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/176?Donemler_id=2&EsasNo=2010%2F73 > (3.4.2023)

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/ > (6.4.2023)

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/> (7.4.2023)

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/> (7.4.2023)

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf > (7.4.2023)

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/> (10.4.2023)

<https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22\%226833/74\%22%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57534%22]} > (11.4.2023)

<https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%2212742/87%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57711%22]} > (11.4.2023)

<https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%2236813/97%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-72925%22]} > (11.4.2023)