

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE
HÜRRİYETLERLE İLİŞKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Çağrı BAYER

Danışman

Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

KONYA 2019



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Çağrı BAYER
	Numarası	164 234 001 033
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku / Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tezin Adı	Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Hürriyetlerle İlişkisi

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası
(İmza)



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu

Öğrencinin	Adı Soyadı	Çağrı BAYER
	Numarası	164 234 001 033
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku / Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN
	Tezin Adı	Anayasada Yer Alan Temel Hak ve Hürriyetlerin Vergilendirme İle İlişkisi *

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan "Anayasada Yer Alan Temel Hak ve Hürriyetlerin Vergilendirme İle İlişkisi" başlıklı bu çalışma 02/07/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman/Üye	İmza
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN	Danışman	
Dr. Öğr. Üyesi Özlem ÇELİK	Üye	
Dr. Öğr. Üyesi Hikmet TÜLEN	Üye	

*NOT: Tez savunma jürisi tarafından tezin adının değiştirilmesi önerilmiştir. Öncelikli jüri raporu:

"VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TEMEL HAK VE HÜRRIYETLERLE İLİŞKİSİ" dir.



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Çağrı BAYER
	Numarası	164 234 001 033
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku / Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN
	Tezin Adı	Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Hürriyetlerle İlişkisi

ÖZET

Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre ödemekle mükellef olduğu iktisadi değerlerdir. Vergilendirme ise, devletlerin varlık şartı olup, egemenliklerinin devamı için, kişilerin mülkiyetine el atma işlemidir. Ancak devlet bu yetkisi ile kişilerin sadece mülkiyet haklarına değil, hemen hemen tüm hak ve hürriyetlerine müdahalede bulunur ve bu haklarını sınırlandırır.

Devletlerin sahip oldukları vergilendirme yetkileri, onların hukuki ve fiili güçlerinin bir yansımasıdır. Devlet, vergilendirme yoluyla bireylerin temel hak ve hürriyet alanlarına girmekte, müdahalelerde bulunmakta ve sınırlamalar yapmaktadır. Bu sınırlamalar yapılırken Anayasamızda yer alan vergi hukuku etkileyen temel ilkeler ve yine Anayasamızda vergi hukuku ile ilgili temel düzenleme olan 73. maddedeki ilkeler dikkate alınmalıdır. Ancak bu ilkelerin gereklerine uygun şekilde vergilendirme yapıldığında temel hak ve hürriyetler büyük ölçüde korunur.

Çalışmada 1982 Anayasasında vergilendirmeye karşı hassas olan temel hak ve hürriyetler ile ilgili hükümler tek tek ele alınıp vergi mevzuatı açısından incelenmiş ve bu bağlamda vergisel düzenlemelerin Anayasada yer alan devlete pozitif ve negatif yük yükleyen hükümlere uygun olup olmadığı incelenip, çeşitli hususlarda öneriler dile getirilmiştir.



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Çağrı BAYER
	Numarası	164 234 001 033
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku / Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN
	Tezin İngilizce Adı	The Relationship Between Taxation Authority and Fundamental Rights

ABSTRACT

Taxes is the economic value in which everyone is obliged to pay according to their financial power in order to cover public expenses. Taxation is the process of sequestration of the property of individuals for the continuation of the sovereignty of states, which are the conditions of existence of states. However, with this authority, the state intervenes and restricts not only the property rights of individuals but also their rights and freedoms.

The taxation powers of States are a reflection of their legal and de facto powers. The state enters into basic rights and freedoms of individuals through taxation, intervenes and makes restrictions. While making these limitations, the basic principles affecting tax law in our Constitution and the principles in article 73, which is the basic regulation on tax law in our Constitution, should be taken into consideration. Fundamental rights and freedoms are largely protected when taxation is made in accordance with the requirements of these principles.

In this study, the provisions related to fundamental rights and freedoms sensitive to taxation in the 1982 Constitution were handled one by one and examined in terms of tax legislation. In this context, it has been examined whether the tax regulations are in conformity with the provisions that impose positive and negative burdens on the state in the Constitution and suggestions have been expressed on various issues.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ANAYASAYAL VERGİLENDİRME İLKELERİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

I.HUKUK DEVLETİ İLKESİ	4
A.Belirlilik İlkesi.....	9
B. Geriye Yürümezlik İlkesi	17
C. Kıyas Yasağı İlkesi.....	22
D. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi	24
E.Eşitlik İlkesi.....	25
F.Adil Hukuk Düzeni İlkesi	29
II. SOSYAL DEVLET İLKESİ	29
III.ANAYASANIN 73. MADDESİNE HAKİM OLAN TEMEL İLKELER.....	32
A.Verginin Genelliği İlkesi	34
B.Verginin Kamu Giderlerini Karşılama Yönelik Olması	36
C.Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesi (Vergi Adaleti)	39

D.Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılması	45
E.Verginin Kanuniliği İlkesi.....	47
1.Genel Olarak	47
2.Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı	50
a.Birey Yönünden Verginin Kanuniliği İlkesi.....	52
b.Devlet Yönünden Verginin Kanuniliği İlkesi.....	52
3.Verginin Kanuniliği İlkesinin Kapsamı	53
a.Mali Yükümlülük Türleri Açısından	53
b.Yasaların Yürürlüğü Açısından	54
4.Verginin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları	54
5.Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları.....	55
IV.VERGİLENDİRME YETKİSİ	63
A.VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KAYNAĞI VE KURAMSAL TEMELİ	63
B.VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TANIMI VE KAPSAMI.....	65
C.VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	69
1.Batı Ülkelerinde Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi	69
2.Türkiye’de Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi	70
D.VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI.....	80
1.Uluslararası Hukuk Açısından Sınırlandırma	81
a.Mülklik İlkesi	81
b.Şahsilik İlkesi.....	82

2.Ulusal Hukuk Açısından Sınırlandırma	83
a.Hukuk Devleti Açısından.....	83
b.Sosyal Devlet İlkesi Açısından.....	84
3.Uluslararası Anlaşmalar ve Vergilendirme Yetkisi	85

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNDEN ETKİLENEN TEMEL HAK VE HÜRRİYETLER

I.TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER KAVRAMI	88
A.Hak ve Özgürlük Tanımı	88
1.Hak ve İnsan Hakları Tanımı	88
2.Özgürlük Tanımı	90
3.Kamu Hürriyetleri	90
B.Temel Hak ve Hürriyetlere Müdahale ve Vergi Hukuku İlişkisi	91
II.VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TEMEL HAK VE HÜRRİYETLERİN SINIRLANDIRILMASI	92
A.Objektif ve Anayasal Sınırlar	92
1.Anayasal Sınırlar.....	92
2.Objektif (Nesnel) Sınırlar.....	93
B.Temel Hak ve Hürriyetlerin Yasama Organınca Sınırlandırılmaları	93
1.Genel Açıklama.....	93
2.Sınırlandırmanın Şartları.....	94

a.Kanunilik İlkesi.....	94
b.Sınırlamanın Anayasanın İlgili Maddelerinde Belirtilen Sebeplere Dayanması	95
c.Anayasanın Sözüne ve Ruhuna Aykırı Olmama İlkesi.....	95
c.Demokratik Toplum Düzeninin Gereklerine Aykırı Olmama İlkesi .	96
d.Ölçülülük İlkesi.....	98
e.Laik Cumhuriyetin Gereklerine Aykırı Olmama İlkesi	100
f.Sınırlamanın Temel Hak ve Hürriyetlerin Özlerine Dokunmaması.	101
3.Olağanüstü Dönemlerde Sınırlama	101

III.VERGİLENDİRMEYİ DOĞRUDAN ETKİLEYEN TEMEL HAK VE HÜRRİYETLER

103

A.Devlete Negatif Görev Yükleyen Düzenlemeler (Negatif Statü Hakları) ...

103

1.Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği	103
2.Konut Dokunulmazlığı.....	105
3.Zorla Çalıştırma Yasağı	107
4.Mülkiyet ve Miras Hakkı	109
5.Özel Hayatın Gizliliği	115
a.Bilgi Toplama	124
b.Yoklama ve Elkoyma.....	127
aa.Kayıt ve Belge Düzenine İlişkin El Koyma Yetkisi	128
bb.Nakil Araçların Denetlenmesinde Elkoyma Yetkisi.....	131
c.Vergi İncelemesi Sırasında Elkoyma	133
aa.Vergisel Arama	136
bb.Vergi Mahremiyeti.....	138
6.Kişisel Verilerin Korunması	141

7.Hak Arama Hürriyeti ve Adil Yargılanma Hakkı.....	144
8.Haberleşme Özgürlüğü	149
9.Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü.....	153
10.Din ve Vicdan Hürriyeti.....	157

B.Devlete Pozitif Görev Yükleyen Düzenlemeler (Pozitif Statü Hakları) 160

1.Ailenin Korunması.....	160
2.Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü	165
3.Sendika Kurma Hakkı.....	167
4.Eğitim ve Öğrenim Hakkı.....	168
5.Ücrette Adaletin Sağlanması.....	169
6.Konut Hakkı.....	170
7.Sosyal Güvenlik Hakkı	171
8. Sporun Geliştirilmesi ve Tahkim	174
9.Yabancı Ülkede Çalışan Türk Vatandaşları.....	176
10.Sanatın ve Sanatçının Korunması	177
11.Sağlık Hizmetleri ve Çevrenin Korunması	178
12.Bilim ve Sanat Hürriyeti	181
13.Tarih, Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması	182

C.Devlete Pozitif Görev Yükleyen Diğer Düzenlemeler 185

1.Ormanlar ve Orman Köylüsünün Korunması	185
--	-----

2.Planlama.....	186
3.Esnaf ve Sanatkarların Korunması.....	187
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	188
YARARLANILAN KAYNAKLAR	192



KISALTMALAR

AATUHK.	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AİHM.	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS.	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM.	: Anayasa Mahkemesi
AYMK.	: Anayasa Mahkemesi Kararı
AYMKD.	: Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
BEHK.	: Bilgi Edinme Hakkında Kanun
BGK.	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK.	:Bakanlar Kurulu
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CMK.	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK.	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
D.	: Daire
E.	: Esas
E.T.	: İnternet Kaynağına Erişim Tarihi
EVK.	: Emlak Vergisi Kanunu
f.	: Fıkra
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu

İDT.	: İktisadi Devleti Teşekkülleri
K.	: Karar
KDV.	: Katma Değer Vergisi
KHK.	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MTV.	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OHAL.	: Olağanüstü Hal
ÖİV.	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV.	: Özel Tüketim Vergisi
RG.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SGK.	: Sosyal Güvenlik Kurumu
T.	: Tarihli
TBMM.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
TDK.	: Türk Dil Kurumu
TİB.	: Tüm İktisatçılar Birliği
TMK.	: Türk Medeni Kanunu

- vb. : Ve başkası, ve başkaları, ve benzeri, ve benzerleri, ve bunun gibi
- vd. : Ve devamı, ve diğerleri
- VDDK. : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
- VDO. : Vergiyi Doğuran Olay
- VİVK. : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- VUK. : Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Vergi, insanlık tarihi boyunca var olan bir kavram olup, bireylerin bir arada yaşamasının kaçınılmaz bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Kişilerin birlikte yaşama ihtiyaçları aynı zamanda başka ihtiyaçlara da zemin hazırlamıştır. Örneğin toplum içindeki düzenin sağlanması, güvenlik, sağlık ve diğer gereksinimler devlet teşkilatının varlığını gerekli kılmıştır. Devletlerin de bu ihtiyaçları karşılaması hem kendi mevcudiyetinin devam etmesi için gerekli ve hem de onun fonksiyonları olarak kabul edilmiştir. Devletlerin üstlendiği bu fonksiyonları gerçekleştirebilmesi için ise, vergi/kamu gelirlerine ihtiyacı vardır.

Devletlerin sahip oldukları vergilendirme yetkileri, onların fiili ve aynı zamanda hukuki güçlerinin bir yansımasıdır. Tarih boyunca Devletin bu yetkisi ile vatandaşlarının vergilerini ödememe gayretleri sürekli bir çıkar çatışması şeklinde ortaya çıkmıştır. Özellikle devletlerin vergilendirme yetkilerinin keyfi/sınırsız kullanımları ve bunun neticesinde kişilerin haklarının ihlali ve buna duyulan tepkiler, anayasal hareketleri doğurmuş ve çeşitli evrensel bildirgelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu mücadeleler sonucunda devletin vergi yetkisi/hakkının hukukla sınırlandırılabilmesi kabul edilmiş ve vergilendirme alanında en temel ilke olan *verginin kanuniliği ilkesi* zamanla devletlerin anayasalarında yer almıştır.

Günümüz modern anayasalarının hemen hepsinde vergiler ve vergilendirme yetkisi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Ayrıca hukuk devleti anlayışına göre, vergilendirme, kişilerin mülkiyetine/malvarlığına doğrudan müdahale niteliğinde olduğundan, devletin en hassas konularından birini oluşturmuştur. Devlet, yasama organı vasıtasıyla vergilendirme yetkisini kullanırken kanunilik ilkesine riayet etse de, vergisel düzenlemeler ile kişilerin temel hak ve hürriyetlerine doğrudan veya dolaylı bir şekilde müdahale edilebilmektedir. Hukuk devletlerinde vergilendirmede asıl ilke kanunilik olsa da diğer ilkeler de (mali güç, eşitlik ve genellik ilkeleri, adaletli ve dengeli dağılım vb) büyük önem taşımaktadır.

İşte bu kapsamda bu çalışmanın amacı da Anayasamızda yer alan temel hak ve hürriyetler ile vergilendirme yetkisinin ilişkisini incelemektir. Çalışmada vergilendirmede ile doğrudan veya dolaylı şekilde ilişkili olan temel hak ve hürriyetler belirtilerek, vergilendirme ile ilgili vergi mevzuatımızda yer alan hükümlerin bu hak ve hürriyetlere uygun olup olmadığı hususunun incelenmesi ve bu konuda çözüm önerilerinin ortaya konulması hedeflenmiştir.

Günümüz çağdaş anayasalarında temel hak ve hürriyetlere ilişkin teferruatlı düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelerde hak ve hürriyetlerin gerçekleştirilmesi için hem devletlere hem de kişilere bazı vazifeler yüklenmiştir. Devlete verilen görevler negatif ve pozitif olmak üzere ikiye ayrılır. Koruma hakları da denilen devlete negatif yük yükleyen düzenlemelerde devletin bu temel hak ve hürriyetleri koruması için müdahale etmemesi, hareketsiz kalması ve negatif bir tavır takınması gerekir. Anayasalarda bu hakların sınırlandırılma ölçütleri yer alır. Kendilerine pozitif yük yükleyen düzenlemelerde ise devlet, hareketsiz kalmaz, aksine vatandaşların bu hak ve hürriyetlerini gerçekleştirmek üzere icraatta bulunur. Bu tür haklar, devlete sosyal alanda bir takım ödevler yüklerler. Devlet bu görevine öncelikle bu haklarla ilgili kanuni düzenlemeler yapmakla başlar. Devletin bu görevini yerine getirirken bazı durumlarda yalnızca kanuni düzenlemenin yapılması yeterli iken bazı hallerde mali kaynakların da kullanılması gerekir. Devleti bu görevlerini yerine getirirken vergileri bir araç olarak kullanabilmekte veya vergiler ile bu hakları sınırlandırabilmektedir¹.

Çalışmanın ilk bölümünde, esas bölüme hazırlık niteliğinde vergi hukuku etkileyen temel Anayasal ilkelerden ve Anayasamızda vergi hukuku ile ilgili temel düzenleme olan 73. maddedeki ilkeler incelenecektir. Çünkü ancak bu ilkelerin gereklerine uygun şekilde vergilendirme yapıldığında temel hak ve hürriyetler büyük ölçüde muhafaza edilebilmektedir. Vergiler yoluyla kişilerin geliri azalmakta ve doğrudan mülkiyet haklarına müdahale edilmektedir. Devlet, vergilendirme yoluyla bireylerin temel hak ve

¹ KARAKAŞ Eser / SONSUZUOĞLU Elif, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, *Anayasal Mali Düzen*, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 220.

hürriyet alanlarına girmekte, müdahalelerde bulunmakta ve sınırlamalar yapmaktadır. Bu sebeple ayrıca ilk bölümde genel olarak vergilendirme yetkisinin tanımı ve bu yetkinin sınırlandırılmasında uyulacak ilkeler açıklanacaktır.

Son bölümde ise, 1982 Anayasasında vergilendirmeye karşı hassas olan temel hak ve hürriyetler ile ilgili hükümler tek tek ele alınıp vergi mevzuatı açısından incelenecektir. Bu bağlamda vergisel düzenlemelerin Anayasada yer alan devlete pozitif ve negatif yük yükleyen hükümlere uygun olup olmadığı incelenip, çeşitli hususlarda öneriler dile getirilmeye çalışılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

ANAYASAYAL VERGİLENDİRME İLKELERİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

I. HUKUK DEVLETİ İLKESİ

Vergi hukuku, kamu hukuku dallarından biri olan ve kişilerin temel hak ve hürriyetlerine doğrudan etki eden bir disiplin olduğundan dolayı bu hukuk dalının hukuk devleti mefhumu ile sıkı bir bağı vardır².

Hukuk devleti ilkesi, hukuk sisteminin tamamına şâmil olan bir ilkedir. Bu ilke, hukukun üstünlüğünün devletin her organı ve kişiler tarafından benimsenmesi ve hukuka bağlı kalınması/kılınması anlamına gelir. Buna göre devletin her türlü faaliyeti hukukun sınırları içinde kalmalı, bütün iş ve işlemleri hukuka uygun olmalıdır³. Yasama organı ile yürütme organının işlemlerinin yargısal denetime tâbi tutulması hukuk devleti ilkesinin temelini oluşturur⁴. Hukuk devleti temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasında ve gerektiğinde sınırlandırılmasında keyfilikğin engellenmesini sağlamaya çalışır⁵.

Hukuk devleti anlayışı, bir ülkede yerleşmiş hukuk düzenine sadece bireylerin değil, yönetimin de uyması gereken bir ilkedir. Bu nedenle, hukuk devleti ile hukuk düzeni arasındaki ilişki önem arz eder. Hukuk devleti ilkesinin bir anlam kazanabilmesi için, ülkede egemen olan hukukun yönetilenlere, devlete karşı da hukuk güvenliği sağlaması gerekir⁶. Hukuk devleti velhasıl hukuka bağlı devlet anlamına gelir. Devletin hukuki

² ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 253.

³ ERDOĞAN Mustafa, *Anayasal Demokrasi*, 12.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s. 117.

⁴ ÖZBUDUN Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2005, s. 104; KARAKOÇ Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, Özel Sayı, 2013, s. 1263-1264; KOYUNCU Caner, *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*, Bursa 2016, s. 186.

⁵ BOZDOĞAN Doğan / İLK Elif, “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi*, C.4, S.2, 2016, s. 28-29.

⁶ GÖZÜBÜYÜK Şeref, *Anayasa Hukuku*, 19. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2013, s. 167.

açından üç temel işlevi ve bunları yürütmekle görevli üç temel organı vardır. Yasama fonksiyonu yasama organınca, yürütme fonksiyonu yürütme organınca ve yargı fonksiyonu da yargı organınca yerine getirilir. Bu nedenle devletin hukuka bağlılığı, yasama, yürütme ve yargı işlemlerinin hukuka bağlı olması anlamına gelir⁷. Herhangi bir hukuk devletindeki tüm kamu organ ve makamlarının kendilerine Anayasa ve diğer ilgili mevzuat tarafından verilmiş olanlar dışında hiçbir yetkisi yoktur⁸.

Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi de hukuk devletini; “*Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan hukuk devleti ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa'nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirilmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallarla uyum sağlamayan devletin hukuk, devleti olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duysuz kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez*” şeklinde değerlendirmiştir⁹. Anayasa Mahkemesi kara-

⁷ ATAR Yavuz, *Türk Anayasa Hukuku*, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s.104; GÖZLER Kemal / KAPLAN Gürsel, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa 2017, s. 62.

⁸ ERDOĞAN Mustafa, *Türk Anayasa Hukuku*, Hukuk Yayınları, Ankara 2018, s. 59.

⁹ AYM. 28.03.2001 Tarih ve E. 1999/51, K. 2001/63, R.G. Tarih/Sayı: 29.03.2002/24710; Yine AYM'nin kararlarında genel olarak yaptığı hukuk devleti tanımı şu şekildedir; “*Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında belirtildiği üzere... (Hukuk devletinin temel unsuru bütün devlet faaliyetinin hukuk kurallarına uygun olmasıdır) hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzenini kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve Anayasa'ya uyan bir devlet olmak gerekir. Hukuk devletinde kanun koyucu da dahil olmak üzere devletin bütün organları üstünde hukukun mutlak bir hakimiyeti haiz olması, kanun koyucunun yasama faaliyetlerinde kendisini her zaman Anayasa ve hukukun üstün kuralları ile bağlı tutması lazımdır. Zira kanunun da üstünde Kanun Koyucunun bozamayacağı temel hukuk prensipleri ve Anayasa vardır...*”. AYM. 03.07.1986 Tarih ve E. 1986/3, K. 1986/15, R.G. Tarih/Sayı: 10.12.1986/19307.

rından da anlaşılacağı üzere hukuk devleti ibaresinin icraat alanı çok geniştir. Binaenaleyh devlet vergilendirme yetkisi vasıtasıyla kişilerin temel hak ve hürriyetlerine muhtelif müdahalelerde bulunur. Örneğin 1982 Anayasasında düzenlenen “*özel hayatın gizliliği*”, “*ailenin korunması*”, “*yerleşme ve seyahat özgürlüğü*”, “*mülkiyet ve miras hakkı*”, gibi vergi kanunlarına karşı hassas hak ve hürriyetler mevcuttur. Bu sebeple hukuk devleti mali düzenlemeler yaparken yapılan düzenlemenin Anayasaya aykırı olmamasına özen göstermesi ve temel hak ve hürriyetlerin sınırlama sebeplerine uyması gerekir¹⁰. Aynı şekilde Anayasanın 11. maddesinde belirtildiği üzere; Anayasa hükümleri, “*Yasama, yürütme ve yargı organları, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır*”. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin kullanımında da her aşamada Anayasa hükümleri dikkate alınmak zorundadır. Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında VUK’un 359/a. kapsamında öngörülen “*...hüküm tarihinde...*” ifadesini, “*Aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı tarihte 213 sayılı Yasa'nın değişik 359. maddesinin (a) bendine aykırı eylemde bulunmaları durumunda, davalardan birinin uzamasına ve asgari ücretin değişmesine bağlı olarak itiraz konusu sözcükler nedeniyle farklı para cezasına hükmedilebilmesi, Anayasa'nın 10. maddesindeki "kanun önünde eşitlik" ilkesine aykırıdır*” gerekçeleriyle iptal etmiştir¹¹.

¹⁰ ERKİN Gözde, *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*, Ankara 2015, s. 90.

¹¹ MUTLU Aysel Ceren, “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 98, 2012, s. 133; VUK’un 4369 sayılı yasa ile değiştirilen 369/a. maddesindeki “*hüküm tarihinde*” kelimesi, AYM tarafından,

“İtiraz konusu kural, para cezasının belirlenmesine ilişkin olduğundan bunun suç ve cezadaki yasalılık ilkesi gereği objektiflik ve genellik esaslarına göre kesin ve açık bir biçimde düzenlenmesi gerekir. Ceza davalarında davanın sonuçlanma tarihi, davanın özelliğine ve yargılama sürecine bağlı olarak değişkendir. Dava konusu yasa kuralı, cezayı hüküm tarihindeki asgari ücrete bağlı kılmak suretiyle aynı tarihte işlenen suçlara farklı para cezasının verilmesine neden olabilecektir. İtiraz konusu sözcükler nedeniyle hakkında ne zaman hüküm verileceğini ve o tarihte asgari ücretin ne olacağını bilmesi olanaksız olan kişinin, ne kadar ceza alacağını bilmesi de mümkün değildir.

Bu nedenlerle, itiraz konusu sözcükler Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır.

Anayasa'nın 10. maddesinde, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar" denilmektedir.

Yasa önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasa-

Yine hukuk devleti ilkesi gibi hukuk sisteminin tamamına şamil olan ilkelere biri olan hukuki güvenlik ilkesi de 2. maddede yazılı olan hukuk devleti ilkesinin bir parçasıdır¹². Anayasada hukuki güvenlik ilkesi ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almamasına rağmen 2. maddede düzenlenen “*hukuk devleti*” ilkesinden hukuki güvenlik ilkesine ulaşılabilmektedir¹³. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında; “*Ancak, hukuk devletinin en temel unsurlarından birisi olan hukuki güvenlik ilkesi bireyleri keyfi yönetimlere ve hukuki sürprizlere karşı korumak ve bireylerin ileride başlarına gelebilecekleri öngörebilmesi ve hareketlerini buna göre ayarlayabilmesi amacıyla hukuk kurallarının açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını gerektirir...*” şeklinde karar vererek hukuk devleti ilkesinden hukuki güvenlik ilkesine varılabileceğini belirtmiştir¹⁴. Yine Anayasa Mahkemesinin başka bir kararında hukuki güvenliğin tanımı şöyledir;

“Hukuki güvenlik, kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları demektir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince, her birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Kişi ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri

larca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz.

Aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı tarihte 213 sayılı Yasa'nın değişik 359. maddesinin (a) bendine aykırı eylemde bulunmaları durumunda, davalardan birinin uzamasına ve asgari ücretin değişmesine bağlı olarak itiraz konusu sözcükler nedeniyle farklı para cezasına hükmedilebilmesi, Anayasa'nın 10. maddesindeki "kanun önünde eşitlik" ilkesine aykırıdır.

Anayasa'nın 2. maddesinde tanımlanan hukuk devleti her türlü eylem ve işlemlerinde Anayasa, yasa ve hukukun temel ilkeleriyle kendini bağlı sayan Devlettir. Anayasa'nın 11. maddesine göre de kanunlar Anayasaya aykırı olamaz. Bu durumda kural Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine de aykırıdır...” gerekçeleriyle iptal edilmiştir. AYM. 07.06.1999 Tarih ve E. 1999/10, K. 1999/22, R.G. Tarih/Sayı: 12.10.2000/24198; AKYAZAN Ahmet Emrah, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 80, 2009, s. 21.

¹² BOZDOĞAN / İLK, s. 30.

¹³ GÜRDAL Temel / EKERYILMAZ Şebnem, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.13, S.2, 2018, s. 207.

¹⁴ AYM. 12.05.2011 Tarih ve E. 2009/31, K. 2011/77, R.G. Tarih/Sayı: 23.7.2011/28003.

öngörülebilir ve buna göre davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar”.

Hukuk devleti kavramı, çağdaş demokrasi anlayışıyla paralel bir şekilde gelişmiş ve kişilerin hak ve özgürlüklerinin lehine devletlerin egemenlikleri sınırlandırılmıştır. Toplumda karmaşa ve kaosun engellenmesini ancak hukuk düzeni sağlayabilir¹⁵. Kişiler de bu düzenin gerektiği hukuk kurallarına uygun davranarak kendini güvenceye almış olur. Ancak bu kuralların herkesçe bilinebilir, belirli ve istikrarlı olması gerekir. Örneğin mevzuatın çok sık değişmesi veya kuralların yeterince açık ifade edilmemesi kişilerin hukuk devletine olan güvenlerini ve gönüllü bağlılıklarını zedeler¹⁶. Hukuki güvenlik ilkesi de vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme yoluyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmelerini ve vaziyetlerini buna göre ayarlamalarını sağlar¹⁷.

Bu ilke vergi hukuku açısından ise mükelleflerin, idarenin vergilendirme ile ilgili kanun, düzenleyici işlem, yargı kararları vb. karşısında güvenli olmalarını sağlar¹⁸. Gü-

¹⁵ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 253.

¹⁶ BOZDOĞAN / İLK, s. 30.

¹⁷ GERÇEK Adnan / GERGER Çetin / TAŞKIN Çağatan / BAKAR Feride / GÜZEL Simla, *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Birinci Baskı, Seçin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 58.

¹⁸ AYM'nin “hayat standardı esası” ile ilgili verdiği bir kararda; “Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmektedir.

Anayasa Mahkemesi, hukuk Devleti ilkesini birçok kararında; yönetilenlere en güçlü en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlanması, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması biçiminde yorumlamıştır. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği bir ortamda hukuk devletinden söz edilemez. Gelir elde etmek amacıyla da olsa, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti nitelikleri gözardı edilemez.

Anayasa'nın 2. maddesinde aynı zamanda sosyal devlet ilkesinden de söz edilmektedir. Bu ilke, kişinin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve Manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanmasını sağlar. Sosyal devletin görevi, güçsüzleri koruyarak sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamaktır. Vergi konusundaki özen de bu kapsamdadır.

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

venlik ifadesi, vergi kanunları, diğer düzenleyici işlemler ve mahkeme kararlarının belirli ve aralarında çelişki olmaması, kanunların geriye yürümemesi ve kıyas yasağı ilkelere içerir¹⁹. Sayılan bu üç ilke birlikte hukuki güvenlik ilkesini oluşturur²⁰.

A. Belirlilik İlkesi

Yukarıda yer verdiğimiz hukuki güvenlik tanımlarında da bahsedildiği gibi kişilerin kendilerini güvende saymaları için hukuk kurallarının önceden bilinmesi elzemdir. Bu da devletin bu kuralları yürürlüğe girmeden önce kamuya ilan etmesiyle mümkündür²¹.

Vergilemede belirlilik ilkesi kısaca verginin, tarhı, tahsili, miktarı ile ilgili düzenlemelerin önceden belirlenmiş olmasını izah eder²². Öngörülebilirlik şartı olarak da adlandırılan bu ilkeye göre, mükelleflerin vergisel hükümler ile ilgili işlemler yaptıklarında

Yasa koyucunun vergi yasaların bu ilkelere uygun olarak düzenlemesi gerekir. İptali istenen fıkrada olduğu gibi, vergi yükümlülerinin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları kimselere ilişkin vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış kimi gelirlerine açıklama- kanıtlanma olanağı tanınmaması kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğurur ki, bunun da sosyal devlet ilkesiyle bağdaştığı söylenemez.

*Hayat standardı esası gerçeğin bulunmasına yardımcı bir yöntem olarak kabul edilebilir. Bu yöntemle gerçeğe ulaşmaya, yükümlünün gerçek kazancına yaklaşılmaya çalışılır. Aksi kanıtlanması ve saptanması olanağı varken varsayıma geçerlilik tanımak **hukuk devletinin öngördüğü hukuk güvenliği ile bağdaşmaz**” şeklinde değerlendirme yaparak ilgili hükmün iptaline karar vermiştir. AYM. 12.11.1991 Tarih ve E. 1991/7, K. 1991/43, R.G. Tarih/Sayı: 23.07.1992/21293.*

¹⁹ Vergi ve vergilendirmenin hukuki güvenlik ilkesi bakımından hangi hususiyetleri içermesi gerektiğine ilişkin AYM kararında; “Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahiptir. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir...”, AYM. 17.11.2011 Tarih ve E. 2010/11, K. 2011/153, R.G. Tarih/Sayı: 14.02.2012/28204.

²⁰ GÜRDAL / EKERYILMAZ, s. 205-206; BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara 2017, s. 9; YILMAZ Sibel, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 66, 2017, s. 282.

²¹ BOZDOĞAN / İLK, s. 31.

²² BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s. 9; ŞİŞMAN Gülden, “Anayasa Mahkemesi Kararları ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 65, S. 4, 2016, s. 2423-2424.

nasıl neticeleneceğini önceden bilmeleri veya öngörmelerini sağlayacak şekilde düzenlemeler yapılması gerekir²³. Bu ilke ayrıca hukuki güvenlik ilkesi ile de yakın ilişkiindedir. Buna göre mükelleflerin hangi fiil veya olaya hangi müeyyide ve neticenin bağlandığını, vergi idaresine ne tür bir salahiyet tanındığını önceden bilmeleri, öngörmeleri şarttır²⁴. Ayrıca hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin bir ön şartı niteliğindedir. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaç edinen hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, kişilerin bütün fiil ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletinde kanuni düzenlemelerinde bu duyguya zarar verici usullerden kaçınmasını gerektirir²⁵.

Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında belirlilik ilkesini şöyle tanımlamıştır; *“Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik*

²³ “Öte yandan, hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerekli kılar...”. AYM. 22.12.2011 Tarih ve E. 2010/7, K. 2011/172, R.G. Tarih/Sayı: 14.02.2012-28204; “Öngörülebilirlik ise hukuk kuralının uygulanması hâlinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir (Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42). Buna göre öngörülebilirlik koşulunun sağlandığından söz edebilmek için mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir”. AYM. 15.10.2015 Tarih ve 2014/6193 başvuru no’lu kararı (Türkiye İş Bankası Şubeleri Başvurusu), <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/a29fcddec-59ae-42e2-8044-39480f5f30e4?wordsOnly=False>, (E.T. 09.01.2019).

²⁴ “Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri belirliliktir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar...”. AYM. 06.01.2012 Tarih ve E. 2011/6, K. 2012/16, R.G. Tarih-Sayı: 21.07.2012-28360.

²⁵ AYM, 22.05.2013 Tarih ve E. 2013/39, K. 2013/65, R.G. Tarih/Sayı: 12.07.2013-28705; AYM. 30.12.2015 Tarih ve E. 2014/183, K. 2015/122, R.G. Tarih/Sayı: 13.1.2016/29592.

lik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnanın, hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir”²⁶.

Anayasa Mahkemesinin vergilendirmeye ilişkin olarak belirlilik ilkesine aykırı bularak iptal ettiği bazı kanun maddeleri veya hükümleri mevcuttur. Örneğin Anayasa Mahkemesi “4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun”un 1. maddesini²⁷ hukuk devleti ve belirlilik ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir²⁸. Yine Anayasa Mahkemesi başka bir kararında mükellefler için gelir vergisi

²⁶ AYM. 20.04.2017 Tarih ve E. 2016/1, K. 2017/81, R.G. Tarih/Sayı: 20.4.2017-30044.

²⁷ “**Ek motorlu taşıtlar vergisi**

MADDE 1.-18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tâbi olan ve bu Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtlar, bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar, ek motorlu taşıtlar vergisine tâbidir.

Ek motorlu taşıtlar vergisi, bu Kanunun yayımı tarihinde tahakkuk etmiş ve tebliğ edilmiş sayılır.

Kanunun yayımı tarihinde 2003 yılı için adına motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk etmiş olan gerçek ve tüzel kişilerden, bu taşıtlar dolayısıyla 2003 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi alınır. Verginin birinci taksiti, bu Kanunun yayımını izleyen ayın sonuna kadar, ikinci taksiti ise 2003 yılının Ekim ayı sonuna kadar eşit taksitler halinde taşıtın kayıtlı olduğu yerin vergi dairesine ödenir.

Tahsil edilen vergiler üzerinden 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanun ile 27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanuna göre mahallî idarelere pay verilmemesi”,https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc087/kanuntbmmc087/kanuntbmmc08704837.pdf, (E.T. 13.12.2018).

²⁸ “...devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir...Dava konusu düzenleme ile malî güç nazara alınmaksızın ve olağanüstü bir durum da olmaksızın ikinci kez vergi tahakkuk ve tahsil edilme suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırıldığından, 21. maddenin birinci fıkrası Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırıdır, iptali gerekir...”. AYM. 11.09.2004 Tarih ve E. 2003/48, K. 2003/76, R.G. Tarih/Sayı: 11.09.2004/25580.

stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesini belirlilik ilkesine aykırı bulmuştur²⁹.

Vergi yasalarında halihazırda kanun maddesinin anlaşılabilir olmamasından kaynaklanan ve öngörülebilirlik prensibini ihlal eden düzenlemeler mevcuttur. Örneğin VUK'un 153/A. maddesinde düzenlenen "*Teminat uygulaması*" bunlardan biridir. Maddeye göre; "*Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde; dördüncü fıkrada sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemesi halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edilir*". Söz konusu madde okunduğunda açıkça ve kolayca anlaşılabilir bir anlatıma sahip değildir. Dolayısıyla öngörülebilirlik ve hukuk devleti ilkelerinin ihlal edildiği söylenebilir³⁰.

Anayasa Mahkemesinin vergi hukuku ile ilgili bireysel başvurular üzerine verdiği kararlarında belirlilik ilkesi ve dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir. Nitekim "*Murat Çevik*" kararında Mahkeme bu ilkeyi; "*iç hukukta yeterince ulaşılabılır ve öngörülebilir hukuk kurallarının olması*" şeklinde belirtmiştir³¹. Bu kararda öngörülebilirlik kavramı hukuka uygunluk kavramının içinde telakki edilmiştir³².

²⁹ "*İtiraz konusu kuralla, yükümlüler için uygulanacak gelir vergisi stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlal edilmiş; yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallar yerine, daha az teşvikten yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kalmıştır. 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonra da devam eden teşvikli yatırımlar için yasayla geriye dönük olarak açık bir müdahale yapılmıştır...Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir...*", AYM. 22.12.2011 Tarih ve E. 2010/7, K. 2011/172, R.G. Tarih/Sayı: 14.02.2012-28204.

³⁰ ŞİŞMAN, *Öngörülebilirlik*, s. 2439-2440.

³¹ "*Davacı adına ilköğretim okulu kantin işletme hakkını kiralaması karşılığı ödediği kira tutarı üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi tevkif edip beyan etmesi gerektiği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2009/3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 1 Vinci dönemleri için re'sen tarh*

“Çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan... Vakfın şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açılan davanın reddi” konulu bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi, “Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının öngörülemez nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlali vardır” şeklinde karar vermiştir³³.

“vergi cezası kesilmesi ile hak ihlali yapılması” konulu başvuruda Anayasa Mahkemesi; Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının “öngörülemez

edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Adana 2. Vergi Mahkemesi 15.6.2010 gün ve E:2010/201, K:2010/1197 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının l'inci bendi uyarınca, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu, 3-f bendinde de, Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetler kapsamında sayıldığı, Kanunun 17'inci maddesinin 4-d bendinde ise, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verildiği, mülkiyeti Hazineye ait olup Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasında imzalanan protokoller uyarınca Milli Eğitim Bakanlığına tahsis edilmiş bulunan kantinlerin işletmesinin; Milli Eğitim Temel Kanununa göre çıkarılan yönetmelik uyarınca okulun ihtiyaçlarının karşılanması, veli ve öğretmenler arasında işbirliğinin sağlanması amacıyla kurulan ve buldukları okul bünyelerinde faaliyet gösteren okul aile birliklerine bırakıldığı ancak, okul aile birliklerinin, kantinleri bizzat kendilerinin işletmediği, ticari faaliyete konu mal alış ve satış işlemlerinde bulunmadığı, sadece kendilerine tahsis edilen kantinlerin mülkiyetiyle birlikte işletme hakkını üçüncü kişilere kiraya vererek kira geliri elde ettiklerinin anlaşıldığı, okul aile birliklerinin yürütmekte oldukları işlev ve birliğin amacı dikkate alındığında yapılan kiralama işleminin bu haliyle ticari kar maksadıyla yapılan bir işletmecilik ve birliğin de iktisadi işletme olduğundan söz edilemeyeceğinden kantin kiralama işlemi karşılığında yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare tarafından, okul aile birliklerinin gerçek usulde vergi mükellefiyeti olmadığından katma değer vergisinin davacı tarafından tevkif edilmesi gerektiği, ilgili sirkülerle de bu hususlara açıklık getirildiği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemim ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 08.11.2012 tarihinde oybirliğiyle karar verildi". AYM. 11.12.2017 Tarih ve 2013/3245 başvuru no'lu kararı, R.G. Tarih-Sayı: 12/5/2015/29353.

³² ŞİŞMAN, Öngörülebilirlik, s. 2428.

³³ AYM. 12.11.2014 Tarih ve 2014/6192 başvuru no'lu kararı, UYGUN, Esra, “Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Kararlarının Durumu”, I. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu Asos Congress Bildiri Kitabı 13-14-15 Ekim (I. International Symposium On Social Science 13-14-15 October 2016, Asos Congress Conference Proceedings, Elazığ 2016, Asos Yayınevi, s. 2891-2909, http://www.bingol.edu.tr/documents/asos2016_bildiri_kitabi_final.pdf, (E.T. 05.01.2019), s. 2903.

nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlali vardır” gerekçesiyle başvuruyu kabul edip yeniden yargılama için ilgili mahkemeye gönderme kararı vermiştir³⁴.

“vergi ve vergi cezası salınması işlemine karşı açılan davanın reddedilmesi nedeniyle Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35'inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlali edilmesi” konulu başvuruda Anayasa Mahkemesi; “Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının öngörülemez nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlali vardır” gerekçesiyle başvuruyu kabul etmiş ve dosyayı yeniden yargılanması için ilgili mahkemeye gönderme kararı almıştır³⁵.

Yine başka bir kararında, “Vergi mükellefi sıfatıyla başvuru adına vergi ziyai cezası kesilmesi ile hak ihlali yapılması” konulu başvuruda AYM; “Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının öngörülemez nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı vardır” gerekçesiyle başvuruyu kabul etmiştir³⁶.

Yine Danıştay 4. Dairesi bir kararında mükellefe tebliğ edilen ödeme emrinin muhtevasında ne kadar sürede dava açılacağına ilişkin herhangi bir bilgi olmadığından belirlilik ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturması nedeniyle mükellefin yasal süre olan 7 gün geçtikten sonra açtığı davanın kabul edilmesi gerektiğini belirterek ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur³⁷. Aynı doğrultuda Dairenin

³⁴ AYM. 11.12.2014 Tarih ve 2013/3245 başvuru no'lu kararı, R.G. Tarih/Sayı: 12/5/2015/29353.

³⁵ AYM. 07.07.2015 Tarih ve 2013/3244 başvuru no'lu kararı, R.G. Tarih/Sayı: 17/8/2015/29448.

³⁶ AYM. 16.12.2015 Tarih ve 2013/3241 başvuru no'lu kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3241>, (E.T. 11.06.2019); AYM. 16.12.2015 Tarih ve 2013/3246 başvuru no'lu kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3246>, (E.T. 11.06.2019).

³⁷ “Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2003 günlü ve E.2003/67, K.2003/88 sayılı kararında; Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır şeklindeki yorumla somutlaşan hukuk devleti, ve belirlilik ilkelerinin de bir gereğidir. Bu bağlamda, Devletin bir kurumu olan vergi dairesi tarafından düzenlenen ödeme emrinde de, ödeme emrine karşı başvurulacak kanun yolu veya varsa idari makamın ve başvuru sürelerinin

verdiği başka bir kararda davacının banka hesabına uygulanan haczin iptali davasında dava açma süresi geçmesine rağmen hacizle ilgili bir tebligat yapılmadığından davacı mükellef lehine hüküm kurulmuştur³⁸.

Vergi hukukunda belirlilik ve öngörülebilirliği sağlayan yargı kararlarının dışında diğer araçlar “yanılma ve görüş değişikliği” (VUK m. 369) ile “mükelleflerin izahat talebi” (VUK m. 413) müesseseleridir. VUK’un 369. maddesine göre;

gösterilmesi gerekmekte olup, bu gereklilik ise ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur.

İncelenen dosyada; Vergi Mahkemesince, davacı adına düzenlenen ve 18.5.2005 tarihinde bizzat davacıya tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı 7 günlük dava açma süresinin son günü olan 25.5.2005 tarihi geçirildikten sonra, 16.6.2005 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiştir. Ancak, dosyada bulunan ödeme emri fotokopilerinin incelenmesinden; ödeme emrine karşı dava açılması halinde yetkili mahkemenin İstanbul Vergi Mahkemesi olduğu belirtilmesine karşın, dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir.

Bu nedenle, özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, anılan Anayasa hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle...”, GÜRDAL / EKERYILMAZ, s. 208-209; Danıştay 4. D. 13.11.2006 Tarih ve E. 2005/2134, K. 2006/2156, <http://www.hukukmedeniyeti.org/karar/760164/4-daire-e-2005-2134-k-2006-2156/?v=list&aranan=y%FCr%FCtme>, (E.T. 13.12.2018).

³⁸ *“Bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde anayasal bir hak olan hak arama hürriyetlerini son derece dağınık mevzuat nedeniyle sonuna kadar kullanabilmelerini sağlamak ve kolaylaştırmak amacıyla, Devletin kurumları vasıtasıyla tesis edilen her türlü işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı veya idari makamların gösterilmesi, ayrıca söz konusu başvurunun süresinin de belirtilmesi gerektiğinin bir Anayasal zorunluluk olduğu ve bu zorunluluğa Anayasanın bağlayıcılığı karşısında, yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum, Anayasa Mahkemesi'nin 18.10.2003 günlü ve E.2003/67, K.2003/88 sayılı kararında; "Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır" şeklindeki yorumla somutlaşan hukuk devleti ve belirlilik ilkelerinin de bir gereğidir...*

Bu durumda, dava konusu işlemin niteliği esas alındığında, ıtıla tarihine göre açılan dava süresinde olduğundan uyuşmazlığın esasını incelenerek haciz işleminin hukuka uygun olup olmadığına karara bağlanması gerekmektedir”. Danıştay 4. D. 19.02.2009 Tarih ve E. 2008/8544, K. 2009/817, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (14.12.2018).

“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz”.

Vergi mükelleflerinin veya sorumlularının kendi vergisel durumları hakkında tereddüt ettikleri ve müphem hususları hakkında idareden yazılı şekilde izahat talebinde bulunmaları üzerine kendilerine verilen cevaplara “özelge” denir³⁹. Aynı durumda olan mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere yayınlanan yazılı görüşlere de sirküler adı verilmektedir⁴⁰. Bu şekilde verilen özelge ve sirkürlere idarece yanlış izahat verilmiş olsa bile mükellefin uygun davranması durumunda mükellefe herhangi bir ceza kesilmeyecektir⁴¹. Söz konusu düzenlemeler ile hukuk devletin gereklilerinden olan belirlilik ve öngörülebilirlik sağlanmaya çalışılmıştır.

³⁹ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Birinci Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2007, s. 83-84; ŞİŞMAN, *Öngörülebilirlik*, s. 2440.

⁴⁰ AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2017, s. 23; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 85-86.

⁴¹ VUK , m. 413:

“Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

B. Geriye Yürümezlik İlkesi

Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesiyle doğrudan bağlantılı ve bu ilkenin tamamlayıcısı olan ilkelerden biri de geriye yürümezliktir. Basit tanımıyla geriye yürümezlik veya kanunların geçmişe yürütülmemesi(makabline şamil olmama), “*bir kanunun kendisinden önceki olaylara uygulanmaması*” kaidesidir. Başka bir deyişle kanunlar, kural olarak yürürlüğe girdiği andan itibaren uygulanır ve yürürlükten kalktığı tarihe kadar icrasına devam edilir⁴².

Vergi mükellefleri gelecekle ilgili kararlarını, plan ve programlarını mevcut vergi mevzuatına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan kanunlar veya diğer düzenlemeler geçmişle ilgili bir yükümlülük veya sorumluluk doğuruyorsa bu durum belirlilik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturup, vatandaşların devlete olan güvenlerini sarsacaktır⁴³.

Anayasamızda vergi kanunlarının geriye yürümemesi hususunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Yalnızca ceza hukuku ile ilgili 15. maddede; “...suç ve cezalar geçmişe yürütülemez...” ve yine ceza hukukunu ilgilendiren 38. maddede; “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez*” hükümleri düzenlenmiştir⁴⁴. Açık bir düzenleme olmasa da

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir”; ŞİŞMAN, Öngörülebilirlik, s. 2440.

⁴² MUTLUER M. Kamil / DAYANÇ N. Nilay, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara 2014, s. 42; TAŞKAN Yusuf Ziya, *Vergi Hukuku*, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 80.

⁴³ ÇEVİK Savaş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 2. Baskı, Palet Yayınları, Konya 2016, s. 27; ÖNCEL, Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami: *Vergi Hukuku*, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, s. 47-49.

⁴⁴ AY, m. 15:

“Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler (...) (1) dışında, kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suç-

hem Anayasa Mahkemesi hem de Danıştay kararlarında hukuki güvenlik ilkesinin bir tamamlayıcısı olan “geriye yürümeme” ilkesine uygun hükümler verilmektedir⁴⁵. Örneğin Anayasa Mahkemesi GVK’nın geçici 73. maddesinin Anayasanın 2. maddesine aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davasında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi hususunda şu açıklamalarda bulunmuştur:⁴⁶

“Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir”.

Federal Almanya ve İsviçre içtihatlarında olduğu gibi Türk Hukukunda Anayasa Mahkemesi de kararlarında geçmişe yürümeme ilkesini “gerçek geriye yürüme” ve “gerçek olmayan geriye yürüme” şeklinde ikiye ayırarak değerlendirmiştir⁴⁷. Gerçek

lanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz”.

m. 38;

“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”.

⁴⁵ ÇEVİK, s. 28; BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s. 10.

⁴⁶ BOZDOĞAN / İLK, s. 31; AYM. 22.12.2011 Tarih ve E. 2010/7, K. 2011/172, R.G. Tarih/Sayı: 14.02.2012-28204.

⁴⁷ “Geriye Yürüme Çeşitleri: 1. Gerçek Geriye Yürüme: Vergi kanunlarının gerçek anlamda geriye yürütülmesi ile gerçek olmayan geriye yürütülmesi ayrımı, Alman-İsviçre hukukundaki tartışmalara dayanılarak yapılmaktadır. Gerçek geçmişe yürüme, tamamlanmış, hukukî sonuçlarını doğurmuş (kazanılmış hak gerçekleşmiş) bir hukukî işlem veya olaya daha sonra kabul edilen bir kanunun uygulanması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi hukuku alanında hukukî sonuçlarını tam olarak doğuran ve kazanılmış hak oluşturan işlem ve olaylara, meydana geldikleri dönemde yürürlükte olmayan, kanun koyucunun iradesiyle sonradan yürürlüğe konulmuş kanun hükümlerinin uygulanmasıdır. Alman-İsviçre hukukunda, gerçek anlamda geriye yürütülen kanunların, Anayasa’ya aykırı olduğu kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesi de bazı kararlarında, doktrinde kabul edilen gerçek geriye yürüme kavramını kullanmakta ve benzer yönde içerik tespiti yapmaktadır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu’na 4444 Sayılı Kanun’la eklenen ve 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 57’nci maddenin iptali ile ilgili başvuruda Anayasa Mahkemesi, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan arttırılmak suretiyle uygu-

geriye yürüme; eski yasa dönemindeki vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından sonra bir değişiklik yapılarak yeni vergi yasasının eski dönemdeki olaylara uygulanmasıdır⁴⁸. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni kanunun eski kanun döneminde başlamış ancak henüz tamamlanmamış olaylara uygulanmasıdır⁴⁹. Örneğin 2019 yılından sonra çıkarılan bir gelir vergisi tarifesinin 2018 yılı için de geçerli olması gerçek geriye yürümeye, 2019 yılı içinde çıkarılan yeni gelir tarifesinin yıllık vergilendirme dönemi sona ermeden tüm 2019 yılı içinde elde edilen tüm gelirlere uygulanması gerçek olmayan geriye yürümedir. Ancak her iki durumda da mükelleflerin vergi yükü artar⁵⁰.

Ülkemizde her iki duruma da özgü yasalar çıkarılıp geriye yürütme yapılmıştır. Bunun önemli sebeplerinden biri Türkiye’de enflasyon, ekonomik krizlere karşı uygulamalardır⁵¹. Gerçek geriye yürümeye örnek olarak 3986 sayılı “*Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdas ile Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*”da 1993 yılında elde edilen gelir ve kurumlar vergisine tabi kazançlar üzerine ek yüzde 10 vergi eklenmiş ve gerçek geriye yürüme yapılmıştır. Gerçek olmayan geriye yürüme durumuna örnek olarak da 01.01.1961 yürürlük tarihli, 213 sayılı VUK’un ta-

lanmasına ilişkin bu hükmün, gerçek anlamda geriye yürüme sayılamayacağı yönünde karar vermiştir. 2. Gerçek Olmayan Geriye Yürüme Gerçek geriye yürüme, hukukî sonuçlarını doğurmuş olay ve işlemlere sonradan çıkan kanunun uygulanmasını ifade ederken; gerçek olmayan geriye yürüme, vergi kanunlarının eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber, henüz tamamlanmamış hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi kanunlarının geriye yürür hükümlerinin henüz sonuçları doğmamış olan işlem veya olaylara uygulanmasıdır[70]. işlem veya olay, henüz sonuçlarını doğurmamış olduğundan, yükümlüler açısından kazanılmış hak meydana gelmemektedir”, TAYLAR Yıldırım, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, Vergi Dünyası, S. 307, 2007, s. 206; ÖNCEL / MUALLA / ÇAĞAN, s. 47; GÜRDAL / EKERYILMAZ, s. 211.

⁴⁸ ÖNCEL / MUALLA / ÇAĞAN, s. 47; ŞENYÜZ, Doğan / GERÇEK Adnan / YÜCE Mehmet, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017, s. 51; MUTLU, s. 143; “...Bozma kararına uymayan Trabzon Vergi Mahkemesi 30.9.2002 günlü ve E: 2002/358, K:2002/351 sayılı kararıyla; kanunların geriye yürümezliği ilkesinin bir hukuki eylem yada davranışın bu hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi olmayı gerektirdiği, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan bulunmadığı, ... ısrar etmiş... Bu nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne Trabzon Vergi Mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına ...”, DİBGK T. 3.7.1989, E. 1988/5, K. 1989/3, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-1996-217-k-1996-420-t-20-12-1996-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/623801/>, (E.T. 19.03.2019).

⁴⁹ TAŞKAN, s. 80-81; ÖNCEL / MUALLA / ÇAĞAN, s. 47.

⁵⁰ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 52.

⁵¹ AKYAZAN, s. 21.

hakkuk zamanaşımı süresini 3 yıldan 5 yıla yükseltmesi ve bu kanunun süresi henüz dolmamış vergi alacaklarında da geçerli olması gösterilebilir⁵².

Anayasa Mahkemesi 1993 yılına ilişkin “*Gelir veya kurumlar vergisine ilişkin olarak 1994 takvim yılında verilmesi gereken yıllık, özel veya münferit beyannamelerdeki matrahlar üzerinden % 10 ekonomik denge vergisi*” alınacağına ilişkin hükmü, gelir veya kurumlar vergisine ek olarak değil, yeni bir vergi olarak değerlendirmiş ve geriye dönük vergilendirme olarak kabul etmemiştir⁵³.

Geriye yürümeme ilkesi yalnızca vergi kanunları bakımından değil, idarenin çıkardığı vergisel düzenlemelerde de geçerlidir. Örneğin idare bir vergi muafiyetini kaldırarsa geçmişte uygulanan vergi muafıklarını kapsayacak biçimde uygulamaması gerekir⁵⁴.

Anayasanın 153/5. maddesine göre; “*iptal kararları geriye yürümez*”. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi mükelleflerin lehine olan ve vergi kolaylığı sağlayan bir hükmü iptal ettiğinde önceden bu hükümlerden yararlananların durumlarında bir değişiklik olmayacak, iptal kararından etkilenmeyeceklerdir⁵⁵. Ayrıca vergi kanunlarında mükelleflerin lehine olan geriye yürütülen hükümler “*hukuki güvenlik ilkesi*” bakımından bir

⁵² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 49.

⁵³ AKYAZAN, s. 22-23; “*Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılmalıdır.*

Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürümeden söz konusu değildir.

Ekonomik denge vergisinin, gelir ve kazançlar üzerinden bir kez kabul edilebilir bir oranda alınan bağımsız bir vergi olması ve mali gücü daha zayıf olan ücretlilerin çok büyük kesimini kapsam dışında bırakması nedeniyle sosyal devlet ilkesine de aykırı düştüğü söylenemez.

Açıklanan nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a), 2. maddesinin (a), 4. maddesinin (a) ve (g) bentleri, kurumlar vergisi yükümlülüğü yönünden, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı görülmemiştir...”, AYM. 06.07.1995 Tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, R.G. Tarih/Sayı: 02.02.1996/22542.

⁵⁴ BOZDOĞAN / İLK, s. 32; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 50.

⁵⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 50.

sakatlık oluşturmazlar. Bu sebeple Danıştay da mükelleflerin lehine olan düzenlemele-
rin geçmişe yönelik faal olacağına dair birçok karar vermiştir⁵⁶.

⁵⁶ GÜRDAL /EKERYILMAZ, s. 214; “353 üncü maddenin 1 numaralı bendinde yazılı oran daha önce % 25 olmasına rağmen yıl içinde yürürlüğe giren 4108 sayılı Yasa ile bu oran % 10’a indirilmiş olup, her ne kadar yoklama tutanağının düzenlendiği tarihte % 25 oranı geçerli ise de özel usulsüzlük cezası 1995 yılı için kesildiğinden ve ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihte de 4108 sayılı Yasa yürürlükte olduğundan, lehe olan bu hükmün uygulanması gerekeceği gerekçesiyle cezayı değişiklikle onayan vergi mahkemesi kararına yönelik iddialar kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmemiştir”, Danıştay 3. D. 31.12.1997 Tarih ve E. 1996/4162, K. 1997/4829, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (E.T. 14.12.2018); “Vergi Usul Kanununun Özel Usulsüzlük cezalarını düzenleyen ve 6.7.1994 tarihinde yürürlüğe giren 4008 sayılı yasanın 17. maddesiyle değişik 353/1. maddesinde, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlardan her birine her fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu için 1.000.000.-Liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın %25’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Ancak daha sonra 25.5.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 sayılı kanunun 8. maddesiyle sözü edilen madde hükmü (verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine her bir belge için 1.500.000.- Liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın yada meblağ farkının %10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılan özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 750.000.000.- Lirayı geçemez) şeklinde değiştirilmiştir...Uyuşmazlık konusu olayda, fiilin gerçekleştiği dönemde Vergi Usul Kanununun 4008 sayılı kanunla değişik 353/1. maddesinin yürürlükte olması nedeniyle, davacı adına, yapılan satışlara fatura düzenlememesi sonucu söz konusu belgeye yazılması gereken meblağın %25 nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmişse de, lehte olan kanun hükmünün uygulanacağı yolundaki ceza hukukunun genel prensibi dikkate alındığında, mükellef lehine düzenleme getiren Vergi Usul Kanununun 4108 sayılı Kanunla değişik 353/1. maddesi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, ihtilaflı dönem için kesilen %25 nispetinde özel usulsüzlük cezasını onayan vergi mahkemesi kararının bu kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir”, Danıştay 3. D. 07.04.1997 Tarih ve E. 1997/3762 K. 1998/2726, <http://www..com/kho2/ibb/giris.html>, (E.T. 14.12.2018); “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 355’inci maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinin (b) fıkrasında, damga vergisi ilgili vergi kanununda belli edilen şekilde ifa edilmeyen hallerde, damga vergisi mükellefleri için usulsüzlük cezası kesilmesini öngören hükmü, 5281 sayılı Kanunun 15’inci maddesiyle değişik, 355’inci maddesi ile 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığından ve (lehe olan kanun hükümlerinin geçmişe yürüyeceği) yolundaki Ceza Hukukunun temel ilkesi, idari nitelikte para cezaları için de uygulanması gerektiğinden, mahkeme kararının, özel usulsüzlük cezasının iptaline ilişkin hüküm fıkrası sonucu itibarıyla uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bu hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmamıştır”, Danıştay 7. D. 10.11.2010 Tarih ve E. 2008/2493, K. 2010/5240, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (E.T. 14.12.2018); “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi Kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır, Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına

C. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, sebeplerdeki benzerliğe dayanarak, var olan bir kuralın kanun tarafından kapsama alınmamış olan bir olaya uygulanmasıdır⁵⁷. Kıyas yasağı hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden olmakla birlikte aşağıdaki bölümlerde açıklayacağımız kanunilik ilkesinin bir neticesidir⁵⁸. Vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi, belirlilik ve dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesini tamamlayıcı niteliktedir. Vergi hukukunda kıyasın kabul edilmesi durumunda vergi idare ve yargısının bu yolu kullanarak yeni vergi doğuran olay ya da vergi yükünü arttıran düzenlemeler getirmesi olağandır⁵⁹. Bu da hukuki güvenliğe ve hukuk devleti ilkesine açıkça aykırılık oluşturacaktır.

Yargı veya yürütme organınca kıyasın kabul edilip, bu organların yeni vergiyi doğuran olay oluşturmaları veya yürürlükteki vergi yüklerini değiştirmeleri ihtimalinde aynı zamanda işlev (fonksiyon) gaspına da netice vermiş olurlar. “*Bu bakımdan kıyas vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturur*⁶⁰”. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu verginin konusu (mevzuu) olarak bina, arsa ve arazileri belirlemiştir⁶¹. Ancak Türk Medeni Kanunu taşınmaz mülkiyetinin konusuna tapu kütüğünde kaydedilen bağımsız ve sürekli hakları da dahil etmiştir⁶². Kıyas yolu ile Medeni Kanunda geçen haklardan da vergi

imkan vermez...”. Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 03.07.1989 Tarih ve E. 1988/5, K. 1989/3, www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html, (E.T. 18.12.2018).

⁵⁷ KARAKOÇ, Vergilendirme, s. 1294.

⁵⁸ BOZDOĞAN / İLK, s. 34.

⁵⁹ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 29, 46; BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s. 9.

⁶⁰ ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 141.

⁶¹ 1319 Sayılı EVK;

“Madde 1– Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir.

Madde 12 – (Değişik: 17/7/1972-1610/7 md.)

Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tabidir”.

⁶² 4721 Sayılı TMK;

“Madde 704- Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

1. Arazi,

2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler”.

almak emlak vergisinin konusunun genişletilmesi manasına gelir. Fakat bu hususta yetkili olan merci yasama organıdır⁶³. Kanunilik ilkesi gereği vergilendirmede kıyasa gidilmemesi esastır. Aksi durumda yargı ve yürütme organlarınca yeni vergiyi doğuran olaylar ihdas edilebilir⁶⁴.

Vergi hukukunda, özel hukuk dallarında olduğunun aksine hakim hukuk yaratmaz. Vergi hukukunda kanunilik ilkesi sert bir şekilde uygulanır ve kıyas ancak kanunun açıkça öngördüğü hallerde caizdir⁶⁵. Örneğin 3065 sayılı KDVK'nın 1/2. maddesindeki, "*Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği*" hükmü kıyasın açıkça öngörüldüğü bir düzenlemedir. Danıştay kararlarında da vergi hukukunda kıyas yasağına uygun şekilde hükümler verildiği görülmektedir⁶⁶.

Yukarıda açıkladığımız üç ilkenin dışında hukuki güvenlik ilkesine başka alt ilkeler de dahil edilebilir. Örneğin kazanılmış haklara saygı ilkesi, eşitlik ilkesi, adil hukuk düzeni ilkesi gibi. Ancak bu ilkeler de diğerleri gibi evrensel ilke olan hukuk devleti ilkesinin içinde yer alırlar.

⁶³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 29.

⁶⁴ ÇAĞAN Nami, "Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi (III)", *Bahri Savcı'ya Armağan*, Mülkiyeliler Birliği Yayını, No:7, Ankara 1988, s. 218.

⁶⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 29; BOZDOĞAN / İLK, s. 34.

⁶⁶ "Danıştay'ın vergilendirmede kıyas yasağına çoğu kez titiz bir biçimde uyduğunu görüyoruz. Örneğin Danıştay 5237 sayılı eski Belediye Gelirleri Kanunu 30 uncu maddesinde düzenlenen akaryakıt resmi konuları içinde açık olarak belirtilmediği için likit gaz tüketimi üzerinden bu resmin alınmamasına (9. Daire, K.1971/2382); Denizcilik Bankasına ait yüzer havuzun, ulaştırma aracı olmaması nedeniyle liman işgal resmine tabi tutulamayacağına (9. Daire, K.1966/1295) karar vermiştir. Buna karşılık Danıştay, yine eski Belediye Gelirleri Kanununun, belediye sınırları içinde tüketilen havagazının metreküpi üzerinden belediye meclisi kararı ile resim alınmasını öngören hükmünün (m.6) benzer nitelikte bir gaz olan kok gazı için de geçerli olduğuna karar vermiştir", ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 30.

D. Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi

Kazanılmış hak veya müktesep hak, yürürlükteki mevzuata göre kişilerin lehine ortaya çıkan haklar veya hukuki durumlardır. Kişiler bu hakları kazandıktan sonra kanun veya idarenin herhangi bir tasarrufuyla haklarını kaybetmemelidir⁶⁷. Bu ilkeyi, “genelde kişi hak ve hürriyetlerinin, özelde de mülkiyet hakkının korunması yükümlülüğünü üstlenmiş olan hukuk devleti esasının bir gereği olarak” müşahade etmek gerekir. Kazanılmış hak kavramı da Anayasada açıkça düzenlenen ilkelerden biri olmasa da 2. maddede yer alan “hukuk devleti” ilkesinden ve bireylerin temel hak ve hürriyetleriyle ilgili genel prensiplerden hareket edilerek korunması gerektiği kabul edilmektedir⁶⁸.

Anayasa Mahkemesi kazanılmış hak kavramını şöyle açıklamıştır⁶⁹:

“Kazanılmış hak sözcüğü, hukukun en belirsiz, uygulama sahası çok dar, genel hukuksal durumlarda konu edilemeyen bir kavramdır. Yönteme ilişkin kural işlemlerinin değişmesi kişiler yönünden kazanılmış hak doğurmaz. Çünkü, yönteme değişiklik getiren yeni kuralın, yeni olayda uygulanması kamu yararının daha fazla bulunduğu var sayımına dayanır. Kişi, işin yapıldığı andaki hukuken geçerli yönteme bağlı olarak öznel ilişki kurma durumundadır. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan (maaş gibi), tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş, kişisel niteliğe dönüşmüş, somutlaşmış haklar için söz konusudur”.

Danıştay kararlarında da kazanılmış hak kavramı özetle, “hukuka uygun olarak alınan ve bir işlem sonucu elde edilen bir hak” şeklinde tanımlanmaktadır⁷⁰.

⁶⁷ ATİK Ayşegül Çoban, “İdare Hukukunda Kazanılmış Hak İlkesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.21, S.1, 2013, s. 12.

⁶⁸ ŞEN Eran, “Müktesep/Kazanılmış hak”, <http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1067127-muktesepkazanilmis-hak>, (E.T. 18.12.2018).

⁶⁹ AYM. 25.10.1990 Tarih ve E. 1989/23, K. 1990/26, R.G. Tarih/Sayı: 09.01.1991/20750, Kazanılmış hak kavramını tanımlayan diğer AYM kararları için bkz. 27.02.2001 Tarih ve E. 1999/43, K. 2001/46 sayılı karar, R.G. Tarih/Sayı: 20.03.2002/24701; 03.04.2001 Tarih ve E. 1999/50, K. 2001/67, R.G. Tarih/Sayı: 07.11.2001-24576.

⁷⁰ Danıştay 8. D. 03.02.1976 Tarih ve E. 1974/4918, K. 1976/376 sayılı kararı, DD, S. 24-25, 1977, s. 343-347. Aynı yönde bkz. Danıştay 10. D. 17.11.1988 Tarih ve E. 1996/4639, K. 1998/5838, DD, S.

Kanunların geriye yürütülmesi kazanılmış haklara saygı ilkesine aykırılık oluşturabilmektedir. Örneğin sınavları kazanıp belli bir statüye girmiş memur veya öğrencinin bu edinimleri ilgili kanunun iptali ile kaybedilmemelidir⁷¹.

E. Eşitlik İlkesi

Anayasanın 10/1. maddesinde:

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” hükmü yer almaktadır⁷². Maddede zikredilen insanlar arasındaki birçok farklılık, insanın doğuştan getirdiği, doğası gereği ve çoğunlukla iradesiyle seçemediği özellikleridir. Bu hükümle insanlar arasında bu farklı niteliklerden yola çıkılarak ayırım yapılması önlenmeye çalışılmıştır⁷³.

2. ve 3. fıkrada: *“Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz”*,

“Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz” hükümleri yer almaktadır. Buna göre ülkemizde 7 milyon dolaylarında engelli, bakıma muhtaç vb. kişi dik-

100, 1999, s. 469-472; Danıştay 8. D. 19.09.2003 Tarih ve E. 2002/2675, K. 2003/3329, DKD, S. 3, 2004, s. 245-246.

⁷¹ BOZDOĞAN / İLK, s. 32.

⁷² AY m. 10;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar”.

⁷³ BOZDOĞAN / İLK, s. 32.

kate alındığında sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak bunlara yönelik mali hükümlerde ayırım yapılması eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacaktır⁷⁴.

Eşitlik ilkesi genellik ilkesi ile birlikte vergide adalet ilkeleri olarak isimlendirilmektedir. Vergide genellik; “toplumda yaşayan herkesin dil, din, ırk ve cinsiyet ayrımı olmaksızın mali güce göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir”⁷⁵. Verginin genel olması eşit olmasının bir şartıdır denilebilir. Ancak eşitlik ilkesi genellik ilkesinden daha kapsamlı olup, benzer durumda olanlara benzer, farklı durumda olanlara farklı muamele edilmesi prensibidir⁷⁶.

Literatürde genel kabule göre eşitlik kavramı yatay ve dikey eşitlik şeklinde ikiye ayrılarak açıklanmaktadır. Yatay eşitlik benzer durumdaki kişilere aynı hükümlerin uygulanmasıdır. Dikey eşitlikte ise farklı durumda olanlara farklı hükümler, muameleler uygulanır⁷⁷. Örneğin dikey eşitliğe aykırı olarak engelli vatandaşların sağlıklı olanlarla

⁷⁴ HEPAKSAZ Engin / AKDEMİR Tekin, “Türkiye’de Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 35, 2010, s. 139.

⁷⁵ PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2018, s. 23; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 41.

⁷⁶ ŞİŞMAN, Gülden, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 2, 2009, s. 41; “...Gerçi; geçici 20. maddede, 506 sayılı Kanununun 78. maddesine veya bütününe yapılmış bir gönderme bulunmadığından, 78. maddenin sandık iştirakçilerine doğrudan uygulanması olanaklı değildir. Ancak; bu durum, onların vergi yükü bakımından, esasen kapsamında olmaları gereken kanuna tabi olan sigortalılarla, 3. bent kapsamındaki sigortalılara nazaran avantajlı konuma getirilmelerinin nedeni olamaz. Böyle bir avantaj, 506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesiyle varlıklarını sürdüren özel sosyal güvenlik kuruluşlarının sigortalıları için ayrıcalık niteliği taşıyacağından; Kanun koyucu’nun başta açıklanan amacına; dolayısıyla, Anayasa’nın **eşitlik ilkelerine** aykırıdır. Yani, bana mensuplarının söz konusu tavanı aşan ücretlerinden kesilen primlerinin vergiye tabi ücretlerinden indirilmesi mümkün değildir”, DVDDGK T. 20.12.1996, E. 1996/217, K. 1996/420 sayılı kararı, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-1996-217-k-1996-420-t-20-12-1996-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/623801/>, (E.T. 19.03.2019).

⁷⁷ “Anayasa’nın 10. maddesinin birinci fıkrasında herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu belirtilmiştir. Bu maddede yer verilen eşitlik ilkesi ile eylemler değil, hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konulardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Farklı hukuksal durumda bulunanlar arasında eşitlikten söz edilemez. Aynı hukuksal durumlar aynı, farklı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa

bir tutulması ve aynı şekilde vergilendirilmeleri hak ve adalete uygun düşmeyecektir⁷⁸. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlar da aynı hukuki şartlarda bulunanlara aynı, farklı hukuki şartlarda olanlara farklı kurallara tabi olmasını eşitlik ilkesine aykırı görmemiştir⁷⁹.

Yasa önünde eşitlik ilkesinin literatürde başka bir ayrımı ise “*şekli hukuki eşitlik*” ve “*maddi hukuki eşitlik*” şeklindedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi yasaları karşısında şeklen eşit olan mükelleflerin, fiili ve maddi statülerinin de dikkate alınmasını gerektirir⁸⁰. Maddi hukuki eşitlik kısaca aynı durumda bulunanlara aynı muamelede bulunulmasıdır. Yani mükelleflerin aralarındaki eşitsizliklerin gözetilerek onlara mutlak değil nisbi olarak eşit muamele edilmesini gerektirir. Bu durumda yasama organı farklı durumda olanlara eşit değil de farklı davranabilir. Elbette bu farklı davranma ancak “*haklı neden*”in varlığı halinde mümkündür⁸¹. Anayasa Mahkemesi bu hususu birçok kararında dile getirmiştir. Örneğin “25/8/1971 günlü, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 5.

Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz... ”. AYM. 16.12.2010 Tarih ve E. 2008/24, K. 2010/115, R.G. Tarih/Sayı: 26.02.2011/27858.

⁷⁸ BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s. 12; BOZDOĞAN / İLK, s. 32-33.

⁷⁹ “*Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında vurgulandığı gibi yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir, özelliklere, ayrılıklar a dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemleri değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikler i ve durumları özdeş alanlar arasında, yasalara konulan kurullarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliği n doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnenmediği sonucu çıkarılamaz”.* AYM. 21.06.1991Tarih ve E. 1991/25, K. 1991/18, RG. Tarih/Sayı: 27.10.1999/22094; “*...Anayasa'nın mutlak olarak yasakladığı, yurttaşların kanun karşısında dillerine, ırklarına, cinsiyetlerine, siyasi düşüncelerine, felsefi inançlarına, dinlerine ve mezheplerine göre farklı muamele görmeleridir. Bunların dışında kanun önünde eşitlik, ancak niteliklerde benzerlik halinde söz konusu olabilir*”. AYM. 01.02.1968 Tarih ve E. 1968/12, K. 1968/65, R.G. Tarih/Sayı: 10.07.1969/13245.

⁸⁰ GERÇEK / ÇETİN GERGER / TAŞKIN / BAKAR / GÜZEL, s. 54.

⁸¹ CANYAŞ Oytun / SEÇİLMİŞ İ. Erdem, “Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. XV, S. 1, 2013, s. 304.

maddesi 10. bendinin 1961 Anayasası'nın eşitlik ilkesine aykırılığı nedeniyle iptali" konulu davada Mahkeme,

"Anayasanın 10. maddesinde herkesin, hiç bir ayırım yapılmadan kanun önünde eşit olduğu kabul edilmiştir. Madde metninden de açıkça anlaşılacağı üzere, yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle bir ayırım yapılamıyacak, yasalar herkese eşitlikle uygulanacaktır. Şu kadar ki, Kanun önünde eşitlik, ilkesi, Mahkememizin pek çok kararlarında belirtildiği gibi tüm yurttaşların mutlaka her yönden, her zaman aynı kurallara bağlı tutulmaları zorunluluğunu da içermez. Birtakım yurttaşların başka kurallara bağlı tutulmaları haklı bir nedene dayanmakta ise böyle bir durumda kanun önünde eşitlik ilkesine ters düşüldüğünden söz edilemez. İnsanlar arasında yaradılış ve çalışma gücü veya sağlık bakımından veya nitelikçe buna eşit nedenler dolayısıyla pek çok ayırım bulunduğu açık bir gerçektir. Bundan dolayıdır ki, eşitliği bozan bir kuralın varlığı, ancak o kuralın kamu yararına veya başka haklı bir nedene dayanmamış olması hallerinde ileri sürülebilecektir" şeklinde karar vermiştir⁸². Kararda geçen "haklı neden" kavramı kanunun amaç unsuruna karşılık gelir. Bu amaç da Anayasaya uygun bir amaç olmalıdır. Binaenaleyh yasama organı yalnızca kanunun amacına uygun şekilde eşitliğe aykırı bir düzenleme veya sınıflandırma yapabilir. "Mali güce göre vergilendirme"de ise sınıflandırma veya farklı muamele bizzat Anayasanın 73. maddesi gereğidir. Dolayısıyla mali güç ilkesi, vergilendirmede eşitliğe ulaşmanın bir yoludur denilebilir. 73/2. maddedeki "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmünü önceki fıkrada yer alan mali güce göre vergi alınması ilkesinden ayrı düşünülemez⁸³. İki ilke de birbirinin tamamlayıcı niteliktedir. Nitekim bu konuda Anayasa Mahkemesi⁸⁴,

⁸² AYM. 28.04.1983 Tarih ve E. 1981/13, K. 1983/8, R.G. Tarih/Sayı: 09.04.1984/18367; CANYAŞ / SEÇİLMİŞ, s. 304.

⁸³ CANYAŞ / SEÇİLMİŞ, s. 305.

⁸⁴ AYM. 06.07.1995 Tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, R.G. Tarih/Sayı: 02.02.1996/22542.

“Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin malî güce göre ödenmesi, herkesin vergi ödemesi ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir” şeklinde karar vererek vergide eşitliğin sağlanmasının mali güce göre vergi alınması ile mümkün olabileceğini dile getirmiştir.

F. Adil Hukuk Düzeni İlkesi

Hukuk devletinin esas amacı adalet olduğuna göre, vergi hukukunun temel amacı da vergilendirmede adaleti her aşamada gerçekleştirmektir. Genel adalet gibi vergilendirmede adalet de yere, zamana ve ideolojiye göre değişebilir ve çeşitli akımlardan, felsefi düşüncelerden etkilenen soyut bir kavramdır. Bu nedenle bu soyut kavramın muhtevasını dolduracak kıstas, uygun normlardır. Vergilemede adalet ilkesi, eşitlik, genellik ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkelerinin bir bileşimidir.

Ülkemizde vergilendirme cihetinden adil hukuk düzeni sağlanamamıştır. Özellikle KDV gibi dolaylı vergilerin fazla olması, yürütme organının oran, indirim, istisna ve muafiyet alanında yetki sahibi olması, sporcular gibi yüksek gelir elde eden kişilerin düşük oranda vergilendirilmesi gibi icraatlar mükelleflerin hukuki güvenliğini zedelemekte ve devlete olan bağlılıklarında azalmaya yol açıp vergiden kaçınmalarına yol açmaktadır⁸⁵.

II. SOSYAL DEVLET İLKESİ

Sosyal devleti ilkesi hukukumuzda ilk defa 1961 Anayasasında düzenlenmiş ve 1982 Anayasasının 2. maddesinde de, *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli*

⁸⁵ BOZDOĞAN / İLK, s. 37.

dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir” şeklinde yerini almıştır⁸⁶. Özellikle 20. yüzyılda Batı demokrasilerinde ortaya çıkmış olan sosyal devlet veya refah devleti kavramı, devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini meşru ve gerekli gören bir anlayışı ifade eder⁸⁷.

Maddede sosyal devlet yerine “*sosyal hukuk devleti*” deyiminin kullanılmasının nedeni bu ilkelerin birbirini tamamlayıcı nitelik arz etmesidir. Sosyal hukuk devleti Anayasa Mahkemesi kararlarında, “*güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani, sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet*” şeklinde tanımlanmıştır⁸⁸.

Vergilendirme ile ilgili Anayasanın ve diğer mevzuatın düzgün şekilde uygulanabilmesi için sosyal hukuk devletinin varlığı şarttır. Bu iki ilkenin eşitlik ve teminat hususlarında bazı farkları mevcuttur. Hukuk devleti ilkesi kişilere hukuki güvence verirken, sosyal devlet ilkesi daha çok iktisadi ve mali güvenceler sunar. Hukuk devleti ilkesi, yasalar önünde eşitliği öne çıkarırken, sosyal devlet ilkesi kişilere verilen fırsatları vurgular⁸⁹.

⁸⁶ KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olma İlkesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 21, S. 2, 2015, s. 419.

⁸⁷ ÖZBUDUN, s. 140.

⁸⁸ AYM. 17.10.1972 Tarih ve E. 1972/16, K. 1972/49, AYMKD s. 529-539. https://www.anayasa.gov.tr/media/4929/kd_10.pdf, (E.T. 29.03.2019); Başka bir kararında AYM sosyal hukuk devletini; “*insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendine yükümlü sayan*” şeklinde tanımlamıştır. AYM. 18.02.1985 Tarih ve E. 1984, K. 1985/4, RG Tarih/Sayı: 26.06.1985/18793.

⁸⁹ TEKİN Ahmet / GÜMÜŞ Öner, “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 39, 2014, s. 248.

Sosyal devlet ilkesi, devletin temel amaç ve vazifelerini gerçekleştirmede bir araç olarak nitelendirilebilir. Devletin temel amaç ve görevleri Anayasanın 5. maddesinde; “Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır” şeklinde düzenlenmiştir. Sosyal devlet ilkesinin vergilendirmedeki yansıması Anayasanın 73. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında yer almaktadır. Buna göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”. Bu hükümlerden de anlaşıldığı üzere vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımı maliye politikasının sosyal amacı olmakla birlikte sosyal hukuk devletinin de gereğidir⁹⁰.

Buna göre bir devletin sosyal devlet olarak nitelendirilebilmesi için klasik haklardaki pasif rolünün aksine devlet, aktif ve etkin politikalar yürüterek belli yükümlülükleri yerine getirmelidir⁹¹. Bu bağlamda devlet ekonomiye müdahale ederek sosyal devlet ilkesinin gereklerini yerine getirmeye çalışır. Örneğin sosyal devlet, toplumdaki belirli statüdeki bir grubun iktisadi ve kültürel olarak daha etkin ve faal olmasını kabul etmez, bu tür problemleri engellemeye çalışır⁹². Anayasanın 61. maddesinde yer alan “harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleriyle, malûl ve gazileri korur ve toplumda kendilerine yaraşır bir hayat seviyesi sağlar” ve 59. maddesinde “başarılı sporcuları koruma” düzenlemeleri buna örnektir.

⁹⁰ İNAN Mahmut / EKİCİ Sena, “Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.9, S.34, Güz 2010, s. 303; “...İnsanın doğuştan sahip olduğu, maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkını, refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak, sosyal hukuk devlet ilkeleriyle bağdaşmayacak, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmak sosyal hukuk devletin amacı ve görevidir”. AYM. 18.11.1998 Tarih ve E. 1997/59, K. 1998/71, R.G. Tarih-Sayı :16.01.2000-23935.

⁹¹ ÇOMAKLI Şafak Ertan / AYRANGÖL Zülküf, *Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Esaslar)*, Ankara 2016, s. 31.

⁹² TEKİN / GÜMÜŞ, s. 248.

Anlaşıldığı üzere hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri vergi hukuku üzerinde oldukça etkilidir. Hem vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde hem de Anayasanın 73. maddesinde yer alan diğer ilkelerin gerçekleştirilmesinde bu ilkeler bir rehber niteliğindedir⁹³.

Türkiye’de vergilendirme alanında sosyal devlet ilkesinin uygulamasında çeşitli problemler mevcuttur. Özellikle uygulamada dolaylı vergilerin oranının yüzde 70’lere ulaşması, vergide adaletin sağlanamamasına yol açmıştır. Yine Türkiye’ye özgü problemlerden olan işsizliğin yüksek olması, sürekli vergi aflarının çıkartılması, kayıt dışı ekonominin fazla olması, sosyal adalet ve eşitlik ilkelerini zedelemektedir⁹⁴.

III. ANAYASANIN 73. MADDESİNE HAKİM OLAN TEMEL İLKELER

Anayasamızın “*temel haklar ve ödevler*” başlığı altında “*siyasi haklar ve ödevler*” alt başlığında yer alan “*vergi ödevi*”⁹⁵ başlıklı 73. madde vergiye ilişkin temel düzenlemeleri içerir. Bu maddeye göre;

“Herkes⁹⁶, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

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

⁹³ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 255.

⁹⁴ AYDIN Murat / TOPKAYA Özgür, “Türkiye’de Sosyal Devletin Vergileme Alanları”, *VII. Sosyal İnsan Hakları Uluslararası Sempozyumu*, Sosyal Güvenlik Denetmenleri Derneği Yayını, Denizli 2015, s. 316.

⁹⁵ Maddede metninde geçen “*vergi ödevi*” başlığı ile verginin mükellefler açısından bir ödev olduğu gösterilmek istenmiştir. Dolayısıyla mükellef ve devlet arasındaki ilişkide üstünlük açık bir şekilde devlettedir. HEPAKSAZ / AKDEMİR, s. 135.

⁹⁶ Fıkradaki “*Herkes*” ifadesi vergi hukukunda genellik ilkesine vurgu yapmaktadır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”.

Görüldüğü üzere Anayasanın bu maddesiyle vergiye ilişkin temel kaideler ve amaçlar belirtilmiştir. Bu temel kaideler sırasıyla “*verginin genelliği*”, “*verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması*”, “*verginin mali güçle orantılı olması*”, “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı*” ve “*verginin kanuniliği*” ilkeleridir⁹⁷.

Maddenin 1. fıkrasında “*herkes*” ibaresi ile genellik ilkesi ortaya konmuş, devamında 2. fıkrada “*verginin mali güce göre alınacağı*” denilerek genellik ilkesinin hudutları belirtilmiştir. Yine 1. fıkrada verginin “*kamu giderlerini karşılamak üzere*” ifadesiyle verginin mali (fiskal) amacı belirtilmiştir⁹⁸.

3. fıkrada “*verginin yasallığı*” ilkesi düzenlenmiştir. Magna Carta’dan (1215) günümüze kadar sürekli gündemde olan bu ilke ile iktidarın keyfine göre vergilendirme yapması engellenmek istenmiştir⁹⁹.

Aslında hem hukuk devleti bünyesinde yer alan hem de Anayasa’nın 73. maddesinde belirtilen tüm ilkeler birbiriyle bağlantılı olup, birbirinin parçasıdır.

⁹⁷ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 255.

⁹⁸ ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku*, Ankara 2017, s. 31.

⁹⁹ ÖNER, s. 31; Vergilendirme yetkisi ile ilgili Magna Carta’nın metninde;

“XII-Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve «yalnızca bir kere» büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel onaylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeplerle de ancak makûl bir yardım toplanabilir. Londra şehriden istenecek 'yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir.

XIII-Londra şehri bütün kadim hürriyetlerinden ve geleneklerinden yararlanacaktır. Bütün diğer şehirlerin, kasabaların, köylerin ve limanların da bütün hürriyet ve geleneklerinden yararlanmalarını istiyoruz ve bunları bağıştırıyoruz.

*XIV-Yukarıda belirtilen üç istisna dışında» bir yardım veya vergi kararlaştırırken gerekli genel onaylamayı alabilmek için başpiskopos, piskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceğimiz mektuplarla çağıracağız. Bizimle dolaysız olarak toprak ilişkisi olan herkese, şerifler ve diğer memurlarımız aracılığıyla, belirli bir günde «en az kırk gün mühlet vererek» belirli bir yerde toplanmak için bir çağırıda bulunacağız. Bütün çağırılı mektuplarında, çağırının sebebi bulunacaktır. Böyle bir çağırılı çıkartılınca, o gün için kararlaştırılan iş mevcudun iradesine uygun olarak yapılacaktır, çağırılan herkesin gelmiş olması aranmayacaktır...”, İLAL Ersan, “Magna Carta”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 34, S.1-4, s. 216-217.*

A. Verginin Genelliği İlkesi

Dayanağını Anayasanın 73. maddesinin ilk fıkrasından alan “*verginin genelliği ilkesi*”¹⁰⁰, madde metninde geçen “*herkes*” sözcüğü ile ifade edilir¹⁰¹. Ancak eşitlik ilkesi ve genellik ilkesi birbirini ikame eden kavramlar olması nedeniyle bu kavramların birlikte değerlendirilmesi daha münasıptır¹⁰².

Verginin genelliği ilkesi, herhangi bir ayrıma tabi tutmaksızın herkesin vergi ödemesidir. “*Herkes*” ifadesi, sadece ülkede yaşayan tüm yurttaş veya yabancılar değil, vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olay münasebeti olan herkes anlamına gelir. Ayrıca verginin salınması ve alınmasında dil, din, inanç, mezhep, ırk, sınıf, aile, zümre, siyasi görüş veya üyelik, felsefi düşünce, gibi hususlar bakımından vergi mükellefleri arasında farklılık yapılmaz. Kanunla getirilmesi zorunlu olan muaflik ve istisnalar bu ilkeyi tamamen devre dışı bırakmasa da kapsamını daraltmaktadır¹⁰³. Örneğin yürürlükteki olan bazı vergi kanunlarında bazı bireylerin (*diplomat muaflığı, esnaf muaflığı vb.*) vergi ödemekten muaf sayılması genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Eşitlik ilkesi Anayasada (m. 10); “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*” şeklinde ifade edilmiştir. Vergi hukuku ile doğrudan ilişkili 73. maddede ise

¹⁰⁰ “*Vergi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden almış olduğu ekonomik değerlerdir. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler hukuksal güveni sağlayan metinlerdir. Oluşan güven, hukuk devletinin de doğal sonucudur. Devletin vergilendirme yetkisi Anayasa'da öngörülen vergide yasallık, eşitlik, mali güç ve genellik gibi kimi ilkelerle sınırlandırılmıştır...*”. AYM. 24.06.1993 Tarih ve E. 1992/29, K. 1993/23, R.G. Tarih/Sayı: 23.12.1999/23915.

¹⁰¹ ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku*, Ankara 2017, s. 31.

¹⁰² ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 256; KOYUNCU s. 105; ÇOMAKLI / AYRANGÖL, s. 16.

¹⁰³ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 22.

eşitlik, mali güç ilkesi ile açıklanmakta ve herkesin kamu giderlerinin karşılanması amacıyla vergi vermekle mükellef olduğu belirtilmektedir¹⁰⁴.

Eşitlik ilkesi, yatay ve dikey olmak üzere ikiye ayrılır. Az gelir elde edenden az, çok gelir elde edenden çok vergi alınması dikey eşitliği ifade eder. Yatay eşitlik ise vergilendirme açısından birbirine çok yakın veya benzer durumdaki mükelleflerden aynı ölçüde vergi alınmasıdır. Ancak yatay eşitlik ilkesinin sağlanmasının imkansız veya çok güç olduğu aşikardır. Özellikle kişiler arasında görüş, yaşayış, tercih farklılıkları, kişilerin ekonomik şartlarındaki değişimler gibi sebepler buna örnektir¹⁰⁵.

Anayasa Mahkemesinin kararlarına bakıldığında eşitlik ilkesi ilgili uyuşmazlıklarda vergi düzenini muhafaza eden bir anlayışla karar verdiği görülmektedir¹⁰⁶. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁰⁷, genellik ilkesinin sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesi, vergide eşitlik ilkesinin ise malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesi şeklinde ifade etmiştir. Başka bir kararında ise Anayasa Mahkemesi, Vergilendirmede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de ge-

¹⁰⁴ BOZDOĞAN Doğan / ÇATALOLUK Cuma, “Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi”, *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, C. 7, S. 3, 2017, s. 436.

¹⁰⁵ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 258; ÖZBAKAN A. Nil, “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi”, *Vergi Dünyası*, S. 202, 1988, s. 100 -103.

¹⁰⁶ AKYAZAN, s. 11.

¹⁰⁷ “Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin malî güce göre ödenmesi, herkesin vergi ödemesi ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir”, AYM. 06.07.1995 Tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, R.G. Tarih/Sayı: 02.02.1996/22542.

rekli olduğunu belirtmiştir¹⁰⁸. Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi vergide genellik, eşitlik ve adaletin 73. madde ile birlikte değerlendirmesini yaparak karar verme eğilimindedir¹⁰⁹.

B. Verginin Kamu Giderlerini Karşılama Yönelik Olması

Verginin bir işlevi olarak “*kamu giderlerinin karşılığı*” şeklinde ifade edilen bu kavram “*genel karşılıklılık ilkesi*” olarak da nitelendirilmektedir¹¹⁰. Vergilendirmenin temel maksadı kamu giderlerinin telafisidir¹¹¹. 1982 Anayasasının 73. maddesinin 1. fıkrasına göre; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Bu husus 1961 Anayasasında da aynı şekilde yer almıştır. 24 Anayasasında ise “*Vergi, devletin umumi masraflarına halkın iştiraki*” şeklinde belirtilmiştir. Bu fıkradaki hükmün kapsamını tespit edebilmek için “*kamu gideri*”¹¹² ifadesinin tam anlamını ortaya koymak gerekir. Kamu gideri, en basit anlamıyla ammenin (toplum, kamu) ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla yapılan harcamalardır. Genel tanımla da kamu gideri kamu hizmetleri için yapılan ödemelerdir. Kamunun müşterek

¹⁰⁸ “Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi öngörülerek vergide genellik ve eşitlik ilkesi kabul edilmiştir.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de gereklidir. vergi yükünün saptanmasında bu ilkelerin gözetileceği kuşkusuzdur...”. AYM. 25.06.1998 Tarih ve E. 1996/73, K. 1998/41, R.G. Tarih/Sayı: 01.05.2002-24742.

¹⁰⁹ AKYAZAN, s. 11.

¹¹⁰ GERÇEK Adnan / BAKAR Feride / ÇAKIR Erdem Utku / ASA Semih, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 63, S.1, 2014, s. 96; “*Verginin kamu giderlerini karşılama fonksiyonu önemini yitirmişe benzemektedir. Çünkü, ülkemizde vergi gelirleri yıllardır ancak kamu borçlarının faizlerini ödeme hedefi ile meşguldür*”. <http://www.cetinkaya.av.tr/dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf>, (E.T. 22.03.2019).

¹¹¹ “*Kamu hizmetlerinin aksatılmadan yerine getirilebilmesi için vergi borcunun zamanında ve noksan-sız ödenmesi gerekir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve öngörülen kurallara uygun biçimde yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğinin sağlanması amacıyla, vergi kaçakçılığı suçuna verilen cezaların paraya çevrilmesinde kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezalarda uygulanacak ceza ve önlemleri belirleyen 647 sayılı Yasa'nın 4. maddesinden farklı kurallar konulmasında Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık yoktur...”. AYM. 01.04.2000 Tarih ve E. 1999/6, K. 1999/13, R.G. Tarih/Sayı: 01.04.2000/24007.*

¹¹² Doktrinde “*amme masrafları*”, “*amme giderleri*”, “*devlet masrafları*” veya “*kamu harcamaları*” şeklinde de ifade edilir.

ihtiyaçlarının karşılanması için devletin gerçekleştirmek mecburiyetinde olduğu hizmetlere de “*kamu hizmeti*” denir¹¹³.

Kamu giderleri “*dar anlamda kamu gideri*” ve “*geniş anlamda kamu gideri*” olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Dar anlamda kamu gideri, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin¹¹⁴ yaptığı masraflardır. Geniş anlamda kamu giderleri, devlet bütçesi ile yapılan harcamalara ilave olarak devlet bütçesi sistemi dışında yer alan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının yaptığı harcamalar ile vergilerde istisna ve muaflik uygulaması nedeniyle devletin almaktan vazgeçtiği vergi gelirlerinin toplamından oluşur¹¹⁵.

Kamu gideri kavramının tanımı ayrıca mevzuatımızda 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*’nun 3. maddesinin (h) fıkrasında yapılmıştır. Buna göre: “*Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri*” şeklindedir¹¹⁶. Görüldüğü üzere bu tanım geniş anlamda kamu giderlerine dikkat çekmektedir.

Anayasadaki (m.73/1) bu hükümle verginin temel amacı ve işlevi belirtilmiştir. Bu ilke devletin devamlılığı adına gerekli olan kamu harcamalarını yapmak için kişilerden vergi alınmasına temel teşkil etmektedir¹¹⁷. Aynı zamanda kamu giderlerini karşı-

¹¹³ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 258.

¹¹⁴ Ülkemizde kamu tüzel kişileri, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri olmak üzere ikiye ayrılır. Diğer kamu tüzel kişileri ise Yer Yönünden Yerinden Yönetim Kuruluşları veya Mahalli İdareler (İl Özel İdaresi, Belediye, Köy) ve Hizmet Yönünden Yerinden Yönetim Kuruluşları veya Kamu Kurumları (Üniversiteler, Kamu İktisadi Teşekkülleri, TRT, Sosyal Güvenlik Kurumu, Meslek Odaları, Barolar, TÜBİTAK, TODAİE vb.) şeklinde ikiye ayrılır. GÖZLER / KAPLAN, s. 88-89.

¹¹⁵ PEHLİVAN Osman, *Kamu Maliyesi*, Trabzon 2017, s. 69; KARAKOÇ, *Vergi gelirlerinin*, s. 437.

¹¹⁶ 5018 sayılı kanundan önce uygulanan 1050 sayılı *Muhasebe-i Umumiye Kanunu*’nun 7. maddesinde; “*Devlet masarifi, bütçe dahilinde Devlet namına ifa edilen veya bir kanunu mahsus ile ifası taahhüt olunan bir hizmet ve hususat karşılığı olmak üzere Devlet zimmetinde tahakkuk eden borçtur*”, şeklinde “*devlet masarifi*” yani kamu gideri kavramının tanımı yapılmıştır.

¹¹⁷ KARAKOÇ, *Vergi gelirlerinin*, s. 420.

lama maksadı olmadıkça kişilerden vergi alınmaması anlamına gelir¹¹⁸. Nitekim bu ilkeye değinilen bir kararında Anayasa Mahkemesi, Emekli Sandığının gelir fazlasının Hazineye irat kaydedilmesini Anayasaya aykırı bulmuştur. Mahkemeye göre; “Sandığın gelir fazlasının Hazineye irat kaydolunmağı durumu, yukarıda açıklandığı gibi Anayasa'nın 48. Maddesine aykırı olduktan başka 61. maddesine de aykırılık gösterir. Zira bu gelir fazlasının Hazineye irat kaydı sonunda, Sandık iştirakçilerinin hakkı olan ve hatta bir bölümü bizzat bu iştirakçilerden toplanan paraların Devletin genel giderleri için sarfedileceğı ortadadır. Bunun neticesinde Sandık iştirakçileri, Devletin giderlerine, öteki yurttaşlardan ayrı olarak ve fazladan katılmaya zorlanmış olmaktadır. Bunun haklı bir nedeni olmadığı gibi sözü geçen iştirakçilerin bu biçimde özel ve fazla bir mali yüküm altına sokulmalarını gerektiren üstün bir mali güce sahip buldukları da düşünülemez. Şu hale göre bu hüküm Anayasa'nın 1488 sayılı Kanunla değişik 61. maddesinde yer alan (Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.) ilkesindeki koşullara da aykırılık göstermektedir”¹¹⁹.

“Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi” kapsamında olan vergiler “dar anlamda vergiler”dir¹²⁰. Vergilerde, belirli bir hizmetten faydalanma neticesinde ödenen, karşılık esasına dayanan harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerden farklı olarak kamu giderlerinin tamamı için bir ortaklık mevcuttur. Buna göre kişiler kamu hizmetlerinden yararlanmasa bile bu hizmetler için yapılan giderlerin telafisinde pay

¹¹⁸ “61. madde vergi ödevi ile kişinin ilişkisini düzenlemektedir. Maddenin getirdiğı ilke herkesi, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılmiş, ancak yükümlü kamu giderlerinin karşılanması koşuluna bağlamıştır. Bu, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanamaması demektir. Görülüyor ki vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Burada belirli bir kimsenin belirli kimi hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde gene de tüm kamu giderlerinin karşılanmasında kendi payını katması durumu vardır”. AYM. 26.03.1974 Tarih ve E. 1973/32, K. 1974/11, R.G. Tarih/Sayı: 3.3.1973/14465.

¹¹⁹ AYM. 06.06.1972 Tarih ve E. 1971/44, K. 1972/29, R.G. Tarih/Sayı:3.3.1973/14465.

¹²⁰ “Vergilendirme yetkisi dar anlamda ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi şeklinde ikiye ayrılır. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin sahip olduğu kamu gelirleri içinde yalnızca vergi almaya ilişkin yetkisini ifade eder. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla hem gerçek hem tüzel kişilerden aldığı her türlü mali yükümlülüğü kapsar”, ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 79.

sahibidirler¹²¹. Vergi dışında resim, harç gibi diğer mali yükümlülükler bakımından kamu giderlerine karşılık olması ölçütü dikkate alınmaz. Bu yükümlülüklerde “doğrudan doğruya yararlanma” söz konusudur¹²².

C. Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesi (Vergi Adaleti)

Mali güçle orantılı olma ilkesi Türkiye’de ilk defa 1961 Anayasasının 61/1. maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükmüyle girmiştir. Yine 1982 Anayasasının 73. maddesinin ilk fıkrasında hüküm aynı şekilde yer almıştır¹²³. Devlet kamu harcamalarını karşılamak amacıyla vergi toplar. Anayasada (m. 73/1) mali güce sahip olan herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Bu anayasal ilkeye göre mali gücü olduğu sürece kişiler vergi mükellefidirler¹²⁴. Adalet ilkesi olarak da adlandırılan bu ilke vergiler veya benzeri mali yükümlülükler, mükelleflerin iktisadi durumlarına göre tespit edilir. Bu sebeple bu ilke aynı zamanda sosyal devlet ilkesiyle de bağlantılıdır¹²⁵. Sosyal devlet ilkesinin amaçlarından biri olan vatandaşlar arasında gelir ve servet eşitsizliğini ortadan

¹²¹ “vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemedede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Burada belirli bir kimsenin belirli kimi hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde gene de tüm kamu giderlerinin karşılanmasında kendi payını katması durumu vardır”, AYM. 26.03.1974 Tarih ve E. 1973/32, K. 1974/11, AYMKD, S. 12, 1991, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_25.pdf, (E.T. 02.01.2019), s. 121.

¹²² KARAKOÇ, *Vergi Gelirlerinin*, s. 442.

¹²³ CANYAŞ / SEÇİLMİŞ, 301; <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm>, (E.T. 02.10.2018).

¹²⁴ GÖKER Cenker, “Yönlendirici Vergilendirme”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.17, S. 3-4, 2011, s. 1-2.

¹²⁵ “Anayasa’nın 73. maddesinde, herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmektedir. Önceki bölümde de açıklandığı gibi, mali güç, az kazananın az, çok kazananın çok vergi almayı öngören bir anayasal ilkedir. Mükellefin vergi ödemesini gerektiren bir kazancına ulaşabilmek için uygulanan vergi politikalarının dengeli ve adil olması sosyal devlet ilkesinin de gereğidir. Mali güç kavrandığı ölçüde adil ve dengeli bir dağılıma da ulaşıldığı varsayılır...Anayasa’nın 73. maddesinde öngörülen mali güç kavramı, vergi yükünün adil, dengeli ve eşit dağılımını zorunlu kılar. Bu da ancak, mükellefin mali gücüne ulaşıldığı ölçüde gerçekleşebilir. Mükelleflerce, çeşitli nedenlerle eksik beyan edilmiş veya hiç beyan edilmemiş geçmiş yıllara ilişkin kazançların matrah artırımı olanağı verilerek kayıt içine alınması mali güce ulaşma amacını taşır. Ülkemizde vergi denetiminin ancak % 2 oranında gerçekleştiği göz önüne alınırsa, vergi incelemesinden vazgeçmek yoluyla yükümlüleri beyana zorlamak ve böylece ulaşılamamış kazançlara ulaşmak Anayasa’nın 73. maddesine uygun bir vergi politikasıdır...”. AYM. 23.12.1993 Tarih ve E. 1992/29, K. 1993/23, R.G. Tarih/Sayı: 23.12.1999/23915.

kaldırmanın yollarından biri de mükelleflerden mali güçleriyle orantılı vergi alınmasıdır¹²⁶.

Vergi adaleti olarak da ifade edilen bu ilkede yasa koyanların vergilendirme ile ilgili hükümler koyarken vergilerin adil bir şekilde düzenlenmesi gerçekleştirilmelidir. Anayasa Mahkemesine göre; “*mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir*”¹²⁷. Yine Anayasa Mahkemesi başka bir kararında mali güce göre vergi alınmasının aynı zamanda vergilemede eşitliğin sağlanmasında bir araç olduğunu belirtmiştir¹²⁸.

Anayasanın 73. maddesinde mali güce göre vergi alma ilkesi düzenlenmiş ancak mali güç kavramı ile ilgili bir açıklama veya tanım yapılmamıştır¹²⁹. Bununla birlikte Anayasa, mali güç kavramının zaman, mekan, kişi veya kurumlara göre değişiklik gösteren öznel bir ifade olmasından ötürü bu kavramın sadece niceliğini belirtmekle yetinmiştir¹³⁰.

Öğretide mali güç kişilerin vergi ödeme gücünü gösteren iktisadi değerler toplamı olarak izah edilmiştir. Bu değerler; “*gelir*”, “*servet*” ve “*harcama*” şeklinde saptanmış olup, verginin konusunu oluştururlar¹³¹. Gelişmiş ülkelerde vergiler ekseriyetle

¹²⁶ ÇOMAKLI / ZÜLKÜF, s. 30; ŞİŞMAN, *Demokratik*, s. 44.

¹²⁷ AYM. 31.10.2013 Tarih ve E. 2013/41, K. 2013/124, R.G. Tarih-Sayı: 28.12.2013/28865; benzer kararlar için bkz. AYM. 06.07.1995 Tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, R.G. Tarih/Sayı: 02.02.1996/22542; AYM. 07.04.2004 Tarih ve E. 2003/11, K. 2004/49, R.G. Tarih/Sayı: 05.11.2004/25634.

¹²⁸ YILMAZ, s. 279; “*Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı, Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır...*”, AYM. 06.07.1995 Tarih ve E. 1995/4, K. 1995/28, R.G. Tarih/Sayı: 02.02.1996/22542.

¹²⁹ KOYUNCU, s. 132.

¹³⁰ BUDAK Tamer, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul 2010, s. 1.

¹³¹ ERKİN, s. 112; “*Anayasa’nın (Vergi Ödevi) başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür” denilmektedir.*

gelir üzerinden yani doğrudan alınır. Ekonomik olarak tam kalkınamamış az gelişmiş ülkelerde ise vergiler çoğunlukla dolaylı olarak (KDV, ÖTV gibi) alınır. Ancak bu durumda vergi adaleti büyük ölçüde zedelenmiş olur. “Az kazananın az çok kazananın çok vergi almak” yerine KDV gibi harcandığı zaman, mal veya hizmetlerin fiyatlarının içine gizlenerek alınan vergilerde kişilerin mali durumu önemli değildir ve tüketim yapan herkesten aynı oranda vergi alınır¹³².

Mali güce göre vergilendirme ilkesi “dar anlamda vergiler” için muteberdir. Çünkü vergi haricindeki diğer yükümlülüklerde kısmi de olsa yararlanma ilkesinden hareket edilir. Bu nedenle resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için bu ilke dikkate alınmaz¹³³.

Mali güç kavramı bazı Anayasa Mahkemesi kararlarında “ödeme gücü” kavramıyla eş anlamda kullanılmıştır¹³⁴.

Mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek için çeşitli araçlardan ve önlemlerden faydalanılır. Örnek olarak “artan oranlı vergi tarifeleri”, “en az geçim indirimi”, “emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha az vergilendirilmesi”, “muafiyet ve

Fıkarda, verginin “genel olması”, “mali güce göre” ve “kamu giderlerini karşılamak üzere” alınması öngörülmüştür. Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır...”. AYM. 06.07.1995 Tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, R.G. Tarih/Sayı: 02.02.1996/22542.

¹³² MUTLU, s. 135; GÖKER, s. 14; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 401.

¹³³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 53.

¹³⁴ “Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır”. AYM. 06.07.1995 Tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27, R.G. Tarih/Sayı: 02.02.1996/22542.

istisnalar”, “lüks tüketimden daha çok vergi alınması”, gibi uygulamalar gösterilebilir¹³⁵.

Anayasanın mali güce göre vergilendirme esasından yola çıkarak iptal ettiği bazı kanun maddeleri mevcuttur. Örneğin GVK'nın geçici 32. maddesinde yer alan “*hayat standardı esasını*”nı; “*Mali güce göre edeme esasını, daha önce belirtilen nedenlerle önemsenmemiş, varsayım yoluyla sonuç alınmak istenerek gerçek gelir-gerçek vergi amacından uzaklaştırılmıştır. Hayat standardı yönteminin incelenen yapısı Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasındaki mali güce göre ödeme ilkesine bu nedenlerle aykırıdır*” gerekçesiyle mali güç yönünden Anayasaya aykırı bulmuş ve iptal etmiştir¹³⁶. 15.12.1990 Tarih ve 3689 sayılı yasa ile GVK'ya eklenen geçici 35. maddede hayat standardı uygulamasına bu sefer “*açıklama-kanıtlanma*” hakkı düzenlenmişti. Ancak Anayasa Mahkemesi bu hükmü de; “*açıklama ve kanıtlanma olanağına tam olarak yer verilmediği*”, “*güvensiz bir sisteme dönüştürdüğü*”, “*gerçek gelire yaklaşma olanağını ortadan kaldırarak bir haksızlık aracı durumuna getirdiği*” gerekçeleriyle iptal etmiştir¹³⁷.

¹³⁵ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 261.

¹³⁶ AYM. 07.11.1989 Tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, R.G. Tarih/Sayı: 06.04.1990/20484.

¹³⁷ AKYAZAN, s. 14; “*Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Hayat standardı esasının temel nedeni, gerçek gelirin bulunmasına yardımcı yöntem olmasıdır. Bu yöntemle göre saptanan tutarın gerçek gelire (mali güce) olabildiğince yaklaştırılabilmesi için yükümlünün belli bir gelir tutarının karinesi sayılan yaşam düzeyini başka gelirlerle sağladığını kanıtlanmasına olanak vermesi gerekir. Oysa dava konusu kural vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış bir çok geliri açıklama nedeni olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle yükümlünün kendisine, eşine ve çocuklarına ilişkin vergilendirilmiş gelirin yalnız hayat standardı ek gösterge tutarının açıklanmasında kullanılması, temel göstergelerin açıklanmasında kullanılmaması ve yine yükümlünün kendisine ait emekli, dul ve yetim aylıklarının temel gösterge tutarının açıklanmasında kullanılabilmesi, eşine ve çocuklarına ilişkin bu gelirlerin temel göstergelerin açıklanmasında kullanılmaması, vergiye tâbi olmayan bu gelirlerin dolaylı olarak yeniden vergilendirilmesi sonucunu da doğurmaktadır. Açıklama ve kanıtlanma olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural mali güce göre vergi ödeme ilkesine aykırı düşmektedir. Fıkranın bu durumuyla, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme amacına ulaşılması mümkün değildir. Öte yandan, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni saymamak vergide adalet ilkesine de ters düşer. Gerçekten, iptali istenen fıkra, yükümlünün emekli, maluliyet, dul ya da yetim aylığı dışında hiçbir gelirinin temel gösterge tutarından düşülmesine olanak vermemekte, ayrıca eşine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü olduğu kişilere ilişkin çeşitli gelirlerin gerek temel gerekse ek gösterge tutarlarından düşülmesini engellemektedir. Açıklama olanağına tümüyle değil, kısmen yer veren bu biçimdeki hayat standardı esasını Anayasa'nın 73. maddesine de aykırıdır*”. AYM. 12.11.1991 Tarih ve E. 1991/7, K. 1991/43, R.G. Tarih/Sayı: 23.07.1992/21293.

Mali güç ilkesine açıkça atıfta bulunan başka bir kararında Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı kanunla GVK'nın 103. maddesinde yer alan vergi tarife yapısında yer alan değişikliğin ücret geliri dışında kalan diğer altı gelir unsurunu elde eden mükelleflerin vergi yükünü olumlu, ancak tarife yapısına göre orta ve üst dilimde yer alan ücret gelirlerini olumsuz şekilde etkilemesinden dolayı Anayasa'nın 2., 73. ve adaletli bir ücret elde etme ilkesinin düzenlendiği 55. maddelerine işaret edilerek aykırılığın kaynağı olan ifadeyi sadece ücret gelirleri yönünden iptal etmiştir¹³⁸. Böylece mali güç ilkesi ve adaletli bir ücret elde etme ilkesi birlikte değerlendirilmiştir¹³⁹. Mahkemenin bu kararıyla 6009 sayılı yasa ile gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiş ve son iki dilime giren ücret gelirlerinin tutarı artırılmıştır. Bu değişiklikte birlikte orta ve yüksek gelire sahip ücretliler açısından mali güç ilkesi dikkate alınmış olmakta, fakat düşük ücretlilerde ise mali güç ilkesi göz ardı edilmiş olmaktadır¹⁴⁰.

¹³⁸ “Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir.

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

Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayırık durumunu gözeterek, Devlet'e 'adaletli bir ücret' için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki 'mali güç' ilkesi ile 55. maddesindeki 'adaletli bir ücret elde etme' ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, 'adalet' ilkesini de zedeler.

Açıklanan nedenlerle, 193 sayılı Yasa'nın 5479 sayılı Yasa'yla değiştirilen 103. maddesinde yer alan tarifenin 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ibaresinden sonra gelen "fazlası % 35 oranında" ibaresi, 'ücret gelirleri' yönünden Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir”. AYM. 15.10.2009 Tarih ve E. 2006/95, K. 2009/144, R.G. Tarih/Sayı: 08.01.2010/27456.

¹³⁹ MUTLU, s. 135.

¹⁴⁰ ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, S.2, 2010, s. 604.

Yine 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı yasa ile Bakanlar Kurulu'na motorlu taşıtlar vergisi miktarını 20 katı arttırma yetkisi verilmiştir. Bu hüküm de Anayasa Mahkemesi kararı ile hem yasama yetkisinin devrine sebebiyet verdiğiinden hem de vergi adaletine aykırı bir hüküm olduğundan iptal edilmiştir¹⁴¹.

Kişilerden mali güçlerine göre vergi alınması ilkesi yalnızca vergi yasalarındaki düzenlemelerle çığnemez. Ayrıca bazı eylemlerin yapılmasıyla da bu ilke ihlal edilebilir. Örneğin etkili bir denetimin olmayışı vergisel hükümlere riayet edenlerin aleyhine riayet etmeyenlerin lehine bir adaletsizlik ortaya çıkaracak ve genellik ve eşitlik ilkelelerini zedelenecektir. Dolayısıyla devletin vergilerin tahsilinde zafiyet göstermesi de Anayasanın ihlali niteliğindedir. Ancak bu durum fiili bir netice olması nedeniyle Anayasa Mahkemesinin ve diğer yargı organlarının denetimi dahilindedir. Bu nedenle bu ihlalin müeyyidesi siyasidir¹⁴².

Ülkemizde AB ülkelerindeki oranın tam tersine, kişilerden mali güçlerine göre alınmayan dolaylı vergilerin (KDV, ÖTV vb.) tüm vergi gelirleri arasında oranının yüzde 70 dolaylarında olması bu ilkeyi sözde bir ilke haline getirmiştir¹⁴³.

¹⁴¹ AKYAZAN, s. 15; “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20 sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar arttırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir.

İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır. AYM. 16.01.2003 Tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, R.G. Tarih/Sayı: 21.11.2003/25296.

¹⁴² DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-bazi-anayasal-ilkeler/28032>, (E.T. 02.04.2019).

¹⁴³ “AB ve OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin %65'i dolaysız,%35'i de dolaylı vergilerden toplanmaktadır. Türkiye'de ise benzer vergi yapısının uygulanması sonucunda toplanan vergi gelirlerinin %33'ü dolaysı, %67'si de dolaylı verilerden sağlanmaktadır. Dolayısıyla ülkemizde dolaysız vergilerden yeterince vergi toplanmamaktadır. Doğal olarak vergi adaletsizliğinin en önemli göstergelerinden bir olan dolaylı vergilerin yüksekliğidir”. BİNGÖL, Ozan, Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri, 2. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2018, s. 28.

D. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı

Bu ilke 1982 Anayasasının 73/2. maddesinde, “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklinde düzenlenmiştir.

Vergi yükü; “*ülke içindeki iktisadi kaynaklardan, yine ülkenin ortak tüketim ve yatırım harcamalarını karşılamak üzere ayrılan bölümü*” şeklinde tanımlanabilir. Vergi yükü borçlanmalar hariç ülkedeki ekonomik kaynakların devlete ve diğer kamu kuruluşlarına verilen bölümüdür¹⁴⁴. Mükellef bakımından vergi yükü, mükellefin elde ettiği kazançla ödediği vergiler arasındaki nispettir. Bu sebeple vergi yükü ödeme gücü ile doğrudan ilişkilidir. Adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleştirilebilmesi için mükelleflerin ödeme güçlerinin nazara alınması mecburidir¹⁴⁵. Dolayısıyla mali güç ilkesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri iç içe geçmiştir¹⁴⁶. Anayasa Mahkemesi kararlarında da bu durum görülmektedir. Kararlarda özellikle vergi adaleti, eşitlik, genellik, mali güce göre vergilendirme ilkeleri birlikte değerlendirilmektedir¹⁴⁷.

¹⁴⁴ KIZILYAR AYATAR Sema, “*Anayasa Madde 73, Fıkra 2’nin Bağlayıcılığı*”, Prof. Dr. Erhan Adal’a Armağan, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 8, S. 2, Y. 2011, s. 1002; BİLİCİ Nurettin / BİLİCİ Adem, Kamu Maliyesi, 8. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2017, s. 242.

¹⁴⁵ AKYAZAN, s. 15; BİLİCİ / BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 242.

¹⁴⁶ KIZILYAR AYATAR, s. 1009.

¹⁴⁷ “*Anayasa’nın (Vergi Ödevi) başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında kamu giderlerini karşılamak üzere verginin malî güce göre alınması ve genelliği, ikinci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.*

*Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir. Maddede yer alan malî güç kavramının ödeme gücü anlamına geldiği kuşkusuzdur. Malî güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Ödeme gücünün başlıca göstergeleri, gelir, servet ve harcamadır. Bu üç unsurun da vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Malî güce göre vergilendirme ilkesi, ödeme gücü fazla olanın az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirtir. Bu ilke aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleridir. Malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı vergileme, en az geçim indirim, ücret gelirlerinin sermaye gelirlerinden farklı vergilendirilmesi, servet vergilerinde lüks kabul edilen servet unsurlarının, temel ihtiyacı karşılayan servet unsurlarından daha yüksek oranda vergilendirilmesi, harcama vergilerinde lüks tüketim konu olan mal ve hizmetler ile zorunlu mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi, çeşitli istisna durumları ve muafiyet uygulamaları vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır”, AYM 28.03.2001 Tarih ve E. 1999/51, K. 2001/63;“*Anayasa’nın 73. maddesinin koyduğu temel ilke ve esaslar açıklanırken belirtildiği üzere, malî güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin, vergi adaleti ile ilgili**

Vergilendirmede verginin oranı, matrahı ve konusu, vergi yükünü ve vergilendirmenin adaletli, dengeli ve mali güce göre olması ilkelerini doğrudan etkilemektedir¹⁴⁸.

Muaflık, indirim, istisna ve oranlar gibi vergi kolaylıklarının Anayasaya aykırılığı sebebiyle açılan davalarda Anayasa Mahkemesi, özellikle kamu yararı, iktisadi şartlar gibi haklı sebepleri gerekçe göstererek karar vermiştir¹⁴⁹. Örneğin bir kararında Anayasa Mahkemesi yatırım indirimini matrahın indirilmesine ve vergi kaybına yol açılmasına karşın yatırımları arttırmak için bir teşvik tedbiri niteliğinde görerek “*kamu yararı*” bulunduğunu ifade etmiştir¹⁵⁰.

Vergilemede adalet mefhumu pratikte hususen vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin engellenmesinde görülmektedir¹⁵¹.

ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır”, AYM. 07.11.1989 Tarih ve E.1989/6, K. 1989/42; “*Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen herkesin vergi ödemekle yükümlü olması ve verginin malî güce göre ödenmesi ilkeleri birlikte değerlendirildiğinde, bu ilkelerin vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerinin gerçekleştirilmesi amacına yönelik olduğu görülmektedir*”. AYM.11.06.2003 Tarih ve E. 2001/375, K. 2003/61, R.G. Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.

¹⁴⁸ AKYAZAN, s. 15.

¹⁴⁹ AKYAZAN, s. 19.

¹⁵⁰ AKYAZAN, s. 19; “*Yatırım indiriminin, vergi matrahını yatırım miktarı kadar eksilttiği ve bu nedenle bir miktar vergiden vazgeçme sonucunu doğurduğu kuşkusuzdur. Ancak, kanun koyucu böyle bir yöntemi, müteşebbisleri ekonomik kalkınmanın temel unsuru olan yatırımları arttırmaları için bir teşvik tedbiri olarak kullanmakta kamu yararı görmüştür. Pek çok ülkede kullanılan bu teşvik aracı ülkemiz vergi mevzuatına 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 19/2/1963 günlü ve 202 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle getirilmiş ve bu hükümler önce 31/12/1980 günlü ve 2361 sayılı Kanunla, daha sonra da 3239 sayılı Kanunun 46. maddesiyle değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikler sonucu ortaya çıkan nihai hükümlerde yatırım indiriminin mahiyetini, indirimden yararlanacak mükellefleri, indirimden yararlanma şartlarını, yatırım indiriminin nispetini, yatırım indirimi ile ilgili kurallara uyulmaması halinde uygulanacak müeyyide ve işlemleri açık seçik belirlemiş bulunmaktadır. Temel hukuki çerçevesi kanunlarla düzenlenmiş olan yatırım indirimi sistemi ile ilgili uygulama esaslarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na bırakılmasında Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına ve 7. maddesine aykırı bir durum yoktur. Söz konusu düzenleme uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı'nın müşterek kararına bırakılan hususlar, zamanla değişen ekonomik şartlar karşısında, bu temel ilkelerin uygulama esaslarıdır. Bu nedenle Anayasa'ya herhangi bir aykırılık söz konusu değildir*”. AYM. 19.03.1987 Tarih ve E. 1986/5, K. 1987/7, R.G. Tarih/Sayı: 12.11.1987/19632.

¹⁵¹ <http://www.cetinkaya.av.tr/dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf>,
20.03.2019).

(E.T.

E. Verginin Kanuniliği İlkesi

1. Genel Olarak

Vergilendirmenin temelinde devletin egemenlik yetkisi yatar. Genel olarak hukuk devletlerinde bu egemenlik yetkisi kanunla yürütülür. Dolayısıyla vergi kanunla konulup kaldırılması ifade eder¹⁵². Birçok ülkede devletin vergi alması anayasalarında belirtilir. Bunun başlıca sebebi halktan alınacak vergilerin yine halkın rızasına dayanması icabıdır¹⁵³.

Diğer hukuk devletlerinde olduğu gibi ülkemizde de bu yetki yasama organınca kullanılır. Yasama organına tanınan bu yetkinin Anayasadaki kaynağı 6. ve 7. maddelerdir¹⁵⁴. Anayasanın 6. maddesine göre; “*Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*”, 7. maddede ise; “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez*” hükümleri yer almaktadır. Buna göre vergilendirme yetkisinin temel kaynağı “*Millet Egemenliği*”dir¹⁵⁵. Bu hükümle Demokratik ve sosyal bir hukuk devleti olan Türkiye’de, millet adına vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilebilme yetkisi milletin temsilcilerinden oluşan TBMM’nin yetkisi kapsamında olduğu ifade edilmiştir¹⁵⁶.

¹⁵² GERÇEK Adnan / BAKAR Feride, “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, C. 2, S. 1, 2017, s. 7-8; MUTLUER / DAYANÇ, s. 46.

¹⁵³ KÜTÜKÇÜ Abdullah, “Bakanlar Kurulu Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, *Vergi Dünyası*, 1998, <https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/2048>, (E.T. 14.03.2019).

¹⁵⁴ BOZDOĞAN / ÇATALOLUK s. 434.

¹⁵⁵ AKYAZAN, s. 17.

¹⁵⁶ HEPAKSAZ / AKDEMİR, s. 137; “*Egemenlik hakkının devredilmesi söz konusu olmadığından, vergilendirme hakkının da uluslar arası kuruluşlara devredilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla diğer devlet veya uluslararası kuruluşlarla ilişkilerden kaynaklanan uygulamalar Anayasa hükümleri ile çelişmektedir*”. SARAÇOĞLU, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 184.

73. maddenin 3. fıkrasında yer alan verginin yalnızca yasa ile konulup kaldırılacağı ifade eden bu evrensel ilke Latince “*nullum tributum sine lege*” (*yasasız vergi olmaz* veya *temsilsiz vergi olmaz*) şeklinde izah edilir¹⁵⁷. Anayasada verginin yasallığı ile ilgili bu temel hükmünün yanı sıra dolaylı olarak bu ilkeye dayanak oluşturan başka maddeleri de mevcuttur. Mevcut 153. madde ve kaldırılmadan önce 91. madde bunların arasındadır. Anayasa 91/1’e göre; “*Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez*”. Maddeden anlaşılacağı üzere siyasi hak ve ödevlerden biri olan vergiler, olağan dönemlerde KHK’larla düzenlenemiyordu. Anayasanın 153/2. maddesine göre; “*Anayasa Mahkemesi bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez*”. Buna göre Anayasa Mahkemesi, vergi hususlarında yeni bir uygulamaya sebep olacak şekilde hüküm kuramaz.

Bir verginin yasama organı tarafından konulduğunu kabul etmek için verginin sadece konusunun yasada belirtilmesi yeterli değildir. Verginin konusunun yanında tarh, tahsil ve tahakkuk şekilleri, oran, miktar ve indirimleri, müeyyidesi ve zamanaşımı gibi hususlarının da belirtilmesi mecburidir. Bazı konuların ilgili kanununda belirtilmeyip başka bir kanuna atfedilerek düzenlemesi de Anayasaya göre makbuldür. Dolayısıyla şekli yükümlülükleri düzenleyen VUK ve AATUHK’da verginin tüm hususları düzenlenmişken ayrıca başka vergi kanunlarında da belirtilmesine gerek yoktur¹⁵⁸.

Vergilendirme yetkisinin kural olarak kanunla kullanılmasının temel nedeni verginin kişilerin temel hak ve hürriyetlerini doğrudan etkilemesidir. Anayasanın 13. mad-

¹⁵⁷ BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s. 13; ; DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 6, S. 1-3, 1985, s. 66; HEPAKSAZ / AKDEMİR, s. 137.

¹⁵⁸ DOĞRUSÖZ, *Vergilendirme*, s. 69.

desine göre; “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir...*”. Bu hüküm ile halk tarafından seçilen bir meclis(yasama organı) ile vergilendirme yetkisinin kullanılarak kişilerin temel hak ve hürriyetlerine yapılan müdahalelerde keyfilik önlenmiş olur¹⁵⁹. Ayrıca kanunilik ilkesi yasamanın yürütme erkine karşı üstünlüğünü gerçekleştiren en etkili yoldur¹⁶⁰.

Anayasa Mahkemesi, “*kanunilik ilkesi*” ile ilgili verdiği bir kararında Bütçe Kanununun 70. maddesinde yer alan ek taşıt alım vergisinin uygulanma süresinin uzatılmasına ilişkin hükmü iptal etmiştir¹⁶¹. Kararda;

“Anayasa'nın Vergi ödevi başlıklı 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtildikten sonra, üçüncü fıkrasında da (vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır) denilmiştir. Fıkroda belirtilen yasaların bütçe yasaları olmadığı açıktır.

29.7.1970 günlü ve 1318 sayılı Finansman Yasası'na, ek taşıt alım vergisi ile ilgili geçici bir madde eklenmiş ve 10 yıllık bir uygulama süresi konulmuştur. Bu süre 1998 Malî Yılı Bütçe Kanunu'nun 70. maddesi ile uzatılmıştır. Böylece vergi yasasına ilişkin bir kural, Bütçe Yasası ile değiştirilmiştir.

Bu nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 73. maddesine de aykırıdır. İptali gerekir” şeklinde hüküm kurularak Bütçe Kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hüküm konulamayacağı belirtilmiştir¹⁶².

¹⁵⁹ MUTLU, s. 123; ÇOMAKLI / AYRANGÖL, s. 26.

¹⁶⁰ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 262.

¹⁶¹ AKYAZAN, s. 17.

¹⁶² AKYAZAN, s. 18.

2. Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı

ÇAĞAN'a göre vergilemede kanunilik; “devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkarılan kanunlar ile kullanılması” şeklindedir¹⁶³. En basit tanımıyla; vergilerin katiyetle kanuna dayanması zorunluluğuna “*vergide kanunilik ilkesi*” denir. Bu ilke ile vergi hukukunun kaynakları arasında kanunlar, en başta yer almıştır. Pek tabii vergi kanunları hazırlanırken Anayasada belirtilen genel kaidelere ve 73. maddedeki sınırlara ve ölçülere uygun olması gerekir¹⁶⁴.

Verginin kanuniliği ilkesi aynı zamanda “*vergi hukukunda yasal idare ilkesi*” ile iç içedir. Bu ilkeye göre idare, vergilendirmedeki tüm aşamalarda normlar hiyerarşisine göre Anayasadan başlayarak diğer tüm kanuni düzenlemelere uygun şekilde hareket etmek zorundadır. Zikredilen bu ilke Anayasanın 8. maddesinde, “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı (...) tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir*” ve 123. maddesinde “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir*” hükümleriyle düzenlenmiştir¹⁶⁵.

Vergi kanunları genel ve soyut olsa da mevzuatımızdaki diğer kanunlardan farklı olarak bir takım özellikler içermektedir. Bunlardan birincisi, “*Vergi kanunlarının verginin asli unsurunu içermesi*”dir. Kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak vergi kanunları vergileri temel unsurları olan; “*konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, yaptırımlar*” gibi öğeleri içermeleri gerekir¹⁶⁶. Aksi durumda boş bırakılan durumlar idare tarafından doldurulacak, kanun açık-

¹⁶³ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 103.

¹⁶⁴ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 27.

¹⁶⁵ ŞİŞMAN, *Demokratik*, s. 36; MUTLU, s. 140.

¹⁶⁶ “*Maddenin üçüncü fıkrasında, (Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır) denilerek verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur...*”. AYM. 21.02.2008 Tarih ve E. 2005/73, K. 2008/59, RG Tarih/Sayı: 07.11.2008/27047; “*Vergi, ka-*

ça Anayasaya aykırı olacaktır¹⁶⁷. Geçmişte bu sebepten ötürü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen vergisel hükümler mevcuttur¹⁶⁸.

Vergi kanunlarının farklı diğer bir özelliği ise, uygulanabilmeleri için ön izne tabi olmalarıdır. Diğerlerinden farklı olarak vergi kanunları Resmi Gazetede yayınlanmasından hemen sonra uygulanamaz. Bütçe kanunu ile izin verilmesi gerekir. Kanunda mev-

mu giderlerini karşılamak üzere herkesin malî gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerler olup, alacaklısı, ülkesi üzerindeki egemenlik hakkına dayanan Devlet, borçlusu ise vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergilendirme yetkisi, Anayasamızda yer alan hukuk devleti ilkesi gereği, vatandaşların hukuk güvenliği ve kanunsuz vergi olmaz ilkeleri göz önüne alınarak, vergilerin kanuniliği esasları içinde yasama organınca düzenlenir. Verginin yasama organınca konulmuş sayılabilmesi için, mükellefinin, matrahının, oranının, tarh ve tahakkukunun mükellefine düşen ödevlerin ve denetiminin yasama organınca düzenlenmesi gereği açık olmakla birlikte, yasama organının da bu düzenlemeyi yaparken Anayasa kuralları içinde kalmak zorunluluğu ortadadır. Yukarıda belirtildiği gibi vergi, egemenlik hakkına dayanan devlet ile temel hak ve ödevleri bulunan vatandaş arasında mevcut bir alacak ilişkisidir". AYM. 26.06.1996 Tarih ve E. 1996/5, K. 1996/26, R.G. Tarih/Sayı: 30.06.2001/24448; "Anayasa Koyucunun, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ancak kanunla konur ilkesini getirmekle, yükümlülük bakımından keyfi uygulamaları önlemek amacını güttüğü, yalnızca yükümlülüğün konusunun belli edilmesiyle ilgililere bir malî yüküm konmasını yeterli görmediği, malî yükümleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönlerinin de yasada yer almasını ve yeterince belirlenmesini istediği açıktır". AYM. 27.01.1991 Tarih ve E. 1980/27, K. 1981/9, R.G. Tarih/Sayı: 2.4.1981/17298.

¹⁶⁷ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 28.

¹⁶⁸ "A- 4842 Sayılı Yasa'nın 15. Maddesiyle Değiştirilen 193 Sayılı Yasa'nın Mükerrer 121. Maddesinin Son Fıkrasındaki "vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ... İbaresinin İncelenmesi...

Dava konusu kuralla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin uygulanmasında, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir....Bu nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. İptali gerekir....".

B- 4842 Sayılı Yasa'nın 24. Maddesiyle 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 19. Maddenin, İkinci Tümcesinde Yer Alan " istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye ...İbaresinin İncelenmesi...

Yasa'nın 24. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin birinci tümcesiyle, Asya Kalkınma Bankası'nın 2003 yılında Türkiye'de yapılacak yıllık toplantıları ile ilgili olarak bu Banka'ya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dava konusu ibareyle de istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır....Vergiden istisna edilen bir konunun yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinden, dava konusu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmesi Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. Kuralın iptali gerekir...". AYM. 15.07.2004 Tarih ve E. 2003/33, K. 2004/101, R.G. Tarih/Sayı: 02.03.2005/ 25743.

cut olan vergiler ancak o yılın bütçe kanununun (C) cetvelinde yer bulmuşsa vergisel işlemler ve tahsilat yapılabilir¹⁶⁹.

a. Birey Yönünden Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesine diğer bir deyişle “*temsilsiz vergi olmaz*” anlayışına göre vergiler ancak parlamento tarafından çıkarılacak kanunla konulabilir. Vergi yükümlüsü bireylerin, temsil edildiği parlamentolarda halkın kendisinin hangi vergilere katlanacaklarına karar verdikleri farzedilir¹⁷⁰. Vergilerin bu şekilde belirlenmesiyle vergi yükünün bireyler arasında dağılımının daha adil ve hakkaniyetli olmasını sağlayacaktır.

Bireylerin korunması yönünden verginin kanuniliği ilkesi, yukarıda da bahsettiğimiz hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin gerektirdiği eşitlik, genellik, geriye yürümezlik, kazanılmış haklara saygı vb. alt ilkeleriyle mükelleflere idareye karşı güvence sağlar. Örneğin vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmasıyla mükellefler için ödedikleri vergiler bakımından hak ve ödevleri hususunda kuşkuya yer kalmayacak ve verginin tahsilinde keyfiliğin önüne geçebilecektir¹⁷¹.

b. Devlet Yönünden Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi bir yandan bireyleri yani vergi mükelleflerini korurken diğer taraftan devlet ve idare açısından vergilerin alınması konusunda bir yetki sağlamaktadır. Özellikle sosyal devletlerin üstlendikleri birtakım vazifeleri bakımından vergi almaları hem yetki hem de görev olmaktadır. Dolayısıyla verginin alınması devlet için bir zorunluluktur denilebilir¹⁷². Anayasa Mahkemesi de bu zorunluluğa ilişkin şu değerlendirmede bulunmuştur; “*Anayasa'nın 73. maddesinde kurala bağlanan vergi adaleti*

¹⁶⁹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 28-29.

¹⁷⁰ GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014, s. 15; ÖZÇELİK Tolunay, *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2008, s. 10; BUYRUKOĞLU Selçuk / BOZDOĞAN Doğan, “Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik”, *Gazi-osmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, C.10, S.1, 2015, s. 106.

¹⁷¹ ÖZÇELİK, s. 13; BUYRUKOĞLU / BOZDOĞAN, s. 108.

¹⁷² ÖZÇELİK, s. 14; Başka devletlerin Anayasalarında vergide kanunilik ilkesinin görünüşü için bkz. BAKAR / GERÇEK, s. 10.

ve diğer ilkeler, sadece şekli olarak sağlanamaz. Bu ilkelerin belki de ilk gereği, vergisini ödeyen ile ödemeyeni eşit tutmamak ve ödemeyenin üzerine etkili olarak gitmektir. Bu, Devletin vergilendirmede en önemli görevi olmak zorundadır. Bu nedenlerle, vergisini ödeyen kesime sürekli ek vergi çıkarmak ve vergisini zamanında veya hiç ödemeyenlere sık sık vergi affı çıkartmak ve bu tür kişileri nasıl olsa af çıkar düşüncesine sokmak, vergi adaleti ve diğer vergilendirme ilkelerine de uygun düşmemektedir”¹⁷³.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince devletin zorla vergi alması devleti yürütme olarak güçlü kılar. Bu durumda devlet, üstlendiği amme hizmetlerini istikrarlı biçimde sürdürecektir ve alacaklarının süratli ve etkin şekilde alınması da verginin verimliliğini artıracaktır¹⁷⁴.

3. Verginin Kanuniliği İlkesinin Kapsamı

a. Mali Yükümlülük Türleri Açısından

Anayasanın 73. maddesinde belirtilen verginin kanuniliği ilkesi sadece vergiler için değil, diğer yükümlülükler için de geçerlidir. Devletin egemenliğini kullanarak aldığı vergi gelirin yanında harç, resim, şerefiye vb mali yükümlülükler de bulunur. Bu tür yükümlülüklerde de kanunilik ilkesi uygulanmaktadır.

Vergi ile ilgili para cezaları, kamu gücüne dayalı olarak alınmalarına rağmen devlete gelir sağlanması amacı gütmeyenlerdir. Ancak suçu önleme veya caydırma işlevleri vardır. Bu sebeple vergi cezaları mali bir yükümlülük değildir ve Anayasanın vergi ödevleriyle ilgili öngördüğü vergide kanunilik ilkesinin alanında bulunmazlar¹⁷⁵. Ancak bunların vergide kanuniliğin (m. 73) içinde yer alması da Anayasanın 38. maddesinde düzenlenen cezalarda kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmeleri gerekir. Anayasa Mahkemesinin mali yüküm kapsamında yer almayan vergi cezalarını hem madde

¹⁷³ AYM. 23.07.2003 Tarih ve E. 2003/48, K. 2003/76, R.G. Tarih/Sayı: 11.09.2004/25580.

¹⁷⁴ Başka ülkelerde vergilendirme ilkelerinin incelemesi için bkz. GERÇEK / BAKAR / ÇAKIR / ASA, s. 102 vd.

¹⁷⁵ KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, 2. Bası, İstanbul 1989, s. 25.

73/3'teki istisnaya dahil ettiği kararları¹⁷⁶ hem de haklı olarak Anayasanın 38. maddesi kapsamına dahil ettiği kararları¹⁷⁷ bulunmaktadır¹⁷⁸.

b. Yasaların Yürürlüğü Açısından

Verginin kanuniliği ilkesi, mevcut yasaların bir kısmının hatta bir kelimesinin dahi yine yasa ile değiştirilip, kaldırılabileceğini ihtiva eder.

Vergi yasalarının yürürlüğe girmesinin en önemli şartı Anayasanın 89. maddesinde belirtilen yayınlanma koşuludur. Ancak vergi yasalarının ayrıca her yıl çıkan bütçe yasası ile tahsiline izin verilmesi gerekir. Bütçe kanununda sayılmayan vergiler o yıl için tahsil edilemeyecektir.

Anayasanın 90. maddesi gereğince “*usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir*”. Devletin uluslararası veya uluslararası kuruluşlarla vergisel konularda anlaşmalar yaptığında bu anlaşmalar da vergi kanunu niteliğindedir. Anlaşmaların kanundan farkı Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacak olmasıdır¹⁷⁹.

4. Verginin Kanuniliği İlkesinin Sonuçları

Vergilerin yasallığı ilkesi sadece alacakların kanunla muhafazasını değil, vergiler dolayısıyla ortaya çıkan mükellefiyet ve diğer usuli ilişkilerin yasa ile belirlenmesini

¹⁷⁶ “Dilekçede bu madde ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 414. maddeye ilişkin iptal işlemi: Anayasanın 73. maddesinde Bakanlar Kurulu'na sadece vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili değişiklik yapmak yetkisini verdiği halde vergi cezaları hakkında böyle bir yetki vermediği iddiasına dayandırılmıştır”, AYM. 19.03.1987 Tarih ve E. 1986/5, K. 1987/7, AYMKD. S. 23, Ankara 1989, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_25.pdf, (E.T. 02.01.2019), s. 153.

¹⁷⁷ “Bakanlar Kurulu'nca belirlenen gecikme faizi oranına göre hesaplanan vergi ziyai cezası miktarının yürütme organınca saptanması Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezanın yasallığı ilkesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır”. AYM. 06.01.2005 Tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4, R.G. Tarih/Sayı: 20.10.2005/25972.

¹⁷⁸ GÜNEŞ, s. 24.

¹⁷⁹ ÖZÇELİK, s. 18.

kapsar¹⁸⁰. Diğer bir deyişle verginin yasallığı ilkesi hem maddi vergi hukuku hem de şekli vergi hukukuna ilişkin hükümleri kapsar¹⁸¹.

Kanunilik ilkesinin başka bir sonucu da vergi hukukunun kamu hukuku içinde olması sebebiyle irade serbestisi ve sözleşme hürriyetine yer verilmemesidir. İstisnai olarak vergi ihtilaflarının idari aşamada çözüm yollarından “uzlaşma müessesesi” VUK’da belirtilen şartlarda irade özgürlüğünü tanımaktadır¹⁸².

Diğer taraftan VUK’un 8. maddesine göre, “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı*” belirtilmiştir. Kanunda böyle bir düzenleme yapılmasının temel nedeni muvazaa yaparak vergi kaçırılmasının önüne geçilmek istenmesidir. Aksi halde sözleşme yaparak vergi borçlarının devredilmesi olasılığında kamu alacağının tahsili riske girecektir.

Verginin yasallığı ilkesinin sonuçlarından biri de vergi idare ve yargısının vergi kanunlarının uygulamasında *genişletici yorum ve kıyasa* başvuramamalarıdır.

5. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları

Anayasanın 73/4. maddesinde; “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” hükmü düzenlenmiştir¹⁸³. Vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnasını oluşturan bu hüküm ayrıca Cumhurbaşkanının yani yürütme organının vergilendirmede düzenleme yapma yetkisinin anayasadaki temelidir¹⁸⁴. Ancak Cumhurbaşkanına verilen bu yetkide mutlaka alt ve üst sınırlarının kanunda belirtilmiş olması gerekir. Örneğin KDVK’nın

¹⁸⁰ CEYHAN Murat, “Verginin Yasallığı İlkesi”, <http://www.alomaliye.com/2003/10/19/verginin-yasalligi-ilkesi/>, (E.T. 14.03.2019).

¹⁸¹ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 265.

¹⁸² VUK m. 376, Ek Madde 1-11.

¹⁸³ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanununun 16 ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan “*Bakanlar Kuruluna*” ibaresi “*Cumhurbaşkanına*” şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁸⁴ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku*, s. 267.

28. maddesinde “*Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir*” hükmü buna örnek gösterilebilir¹⁸⁵.

6771 Sayılı yasa değişikliğinden önce Bakanlar Kurulunda olan bu yetki, 1961 Anayasasının 61. maddesinde 20.09.1971 tarih ve 1488 sayılı yasa ile yapılan Anayasa değişikliği ile hukukumuzda girmiştir. Bakanlar kuruluna yetki veren bu değişiklik aynı şekilde 1982 Anayasasında da (m.73/4) yer almıştır. Bakanlar Kuruluna bu yetkinin verilmesinin en önemli gerekçesi yürütme erkinin yasama erkine göre çok daha hızlı ve etkin şekilde ekonomiye müdahale edebilmesi ve gerekli önlemleri alabilmesidir. Parlamentoda kanun çıkarmanın zaman alması ve bu süreçte yasamanın mükellefler veya çeşitli baskı gruplarınca etkilenmeleri Bakanlar Kuruluna yetki verilmesini gerekli kılmıştır¹⁸⁶. Bu nedenlerle yapılan değişiklik ile “*vergide kanunilik ilkesi*” yumuşatılarak verginin bazı ana öğeleri üstünde etkili (*intisna, muafiyet, indim, oran*) konularda değişiklik yapma yetki tanınmıştır. Bu değişikliğin kanunilik ilkesine açıkça aykırı olduğuna dair görüşler mevcuttur¹⁸⁷.

Cumhurbaşkanına verilen bu yetki madde metninden anlaşılacağı üzere şartlı ve sınırlıdır¹⁸⁸. Nitekim MTK'nın 10/3/b. maddesinin “*vergi miktarını yirmi katına kadar arttırma*” şeklinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkisine ilişkin Anayasa Mahkemesi kararında;

¹⁸⁵ CEYHAN Murat, “Verginin Yasallığı İlkesi”, <http://www.alomaliye.com/2003/10/19/verginin-yasalligi-ilkesi/>, (E.T. 14.03.2019).

¹⁸⁶ ÇAĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 218; GERÇEK / BAKAR, s. 12.

¹⁸⁷ BATIREL Ömer Faruk, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, *Vergi Dünyası*, 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2499>, (E.T. 22.03.2019).

¹⁸⁸ KÜTÜKÇÜ, s. 5; GERÇEK / BAKAR, s. 12.

“Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez...”denilerek kanunun ilgili hükmü iptal edilmiştir¹⁸⁹.

Ancak bu yetki verilirken vergi oranının sifıra kadar indirebilme yetkisi tanınmaması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur. Aksi halde Cumhurbaşkanına verginin kaldırılması yetkisi de verilmiş olacaktır¹⁹⁰. Ancak herhangi bir vergi oranının sifıra indirilmesinin, o verginin kaldırılması manasına gelmeyeceği, verginin varlığını devam ettirdiği, ülkenin ekonomik vaziyetlerine göre bu oranın yürütme organınca yasanın belirlediği sınırlar içinde değiştirilebileceği cihetinde görüşler de mevcuttur¹⁹¹. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bu husus hakkındaki kanaatini; “...vergi organlarının, kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir oranın sifıra indirebilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye

¹⁸⁹ AYM. 16.01.2003 Tarih ve E. 2001/36, K. 16.01.2003, R.G. Tarih/Sayı: 21.11.2003/25296.

¹⁹⁰ DOĞRUSÖZ, *Vergilendirme*, s. 74.

¹⁹¹ KARTALCI Kadir / DOĞAN, Mübeyna, “Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı”, *Social Sciences*, C.8, S.3, 2013, s. 124.

yükseltebilir” şeklinde açıklamıştır¹⁹². Kanaatimizce daha baskın ve isabetli görüşe göre vergi oranının sıfıra indirilmesi vergiyi ortadan kaldırmaz.

Bir diğer kanunilik ilkesi istisnası ise Anayasa 167/2. maddesinde , “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir*” hükmüdür¹⁹³. Madde metnine geçen “*ek mali yükümlülükler*” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği açık değildir¹⁹⁴.

Anayasa Mahkemesinin bu hükümle ilgili verdiği bir kararında “*Oysa Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen **ek mali yükümlülüklerin** konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetki verilmesi söz konusudur. Bir ek mali yükümlülüğün konulması onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır*” şeklinde hüküm kurmuştur¹⁹⁵.

¹⁹² KARTALCI / DOĞAN, s. 124.

¹⁹³ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanununun 16 ncı maddesiyle, bu fıkarda yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

¹⁹⁴ “Yürütme organının dış ticaretle ilgili ek mali yükümlülük koma konusunda yetkilendirilebileceğine ilişkin bu fıkra hükmünün benzeri 1961 Anayasasında yoktur. 1961 Anayasasında, yürütme organının herhangi bir mali yükümlülük koyması ve bu konuda yetkilendirmesi kabul edilmemişti. Söz konusu fıkranın yeni Anayasamızda düzenlenişine ilişkin madde gerekçesinde, herhangi bir açıklama yoktur. Kanaatimizce bu düzenlemeye, teknolojik ilerlemeyle ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, bu tür yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, süratle ve gizli olarak getirilebilmesi ve düzenlemenin son derece teknik bir konuyu içerecek olması nedenleri ile yer verilmiştir”. DOĞRUSÖZ, Vergilendirme, s. 65.

¹⁹⁵ AYM. 11.01.1985 Tarih ve E. 1984/6, K. 1985/1, R.G. Tarih/Sayı: 17.06.1985/18787.

Madde 73/4 ve 167/2’te Cumhurbaşkanına verilen yetkiler, Cumhurbaşkanının kanun hükmünde olmayan kararları niteliğindedir. Bu kararlar Danıştay’ın denetimine tabidir ve bu kararlar sebebiyle hakkının ihlal edildiğini iddia edenler, kararların iptali için Danıştay’a başvurabilir (Danıştay K. m. 24)¹⁹⁶. 2017 Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanının yürütme yetkisine ilişkin kararnamelerine ilişkin (madde 104) “*Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir*” hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla vergi ödevi Anayasada siyasi haklar ve ödevler bölümünde düzenlendiğinden Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile vergilendirmeye ilişkin düzenleme yapılamaz. Ancak OHAL ilan edilmesi durumunda; *Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kaldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir*. Yani vergi ödevi ve vergilendirmeye ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir (AY m. 119).

Vergide kanuniliğin istisnası sayılabilecek başka bir düzenleme de Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmeden önce 2464 sayılı BGK’da mevcuttu. Kanunun 96/B maddesinde yer alan düzenleme belediyelere oran ve tarifeleri belirleme imkanı tanımış ve bu yetki uzun süre belediyelerce kullanılmıştır¹⁹⁷.

Aşağıdaki bölümlerde açıklayacağımız üzere vergilendirme yetkisinin yagane sahibi kural olarak (merkezi yönetim) devlettir. Ancak devlet bu yetkisini ancak Anayasa-

¹⁹⁶ PEHLİVAN, *Vergi*, s. 31.

¹⁹⁷ ÇAĞAN Nami, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”, *Vergi Dünyası*, 1982, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/221>, (E.T. 19.03.2019), s. 1-6; YAKAR Soner / GÜNDÜZ İsmail Orçun, “Türkiye’de Vergilendirme Yetkisi “Var” Mı “Yok” Mu İşte Bütün Mesele Bu”, *Sayıştay Dergisi*, S. 92, 2014, s. 137.

da yapılan bir düzenleme ile yerel yönetimlerle paylaşabilir. Yerel yönetimlerin mali özerkliği ilkesine binaen Anayasanın 127/6. maddesinde, “*Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır*”, şeklinde hüküm yer almaktadır. Bu hükmü Anayasa Mahkemesi mali özerklik şeklinde yorumlamıştır¹⁹⁸. Fakat Anayasa yerel idarelere temin edilecek gelirlerin kaynaklarını belirtmemiştir. Kanunilik ilkesi gereğince bu idarelerin gelir kaynakları, TBMM aracılığıyla çıkarılacak kanunlarla tayin edilir¹⁹⁹.

BGK'nın madde 96/B. maddesine göre; “*Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu kanunda belirtilen en alt ve üst sınırları aşmamak şartıyla mahalin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur*” denilmekteydi. Bu hüküm Anayasa Mahkemesi kararıyla Anayasanın 73. maddesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir²⁰⁰. Kararda;

“*İtiraz konusu kuralda, belediye gelirleri arasında yer alan bazı vergilerin maktu tarifelerini, kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar arasında kalmak kaydıyla belirleme yetkisi belediye meclislerine verilmiştir. Belediye meclislerine verilen bu yetki, kanun koyucu tarafından vergilemenin temel öğelerinin belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilen düzenleyici idari işlemlerde bu-*

¹⁹⁸ “Anayasa'nın 127. maddesinin birinci fıkrasında, mahalli idarelerin il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları yine kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileri oldukları ifade edilmiştir. Anayasa'da merkezi yönetim - yerel yönetim ayrımının yapılması, yerel yönetimlerin organlarının seçimle göreve gelmesinin öngörülmesi, seçimlerinin süreli olması, kararlarını kendi organları eliyle alması ve uygulatması, kendilerine özgü bütçelerinin bulunması, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanması gibi yetki ve ayrıcalıkların tanınmış olması, bu idarelerin özerkliklerinin göstergeleridir. Anayasa'nın 127. maddesinde öngörülen yerel yönetimlerin özerkliği ilkesi, yerinden yönetimin varlık şartlarından olan mali özerkliği de kapsamaktadır. Mali özerklik kavramı ise mahalli idarelerin mali kaynaklarının bir bölümünü yerel vergi ve harçlardan oluşturmalarını, gelirlerini ve varlıklarını kendi amaçlarına uygun bir biçimde kullanabilmelerini ve esnek bir bütçe sistemine sahip olmalarını öngörmektedir. Diğer bir ifade ile mahalli idarelerin mali özerkliği, merkezi yönetimin malvarlığından ayrı malvarlığı, bağımsız gelir kaynakları ve bütçeleri olması esasına dayanır. Nitekim Anayasa'nın 127. maddesinin altıncı fıkrasının son cümlesinde de (Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır) hükmüne yer verilmek suretiyle mahalli idarelerin mali özerkliği teminat altına alınmıştır....”. AYM. 10.04.2013 Tarih ve E. 2012/158, K. 2013/55, R.G. Tarih/Sayı; 18.01.2014/28886.

¹⁹⁹ ÇAĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 219.

²⁰⁰ AYM. 29.02.2011 Tarih ve E. 2010/62, K. 2011/175, R.G. Tarih/Sayı; 19.05.2012/28297.

lunma yetkisi ya da kanunla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte verilen bir yetki olmayıp doğrudan vergi miktarının belirlenmesine ilişkin bir yetkidir.

Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, 'vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir' denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Dolayısıyla bu konularda yukarı ve aşağı sınırları belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi ise kanunun öngörmesi koşuluyla ancak Bakanlar Kurulu'na verilebilir.

Bu nedenle, belediye meclislerine vergi tarifesini belirleme yetkisi veren kural Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. İptali gerekir” denilerek belediyelerin vergilendirme yetkisinin olmadığı açık şekilde dile getirilmiştir²⁰¹. Anayasa Mahkemesi verdiği bu kararın aksine bir görüş belirttiği başka bir kararında; “Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, etki ve sonuçları itibariyle bölünebilir olmayan, merkezi idare tarafından ülke çapında uygulanan vergilere ilişkin bir yetkidir. 2464 sayılı Kanun'da yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle bakıldığında ise hepsinin mahalli niteliğinin öne çıktığı görülmektedir. Anılan dördüncü fıkrada Bakanlar Kuruluna verilen yetki, mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması amacıyla yerel bazda yerel yönetimlerin yetkilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Esasen mahalli idarelerin yerel düzeydeki müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasında kendilerine bir takım mali yetkiler tanınması Anayasa'nın 127. maddesinde belirtilen idari ve mali özerkliklerinin gereğidir. Bir başka ifadeyle yerel özelliği baskın olan vergi, resim ve harçların, sınırları belli edilmek kaydıyla yerel idarelerin yetki alanları içinde bırakılması demokratik devlet ilkesine uygun düşmektedir” gerekçeleriyle bele-

²⁰¹ AYM'nin aksi yönde verdiği kararlar için bkz. YAKAR / GÜNDÜZ, s. 135.

diyelerin vergilendirme yetkilerinin olduğunu belirtmiştir²⁰². Bu kararlardan anlaşılacağı üzere belediyelerin vergilendirme yetkileri hala muğlaktır. Anayasanın 73. maddesinde yer alan ve kanunilik ilkesini sınırlandıran hüküm yalnızca Cumhurbaşkanına yetki vermiştir. Belediyelere vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin “*muaflik, istisna, indirim ve oran*” larına ilişkin değişiklik yapma yetkisi verilmesi Anayasaya aykırılık oluşturacaktır.

Yeni mükellefiyet tesisi itirazı ile ilgili açılan iptal davalarında Anayasa Mahkemesi değişik kararlar vermiştir. Ancak vergilendirme yetkisinin kullanılması ile ilgili olarak çıkarılan “*yönetmelik, genel tebliğ, özelge, sirküler ve genel yazılar*” ile yeni mükellefiyet tesis edilemeyeceği hususunda tartışma yoktur²⁰³.

²⁰² BOZDOğAN / ÇATALOLUK, s. 441.

²⁰³ 3418 Sayılı kanunla VUK’un 11. maddesine eklenen; “*zirai ürünlerin satıl alımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsaları’nı, bu ürünlerin satın alınması sırasında vergi kesintisinden müteselsilen sorumlu tutmaya*” MB’yi yetkilendiren hüküm AYM kararında; “*Yürütme organı ve idare değişik isimler altında düzenleme yapmaktadır. Uygulamada tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi isimler altında idari düzenlemeler görölmektedir. Bu düzenlemelerin ismi ne olursa olsun tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalma kaydıyla bütün idari düzenlemelerin Anayasal ve hukukî temelleri aynıdır.*

Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır.

İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanıdır.

Bu nedenlerle, dava konusu kural Anayasa’nın 73. ve 124. maddelerine aykırı görölememiştir. İptal isteminin reddi gerekir” gerekçeleriyle AY m. 73’e aykırı bulunmamıştır. AYM. 18.07.1994 Tarih ve E. 1994/46, K. 1994/57, R.G. Tarih/Sayı: 14.12.1995/22493; 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı yasa ile GVK madde 121’in son fıkrasına; “...mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye...” ibaresi AYM’nin kararıyla iptal edilmiştir. AKYAZAN, s. 24.

IV. VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KAYNAĞI VE KURAMSAL TEMELİ

Devletin egemenlik hakkını kullandığı en mühim alanlarından biri vergilendirme-dir²⁰⁴. Binaenaleyh vergilendirme yetkisi devletin egemenliğe sahip olduğunun bir göstergesi olup, egemenlik sınırlarıyla vergilendirme yetkisinin sınırları müşterektir²⁰⁵.

Devletin bağımsızlığını ve hakimiyetini devam ettirebilmesi için icra etmesi gerekli olan amme hizmetlerini gerçekleştirmede kaynak edinebilmesi için vergilendirme yetkisini kullanması zorunludur²⁰⁶. Başka bir ifade ile vergiler kamunun en mühim finansman aracıdır²⁰⁷.

1982 Anayasasında egemenliğin kaynağı hakkında 6. maddede; “Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz” hükümleri yer almaktadır. Görüldüğü üzere Anayasamızda yer alan bu hükümlerle egemenliğin kaynağının esasen millet olduğu, binaenaleyh vergilendirme yetkisinin temelini de milletin iradesi olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır²⁰⁸.

²⁰⁴ Devletin egemenliğinin göstergesi olan başlıca iki yetkisi vardır. Bunlar cezalandırma yetkisi ve vergilendirme yetkisidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. NARTER Recep / SARICAOĞLU Ercan, “Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S.1, 2016, s. 133-134.

²⁰⁵ ŞENYÜZ / GERÇEK / YÜCE, s. 78; BUDAK Tamer / YAKAR Soner, “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 16, S. 1, 2007, s. 133; AKYAZAN, s. 1-2.

²⁰⁶ NARTER / SARICAOĞLU, s. 121-122.

²⁰⁷ SARAÇOĞLU Fatih, “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.5, S.3, 2003, s. 175; KIRBAŞ Sadık, “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, *Sayıştay Dergisi*, C.2, S.3, 1991, s. 3.

²⁰⁸ SERKAN Selvi, *Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010, s. 7; KIRBAŞ, *Vergileme*, s. 3-4.

Vergilendirme yetkisinin meşruluk kaynağı ise kamu yararı²⁰⁹ olarak ifade edilir²¹⁰. Soyut ve genel bir kavram olan kamu yararının tanımlanması güçtür²¹¹. Fonksiyonu ve boyutları itibariyle sınırları tam belli olmayan bu kavram, aslında hukuki olmaktan ziyade ideolojik bir özellik arz eder²¹². Devletin egemenlik yetkisine dayanarak elde ettiği gelirlerden olan vergiler hususunda kamu yararı mühim bir yere sahiptir. Özellikle konuluş amacında kamu yararı bulunmayan vergiler, halk nezdinde kabul edilmez, vergiden kaçınmalara sebep olur.

Anayasa Mahkemesinin kamu yararına değindiği ve bu kavrama aykırı bularak iptal ettiği bazı vergi hükümleri mevcuttur. Örneğin Mahkeme, 5084 sayılı kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden eksik yararlandırılan tutarın iadesine ilişkin bir kararında “*geriye yürümenin kamu yararının yokluğu sebebiyle hukuk devleti ilkesiyle örtüşmediğini*” belirtmiştir. Kararda, yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarıldıkları ifade edilmiştir²¹³.

²⁰⁹ Kamu Yararı kavramı için bkz. ASLANPINAR Y. Burak, “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.104, 2013, s. 300-301.

²¹⁰ ARSLAN Kahan Onur, “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.127, 2016, s. 232.

²¹¹ SARAÇOĞLU Fatih, *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014, s. 19; ASLANPINAR, s. 300.

²¹² ARSLAN, s. 233.

²¹³ ARSLAN, s. 237; AYM. 22.12.2011 Tarih ve E. 2010/7, K. 2011/172, R.G. Tarih/Sayı: 14.02.2012/28204.

B. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Mevzuatımızda kamu gelirlerinin en önemlisi olan verginin tanımına rastlanmaktadır²¹⁴. Türkçe kökenli bir kelime olan vergi TDK'da ; “*kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para*” anlamına gelir²¹⁵. 1961 ve 1982 Anayasalarında verginin tanımına yer verilmemiştir. Sadece 24 Anayasasında; “*Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir*” şeklinde tanımlanmıştır²¹⁶. Anayasa Mahkemesine göre ise; “*Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzelkişilere mali güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır*”²¹⁷.

Vergilendirme yetkisi ise “*devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç*” şeklinde tanımlanabilir²¹⁸. Bu yetki ile devlet kendi vatandaşları üzerinde zor kullanarak gelirlerinin, kaynaklarının vs. bir kısmını alır²¹⁹. Devletin bu yetkiyi kullanması kendi varlığının devamlılığı için poli-

²¹⁴ Verginin tanımı sadece 1924 Anayasasında yapılmıştır. 1924 Anayasanın 84. maddesine göre verginin; “*Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir*” şeklinde tanımı yapılmıştır. <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>, (E.T. 10.10.2018).

²¹⁵ http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bbb9fca139af5.30060857, (E.T. 08.10.2018).

²¹⁶ <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>, (E.T. 22.03.2019).

²¹⁷ AYM. 28.09.1995 Tarih ve E. 1995/24, K. 1995/52, R.G. Tarih/Sayı: 11.06.1998-23369.

²¹⁸ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 33; İNAN / EKİCİ, s. 301; DOĞRUSÖZ, *Vergilendirme*, s. 66; BUDAK / YAKAR, s. 134; BOZDOĞAN / İLK, s. 34; ARIKAN Zeynep, “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.37, 1996/1997, s. 269; BOZDOĞAN / ÇATALOLUK, s. 434; KARTALCI / DOĞAN, s. 118; TÜREDİ Salih / TOPAL Mehmet Hanefi, “Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.11, S.1, 2011, s. 73; BUYRUKOĞLU Selçuk / GÜLER Ahmet, “AB Ülkelerinde ve ABD’de Vergileme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, C.3, S.2, s. 151; GERÇEK / GERGER / TAŞKIN / BAKAR / GÜZEL, s. 30.

²¹⁹ AYM’ye göre; “*Vergilendirme yetkisi devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan malî kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesi-*

tik bir mecburiyettir²²⁰. Tanımda geçen *hukuki ve fiili güç* kavramları ile egemenlik kavram arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Devletin sahip olduğu egemenlik yetkisinin hukuki sınırlar içinde mevzuata dahil edilmesi hukuki gücü ifade eder. Bu gücün de bilfiil olarak vergi toplanması şeklinde aksedilmesi de fiili gücü açıklar²²¹.

Hukuk devletlerinde vergilendirme yetkisi kendi Anayasalarında yer almaktadır. Vergi veya benzeri yükümlülüklerin hemen hepsi temel hak ve hürriyetlerle doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılı olması sebebiyle vergilendirme ile ilgili ilkelerin de Anayasalarda yer alması gereklidir²²².

Devlet, vergileme yetkisini (demokrasi ile yönetilen ülkelerde) halkın seçtiği parlamento ile kullanır. Bu yetkinin halkın seçtiği meclis, yani yasama organı ile kullanılması; temel hak ve özgürlüklere müdahale hususunda keyfiliğin önlenmesi bakımından elzemdir. Kişilere vergi veya diğer mali yükümlülüklerin yüklenmesi, ancak kanunun izin verdiği şartlarda mümkün hale gelir²²³.

nin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzelkişilere getirdiği her türlü malî yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzelkişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla malî güçlerine göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya malî politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır". AYM. 16.09.1998 Tarih ve E. 1997/62, K. 1998/52, R.G. Tarih/Sayı: 20.10.2000-24206.

²²⁰ ERKİN, s. 9.

²²¹ NARTER / SARICAOĞLU, s. 122.

²²² ŞİŞMAN, *Demokratik*, s. 35; “Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez”. AYM. 20.03.2008 Tarih ve E. 2004/94, K. 2008/83, R.G. Tarih/Sayı: 01.07.2008/26923.

²²³ KARTALCI / DOĞAN, s. 118.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında dikkate alınması gereken temel ölçütlerden biri kamu yararadır. Ancak kamu yararı kavramının üzerinde doktrinde uzlaşmış bir tanım bulunmamaktadır²²⁴.

Devlet, vergilendirme yetkisinin asıl sahibi olsa da bazı hallerde bu yetkisini yerel yönetimlere de devredebilmektedir. Başka bir deyişle esas olarak yasama organı tarafından kullanılan bu yetki yürütme organına da devredilebilir²²⁵. Anayasanın 73. maddesinde (f.4); “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” hükmüyle yürütme organı olan Cumhurbaşkanının vergilendirme alanındaki yetkisinin sınırları çizilmiştir. Yine 1982 Anayasasının 167/2. maddesinde; “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir*” şeklinde hüküm yer almaktadır. Görüldüğü üzere yürütme organına asıl vergilendirme yetkisi dış ticareti vergilendirilmesi konusunda verilmiştir²²⁶.

İdare, vergilendirme yetkisini dar anlam veya geniş anlamda kullanabilir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi kamu gelirlerinden sadece vergiye ilişkindir. Buna karşılık geniş anlamda vergilendirme yetkisi idarenin kişiler üzerinde her türlü mali yükümlülük getirebilme salahiyetini ifade eder²²⁷. Örneğin verginin yanında resim²²⁸, harç, parafis-

²²⁴ ARSLAN, s. 225.

²²⁵ İNAN / EKİCİ, s. 302; ARIKAN, s. 271.

²²⁶ İNAN / EKİCİ, s. 306.

²²⁷ Dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamı ile ilgili Anayasa Mahkemesi bir kararında şu değerlendirmede bulunmuştur: “*Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzelkişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzelkişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla mali güçlerine*

kal gelir, katılma payı veya çeşitli meslek kuruluşlarına ödenmesi mecburi aidat vb.yükümlülükler koyabilme yetkisi geniş anlamda vergilendirmeye örnektir²²⁹.

Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin sadece vergi koymaya veya kaldırmaya müteallik yetkisini açıklar²³⁰. Bu yetki türünde mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınır.

Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden aldığı her türlü mali yükümlülükleri kapsar²³¹. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi hem dar anlamda vergilendirme yetkisini kapsar hem de resim, harç, BGK'da yer alan katılma payı, ticaret ve ziraat odaları, barolar birliği gibi meslek kuruluşlarına, SGK'ya vb ödenen harç ve aidatları kapsar²³².

göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya mali politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır..." AYM. 19.09.1998 Tarih ve E. 1997/62, K. 1998/52, R.G. Tarih/Sayı: 20.10.2000-24206.

²²⁸ *Ne var ki, Türk vergi sisteminde, devlet vergileri içinde artık resim şeklinde bir mükellefiyet kalmamıştır. Sadece il özel idarelerinin 1901 tarihli Taş Ocakları Resmi ile İskele Resmi önemsiz yerel yükümlülükler olarak korunmaktadır".* BATIREL Ömer Faruk, "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar", *Vergi Dünyası*, 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2499>, (E.T. 22.03.2019).

²²⁹ ERKİN, s. 12.

²³⁰ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 5; ÇAĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 218; AKYAZAN, s. 1.

²³¹ ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 5.

²³² ARIKAN, s. 270; "Anayasa Mahkemesi 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanunun bazı maddeleri için açılan davada, Boğaziçi Köprüsünden alınan geçiş parasını, (vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük) kapsamında görmemiştir. Dolayısıyla da özel kişilere devredilebileceği sonucuna varmıştır (AYM. E. 1984/9, K. 1985/4, 18.02.1985, RG Tarih/Sayı: 26.06.1985/18787). Yüksek mahkemesinin bu kararına katılmak zordur. Çünkü altyapı tesislerinden yararlananlardan yararlanma karşılığı alınan paralar, karşılığa dayanmaları yönünden dar anlamda vergiden ayrılırlar da harca benzer mali yükümlülük niteliğini taşırlar ve piyasa ekonomisi işleyip kuralları dışında kamu gücü kullanılarak saptanırlar. Ayrıca yükümlülüğün adının (geçiş ücret) olması da, onun hukuki niteliğini etkilemez. Anayasa Mahkemesi bir başka kararında ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 3239 sayılı kanunla değişik 97. maddesine göre yer altı sularını kullananlardan ve sanayi suyu olarak kullananlardan belediye meclislerinin düzenleyecekleri tarifeye göre alınan ücreti, karşılığa dayanmaması ve miktarının tek taraflı irade ile ve kamu gücüne dayanılarak saptanması nedeniyle vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde görmüştür. Bu yükümlülüğün yasada sadece konusunun ve yükümlülerinin belirtilerek diğer unsurlarının belediye meclislerinin kararına bırakılmasını Anayasanın 73. maddesine aykırı Belediye Gelirleri Kanununun 97. maddesi hükmünü iptal etmiştir (AYM 31.03.1987 Tarih ve E. 1986/20, K. 1987/9, RG Tarih/Sayı: 28.05.1987/19473). Bu kararla Anayasa Mahkemesi, daha önce değinilen kararına göre (vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük) kavramını daha geniş yorumlamıştır", ÇAĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 218.

Dar anlamda vergi ile geniş anlamda vergi arasındaki temel fark; ilkinin mali güce göre vergi alınması ilkesine istinat etmesine karşılık ikincisinin karşılık ve faydalanmaya dayanmasıdır²³³.

C. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarihte demokrasi hareketleri, anayasal gelişmeler ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması paralel bir seyir izlemiştir. Anayasa hareketlerinin birçoğunun temelinde iktidarın keyfi vergilendirme hakkını ve yetkisini sınırlandırmak maksadı yer alır. Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur²³⁴.

1. Batı Ülkelerinde Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

İlkçağda mutlak iktidarın vergi salma ve toplama yetkisi de diğer yetkileri gibi sınırsızdı. Mutlak otoritenin sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi olan vergilendirmenin sınırlandırılması hususunda ilk büyük gelişme 1215 tarihinde imzalanan Magna Carta Libertatum'dur²³⁵. Türkçeye “Büyük Şart” olarak çevrilen bu ferman, kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran bir belge niteliğindedir²³⁶. Fermanda kral bu yetkisinin sınırsız olmadığını kabul etmiştir²³⁷. Ayrıca ilk kez “vergiye rıza” veya “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi kabul edilmiş ve günümüzde anayasal vergilendirme ilkelerinin en önemlisi olan “vergilerin kanuniliği ilkesi”nin temeli atılmıştır²³⁸.

²³³ ÇAĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 218.

²³⁴ ÇOMAKLI / AYRANGÖL, s. 23.

²³⁵ “Bütün tartışmalara rağmen, bugün genellikle Magna Carta insan hakları ve kişi hürriyetlerinin soyut birer kavram olmaktan kurtarılarak hukuki ve siyasal bir düzen içinde gerçekleştirilmesini, şekillendirilmesini sağlayan ilk temel taşı ve kendisinden sonra gelen birçok bildirilere örnek olan bir metin olarak kabul edilmektedir”, İLAL, s. 210.

²³⁶ ŞİŞMAN, *Demokratik*, s. 31; NARTER / SARICAOĞLU, s. 123.

²³⁷ KARTALCI / DOĞAN, s. 117; ŞİŞMAN, *Demokratik*, s. 34.

²³⁸ GERÇEK / BAKAR / ÇAKIR / ASA, s. 82; KUZU Satiye, “Anayasa’da Yer Alan Temel Hak ve Özgürlüklere İlişkin Düzenlemeler ve Vergi İlişkisi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 1, S. 3, 2015, s. 196.

Bu ilkeler Magna Carta’da kabul edilse de somut hale gelmemiş ve uygulanmamıştır²³⁹. Ancak 1618 tarihli Haklar Dilekçesi “Petition Of Rights” (Haklar Dilekçesi) ve 1689 tarihli “Bill Of Rights” (Haklar Bildirgesi) ile bu ilkeler fiiliyata geçmiştir²⁴⁰.

1948 tarihli “İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi”nin 17. maddesinde; “Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemez” hükmü²⁴¹ vergilendirmenin sınırlandırılması hususunda temel hüküm niteliğindedir. Ardından 1952 kabul tarihli “İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşme Ek Protokolü”nün 1. maddesinde; “Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir”, hükmü²⁴² ile devletlerin vergilendirme yetkilerinin belli şartlarda ve sebeplerle kullanılabileceğini düzenlemiştir.

2. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

Türkiye’de vergilendirme yetkisinin tarihli gelişimi Osmanlı Devleti ve T.C. dönemi olarak iki başlığa ayırarak incelenebilir.

Tarihte kurulan birçok devlette olduğu gibi Osmanlı Devletinde de vergiler ve vergilendirme yetkileri büyük önem arz ediyordu. Devlete karşı isyan vb. başkaldırıların hemen hepsinin nedenleri arasında vergilerle ilgili bir memnuniyetsizlik vardı. Örneğin, “1925 yılında bir köylüye fazladan 200 akçe vergi salınması nedeniyle patlak veren bir olay, aşırı vergilendirmeye karşı muhalif olan bir kesimin ayaklanmasına yol açmış bu isyana Baba Zünnun ayaklanması adı verilmiştir”²⁴³.

²³⁹ MOSCA Gaetano, “Magna Carta’dan 20 inci Asra Kadar İngiliz Hareketleri”, (Çev. ÖZYÖRÜK Mukbil), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.1, 1948, s. 38.

²⁴⁰ GERÇEK / BAKAR / ÇAKIR / ASA, s. 85.

²⁴¹ https://www.unicef.org/turkey/udhr/_gi17.html, (E.T. 01.01.2019).

²⁴² <https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/127a3--Insan-Haklari-ve-Temel-Ozgurluklerin-Korunmasina-Iliskin-Sozlesme%E2%80%99ye-Ek-Protokol.pdf>, (E.T. 01.01.2019)

²⁴³ TİB , *Sınıflı Toplum Devlet ve Vergiler*, 1. Baskı, TİB Yayınları No:14, Ankara 1976, s. 51.

Tanzimat öncesi Osmanlı Devleti padişahın mutlak egemenliğine dayanan ve İslam dini hükümlerine göre yönetilen bir devlettir. Hem şeriatın gerektirdiği ulu'l-emre²⁴⁴ itaat ve hem de Türk devlet geleneğinde önceden beri mevcut olan karizmatik liderlik veya tek başkanlık ananesi nedenleriyle Türk milletinde iktidarın yetkilerinin sınırlandırılması düşüncesinin benimsenmesi ve demokratik gelişmeler Batıya göre çok daha geç başlamıştır.

Ancak şer'i kurallarda da vergilendirmeye ilişkin önemli hükümler vardı. Bu hükümler gereğince tahsil edilenlere şer'i vergiler (zekat, öşür, haraç, cizye) denmekteydi. Şer'i hükümler dışında padişahın mutlak yetkisiyle konulan “*örfi vergi*” denilen vergiler de mevcuttu²⁴⁵. Padişah olağanüstü dönemlerde bu vergilere ilave olarak “*Avarız-ı Divaniye*” adı verilen vergiler de getirebiliyordu²⁴⁶.

Osmanlı Devletinin ekonomisinin tarıma dayanması sebebiyle gelirlerinin de büyük çoğunluğu topraklardan istifadeye dayalıydı. Tımar (*dirlik*) adı verilen bu sistemde vergi gelirlerin birçoğu *vali, sipahi, kadi, subaşı* vb. amme hizmeti yapan kişilere bazı mahallerin vergilerini tarh, tahakkuk ve tahsil etme salahiyetleri karşılığında tahsis edilmişti. Bu sistem dışında kalan vergiler de *iltizam sistemi* ile alınmaktaydı. Bu sisteme göre ülkede belli mahaldeki vergileri toplama yetkisi *mültezim* adı verilen kişilere açık artırma yolu ile devrediliyordu²⁴⁷.

²⁴⁴ “Ulü'l-emr, “emir sahipleri, emir verme salâhiyeti taşıyan ve bu konumda olanlar yani âmirler” demektir. Bunlardan maksadın kimler olduğu konusunda “devlet başkanı, onun veya toplumun yetki verdiği yöneticiler ve kumandanlardır”, “âlimlerdir” gibi çeşitli anlayışlar ve rivayetler vardır. “...sizden olan emir sahiplerine itaat edin” buyurulduğuna göre bunların belli kişiler ve makam sahipleri olduğu, iman ve dünya görüşü itibarıyla Müslüman olanlardan seçildiği veya tayin edildiği, meşrû buyruklarında bunlara itaat etmenin Allah emri ve dinin gereği olduğu anlaşılmaktadır”. KARAMAN, Hayrettin, “Ulü'l-emr kimlerdir? Ulü'l-emre itaat nasıl olmalıdır?”, <https://sorularlailslamiyet.com/blog/ulul-emr-kimlerdir-ulul-emre-itaat-nasil-olmalidir>, (E.T. 10.02.2019).

²⁴⁵ SELVİ, s. 22; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 8-9; ARIKAN, s. 276.

²⁴⁶ AKYAZAN, s. 3.

²⁴⁷ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 8.-9; AKYAZAN, s. 3.

Osmanlı devleti parlak döneminde fetihler devam edip yeni topraklar fethedildiği sürece tımar sistemi ve diğer sistemler işlemiştir. Avrupada coğrafi keşiflerle birlikte yeni ticaret yollarının bulunmasıyla Akdeniz önemini kaybedip Osmanlı Devletinin vergi gelirlerinde azalmasına neden olmuştur. Ardından savaşların kaybedilmesi sonucu toprakların elden çıkmasıyla tımar sistemi bozulmaya başlamıştır. Tımar sisteminin bozulmasıyla özellikle 17. yüzyıldan sonra kapsamı genişleyen iltizam sistemi de mültezimlerin halktan daha fazla vergi toplamak için baskı yapmalarıyla neticelenmiştir²⁴⁸.

Onsekizinci yüzyıldan itibaren verginin tahsili halk tarafından seçilmiş olan “ayan”lar aracılığıyla yapılmaya başlandı. Ayanlık kurumu esasen halkı mültezimlere karşı müdafaa etmek için getirilmiş olsa da daha sonraları, bu kurum mültezimlerle işbirliğine girip onlar gibi iltizam aldılar ve merkezi devlet yapısı zayıfladıkça kendi mahallerinde güçlendiler. Nihayet 1808’de padişah ve ayanlar arasında “*Sened-i İttifak*” olarak isimlendirilen belgenin imzalanmasıyla padişahın vergilendirme yetkileri ayanlar lehine sınırlandırıldı²⁴⁹. Buna göre padişah vergi koyarken ayanlarla istişare edecek ve görüşmeler sonunda alınan kararları kabul edecekti. *Sened-i İttifak*, bir halk hareketi neticesinde ortaya çıkmamış olsa da, devletin merkezi otoritesinin zayıfladığını teşhir eden bir vesikadır. Fakat hükümlerine hiç uyulmamıştır. Yine de vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve etkileri sebebiyle “*Magna Carta*” ile benzerlik gösterdiği literatürde kabul edilmektedir²⁵⁰.

Türkiye’de demokratik ıslahatların yapılması batıya göre çok geç başlamıştır. 1839’da padişahın buyruğu ile ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu (Tanzimat Fer-

²⁴⁸ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 9.

²⁴⁹ GERÇEK / BAKAR / ÇAKIR / ASA, s. 88; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 9; AKYAZAN, s. 3.

²⁵⁰ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 9; *Sened-i İttifak*’ın 7. şartına göre; “-*Vergiler devlet adamları ile hanedanlar arasında kararlaştırılacak ve ilımlı olacaktır- Burada fukara ve reayanın korunmasının esas olduğu belirtildikten sonra hanedan ve ayanın asayişe ve halkın vergileri konusunda hadd-i itidale uymaları gerektiği söyleniyordu. Buna göre, zulüm olmaması için vergiler vükela ve hanedanlar arasında görüşülecek ve nasıl karar verilirse uygulamanın sürekli o yönde olmasına dikkat edilecekti. Bir de denetim mekanizması getiriliyordu: hanedanlar bu konuda birbirlerine nezaret edecekler, zulüm olursa devlete haber verilecek ve ittifakla önlenmesine çalışılacaktı...*”, AK-ŞİN Sina, “*Sened-i İttifak ile Magna Carta’nın karşılaştırılması*”, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi*, C. 16, S. 27, 1994, s. 117-118.

manı) ile Osmanlı Devleti gerçekten batılılaşma yolunda ciddi adım atmıştır. Tanzimat fermanı ile devletin yeniden kalkınması, iyi yönetimin sağlanması halk arasında eşitliğin sağlanması amaçlarıyla çağdaş anlamda kanunlar çıkarılmıştır. Vergilendirme ile ilgili olarak fermanla; padişah tek taraflı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırmış, vergi adaletini sağlamak amacıyla hükümler getirilmiş, çok sayıda ve alelade olan örfi vergilerin birçoğu kaldırılarak yerine tek bir vergi getirilmiştir²⁵¹.

Vergilendirme alanında önemli düzenleme getiren diğer bir fermanla 1856 tarihli Islahat Fermanı'dır. Buna göre birçok konuda olduğu gibi vergiler konusunda da Müslümanlar ve gayrimüslimler arasında eşitlik düzenlemeleri getirilmiştir. Vergi alınmasında mükellefler arasında dini ayrımlar yapılamayacağı “...tebaa-i saltanat-i seniyeimin kâffesi üzerine tarh olunacak vergi ve tekalif sınıf ve mezheplerine bakılmayacak bir surette ahz olunması...” şeklindeki hükümlerle düzenlenmiştir. Ayrıca bu fermanla iltizam usulünün kaldırılmasına ilişkin düzenlemeler de getirmiştir²⁵².

Önemli yenilikler getirilmiş olsa da bu fermanlar, halktan gelen bir talebedayalı olmamış, müeyyidesinin olmaması ve halkın temsilcileri tarafından oluşturulan bir meclis olmaması nedenleriyle de padişahların sınırsız olan vergilendirme yetkileri ve bu husustaki keyfilikleri aynen devam etmiştir²⁵³.

Osmanlı aydınlarının baskısı neticesinde 1876 yılında ilan edilen ve Türkiye'nin ilk yazılı Anayasası olarak kabul edilen Kanun-u Esasi ile birlikte ilk defa meclis (*Parlamento, Meclis-i Umumi*) kurulmuştur. Kanun-u Esasi, vergi ve mali yükümlülüklerle ilgili önemli düzenlemeler getirilmiştir. Nitekim 20. maddede; verginin “*kudret*” yani mali güce göre alınacağı, 25. maddede; yasaya dayanmayan mali yükümlülüklerin getirilemeyeceğini, 24. maddede savaş hali müstesna olmak üzere angaryanın ve müsadere-

²⁵¹ ARIKAN, s. 276; GÜRAN Tefik, Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, C.49, 1998, s. 80.

²⁵² GERÇEK / TAŞKIN / ÇETİN GERGER / TAŞKIN / BAKAR / GÜZEL, s. 44.

²⁵³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 9.

nin yasak olduğu düzenlenmiştir²⁵⁴. Ancak 1876 Kanun'u Esasisi padişahın parlamenti 14 Şubat 1878 yılında süresiz olarak tatil etmesiyle uygulanamaz hale gelmiştir. Devletin çok zayıfladığı ve gerileme dönemine girdiği bu dönemde Osmanlı Devleti ile Galatalı bankerler arasında *Rusum-u Sitte* (6 resim) imzalandı. Bu anlaşmaya göre devletin altı adet gelir kaleminin tahsili *Rusum-u Sitte İdaresi*'ne bırakılmıştı²⁵⁵.

İlerleyen süreçte Osmanlı Devleti borçlarını ödeyemez hale gelince 1881 yılında kendi mali egemenliğinden ödün vererek "*Muharrem Kararnamesi*"ni kabul edilmiştir. Buna göre devlet topladığı vergilerin bazılarını alacaklıların temsilcilerinden mütevellit tarh ve tahsil salahiyeti tanınan *Düyunu Umumiye İdaresi*'ne bırakmıştı. I. Dünya Savaşında mağlup olmamız neticesinde 1920 yılında imzalanan Sevr Anlaşması ile *Düyun-u Umumiye İdaresinin* salahiyeti haricindeki kamu gelirlerinin idaresi de itilaf devletlerinin temsilcilerinden oluşan komisyona bırakılarak mali bağımsızlık tamamen kaybedilmiş oldu²⁵⁶.

1919 yılında İstiklal Savaşını başlatmasıyla birlikte Mustafa Kemal Paşa Muharrem Kararnamesini ve Sevr Anlaşmasını reddetmiştir. 1921 yılında yapılan yeni Anayasada tüm yetkiler meclise devredilmesine karşın vergilendirmeye ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır. Fakat bu Anayasanın sadeleştirilmiş 7. maddesinde²⁵⁷; "*Şeriat hükümlerinin yerine getirilmesi, bütün yasaların korunması, değiştirilmesi, kaldırılması, anlaşma ve barış yapma, savaş ilanı gibi temel yetkiler, Büyük Millet Meclisi'ne aittir.*

²⁵⁴ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 9; Kanun-u Esasi; Madde 25- "*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*", Madde 20- "*Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasına tevfiқан kaffei tebaa beyninde her kesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur*", Madde 24- "*Müsadere ve angarya ve cerime memnudur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır*", GÖZÜBÜYÜK Şeref / KİLİ Suna, *Türk Anayasa Metinleri 1839-1980*, 2. Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 496, Ankara 1982, s. 29.

²⁵⁵ AKYAZAN, s. 5.

²⁵⁶ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 9-10.

²⁵⁷ 1921 Anayasası Madde 7;

"Ahkâmı şer'iyenin tenfizi, umum kavaninin vazı, tadili, feshi, ve muahede ve sulh akti ve vatan müdafası ilâmi gibi hukuku esasiye Büyük Millet Meclisine aittir. Kavanin ve nizamât tanziminde muamelatı nasa erfâk ve ihtiyacatı zamana evfak ahkamı fikhiye ve hukukiye ile adap ve muamelat esas ittihaz kılınır. Heyeti Vekilinin vazife ve mesuliyeti kanunu mahsus ile tayin edilir", <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa21.htm>, (E.T. 15.01.2019).

Yasa ve tüzüklerindüzenlenmesinde, halkın tutum ve davranışlarına en uygun ve zamanın gereksinimlerine en elverişli şeriat ve hukuk kuralları ile gelenek ve görenekler dikkate alınır. Bakanlar Kurulunun görev ve sorumluluğu, özel yasayla belirlenir” hükmü yer almıştır. Buna göre açıkça belirtilmese de vergilendirmeye ilişkin salahiyyetin yasa- ma yetkisine binaen mecliste olduğu söylenebilir²⁵⁸. Yine 1921 yılında Başkomutanlık Kanunu çıkartılarak Büyük Millet Meclisinin tüm yetkileri üç ay müddet ile Mustafa Kemal Paşaya verilmiştir. Başkomutan Mustafa Kemal Paşa bu yetkisini kullanmış ve- Tekalifi Milliyeyi (Ulusal Yükümlülükler) getirerek mali yükümlülükler ihdas etmiştir. Bu yükümlülükler olağanüstü haller nedeniyle vergilendirme yetkisinin meclis haricinde birine devredilmesi açısından mühimdir²⁵⁹. İstiklal Savaşını kazandıktan sonra imza- lanan Lozan Anlaşması ile Türkiye mali egemenliğini tekrar elde etmiştir²⁶⁰.

1924 yılında kabul edilen yeni Anayasa doğal hukuk anlayışına dayanarak oluşturu- lmuş ve kişilerin temel hak ve hürriyetlerine geniş bir yer ayırmıştır. Vergi ve vergi- lendirmeye ilişkin hükümler de buna dahildir. Nitekim 84. maddeye²⁶¹ göre vergi, “Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi” şeklinde tanımlanmıştır. Bu hüküm aynı zamanda Anayasa literatürümüzdeki ilk ve son kez yapılmış bir vergi tanımıdır²⁶². Maddenin devamında “Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır”, hükmü ile 85. maddede yer alan, “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır” hükümleri²⁶³ verginin kanuniliğini ilkesini açık bir şekilde düzenlemiştir²⁶⁴. 85. maddenin 2. fı-

²⁵⁸ KARTALCI / DOĞAN, s. 120.

²⁵⁹ KARTALCI / DOĞAN, s. 121.

²⁶⁰ AKYAZAN, s. 5.

²⁶¹ 1924 Anayasası Madde 84;

“Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir.

Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır”, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>, (E.T. 01.01.2019).

²⁶² GERÇEK / ÇETİN GERGER / TAŞKIN / BAKAR / GÜZEL, s. 44.

²⁶³ 1924 Anayasası Madde 85;

“Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.

rasında ise “devlet, il özel idareleri ve belediyelerce alınan vergilerin kanunları yapılınca kadar” alınabileceği, düzenlenmiştir. Bu yönüyle 1924 Anayasasının, 1982 Anayasasından vergilerin yasallığı bakımından daha katı olduğu söylenebilir²⁶⁵. Ancak bu Anayasa döneminde vergi kanunlarının Anayasaya aykırı olduklarını denetleyecek bir makam yoktu. Nitekim 24 Anayasası döneminde “vergide kanunilik ilkesi”ne aykırı yasalar mevcuttu²⁶⁶. Örneğin “Varlık Vergisi Kanunu”, açık şekilde “kanunilik ilkesi”nin ihlali niteliğindedir. Varlık vergisinde matrah ve oranlar yasada belirtilmemiş ve bunların tespitinde yerel komisyonlara geniş yetki verilmiştir ve bu durum keyfi uygulamalara yol açmıştır²⁶⁷. Yine bu dönemde çıkarılan “1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun”²⁶⁸ ile yürütme organına çok geniş düzenleme getirme yetkileri verilmiştir. “3780 sayılı Milli Koruma Kanunu”²⁶⁹ ile ekonominin düzenlenmesi amacıyla yürütme organına çok geniş yetkiler verilmiştir.

1949 ve 1950 yıllarında Türkiye’de önemli vergisel atılımlar yapılmıştır. Bu yıllarda “Federal Almanya Cumhuriyeti” kanunları örnek alınarak hazırlanan Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Ki bu kanunların kabul edilmesi Türk vergi reformları arasında en önemli ıslahatlar olarak kabul edilmektedir²⁷⁰. Tahsili Emval Kanunuyerine 1953 yılında “Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun” kabul edilmiştir. 1960 yılında yapılan askeri darbe ile 1924 Anayasası kaldırılmış ve 1961 Anayasası kabul edilmiştir ve bu Anayasa ile temel haklar ve hürriyetler çok daha geniş şekilde düzenlenmiştir. Vergilendirmeye ilgili 24

Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılınca kadar alınabilir”, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>, (E.T. 20.12.2018).

²⁶⁴ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 10-11; SELVİ, s. 30.

²⁶⁵ KARTALCI / DOĞAN, s. 121.

²⁶⁶ AKYAZAN, s. 6.

²⁶⁷ Varlık Vergisi Kanunu 12.11.1942 Tarih ve 4305 Sayılı kanun. ile yürürlüğe girmiş ve 15.03.1944 tarihinde 5433 sayılı kanunla kaldırılmıştır. AKYAZAN, s. 6.

²⁶⁸ 20.02.1930 Tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, 25.02.1930 tarih ve 1433 sayılı Remi Gazetede yayınlanmıştır.

²⁶⁹ 18.01.1940 Kabul tarihli ve 3780 sayılı Milli Koruma Kanunu, 26.01.1940 tarih ve 4417 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

²⁷⁰ ERVARDAR Fehamettin, “Vergilendirme İle İlgili Muhtelif Meseleler”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.39, 1969, s. 334.

Anayasasından farklı olarak 61 Anayasasında tek bir hüküm yer almıştır. Buna göre; “*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir*”²⁷¹. Bu hüküm getirilmesinin nedenlerinden biri de 61 Anayasasında “*sosyal hukuk devleti*” ilkesinin getirilmesidir²⁷². 61 Anayasası ile getirilen bir başka değişiklik ise kanunların Anayasaya uyup uymadığını denetleme yetkisi verilen Anayasa Mahkemesinin kurulmasıdır. Böylece vergi kanunlarının da Anayasaya uygunluğunun denetlenebilmesiyle vergilerin kanuniliği ve belirliliği ilkeleri daha da güçlendirilmiştir²⁷³. Sonrasında 1971 yılında yapılan değişikliklerle Anayasanın 61. maddesine yukarıda belirttiğimiz hüküm eklenmiştir.

Siyasi birtakım sebeplerle 1980 yılında ordu yönetime yeniden el koymuş ve 1961 Anayasası kaldırılarak 1982 Anayasası kabul edilmiştir. 1982 Anayasasında da vergi hukuku ile ilgili temel ilkeler aynen kabul edilmiştir. “*Temel Haklar ve Ödevler*” başlıklı ikinci kısmın “*Siyasi Haklar ve Ödevler*” başlıklı Dördüncü Bölümü’nün 73. maddesi şu şekildedir;

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

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

²⁷¹ 1961 Anayasasının 61. maddesi şu şekildedir;

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

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur”, Ardından 20.09.1971 Tarih ve 1488 sayılı kanunla bu madde ek 3. Fıkra eklenmiştir;

“Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir”, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm>, (E.T. 01.01.2019).

²⁷² 1961 Anayasası madde 2;

“Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve ‘Başlangıç’ta belirtilen temel ilkelere dayanan, millî, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir”,

²⁷³ SELVİ, s. 31.

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”.

1982 Anayasasının 91. maddesinde, “*Kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verme*” başlığında, “...sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasasının ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez” hükmü mevcuttu. Buna göre vergi ile ilgili düzenlemeler de normal şartlarda KHK ile düzenlenemese de sıkıyönetim ve OHAL’lerde vergi ile ilgili KHK’larla düzenleme getirilebilirdi²⁷⁴.

Yine “*Olağanüstü hallerle ilgili düzenleme*” başlıklı mülga 121. maddede (f.2) yer alan; “...vatandaşlar için getirilecek para, mal ve çalışma yükümlülükleri ile olağanüstü hallerin her türü için ayrı ayrı geçerli olmak üzere, Anayasanın 15 inci maddesindeki ilkeler doğrultusunda temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlanacağı veya nasıl durdurulacağı, halin gerektirdiği tedbirlerin nasıl ve ne suretle alınacağı, kamu hizmeti görevlilerine ne gibi yetkiler verileceği, görevlilerin durumlarında ne gibi değişiklikler yapılacağı ve olağanüstü yönetim usulleri, Olağanüstü Hal Kanununda düzenlenir”. Hükmü ve “*Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali*” başlıklı mülga 122. maddede (f.5); “*Sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hallerinde hangi hükümlerin uygulanacağı ve işlemlerin nasıl yürütüleceği, idare ile olan ilişkileri, hürriyetlerin nasıl kısıtlanacağı veya durdurulacağı ve savaş veya savaşı gerektirecek bir durumun başgöstermesi halinde*

²⁷⁴ Nitekim 17.08.1999 yılında Adapazarı ve çevresinde meydana gelen. deprem sonrası 582 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile; “17 Ağustos 1999 tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle araçları hurda haline gelen ve bu durumu belgelendiren mükellefler tarafından hurda haline gelen taşıtları yerine bir yıl içinde aynı nevi yeni taşıt iktisabı halinde iktisap edilecek bu taşıtlar için taşıt alım ve ek taşıt alım vergileri ödenmez” hükmü getirilmiştir.

vatandaşlar için getirilecek yükümlülükler kanunla düzenlenir” hükümleri yer almaktaydı.

Bu maddeler (m. 91, 121, 122) olağanüstü dönemlerde vergi ile ilgili temel ilkeleri düzenleyen 73. madde haricindeki uygulamaları göstermekteydi²⁷⁵. Bu maddeler 2017 Anayasa değişikliği ile ilga edildi.

OHAL ile ilgili mevcut düzenleme olan 119. madde Cumhurbaşkanına sadece OHAL durumlarında siyasi hak ve ödevler konusunda dolayısıyla vergi ödevi ve vergilendirmeye ilişkin konularda Cumhurbaşkanı kararnamesi çıkarma yetkisi vermektedir. Buna göre, *“Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir”*.

Anayasanın 160/2. maddesinde; *“Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır”* hükmü düzenlenmektedir. Buna göre vergi ve diğer mali yükümlülükler konularında farklı karar ve içtihatların engellenmesi amaçlanmıştır.

Anayasanın *“Piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi”* başlıklı 167/2. maddesinde, *“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir”* hükmü yer almaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz tüm Anayasa maddeleri Türkiye’deki vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve vergilendirme yetkisine dair uygulamaların bir çerçevesidir²⁷⁶.

²⁷⁵ AKYAZAN, s. 9.

²⁷⁶ AKYAZAN, s. 10.

D. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Yukarıda da açıkladığımız gibi devletin vergi alma hususundaki hukuki ve fiili gücü anlamına gelen vergilendirme yetkisi pek tabidir ki sınırsız bir yetki değildir²⁷⁷. Vergilendirme yetkisi çalışmanın önceki bölümlerinde de değindiğimiz üzere demokrasi gayretlerinin sonucu olarak halk lehine sınırlandırılmış, vergilerin sadece halkın temsilcilerinin onayı ile konulması kuralı hukuk devletlerinde makbul olup temel kaideler arasına girmiştir²⁷⁸.

Hukuk devleti ilkesinin tamamlayıcısı olan sosyal devlet ilkesine göre devletin, sadece vergi koyma gibi hakların yanında yerine getirmek mecburiyetinde olduğu kendisi için külfet niteliğinde olan belirli görevleri de vardır. Bu görevler vergilendirme yetkisinin sınırını çizer. Vergilendirme yetkisi, Anayasada yer alan temel ilkelerle ve uluslararası alanla sınırlandırılmaktadır²⁷⁹.

Vergilendirme, kişilerin malvarlıklarına kamu yararı sebebiyle el koyma fiili olması nedeniyle bir hukuk devletinin oldukça hassas davranması gerekli olan hususlardan birisidir. Binaenaleyh hukuk devleti özel mülkiyete dayanır. Hukuk devletlerinde vergilendirme sistemlerinin kişilerin mülkiyet haklarını ve sözleşme hürriyetlerini ihlal etmesi gayri kabildir. Filhakika kişilerin mülkiyet hakkını zedeleyen veya gerçek olarak geçmişe yürütülen vergilerin konulması iktisadi hürriyetler ve hukuk devleti ilkesiyle kesişmez²⁸⁰.

Vergilendirme yetkisindeki esas problem devletlerin bu yetkiye sahip olmasında veya bu yetkiyi kullanmasında değil, bu yetkilerini hangi düzeyde kullanılacağından doğar. Bu sebeple bu yetkilerin sınırlarının açık bir şekilde belirlenmesi gerekir. Bu sınırlamalar ulusal veya uluslararası düzeyde belirlenmektedir²⁸¹. Uluslar arası mevcut

²⁷⁷ ARIKAN, s. 269.

²⁷⁸ ERKİN, s. 197.

²⁷⁹ ERKİN, s. 200.

²⁸⁰ KARAKOÇ, *Vergi Gelirlerinin*, s. 415.

²⁸¹ BUDAK / YAKAR, s. 135.

vergisel problemler; “ayrımcılık, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirme” alanında meydana gelmektedir. Bu üç temel sorun devletlerin çıkardığı tek taraflı kanunlarla ve karşılıklı anlaşmalarla vergilendirme yetkileri sınırlandırılarak çözülmeye çalışılmaktadır²⁸².

1. Uluslararası Hukuk Açısından Sınırlandırma

Vergilendirme yetkisi, devletlerin diğer egemenlik yetkilerinde de olduğu gibi kural olarak devletin egemenlik sınırları içinde caizdir. Bu yetki de devletin bağımsız ve hür olmasının en temel göstergelerindedir. Pek tabiidir ki devletler bu yetkilerini zorla, dayatma ve veya gayri iradi herhangi bir şekilde değil de mali egemenliklerinin bir sonucu olarak iradi bir şekilde kanunlarla veya devletlerarası anlaşmalarla sınırlandırabilirler. Aksi durumlarda devletlerin vergilendirme veya mali yetkilerini kaybetmeleri devlet olarak hakimiyetlerini kaybettikleri manasına gelir ve artık bağımsız bir devletten bahsedilemez²⁸³.

Devletler vergileme yetkilerini kullanırken iki temel vergilendirme ilkesinden birini kullanırlar. Bunlardan biri kanunların mülkiliği, diğeri kanunların şahsiliği ilkesidir. Kanunların mülkiliği ilkesi ifadesi yerine aynı şeyi ifade eden “kaynak ilkesi” kavramı da kullanılmaktadır. Kaynak ilkesine bir devletin siyasi sınırları içinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar bakımından o devletin vergilendirme yetkisi geçerli sayılır. Diğer ilke olan kanların şahsiliği ilkesine göre bir devletle şahsi ilişki (yerleşim yeri, vatandaşlık vb) içinde bulunan kişiler nerede olurlarsa olsunlar bağı oldukları devletin kanunlarına tabi tutulurlar²⁸⁴.

a Mülkilik İlkesi

Mülkilik veya yersellik ilkesine göre bir ülke egemenlik hakkına dayanarak sınırları içindeki şeylerden, gelirlerden harcamalardan ya da işlemlerden vergi alma yetkisi-

²⁸² SARAÇOĞLU, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 180.

²⁸³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 57; SARAÇOĞLU, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 177.

²⁸⁴ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 47-48; BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s. 17.

ne sahiptir²⁸⁵. Dolayısıyla mülkiyet ilkesine göre, bir ülke sınırları içinde bulunan yerli ve yabancı herkese o ülkenin vergi kanunları uygulanır. Bu ilke açısından önemli olan husus verginin kaynağının hangi devlette olduğudur. Mükellefin ikametgahı veya vatandaşlığının bir önemi yoktur²⁸⁶.

Mülkiyet ilkesi daha çok gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerde, gayri şahsi nitelikte olan tüketim vergileri ile harç ve resimlerde geçerlidir. Çünkü bu tür vergilerde verginin konusunu meydana getiren nesnelere ve vergiyi doğuran olaylar, vergi mükellefinin kişiliğinin önünde kabul edilir²⁸⁷.

b Şahsiyet İlkesi

Şahsiyet ilkesine göre bir ülkenin kanunlarının dünyanın her yerinde bulunan vatandaşlarına ya da ikametgahı kendi sınırları içinde bulunan herkese uygulanması anlamına gelir²⁸⁸. Bu ilkeye göre bir devletle şahsi ilişki olan bir mükellef hem kendi ülkesinde, hem de yabancı ülkelerde gerçekleştirdiği her türlü faaliyetlerden dolayı kendi devletinin kanunlarına göre vergi ödemek durumunda kalır. Vergi hukuku açısından bir devletle mükellef arasındaki şahsi ilişkinin kurulması; yerleşim yeri (ikametgah) ve vatandaşlık olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkar²⁸⁹.

Türk vergi kanunlarına bakıldığında dolaysız vergi niteliği taşıyan gelir vergileri açısından kilerin devletle kurmuş oldukları şahsi ilişki ön plana çıkarılmıştır. GVK'ya göre Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseseler veya merkezi Türkiye'de bulunan şirketlerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları "tam mükellef" olarak tanımlanmıştır. Bu durumda tam mükelleflerden bazıları için yerleşim yeri bazıları için vatandaşlık kriterlerine bağlı olarak şahsiyet ilkesinin benimsendiği görülmektedir. Tam mükellefler hem Türkiye'den hem de yurt dışından

²⁸⁵ KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, s. 46.

²⁸⁶ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 48.

²⁸⁷ MUTLUER / DAYANÇ, s. 40.

²⁸⁸ TAŞKAN, s. 82.

²⁸⁹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 48.

elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye'ye vergi ödemek zorundadırlar. Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise “dar mükellef” olarak tanımlanmış ve bunların gelirin elde edildiği ülkede vergilendirmeyi içeren kaynak ilkesine göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirmeleri kabul edilmiştir²⁹⁰.

2. Ulusal Hukuk Açısından Sınırlandırma

Vergilendirme yetkisinin ulusal hukuk açısından sınırlandırılması esasen 1215 tarihli Magna Carta ile başlamıştır.

Devletlerin vergilendirmeyetkilerinin sınırları, kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin de sınırlarını teşkil eder. Bu yetkinin keyfikullanılmasını engellemenin en etkili yolu şüphesiz kanunilik ilkesidir. Bunun yanında yukarıda da açıklandığı gibi, verginin genel ve eşit olması, belirlilik içermesi, idare ve mükelleflerce açık ve anlaşılır olması, önceden bilinebilmesi gibi ilkelere de uygun olması gerekir²⁹¹.

a. Hukuk Devleti Açısından

Anayasanın 2. maddesine göre; “*Türkiye Cumhuriyeti ...sosyal bir hukuk devletidir*”. Çalışmanın ilk bölümünde hukuk devletinin tanımını yapmıştık. Hukuk devleti, hukukun hâkim olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliklerinin mevcut olduğu devlet şeklinde de tanımlanabilir. Hukuk devletinin bütün özelliklerini kapsayan bir tanım yapmak güç olsa da öne çıkan şu nitelikleri özellikle vurgulanır: “*Yasal idare ilkesi*”, “*yasaların genelliği ilkesi*”, “*yasa önünde eşitlik ilkesi*”, “*kazanılmış haklara saygı ilkesi*”, “*temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması*”, “*yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı*”, “*yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi*”, “*idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi*” ve “*devletin mali sorumluluğu*”²⁹².

²⁹⁰ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 58-60; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 48-49.

²⁹¹ ERALP Özge Evcı, “Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi”, <https://ozgeevci.wordpress.com/2012/04/03/vergilendirme-yetkisinin-gelisimi/#more-8>, (E.T. 22.03.2019), s. 10-11.

²⁹² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 39.

Hukuk devleti ifadesi esasen vergi hukuku yönünden bir sınırlama mahiyeti niteliğindedir. Binaenaleyh devlet vergi koyma ve kaldırma yetkisi yoluyla bireylerin temel hak ve hürriyet alanına müdahil olur. Mevcut hukuk devletlerinin hemen hepsinde vergilendirme yetkisinin diğer bir erk olan yürütmenin keyfi bir şekilde kullanılmasını engellemek için mücadele edilir²⁹³. Hukuk devleti ilkesi, vergilendirme yetkisi hususunda hem devlete sınırlamalar getirir hem de kişilere çizilen sınırların aşılmayacağı konusunda teminat verir. Bu ilkeyi kabul eden devletler dekanayasa ve yasalara ve diğer tüm hukuk kurallarına uygun bir şekilde vergilendirme yetkisini icra etmelidir. Konu ile ilgili Anayasa Mahkemesi bir kararında; *“Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarısız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez”* şeklinde hüküm vererek devletin yetkiyi kullanırken Anayasada yer alan ilkelere uyması gerektiğini belirtmiştir²⁹⁴.

b. Sosyal Devlet İlkesi Açısından

Mevcut Anayasamızın 2. maddesinde 1961 Anayasasında da yer aldığı gibi Türkiye Cumhuriyeti *“sosyal bir hukuk devleti”* olarak nitelendirilmiştir.

Sosyal devletlerin asıl amacı ve fonksiyonları ülkede adaletin, güvenliğin ve refahın teminidir. Bu amaçlar kapsamında devlet, toplumdaki ekonomik olarak zayıf olan kişileri korumalı ve onlara sosyal güvenlik temin etmelidir²⁹⁵.

Hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri arasında bir zıtlık değil, birbirini tamamlama mevcuttur. Hukuk devleti ilkesindeki eşitlik kavramı kanun önünde eşitlik anlamındadır. Buna karşılık sosyal devlet ilkesinde riayet edilen eşitlik anlayışı sosyal adaleti temine yönelik fırsat eşitliğidir²⁹⁶. Başka bir deyişle sosyal devlet ilkesi, kanun

²⁹³ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 39.

²⁹⁴ AYM. 7.11.1989 Tarih ve E.1989/6, K. 1989/42, İNAN / EKİCİ, s. 303.

²⁹⁵ ARSLAN, s. 230.

²⁹⁶ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 52.

önünde eşitlik ilkesini kabul etmekle kalmayıp bunun da ötesine geçerek sosyal adalete uygun olarak hem fırsat eşitliğini hem de kişilerin milli gelirden adil şekilde pay almalarını amaçlar. Kısacası toplumdaki farklı ekonomik durumlara sahip kesimler arasında denge kurmaya çalışır²⁹⁷.

3. Uluslararası Anlaşmalar ve Vergilendirme Yetkisi

Anayasanın 90. maddesine göre;

“Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, TBMM’nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır”. Dolayısıyla yabancı devletlerle ve uluslar arası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların kabulü TBMM’nin bu onaylamayı kanunla uygun bulması ve bu hususta kanun çıkarması ile mümkündür. Devamı fıkralarda;

Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir...

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır” hükümler yer almaktadır.

²⁹⁷ ARSLAN, s. 230.

Anayasanın bu maddesinden anlaşılacağı üzere Türkiye'nin başka devlet veya uluslararası kuruluşlarlayaptığı anlaşmalar kanun hükmündedir. Ancak 148/1. maddede yer alan “*Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler...*” hükmü uluslararası anlaşmaların Anayasaya üstünlüğünün kabul edildiği şeklinde yorumlanabilir²⁹⁸. Fakat aynı Anayasa egemenliğin kayıtsız ve şartsız millete ait olduğunu, kullanma yetkisinin TBMM’de olduğunu belirtmiştir (AY m. 6, 7).

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliği söz konusu olması durumunda mevcut 1982 Anayasasının bu duruma elverişli olmadığı, ciddi değişikliklerin yapılması gerektiği dile getirilmektedir. Uluslararası yetkilere sahip olan AB'ne tam üyelik, özellikle Anayasanın 6. ve 7. maddelerine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sebeple yine Anayasaya uluslararası alanda yetki devrine müsaade veren hükümlerin eklenmesi gerekir²⁹⁹.

²⁹⁸ SARAÇOĞLU, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 186.

²⁹⁹ ÇAĞAN Nami, *Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, Ankara 1991, s. 97; ULUDAĞ Ramazan, *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayınevi, Ankara 1988, s. 186.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİNDEN ETKİLENEN TEMEL HAK VE HÜRRIYETLER

Vergilerin kamu giderlerinin temini için gerçek veya tüzel kişilerden karşılıksız ve mecburi bir şekilde alınan iktisadi değerler olmaları nedeniyle devletin vergilendirme yetkisi ile kişilerin temel hak ve hürriyetlerine müdahalesi kaçınılmazdır³⁰⁰.

Anayasanın 12. maddesinde, “Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir” hükmü ile temel hak ve hürriyetlerin genelliği ve 13. maddede “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz” hükmüyle de temel hak ve hürriyetlerin hangi hallerde ve hangisaiiklerle sınırlandırılacağı belirtilmiştir. 73. maddede ise “herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle” mükellef olduğu belirtilmiştir. Tüm bu hükümler bir bütün olarak değerlendirildiğinde; herkesin Anayasada yer alan temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu, ancak kamu giderlerinin telafisinde herkesin mali gücü nispetinde vergi ödemekle yükümlü olduğu sonucuna varılabilir. Bu itibarla kamu giderlerinin karşılanması amacıyla vergi alınarak kişilerin bazı temel hak ve hürriyetlerine müdahale edilmesi, sınırlandırılması Anayasaya göre mümkündür. Pek tabiidir ki yapılacak olan bu müdahale ve sınırlandırmaların milletlerarası hukukta ve Anayasamızda yer alan temel kaidelere uygunluğu hem kendi hukukumuzda hem de kabul ettiğimiz milletlerarası hukukta denetime tabi tutulabilmektedir³⁰¹.

³⁰⁰ TAYLAR Yıldırım, “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı, 2014, s. 4950-4951.

³⁰¹ TAYLAR, Vergilendirme, s. 4951; “Devlet gelir ve giderlerinin söz konusu olduğu her alanda vergi ilişkisi doğal bir sorundur. Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle

I. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER KAVRAMI

A. Hak ve Özgürlük Tanımı

1. Hak ve İnsan Hakları Tanımı

Hak ve hürriyet (özgürlük) kavramları tarih boyunca tartışılmış ve çeşitli görüşler ortaya atılmıştır. İlk olarak Eski Yunan'da mütalaa edilen bu kavramlar sonraları her çağda ele alınmıştır. Hak ve hürriyet kavramlarının modern anlamda insanın ayrılmaz bir parçası duruma gelmesi ve soyut haldeyken somut duruma gelmeleri “1789 Fransız İhtilali” ile başlamıştır³⁰². Bu ihtilal ile insanın doğuştan getirdiği ve doğrudan insan olmasından kaynaklanan doğal hakları olduğu kabul edilmiştir³⁰³. Özellikle 18. Yüzyılın sonlarından itibaren yürürlüğe giren anayasalarda, insanların devlete karşı korunması gereken, dokunulmaz ve devredilmez hak ve hürriyetlerinin olduğu kabul edilmiştir³⁰⁴.

olanaklı ya da olanaksız kılar. Anayasa'nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlama nedenlerini belirleyerek kendi içinde sınırlama olanağını tanıırken bunun Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak yasayla yapılabileceği koşulunu getirmiş, ayrıca demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacakları ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılmayacaklarını vurgulamıştır. Hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemeler, önleyen uygulamalar, tümüyle geçersiz kılan oluşumlar, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmaz. Güdülen amaç ne olursa olsun, sınırlamalar, özgürlüğün kullanılmasını tümüyle ortadan kaldıracak düzeyde ve ağırlıkta olamaz. Kamu yararı düşüncesine dayanan ceza yaptırımı bile Anayasa'yla belirlenen ayırık durumlar dışında bir hak ve özgürlükten tümüyle ve sonsuz yoksunluğu gerektiremez. Ancak belirli bir sınırlamayı getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasa'nın 13. maddesinde temel nedenler olarak sayılmıştır. Hakkı ortadan kaldırıcı nitelikteki aşırı, ölçüsüz sınırlama, Anayasa'ya aykırı ve geçersizdir. Kamusal gereksinimleri karşılamak için kişi ve kuruluşların mal varlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi, bu yolla kamuya aktarılması anlamındaki verginin kimi koşullarla anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu doğrultuda vergilendirme işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylece belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır. Bu özellikleri gözardı eden oluşumların, vergi niteliği tartışmalı olur. Gelirle vergi arasındaki doğal bağımlılık, gelir ögelerinin benimsenmesiyle değer kazanarak vergiyi hukuksallaştırır...”. AYM. 07.11.1989 Tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, R.G. Tarih/Sayı: 06.04.1990/20484.

³⁰² ORGAN İbrahim / GÖLÇEK Ali Gökhan, “Anayasa’da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Üniversitesi Dergisi*, C.10, S.3, 2017, s. 118.

³⁰³ ORGAN / GÖLÇEK, s. 118.

³⁰⁴ KARATEPE Şükrü, *Türk Anayasa Hukuku*, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2016, s.111.

Hak terimi sözlükte, “*hukuk düzeni tarafından şahıslara tanınmış olan yetki*”, “*hukuken korunan menfaat*”, “*kişilere tanınan yetki*”, “*davranış özgürlüğü*”, “*yasaca tanınan ayrıcalık*” şeklinde tanımlanmıştır³⁰⁵. Literatürde kısaca; “*hukuk tarafından tanınmış olan ve belli bir şeyin yerine getirilmesini isteme yetkisi*” şeklinde tanımlanır³⁰⁶. Hak kelimesi hem konuşma dilinde hem de hukuk dilinde aynı anlamda kullanılır. Hak sahibi olmak, bir şey yapmaya yetkili olmak veya bir şeyi talep edebilmek demektir³⁰⁷.

Hakkın varlığından bahsedebilmek için birtakım unsurların bulunması gereklidir. Bunlar; “*yetki, talep ve saygı gösterilme zorunluluğu*” dur. Yetki, hakkı kullanma dirayeti ve serbestisini, kişinin kullanma konusunda zorlanamayacağını ifade eder. Talep, hak sahibine pozitif veya negatif talepte bulunma salahiyeti vermesi manasına gelir. Daha açık bir ifade ile bir hak başkalarına sırf bir kaçınma yükümlülüğü yükleyebileceği bir edim veya yerine getirme yükümlülüğü de yükleyebilir³⁰⁸. Saygı gösterme zorunluluğu ise, “*hakkın konusundan yararlanma yetkisinin bir ilişkiye bağlı olarak tanınmasını istemek, ona saygı gösterilmesini meşru olarak beklemek*”, anlamlarına gelir³⁰⁹.

İnsan hakları kavramı ise “*bütün insanların doğuştan sahip olduğu kabul edilen veya hukuk tarafından herkese tanınması gerektiğine inanılan ideal haklar veya hürriyetler bütünü*”nü ifade eder³¹⁰. İnsan hakları, dil, din, ırk, cinsiyet, vatandaş veya yabancı ayrımı yapılmadan bütün insanların faydalanabileceği haklardır. İnsan hakları kişilerin herhangi bir devletin, milletin, din veya mezhebin mensupları oldukları için değil fakat sırf insan oldukları için sahip oldukları haklardır. İnsan haklarından söz edil-

³⁰⁵ YILMAZ Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara 1996, s. 305; <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Harf/H>, (E.T. 19.10.2018).

³⁰⁶ ATAR, s. 129.

³⁰⁷ UYGUN Oktay, *Devlet Teorisi*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 485-486.

³⁰⁸ ERDOĞAN, *Anayasal Demokrasi*, S. 157.

³⁰⁹ ETGÜ Mehmet Akif, *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Bakış Açısı*, İstanbul 2009, s. 8-9.

³¹⁰ ATAR, s. 129.

diğinde, bundan bir kimsenin sadece insan olması sebebiyle sahip olduğu haklar anlaşılır³¹¹.

2. Özgürlük Tanımı

Hak ve hürriyet kavramları genelde yakın veya eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Ancak hürriyet veya özgürlük kavramı³¹²; “*Herhangi bir kısıtlamaya, zorlamaya bağlı olmaksızın düşünme veya davranma, herhangi bir şarta bağlı olmama durumu, serbesti*” şeklinde ifade edilirken hak kavramı³¹³; “*Adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç*” anlamlarına gelmektedir. Anlaşıldığı üzere hak kavramı hukukun bir yansımasıdır. Kişilerin doğuştan getirdiği ve sahip olduğu hakları kullanabilmesi ancak hürriyet ile mümkün olabilmektedir³¹⁴. Hürriyetin gerçekleşebilmesi için başkalarının veya devletin bir şey yapmaması gerekir. Hürriyet, kişinin kendi fiili ile gerçekleşir. Hakkın gerçekleşmesi için, diğer kişilerin, diğer kişilerin veya devletin hak sahibi kişi lehine birtakım edimlerde bulunması gerekir³¹⁵.

Anayasamızda hürriyet ve hak kavramları incelendiğinde, birtakım temel hakların hürriyet bazılarının da hak olarak tanımlandığı görülmektedir. Örneğin *mülkiyet*, hak olarak, *haberleşme*, hürriyet olarak belirtilmiştir³¹⁶. Bu sebeple Anayasamızda temel hak ve hürriyetler hususunda kavram bütünlüğü yoktur.

3. Kamu Hürriyetleri

İnsan haklarının yer aldığı uluslar arası sözleşme, bildirge ve anayasalarda, kişilere tanınan hak ve hürriyetlerin adlandırılmasında çeşitli terimler kullanılmaktadır. İnsan

³¹¹ ERDOĞAN, *Anayasa Hukuku*, s. 75-76.

³¹² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c37569ab118a3.80962894, (E.T. 10.01.2019).

³¹³ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c3756afb60483.14144586, (E.T. 10.01.2019).

³¹⁴ ORGAN / GÖLÇEK, s. 118.

³¹⁵ GÖZLER Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II*, 1.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011, s. 480-481.

³¹⁶ ORGAN / GÖLÇEK, s. 122.

hakları kavramı çeşitli ülkelerin anayasalarında “*vatandaş hakkı*”, “*anayasal haklar*”, “*kamu hürriyetleri*”, “*kişi hak ve hürriyetleri*”, “*temel haklar*” gibi başlıklar altında düzenlenmiştir³¹⁷.

Çalışmanın konusunu ilgilendiren kavram ise kamu hürriyetleridir. Kamu hürriyetleri, insan haklarının, devlet tarafından tanınan ve anayasal güvenceye alınan bölümünü ifade eder³¹⁸. Dolayısıyla her kamu hürriyeti bir insan hakkıdır ama her insan hakkı bir kamu hürriyeti değildir³¹⁹. Kamu hürriyetleri anayasalarda tanınmış olması nedeniyle “*anayasal haklar*” olarak da adlandırılır. Türk Anayasa Hukukunda kamu hürriyetlerine “*temel hak ve hürriyetler*” adı verilir. 1982 Anayasasında “*temel hak ve ödevler*” başlığı altında düzenlenen “*kamu hürriyetleri*” günlük dilde ve Anayasa hukukçuları arasında daha çok “*temel hak ve hürriyetler*” olarak bilinir³²⁰.

B. Temel Hak ve Hürriyetlere Müdahale ve Vergi Hukuku İlişkisi

Bu konu çalışmanın esas konusu olup aşağıda ayrı bir ana başlık altında ve ayrıntılı olarak inceleneceğinden şimdilik kısaca bilgi verilecektir.

Temel hak ve hürriyetler tüm hukuk düzeni için muteber olup, hem özel hukuk hem kamu hukuku hem de kamu hukukunun bir parçası olan vergi hukukunda da gözetilir. Vergilendirme ile kişilerin temel hak ve hürriyetlerine doğrudan müdahale edilip sınırlandırma hatta bazen tamamen de ortadan kaldırma söz konusudur. Vergilerin yasa dayandırmaları her zaman temel hak ve hürriyetlere uygun oldukları manasına da gelmemektedir. Sadece maddi vergi hukukunda değil, usulü belirleyen vergilendirme ile ilgili hükümlerde de temel hak ve hürriyetlere aykırı düzenlemeler yer alabilir³²¹.

³¹⁷ KARATEPE, s. 120.

³¹⁸ ERDOĞAN, *Anayasal Demokrasi*, s. 185.

³¹⁹ GÖZLER, s. 487.

³²⁰ Diğer kavramlar için bkz. KARATEPE, s. 120.

³²¹ TAŞÖREN Dilek, “Özel Hayatın Gizliliği ve Vergilendirme”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C.88, S.3, 2014, S. 96-133, s. 105

Vergilerle bireylerin temel hak ve hürriyetlerine birtakım müdahalelerde bulunulur. Bu müdahalelerin dereceleri farklılık arz eder. Vergiler bazı temel hak ve hürriyetlerle daha hassas ve etkin bir ilişki içindedir. Özellikle sosyal ve ekonomik alanda yer alan haklarla daha sıkı bir ilişki mevcuttur. Örneğin vergi oranları ölçsüz şekilde arttırıldığında doğrudan mülkiyet hakkı zedelenecektir. Ancak din ve vicdan hürriyeti, düşünceyi yayma hürriyeti gibi haklarda bu hakların kullanımı ancak ekonomik alana kaydırıldığında vergi hukuku ile ilişki hissedilmeye başlar. Az veya çok bir şekilde vergilendirmenin kişilerin temel hak ve hürriyetlerini etkilediği açıktır³²².

II. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TEMEL HAK VE HÜRRİYETLERİN SINIRLANDIRILMASI

A. Objektif ve Anayasal Sınırlar

1. Anayasal Sınırlar

Anayasada yer alan bazı hakların bizzat Anayasa tarafından çizilmiş sınırları vardır. Bu sınırlar hakların tanımında yer alır, yani Anayasa hakkı yalnızca belirttiği sınırlar içinde tanımlanmıştır. Örneğin Anayasa'nın 34. maddesinde yer alan "*Toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı*" yalnızca silahsız ve saldırısız yapılması şartıyla vardır. Hak arama hürriyetinden (m. 36) sadece "*meşru vasıta ve yollardan faydalanarak*" faydalanılabilir. Bilim ve sanatı yayma hakkı (m. 27) "*Anayasanın 1'inci, 2'inci ve 3'üncü maddeleri hükümlerinin değiştirilmesini sağlamak amacıyla kullanılamaz. Düzeltme ve cevap hakkı, ancak kişilerin haysiyet ve şereflerine dokunulması veya kendileriyle ilgili gerçeğe aykırı yayınlar yapılması hallerinde tanınır*"(m. 32). İbadet, dini ayin ve tören yapma hakkı (m. 24), "*Anayasanın 14 üncü madde hükümlerine aykırı olmamak şartıyla*" serbesttir³²³.

³²² TAŞÖREN, s. 107.

³²³ ATAR, s. 135; ÖZBUDUN, s.102.

Bu tür sınırlamalara dair yasamanın yapacağı kanunlar, inşai değil, açıklayıcı nitelikte olmalıdır³²⁴.

2. Objektif (Nesnel) Sınırlar

Anayasalarda veya ilgili kanunlarda temel hak ve hürriyetlere ilişkin hiçbir sınırlama yer almasa dahi her temel hak ve hürriyetin kendi yapısından doğan sınırları mevcuttur. Diğer bir ifadeyle “*eşyanın tabiatında mevcut*” olan sınırlardır. Bu tür sınırlarda, öncelikle çözülmesi gereken sorun temel hak ve hürriyetlerin nasıl sınırlanacağı değil “*geçerlilik muhtevalarının*” nereye kadar uzandığının tespitidir³²⁵. Örneğin dilekçe hakkı objektif sınırları gereğince hakaret ve tehdit içeren dilekçeler için geçerli değildir. Çünkü dilekçenin muhtevalarında hakaret veya tehdit olmadan da bu haktan faydalanılabilir³²⁶. Ya da basın hürriyetinin kullanılmasında “*kişilerin şeref ve haysiyetlerine tecavüz*” yoktur. Örneklerden görüldüğü üzere temel hak ve hürriyetlerin içeriği ile bağdaşmayan şekillerde kullanılması mümkün değildir ve bu sınırlar kendiliğinden mevcut olup herkes tarafından dikkate alınır³²⁷.

B. Temel Hak ve Hürriyetlerin Yasama Organınca Sınırlandırılmaları

1. Genel Açıklama

1982 Anayasasının ilk şeklinde, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına müteallik genel ilkeler 13. maddesinde düzenlenmişti. Buna göre, “*Temel hak ve hürriyetler, devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel Ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir* (f.1). *Temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamalar demokratik toplum düzeninin*

³²⁴ ÖZBUDUN, s. 103.

³²⁵ SAĞLAM Fazıl, *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1982, s. 49.

³²⁶ SAĞLAM, s. 50.

³²⁷ ATAR, s. 135.

gereklerine aykırı olamaz ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamaz (f.2). Bu maddede yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve hürriyetlerin tümü için geçerlidir (f.3)”. 2001 değişikliği ile tekrar düzenlenen 13. maddesine göre ise, “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”. Bu değişiklikle 13. madde “genel sınırlama” hükmü olmaktan çıkmış ve “genel koruma” hükmüne dönüştürülmüştür³²⁸. Neticede bu düzenleme ile temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin şartlar öngörülmüş ve sınırlandırmaların bu şartların tamamına uygun olması zorunlu kılınmıştır³²⁹.

2. Sınırlandırmanın Şartları

a. Kanunilik İlkesi

Yasama erki, vergilendirme yetkisine binaen yasalar çıkarırken bu yasaların Anayasaya uygun olup olmadığına dikkat etmelidir. Bu husus Anayasanın “*Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü*” başlıklı 11. maddesinde; “*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz*” şeklinde düzenlenmiştir. Yine Anayasanın 13. maddesinde yer alan sınırlama şartlarından biri olan kanunilik ilkesi de; “*Temel hak ve hürriyetler... ancak kanunla sınırlanabilir*” şeklinde ifade edilmiştir. Böylece temel hak ve hürriyetlerin tüzük, yönetmelik vb. idarenin düzenleyici işlemleriyle sınırlandırılması önlenmiştir³³⁰. Gerçekten de hak ve hürriyetler gibi önemli konuların bir münazara ortamı olmadan ve tartışma yapılmadan diğer düzenleyici işlemlerle düzenlenmesi iktidarı giderek kişiler aleyhine güçlendirecek ve hak ve hürriyetler

³²⁸ ATAR, s. 138-139.

³²⁹ ATAR, s. 137-138.

³³⁰ ORGAN / GÖLÇEK, s. 123.

kısıtlandırılabilir. Çünkü düzenleyici işlemler kamuoyu denetiminden uzak ve hükümetin siyaseti gereği acil ve anlık yapılması gereken işlemlerdir³³¹.

Kanunilik ilkesi uluslararası insan hakları belgelerinin ve günümüz modern Anayasaların tümünde yer alır. Örneğin “*Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi*”nde (madde 4)³³² ve AİHS madde 8-11’de “yasayla öngörülmesi”, “yasayla öngörülen” gibi ifadelerle kanunilik ilkesi yer almıştır³³³.

b. Sınırlamanın Anayasanın İlgili Maddelerinde Belirtilen Sebeplere Dayanması

Sınırlama sebepleri, Anayasada yer alan her hak ve hürriyetin niteliğine göre ayrı ayrı konulan sebeplerdir. Bu sınırlama sebepleri yalnızca ilgili oldukları hak ve hürriyet için geçerli olup, başka maddelerdeki hak ve hürriyetler için kullanılamaz. Örneğin Anayasanın 26. maddesine göre düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti; “*suçların önlenmesi, suçluların cezalandırılması, Devlet sırrı olarak usulünce belirtilmiş bilgilerin açıklanmaması, başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanununun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargılama görevinin gereğine uygun olarak yerine getirilmesi*” amaçlarıyla sınırlanabilir³³⁴.

c. Anayasanın Sözüne ve Ruhuna Aykırı Olmama İlkesi

Anayasanın 13. maddesine göre sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olmalıdır. Anayasanın sözüne uygunluk ile Anayasa metnine ve lafzına uyumluluk anlaşılır. Anayasanın sözüne uygunluk, bilhassa temel hak ve hürriyetler için Anayasada öngörülen “*ek güvenceler*” açısından önemlidir. Temel hak ve hürriyetlerin bazıları Anayasada düzenlenirken kanun koyucuya birtakım yasaklar getirilmiştir. Örneğin ba-

³³¹ KILIÇ Halil İbrahim, *Temel Hak ve Özgürlüklerde Sınırlamanın Sınırı ve Hakkın Özü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2012, s. 62-63.

³³² http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/metin134.pdf, (E.T. 08.04.2019).

³³³ EREN Abdurrahman, *Özgürlüklerin Sınırlanmasında Demokratik Toplum Düzeninin Gereklileri*, Beta Yayınları, İstanbul 2004, s. 67.

³³⁴ KARATEPE, s. 168-169.

sın hürriyetinin (madde 28) düzenlendiği maddede basının sansür edilememesi, süreli veya süresiz yayınların önceden izin alma ve mali teminat yatırma şartına bağlanamayacağı (madde 29), tutuklamanın ancak hakim kararı ile yapılabilmesi (madde 19) gibi hükümler temel hak ve hürriyetlere getirilen extra güvencelerdir³³⁵. Anayasada öngörülen bu teminatlar, yasa ile sınırlama sebeplerine uygun şekilde sınırlandırılrsa dahi yine Anayasaya aykırı bir sınırlama olacaktır³³⁶.

Anayasanın ruhuna uygunluk ise Özbudun'a göre "*Anayasanın bütünü*" ve "*on-dan çıkan temel anlam*" demektir³³⁷. Sabuncu'ya göre "*sınırlamanın anayasanın ruhuna uygun olması*"ndan "*sınırlama yapılırken Anayasanın bütününe göz önünde tutulması*" anlaşılır³³⁸. Bu yorumlardan çıkan sonuca göre Anayasanın başlangıç bölümünde yer alan eşitlik ve sosyal adalet gibi ilkelerin de vergilendirme ile temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında da göz önüne alınması gerekir.

c. **Demokratik Toplum Düzeninin Gereklerine Aykırı Olmama İlkesi**

Anayasanın 13. maddesine göre, temel hak ve hürriyetler ile ilgili sınırlamalar "*demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine...aykırı olmaz*". Demokratik toplum düzeninin gereklerinden anlaşılması gereken doktrindeki çoğunluk görüşüne göre, çağdaş, özgürlükçü ve batılı demokrasilerin anlayışlarıdır³³⁹.

Nitelim Anayasa Mahkemesi bir kararında klasik batı demokrasilerinin toplum düzenini kastederek bu ölçüte göre temel hak ve hürriyetlerin sınırlamasının istisnai

³³⁵ ALİFENDİOĞLU Yılmaz, *Türk Anayasası Açısından Temel Hakların ve Özgürlüklerin Kapsamı ve Sınırlandırılması*, Türkiye Büyük Millet Meclisi Anayasa Hukuku Sempozyumu, 22-24 Nisan 2003, (Yayına Haz. Z. Gören), Türkiye Büyük Millet Meclisi Yayınları no: 1, Ankara 2003, s. 176-177; ATAR, s. 142-143.

³³⁶ ATAR, s. 124.

³³⁷ ATAR, s. 142-143.

³³⁸ GÖZLER Kemal, Temel Hak ve Hürriyetler, http://www.anayasa.gen.tr/temelhakvehurriyetler.htm#_ftn120, (E.T. 09.04.2019).

³³⁹ ÖZBUDUN, s. 83.

olduğunu, hak ve hürriyetlerin en geniş ölçüde güvence altına alınması gerektiğini belirtmiştir³⁴⁰.

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere vergi hukukunda elkoyma yetkisinin “demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olması ilkesine” uygun değildir. Çünkü temel hak ve özgürlükleri daraltan bir tedbire ancak son çözüm yolu olarak gidilmelidir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, “ahlaki durum gerekçe gösterilerek Astsubay Sözleşmesi'nin yenilenmemesi nedeniyle özel hayatın gizliliği hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin” bireysel başvuru kararında bu hususu; “Demokratik toplum düzeninin gereklerinden olma, bir sınırlamanın demokratik bir toplumda zorlayıcı bir toplumsal ihtiyacın karşılanması amacıyla yönelik olmasını ifade etmektedir. Buna göre sınırlayıcı tedbir, bir toplumsal ihtiyacı karşılamıyorsa ya da başvurulabilecek son çare niteliğinde değilse demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun bir tedbir olarak değerlendirilemez (AYM, E.2015/96, K.2016/9, 10/2/2016, § 13; ifade özgürlüğü bağlamında Bekir Coşkun [GK], B. No: 2014/12151, 4/6/2015, § 51; özel hayatın gizliliği hakkı bağlamında Ata Türkeri, §§ 44, 45; İ.F ., B. No: 2013/8564, 17/2/2016, § 62)” şeklinde belirtmiştir³⁴¹.

³⁴⁰ “Özgürlüklerin sınırlandırılmasında uyulması gereken bir başka ilke de sınırlandırmaların demokratik toplum düzeni gereklerine aykırı olamayacağıdır. Klasik demokrasiler temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlam güvence altına alındığı rejimlerdir. Kişinin sahip olduğu dokunulmaz, vazgeçilmez, devredilmez, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulup tümüyle kullanılamaz hale getiren kısıtlamalar, demokratik toplum düzeni gerekleriyle uyum içinde sayılamaz. Özgürlükçü olmak yanında, hukuk devleti olmak ve kişiyi ön planda tutmak da aynı rejimin öğelerindedir. Su halde getirilen sınırlamaların, Anayasanın 2. maddesinde ifadesini bulan Cumhuriyetin temel niteliklerine de uygun olması gerekir. Bu anlayış içinde özgürlüklerin yalnızca ne ölçüde kısıtlandığı değil, kısıtlamanın koşulları, nedeni, yöntemi, kısıtlamaya karşı öngörülen kanun yolları, hep demokratik toplum düzeni kavramı içerisinde değerlendirilmelidir. Özgürlükler, ancak; istisnai olarak ve demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde sınırlandırılabilirler. Demokratik hukuk devletinde, güdülen amaç ne olursa olsun, özgürlük kısıtlamalarının bu rejimlere özgü olmayan yöntemlerle yapılmaması ve belli bir özgürlüğün kullanılmasını ortadan kaldıracak düzeye vardırılmamasıdır”, AYM. 26.11.1986 Tarih ve E. 1985/8 K. 1986/27, https://www.anayasa.gov.tr/media/4942/kd_23.pdf, (E.T. 09.04.2019).

³⁴¹ AYM. 15.02.2017 Tarih ve 2014/6043 Başvuru No’lu kararı, (Emrah KARADAŞ Başvurusu), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6043>, (E.T. 23.01.2019).

d. Ölçülülük İlkesi

Temel hak ve hürriyetlerinin sınırlama ölçütlerinden biri de ölçülülük ilkesi yani sınırlamanın “*öngörülükleri amaç dışında kullanılmamasıdır*”. Sınırlama araçlarının, sınırlamanın maksadına uygun şekilde kullanılması gerekir. Araç ve amaç arasındaki ilişki ölçülülüğü ifade eder³⁴². Bu ilkeyi en iyi temsil eden sözlerden biri; “*vur dediysek öldür demedik*” deyişidir³⁴³.

Ölçülük ilkesi literatürdeki kabule göre “*elverişlilik, gereklilik ve orantılılık*” olmak üzere üç ana ilkeye ayrılmaktadır. Temel hak ve hürriyetin sınırlandırılması için uygulanan yöntemin sınırlamanın maksadını gerçekleştirmeye *elverişli* olması³⁴⁴; amaç ve oran arasında ölçülü bir *orantı* olması³⁴⁵; aracın sınırlama bakımından *gerekli olması* durumları şeklindedir³⁴⁶.

Anayasanın 13. maddesinde belirtilen ölçülülük ilkesine aykırılık durumunda mükelleflerin mülkiyet hakları ihlal edilebilir. Bu ilkeye aykırı davranılması nedeniyle

³⁴² YILMAZ / BİYAN, s. 2921.

³⁴³ ATAR, s. 148.

³⁴⁴ Elverişlilik unsuruna ilişkin bir kararında AYM; “*küçüklerle zararlı yayınların satış bedelinin belirli bir oranının Toplu Konut Formu’na aktarılması yönündeki maliyet artırıcı bir önlemin, küçükleri koruyacak önlemlere bir katkı olacağını ve bu nedenle elverişli olduğunu ifade ederek düzenlemeyi Anayasaya aykırı bulmamıştır*”, ERKİN, s. 95; YÜKSEL Metin, *Ölçülülük İlkesi - Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002, s. 26.

³⁴⁵ AİHM bir kararında orantının aşılması ile özel hayatın gizliliği hakkının ihlal edildiğine dair karar vermiştir, “*İHAM, gümrük vergisi yetkililerinin hakim kararı olmaksızın vergi yükümlüsünün evinde yaptığı aramalar hakkındaki Funke kararında, söz konusu aramaların kişinin özel yaşamına müdahale olmakla birlikte, bu müdahalenin ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesi açısından meşru olduğunu vurgulamıştır. Mahkeme, devletlerin kambiyo suçlarının maddi delillerini elde edebilmek ve gerektiği yerde sorumlu olanları yargılamak için konutta arama ve elkoyma benzeri önlemlere gereksinim duyabileceklerini kabul etmektedir. Bununla birlikte, ilgili mevzuat ve uygulama, kötü uygulamalara karşı uygun ve etkin koruma mekanizmalarına dayanmak durumundadır. Mevcut durumda söz konusu olan bu değildir. Olay tarihinde gümrük yetkililerinin çok geniş yetkilere sahip olduğu, özellikle denetimlerin uzunluğu ve kapsamı, sayısı, yerindeliliğini değerlendirme konusunda münhasır yetkisinin bulunduğu görülmektedir. Bütün bunların ötesinde, bir hakim kararının olmadığı bir durumda, yasada öngörülen ve hükümet tarafından altı çizilen sınırlama ve şartlar, başvuru-cunun haklarına müdahale ile öngörülen meşru amaç arasında olması gereken orantıyı aşmayacak şekilde belirsiz ve boşluklarla doludur*”, YALTI, *Vergi Yükümlüsü*, s. 169-170.

³⁴⁶ ERKİN, s. 95; GERÇEK / BAKAR / ÇAKIR / ASA, s. 99.

AYM kamu yararı ile mükelleflerin mülkiyet hakları arasında bir denge kurulamadığı gerekçeleriyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir;

“İhtirazi kayıtla verilen gümrük beyannamelerinden fazladan tahakkuk ettirilen Gümrük Vergisi ve Katma Değer Vergisinin faizleriyle birlikte geri istenmesi için açılan davada faiz talebinin reddi” konulu başvuruda AYM; *“kamu yararı ile mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin sağlanamaması”* gerekçesiyle başvuruyu kabul etmiştir³⁴⁷.

Temel hak veya hürriyetin sınırlandırılması amacıyla belirlenen yöntem ile sınırlamanın amacı arasında bir makul bir denge olmalıdır³⁴⁸. Bu hususu AYM bir kararında³⁴⁹; *“Anayasa’nın 35. maddesine göre kişilerin mülkiyetleri ancak kanunla öngörül-müş usullerle ve kamu yararı gereği karşılığı ödenmek suretiyle ellerinden alınabilir. Anayasa’nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi gereği kişilerin mülklerinden mahrum bırakılmaları halinde elde edilmek istenen kamu yararı ile mülkünden mahrum bırakılan bireyin hakları arasında adil bir denge kurulması gerekmektedir”* şeklinde belirtmiştir. AİHM ise bir kararında³⁵⁰; *“...2002 yılında, vergi idaresi, bu kulüplerde inceleme yapmış ve bağımsız tacirlerin ruhsatsız alkollü içecek sattığını tespit etmiş ve onlara yaptırım uygulamıştır. Bu yaptırım, mülkiyeti başvuru şirkete ait olan alkollü içeceklere el konulmasını da içermektedir. Bağımsız tacirler tarafından, idari yaptırım aleyhine açılan davalarda, mahkemeler, 2003 ve 2004 yıllarında idarenin kararlarını onaylamışlardır. Anılan davalara başvuru şirket, yaptığı başvurulara rağmen müdahale edememiştir...Mahkeme, müdahalenin yasal olduğunu ve meşru amaç taşıdığını tespit ettikten sonra kamu yararı ile başvuru hakkı arasında adil dengenin sağlanıp sağlanmadığını incelemeye geçmiştir. Mahkeme bu kapsamda, başvuru şirketin ticari bir faaliyet kapsamında işin doğası gereği risk altına girdiğini, iş ortaklığı yaptığı*

³⁴⁷ AYM. 06.05.2015 Tarih ve 2013/1993 başvuru no’lu kararı, UYGUN, s. 2905.

³⁴⁸ ÇAM, s. 194.

³⁴⁹ AYM. 19.12.2013 Tarih ve 2013/817 başvuru no’lu kararı, (Mehmet AKDOĞAN ve Diğerleri Başvurusu), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/817>, (E.T. 23.01.2019).

³⁵⁰ MICROINTELECT OOD/BULGARİSTAN, (34129/03 Başvuru No’lu ve 04/03/2014 tarihli karar), <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22itemid%22:%7B%22001-150883%22%7D%7D>, (E.T. 23.01.2019).

bağımsız tacirlerin alkollü içecek satma izni olup olmadığını araştırması gerektiğini kaydetmiştir. Bununla birlikte Mahkeme, başvuru şirketin, kendisini etkileyen önlemlere karşı çıkma imkânının olması gerektiğini ancak somut olayda iç hukukun buna ilişkin usul güvencelerini sağlamadığını belirtmiş, başvuru şirketin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir” şeklindeki kararıyla kamu yararı ile mükelleflerin hakları arasında adil bir denge kurulması gerektiğini belirtmiştir.

e. Laik Cumhuriyetin Gereklere Aykırı Olmama İlkesi

Anayasanın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin “*laik cumhuriyetin gereklerine aykırı*” olacak şekilde sınırlandırılmayacağı kuralını getirmiştir. Laiklik ilkesi ile ilgili düzenlemeler Anayasanın birçok maddesinde bulunmaktadır. Başlangıç kısmının 5. paragrafında “*laiklik ilkesinin gereği olarak din duygularının, devlet işlerine ve politikaya kesinlikle karıştırılmayacağı*”, 42. maddesinde, “*Eğitim ve öğretim, Atatürk ilkeleri ve inkılapları doğrultusunda, çağdaş bilim ve eğitim esaslarına göre, Devletin gözetim ve denetimi altında*” yapılacağı, “*eğitim ve öğretim hürriyeti, Anayasaya sadakat borcunu ortadan*” kaldırmayacağı, 174. maddesinde, “*Türkiye Cumhuriyetinin lâiklik niteliğini koruma amacını güden*” devrim kanunlarının iptal edilemeyeceği, 24. maddesinde “*kimse, devletin sosyal, ekonomik, siyasî veya hukukî temel düzenini kısmen de olsa, din kurallarına dayandırma veya siyasî veya kişisel çıkar yahut nüfuz sağlama amacıyla her ne suretle olursa olsun, dini veya din duygularını yahut dince kutsal sayılan şeyleri istismar edemez ve kötüye kullanamaz*” şeklindedir³⁵¹. Laiklik kavramına Anayasada sürekli yer verilmesi ve vurgu yapılması Anayasa koyucunun bu ilkeye verdiği değerin daha fazla olduğunu gösterir.

Anayasanın ilgili maddelerinde laikliğin tanımı çıkarılamasa da AYM içtihatlarıyla bu eksiklik giderilmiştir³⁵². Laik Cumhuriyetin gereklerine uygunluk ilkesi gereğince

³⁵¹ ALİFENDİOĞLU, s. 178; KILIÇ, s. 90.

³⁵² AYM'nin verdiği bir kararda laiklik;

i. Dinin Devlet işlerinde egemen ve etkili olmaması esasını benimseme,

ii. Dinin, bireylerin manevî hayatına ilişkin olan dinî inanç bölümü de aralarında ayırım gözetilmeksizin, sınırsız bir özgürlük tanımak suretiyle dinî Anayasa inancası altına alma,

AY madde 35’te belirtilen mülkiyet hakkının yalnızca kamu yararı sebebi ile ve kanunla sınırlandırılabilmesinin yanı sıra bu sınırlamaların laiklik ilkesine de aykırı olmaması gerekir.

f. Sınırlamanın Temel Hak ve Hürriyetlerin Özlerine Dokunmaması

Anayasanın 13. maddesine göre, “*temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir*”.

Temel hak ve hürriyetlerin varlığı kural, sınırlandırma ise istisnadır. Sınırlandırmadan maksat mevcut hak ve hürriyeti yok etmek, ortadan kaldırmak değil, yalnızca daraltmak veya kısıtlamaktır. Sınırlandırma kavramına, hak ve hürriyeti tamamen kaldırma, yok etme manası verilemez. Bu sebeple sınırlandırmanın da bir sınırı vardır o da hak ve hürriyetin özüdür³⁵³.

3. Olağanüstü Dönemlerde Sınırlama

Olağanüstü dönem, savaş, seferberlik, deprem, isyan gibi, sık gerçekleşmeyen hallerin ortaya çıkması durumudur. Bu hallerde yukarıda bahsedilen ve olağan dönemlere özgü olan sınırlamalara göre daha fazla sınırlamalar getirilir veya temel hak ve hürriyetler tamamen ortadan kaldırılabilir. Kamu otoritesinin daha rahat davranması, mevcut tehlikeyi daha az zararlarla atlattığı açısından bu dönemlere özgü hukuk ortaya çıkmıştır³⁵⁴.

iii. *Dinin, bireyin manevî hayatını aşarak toplumsal hayatı etkileyen eylem ve davranışlara ilişkin bölümlerinde, kamu düzenini güvenini ve çıkarlarını korumak amacıyla, sınırlamalar kabul etme ve dinin kötüye kullanılmasını ve sömürülmesini yasaklama,*

iv. *Devlete, kamu düzenini ve haklarının koruyucusu sıfatıyla dinî hak ve hürriyetler üzerinde denetim yetkisi tanıma niteliklerinden oluşmuş bir ilke olarak tanımlamıştır*”, AYM. 21.10.1971 Tarih ve E. 1970/53, K. 1971/76, KILIÇ, s. 92.

³⁵³ ATAR, s. 148-149.

³⁵⁴ ÖZER Atilla, *Anayasa Hukuku*, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara 2016, s. 480-481; KARATEPE, s. 170.

Anayasanın 15. maddesine göre, “Savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir”.

Bu dönemlerde siyasal iktidarın ve idare organlarının temel hak ve hürriyetleri sınırlandırması kolaylaşır. Ancak Anayasa bu aşırı sınırlandırmalara müsaade verse de, bu dönemlerde dahi hak ve hürriyetlerin korunması için bazı koruma ölçütleri getirmiştir³⁵⁵. Buna göre, “Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz”.

Pek tabii ki bu ölçütlerin etkili bir koruma sağlayabilmesi etkili yargı denetimi şarttır. Ancak Anayasa olağanüstü hal Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini Anayasa Mahkemesinin denetimi dışında tutmuştur. Bu nedenle söz konusu koruma pratik ölçütlerinin değeri azalmıştır³⁵⁶.

Neticede vergilendirmede ile temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırabileceği muhakkaktır. Tüm sınırlama hükümleri incelendiğinde, vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmayacak şekilde yapılması ve vergilendirme ile bu hak ve hürriyetlerin kullanımını imkansız hale getirecek derecede sınırlandırılmaması gerektiği anlaşılmaktadır.

³⁵⁵ ATAR, s. 152; KARATEPE, s. 171.

³⁵⁶ ATAR, s. 153.

III. VERGİLENDİRMEYİ DOĞRUDAN ETKİLEYEN TEMEL HAK VE HÜRRİYETLER

A. Devlete Negatif Görev Yükleyen Düzenlemeler (Negatif Statü Hakları)

Kişi hakları veya *Negatif Statü Hakları* devletin müdahale etmemesi lazım gelen, kişilere iktidar karşısında hususi himaye temin eden haklardır. Bu sebeple bu haklara “*koruma hakları*” da denilmektedir. Bu tür hakların muhafazası için devletin etkin (*pozitif*) bir rol oynamasına gerek yoktur ve devletin müdahalesine açık değildir³⁵⁷. Binaenaleyh bu hakların korunması için devlet hareketsiz kalmalı, olumsuz (*negatif*) bir tavır takınmalıdır. Bu hakların gerçekleşmesi için devlet, sadece bu hakları ihlal eden üçüncü kişileri durdurmak amacıyla katkıda bulunabilir³⁵⁸.

Negatif Statü Hakları 1982 Anayasasında “*Kişinin Hakları ve Ödevleri*” başlığında 17. ve 40. maddeler arasında yer bulmuştur. Örneğin 35. maddede yer alan mülkiyet hakkının korunması bakımından devlet, genel kaidelere uygun bir şekilde davranıp vergilendirme yetkisini kullanırken aşırıya kaçmamalı yani olumsuz (*negatif*) bir tavır takınmalıdır³⁵⁹.

1. Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği

Anayasanın 19. maddesinin ilk üç fıkrasına göre; “*Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir.*”

Şekil ve şartları kanunda gösterilen:

Mahkemelerce verilmiş hürriyeti kısıtlayıcı cezaların ve güvenlik tedbirlerinin yerine getirilmesi; bir mahkeme kararının veya kanunda öngörülen bir yükümlülüğün gereği olarak ilgilinin yakalanması veya tutuklanması; bir küçüğün gözetim altında

³⁵⁷ ORGAN / GÖLÇEK, s. 122.

³⁵⁸ ATAR, s. 130.

³⁵⁹ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4965.

ıslahı veya yetkili merci önüne çıkarılması için verilen bir kararın yerine getirilmesi; toplum için tehlike teşkil eden bir akıl hastası, uyuşturucu madde veya alkol tutkunu, bir serseri veya hastalık yayabilecek bir kişinin bir müessesede tedavi, eğitim veya ıslahı için kanunda belirtilen esaslara uygun olarak alınan tedbirin yerine getirilmesi; usulüne aykırı şekilde ülkeye girmek isteyen veya giren, ya da hakkında sınır dışı etme yahut geri verme kararı verilen bir kişinin yakalanması veya tutuklanması; halleri dışında kimse hürriyetinden yoksun bırakılamaz”.

Anayasanın bu maddesiyle kişi özgürlüğüne idarenin işlem ve fiilleriyle keyfi müdahaleler önlenmeye çalışılmıştır³⁶⁰. Devletin vergilendirme yetkisini kullanmasıyla kişilerin özgürlüğünü ve güvenliğini sınırlaması muhtemeldir. Vergilendirme olgusunun kişi hürriyeti ve güvenliğini tehdit eden tarafları vardır³⁶¹. Örneğin VUK’un 359. ve devamı maddelerinde vergi kanunlarına mugayir bazı eylemler için “*hürriyeti bağlayıcı cezalar*” düzenlenmiştir³⁶². VUK’un 359/1/b. maddesine göre; “*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*”. Keza VUK’un 362 ve 363. maddelerinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu hürriyeti bağlayıcı cezalar içermektedir. Yine 6183 sayılı AATUHK’da (m. 60) tazyik hapsi düzenlenmiştir³⁶³. Görüldüğü üzere birtakım fiiller için kişilerin *hürriyetini bağlayıcı cezalar* verilebilir. Ancak bu yaptırımlar kişilerin hürriyetini aşırı bir şekilde sınırlamamalı yapılan eylemle ölçülü bir seviyede yaptırım belirlenmelidir. Örneğin VUK’un 359/1/b. maddesinde düzenlenen naylon fatura kullanma suçunun yaptırımını için müebbet hapis

³⁶⁰ ORGAN / GÖLÇEK, s. 125.

³⁶¹ GÜNEŞ, s. 51.

³⁶² VUK’ta ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezalar öngören Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK m. 362), Memurların yükümlülerin özel işlerini yapma suçu (VUK m. 363) düzenlenmiştir.

³⁶³ AATUHK m. 60; “*Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 15 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur*”.

cezası öngörülmesi halinde bir ölçüsüzlük meydana gelecek ve Anayasaya aykırı bir durum ortaya çıkacaktır³⁶⁴.

Ayrıca kişi hürriyeti ve güvenliği hakkının sağlanması açısından hürriyeti bağlayıcı cezalar öngören vergi kanunlarının aynı zamanda belirlilik ilkesine uygun şekilde düzenlenmesi şarttır. Ancak bu şekilde idarenin keyfi uygulamaları yoluyla kişilerin güvenliğine zarar verilmesi engellenmiş olur.

2. Konut Dokunulmazlığı

Kişilerin konutu (ev, hane), onun özel hayatının önemli bir bölümünü kapsar. Kişinin konutunda kendini emniyet ve selamet içinde hissetmesi ve böyle yaşaması en tabii hakkıdır³⁶⁵. 1982 Anayasasında da konut dokunulmazlığı temel hak ve hürriyetlerden biri olarak yerini almıştır.

Anayasanın 21. maddesine göre; “*Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar*”. Bu hüküm devlete negatif yük yüklenmiş olup hangi koşullarda bir kişinin konutuna girilip, arama yapılacağı veya eşyalarına el koyulacağı düzenlenmiştir.

Konut dokunulmazlığı hakkının “*Arama yapılabilecek haller*” başlıklı VUK’un 142. maddesi³⁶⁶ ile ilişkisi önem arz eder. Bilindiği üzere “*arama müessesesi*” delillerin

³⁶⁴ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4966.

³⁶⁵ ERKİN, s. 226.

³⁶⁶ VUK m. 142;

toplanması maksadıyla yapılan bir faaliyettir. Aramanın konutta yapılması durumunda Anayasanın 21. maddesindeki şartlara uygun olması gerekir³⁶⁷.

VUK'un 142. maddesinde arama yapmanın şartı olarak ancak sulh hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar verilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Ancak Anayasanın 21. maddesinde ise arama ancak “hakim kararı” ile ve “gecikmesinde sakınca bulunan” durumlarda “kanunla yetkili kılınan merciin emri ile” yapılabilir. Dolayısıyla VUK, Anayasanın yaptığı sınırlamaya nispetle daha az bir sınırlamaya gitmiştir³⁶⁸. Konut dokunulmazlığı hakkı ayrı bir şekilde Anayasada yer bulsa da aslında özel hayatın gizliliği hakkının bir çeşididir. Aşağıdaki özel hayatın gizliliği hakkı bölümünde açıklayacağımız üzere AİHS'in 8. maddesinde konuta saygı hakkı, “özel ve aile hayatına saygı hakkı” bölümünde düzenlenmiştir³⁶⁹.

Konut dokunulmazlığı hakkına ilişkin olarak vergi mevzuatında yer alan başka bir sınırlama da AATUHK'da 62. ve devamı maddelerinde³⁷⁰ yer alan “haciz” düzenleme-

“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi;
şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salâhiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur”.

³⁶⁷ ERKİN, s. 226.

³⁶⁸ SELVİ, s. 56.

³⁶⁹ TAŞÖREN, s. 122.

³⁷⁰ AATUHK m. 62: “Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur. (Ek fıkra: 16/7/2004-5228/12 md.) Maliye Bakanlığı amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şekli, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının türü ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetki alacaklı amme idaresi itibarıyla da kullanılabilir. Borçlu taraftan başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi en sonraya bırakılır. Ancak haczolunan gayrimenkul artırmaya çıkma-

sidir. Haczin uygulanmasında bu hakkın ihlal edilmemesi bakımından Anayasa, kanun ve diğer düzenlemelere ihtimamla riayet edilmesi gerekir³⁷¹.

3. Zorla Çalıştırma Yasası

Anayasanın 18. maddesinde; “Hiç kimse zorla çalıştırılmaz. Angarya yasaktır”. hükmü yer almaktadır. Devamında 2. fıkrada, “Şekil ve şartları kanunla düzenlenmek üzere hükümlülük veya tutukluluk süreleri içindeki çalıştırmalar; olağanüstü hallerde vatandaşlardan istenecek hizmetler; ülke ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda öngörülen vatandaşlık ödevi niteliğindeki beden ve fikir çalışmaları, zorla çalıştırma sayılmaz” denmektedir.

Türkiye’de 1942-1943 yıllarında uygulanan “Varlık Vergisi” kanununun 12. maddesinde³⁷² vergilerini vaktinde ödemeyen mükelleflerin “umumi hizmetlerde veya bele-

rimadan, borçlu, borcun ifasına yetecek menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak gösterirse gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczolunur. Şu kadar ki, bu suretle mahcuz kalan gayrimenkulün idare ve işletmesine ve hasılat ve menfaatlerine tahsil dairesi müdahale etmez. Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir”.

³⁷¹ TAŞÖREN, s. 122.

³⁷² 11 Kasım 1942 tarih ve 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanunu;

“ON İKİNCİ MADDE — Mükellefler vergilerini, talik tarihinden itibaren on beş gün içinde mal sandığınaa yatırmağa mecburdurlar.

On beş günlük müddetin geçmesini beklemeden mahallin en büyük mal memuru, lüzum gördüğü mükelleflerin menkul ve gayrimenkul mallarıyla alacak, hak ve menfaatlerinin ihtiyaten haczine karar verebilir.

On beş günlük müddet içinde yatırılmıyan vergilerin Tahsili emval kanununa tevfikan tahsiline tevessül edilmekle beraber vergi miktarına müddetin dolmasından itibaren birinci hafta için yüzde bir ve ikinci hafta için yüzde iki zammolunur.

Talik tarihinden itibaren bir ay zarfında borçlarını ödemeyen mükellefler borçlarını tamamen ödinceye kadar memleketin herhangi bir yerinde bedenî kabiliyetlerine göre askerî mahiyeti haiz olmayan umumî hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılırlar. Ancak üçüncü maddenin son fıkrasında yazılı olanlardan ikinci maddedeki mükellefiyete tabi bulunanlarla kadınların ve elli beş yaşını müteceviz erkeklerin borçları hakkında Tahsili emval kanunu tatbik edilmekle beraber bunlar çalışma mükellefiyetine tabi tutulmıyabilirler. Bu fıkra hükmüne göre çalıştırılanlara verilecek ücretin yarısı borçlarına mahsup olunur.

Çalışma mecburiyetinin tatbik tarzı Hükümetçe hazırlanacak bir talimatname ile tâyin olunur.

Birinci fıkrada yazılı on beş günlük müddet içinde vergilerini vermeyen mükellefler, aynı müddet zarfında vergileri miktarınca Hazine bono ve tahvilâtı veya banka teminat mektubu tevdi ettikleri takdirde bu mükellefler hakkında Tahsili emval kanununun ve çalışma mecburiyetinin tatbiki bir ay müddetle

diye hizmetlerinde” çalıştırılmaları düzenlenmiştir. Benzer şekilde başka bir düzenleme de 442 sayılı Köy Kanununda (m. 15) mevcuttur. Buna göre; “Köy işlerinin bir çoğu bütün köylü birleşerek imece ile yapılır” hükmü ile kişilere bedenen çalışma zorunluluğu getirilerek 18. maddedeki yasak ihlal edilmiştir. Köylülere şehirde ikamet edenlerden farklı olarak vecibeler yüklenmesi ve aksi durumda müeyyidelerin getirilmesi (m. 12) eşitlik ilkesi ve angarya yasağına aykırı olması sebepleriyle Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır³⁷³. Ancak mahkeme; “Anayasa’da, malî gücün ne suretle belli edileceği konusunda, kanun koyucuya bir direktif verilmiş olmadığına ve salmaya yer veren 3664 sayılı kanunla salmanın hane başına salınacağı, en yüksek haddinin yirmi lirayı geçmeyeceği, salma samurken her hanenin ödeme gücünün göz önünde tutulacağı, salmada oransızlık ve kanuna uygunsuzluk olduğunu iddia edenlerin bu iddialarını inceleyerek karara bağlayacak itiraz ve temyiz mercileri de belli edilmiş bulunduğu göre davacının keyfilik iddiası yerinde görülmemiştir. Her ne kadar salmaya ilişkin 3664 sayılı kanunda modern vergi prensipleri yer almamış ve malî gücü belirtecek maddi ölçüleri gösterilmemiş ise de bu kanunu uygulayacak olan köy ihtiyar meclislerinin okuma, yazma durumları ve köyde oturan yurttaşların her birinin mülkü ve arazisi, hayvanları ve tarımı yani gelir sağlayacak araçları hakkındaki kesin bilgileri göz önüne alındığı takdirde modern vergi prensiplerinin ve malî gücü belirtecek ölçülerin ayrıca kanunda gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı ve esasen en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir miktarı geçmeyen bir vergi için modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılamayacağı açıktır” gerekçeleriyle davayı reddetmiştir³⁷⁴.

Zorla çalıştırma, kişilerin iktisadi özgürlüklerine doğrudan müdahale olduğundan söz konusu kararı kabul etmek mümkün değildir.

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc024/kanuntbmmc024/kanuntbmmc02404305.pdf, (E.T. 11.01.2019).

³⁷³ KUZU, s. 200.

³⁷⁴ ORGAN / GÖLÇEK, s. 124; AYM. 05.01.1965 Tarih ve E. 1963/198, K. 1965/1, R.G. Tarih/Sayı: 24.5.1965/12005.

4. Mülkiyet ve Miras Hakkı

Hukuk devletinde kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin güvenceye alınması esastır. Temel hak ve hürriyetlerin sınırı aynı zamanda vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturur. Devletin vergi koyması ile kişilerin malvarlığı, konulan vergi miktarınca eksilir ve devlet vergilendirme ile kişilerin mülkiyet hakkına müdahale etmiş olur. Mülkiyet hakkı devletin vergilendirme yetkisine karşı en hassas olan haktır, nitekim vergilerin her türlü kişilerin mülkiyet hakkına müdahale niteliğindedir³⁷⁵.

Mülkiyet hakkının sınırlandırılması açısından AİHS ve Anayasada hükümler mevcuttur. AİHS'in Ek 1 No'lu Protokolünün "Mülkiyetin Korunması" başlıklı 1. maddesine göre³⁷⁶; "*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullar ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez".

Bu madde, AİHS'in düzenlemeleri içinde vergi kavramının aleni olarak geçtiği tek yerdir. Hükümde vergilendirmenin mülkiyet hakkının bir istisnasını oluşturduğu ve devletlerin vergilendirme yetkilerinin tabii olduğu belirtilmiştir³⁷⁷. Yine hükme göre AİHS, mülkiyet hakkına devletin müdahale edebileceğini ancak bu müdahalenin vergilerin ödenmesini sağlamak hususuyla ve yalnızca kanunla mülkiyet hakkına müdahale

³⁷⁵ ERKİN, s. 216.

³⁷⁶ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (11. ve 14. Protokoller ile Değiştirilen Metin), Avrupa Anlaşmaları Serisi No: 5, s. 32, <http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, (E.T. 11.10.2018).

³⁷⁷ ÇAM, s. 192; YALTI Billur, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C.1, Ankara 2009, s. 6. s. 507-536.

edilebileceği belirtmiştir³⁷⁸ ki AİHM de bu konuda ihlal kararları vermektedir³⁷⁹. AİHM, devletlere vergilendirme yetkileri ve bu konuda sürdürecekleri politikalar hususunda geniş takdir yetkileri olduğunu kabul etse de³⁸⁰ bu yetkinin kullanılmasında dengenin sağlanması gerektiğini savunur³⁸¹.

Sözleşmenin 1. maddesinde belirtildiği gibi kişilerin tüm malvarlıkları üzerinde özerkliği vardır. Vergilendirme ekonomik menfaatlerin hepsi için bir müdahaledir ve bu müdahalenin sözleşme bakımından meşruluğu değerlendirilmelidir³⁸². Birinci maddeye

³⁷⁸ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4964; SOYDAN YALTI Billur, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası*, 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2415>, (E.T. 14.03.2019).

³⁷⁹ “Başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilatın ...tarihi ile iadesi amacıyla açılan davanın lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı olarak meydana gelen değer kaybı ve başvurunun bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvuru aleyhine gümrük idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvurunun üzerine haklı gösterilmeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen nedenlerle, başvuru kararının Anayasa'nın 35. Maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir...”, AYM. 06.05.2015 Tarih ve 2013/1993 Başvuru No'lu karar, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=1993&KararBulteni=1>, (E.T. 23.01.2019).

³⁸⁰ “Mahkeme, ne tür katkı veya vergiler toplanacağını milli makamların takdirinde olduğunu, bu takdir yetkisini de oldukça geniş yorumladığını tekrarlamıştır”. Konstantin Stefanov v. Bulgaria (AİHM 4.D. 27.10.2015 gün ve Bş.35399/05), <http://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22fulltext%22:%5B%22konstantin%20stefanov%22%2C%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%2C%22itemid%22:%5B%22001-158155%22%5D%7D>.

³⁸¹ “Mahkeme, ülkenin sosyalist bir rejimden demokratik bir devlete geçiş döneminde siyasi, hukuki ve ekonomik sistemlerinde yapılan temel reformlar çerçevesinde Hırvat yetkililerin, ev sahiplerinin ve uzun süredir dairelerinde oturan korunan kiracıların hakları arasında denge kurmak gibi sıra dışı bir şekilde zor bir görevle karşı karşıya kaldıklarını kabul etmiştir. Ancak, Mahkeme başvuranın mülkiyet haklarının bu kadar geniş kapsamda kısıtlandırılmasını gerekçelendiren bir kamu yararı olduğu görüşünde değildir. Mevcut davada, konut sektörü reformundan kaynaklanan sosyal ve finansal yükün adil bir şekilde dağıtılması söz konusu değildir. Aksine, bir ev sahibi olarak başvurana orantısız ve aşırı bir yük yüklenmiştir. Çünkü başvuran korunan kiracı ve ailesine konut sağlamak için sosyal ve finansal masrafların birçoğunu karşılamak zorundadır. Hırvat yetkililer, bu nedenle, toplumun genel çıkarları ve başvuranın mülkiyet haklarının korunması arasında kurulması gerekli olan dengeyi kurmamışlardır”, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22languageisocode%22:%5B%22TUR%22%2C%22appno%22:%5B%2212027/10%22%2C%22documentcollectionid%22:%5B%22CHAMBER%22%2C%22itemid%22:%5B%22001-169167%22%5D%7D>, (E.T. 23.01.2019).

³⁸² YALTI, *Vergi yükümlüsü*, s. 104-105.

göre mülkiyet hakkına müdahalenin meşru sayılabilmesi için **yasa ile müdahale olması** gerekir. Yasaların da AİHM'e göre **açık, öngörülebilir ve ulaşılabilir** olması gerekir³⁸³. AİHM'in verdiği kararlarda da bu unsurlara açıkça değinilmiştir³⁸⁴. Mülkiyet hakkının ihlali nedeniyle de AİHM'in Türkiye hakkında verdiği birçok mahkumiyet kararı vardır³⁸⁵.

Türkiye'de 1961 Anayasasının 36. maddesinde, “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*” hükmü yer almaktaydı³⁸⁶. Yine benzer şekilde 1982 Anayasasında da bu hüküm aynı şekilde yer bulmuştur. Anayasanın 35. maddesine göre, “(1) *Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. (2) Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. (3) Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*”. Maddenin ilk fıkrasında mülkiyet ve miras hakkı tanınmış ve iki hakka aynı anda vurgu yapılmıştır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bir

³⁸³ YALTI Billur, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İçtihat”, Vergi Sorunları Dergisi, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=4532, (E.T. 19.03.2019).

³⁸⁴ “Mülkiyet kullanımının kontrolü; Bir tedbir, eğer mülkiyet kullanımının kontrolünü genel yarar veya vergilerin veya diğer harçların veya cezaların ödenmesini güvence altına alması gibi nedenlerle devlete veriyorsa bu kural kapsamına girmektedir. Handyside Birleşik Krallığa karşı davasında yetkililer başvurucunun kitabına müstahcen resimler içerdiği gerekçesiyle el koymuşlardır. Kitaba geçici bir süreliğine el konulduğu için bu tedbir mülkiyetten yoksunluk kapsamında değerlendirilmemiş bunun yerine 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesinde zikredilen üçüncü kural uyarınca incelenmiştir. Mellacher ve diğerleri Avusturya’ya karşı davasında başvurucular kiraya verdikleri birçok daireye sahiptirler. Başvurucular yeni yürürlüğe giren Kira Yasası uyarınca kira bedellerinin düşürülmesinden Mahkeme önünde şikayetçi olmuşlardır. Söz konusu tedbir mülkiyetin kullanılmasının kontrolü olarak değerlendirilmiştir. Svenska Managementgruppen AB İsveç’e karşı davasında başvurucu şirket, yeni yürürlüğe giren kar paylaşımı vergilerinin toplanması usulü ve getirilen ilave emeklilik fonu ödeme yükümlülüğü ile mülkiyet haklarına müdahale edildiği gerekçesiyle şikayetçi olmuştur. Bu dava 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesinde zikredilen üçüncü kural kapsamında incelenmiştir”, http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/el_kitaplari/AIHSKapsamindaMulkiyetHakki.pdf, (E.T. 9.3.2019).

³⁸⁵ “Bu kararlara örnek olarak İHAM’ın 09.07.1997 tarihli AKKUŞ kararı verilebilir. Bu kararda, kamulaştırmada münzam zararı ve yıllık yüzde otuz faiz uygulayan Türkiye’nin tutumunu İHAS P1-1 ile garanti altına alınan mülkiyet hakkına aykırı bulması sebebiyle Türkiye açısından önemli bir karardır. Söz konusu karar, kamulaştırma bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle ödenen miktarın enflasyon karşısında gerek değerini yitirdiği gerekçesiyle P-1’in ihlal iddiasına dayanan birçok başvurunun yapılmasına ve yapılan başvurular sonucunda da Türkiye hakkında pek çok mahkumiyet kararının verilmesine yol açmıştır”, SANCAKTAR Oğuz, “AİHM Kararlarının Türk İdare Hukukuna Etkileri Konusunda Genel Gözlemler”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 34, S. 4, 2001, s. 97-136.

³⁸⁶ ORGAN / GÖLÇEK, s. 126.

kararında; “Miras hakkı, mülkiyet hakkının bir devamıdır, özel bir şeklidir. Bu nedenle mülkiyet ve miras aynı maddede ardi ardına düzenlenerek anayasal güvence altına alınmıştır” şeklinde karar vererek bu hakların ilişkisine vurgu yapmıştır³⁸⁷.

Maddenin ilk fıkrasında “herkes” ifadesiyle mülkiyet ve miras hakkının genelliği belirtilmiştir. Buna göre mülkiyet hakkından yabancıların da istifadesi mümkündür. 442 sayılı Köy Kanunu’nda (m. 87)³⁸⁸ yer alan bir düzenleme Türkiye’de yabancıların köylerde taşınmaz mal edinmelerini yasaklamıştı. Bu hüküm 03.07.2003 kabul tarihli ve 4916 sayılı kanunla kaldırılmış ve yabancıların Türkiye’de mal edinmelerinin yolu açılmıştır. Fakat daha sonraları bu hüküm Anayasa Mahkemesinin 14.03.2005 tarih ve E. 2003/70, K. 2005/14 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Kararın gerekçesinde Tapu Kanunu’nun 35. maddesi ile ilgili olarak; “Dava konusu 35. maddenin ilk fıkrasıyla yabancı gerçek ve tüzel kişilerin taşınmaz edinmeleri, (karşılıklı olmak ve kanuni sınırlamalara uyulmak) koşuluna bağlı tutulmuş, ancak, bu edinimin usul ve esasları gösterilmiştir. Oysa, hukuk devletinin yukarıda belirtilen işlevlerinin yaşama geçirilebilmesi için, ülkenin bütünlüğü, güvenliği, coğrafi özellikleri, stratejik konumu ve öncelikleri gözetilerek yabancıların alacağı taşınmazın yeri, arazi, arsa veya bina olmasının getireceği farklılıklar ile satın almanın amacı, koşulları ve devirde uyulacak usul ve esaslar gibi hususların yasa da belirtilmesi gerekir. Bunların yasa da düzenlenmemiş olması, ülke bütünlüğü ve egemenliği ile doğrudan ilgili olduğunda duraksama bulunmayan yabancıların taşınmaz edinimi konusunda, yetki devrine yol açacağı gibi yasaların açık, anlaşılabilir ve sınırları belirli kurallar içermesi gereğinin hukuk güvenliğinin gerçekleşmesi için ön koşul kabul edildiği hukuk devleti anlayışına da aykırı düşer” ifadeleri yer almıştır³⁸⁹. Ancak bu husus daha sonra tekrar değiştirilerek 2644 sayılı Tapu Kanu-

³⁸⁷ AYM. 11.09.1987 Tarih ve E. 1987/1, K. 1987/18; BULUT Nihat, “Mülkiyet Konusundaki Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. X, S. 3-4, 2006, s. 24.

³⁸⁸ 442 Sayılı Köy Kanunu;
Madde 87; “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunmayan gerek şahıslar, gerek şahıs hükmünde olan cemiyet ve şirketlerin köylerde arazi ve emlak almaları memnurdur (yasaktır)”, <http://chk.barobirlik.org.tr/dokuman/makaleler/2.pdf>, (E.T. 15.01.2019).

³⁸⁹ AYM. 14.03.2005 Tarih ve E. 2003/70, K. 2005/14, R.G. Tarih/Sayı: 26.04.2005/25797.

nu'nun 18.05.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 6302 sayılı kanun ile değişik 35. madde gereğince, yabancı uyruklu gerçek kişilerin ülkemizde taşınmaz edinmesinde karşılıklılık şartı kaldırılmıştır³⁹⁰.

İkinci fıkrada ise mülkiyet hakkının ancak kamu yararı bulunması şartıyla yalnızca kanun yoluyla sınırlandırılabilmesi düzenlenmiştir. Mülkiyet hakkının sınırlandırılması ile ilgili bu hususta Anayasada yer alan düzenlemelerden biri 167. maddede yer alan; “Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler” hükmüdür. Buna göre devlet, yalnızca maddede belirtilen kamu yararı sebepleriyle bu hakkı kısıtlayabilir³⁹¹. Mülkiyet hakkının sınırlandırılmasıyla ilgili geçmişte yapılan kanuni düzenlemelerden biri de önceki bölümlerde değindiğimiz 4305 sayılı *Varlık Vergisi* dir. Bu verginin konulmasının amacı karaborsacılık faaliyetleriyle zenginleşen ve vergiden kaçınan tacirler ve komisyoncuların fahiş malvarlığı artışlarının vergilendirilmesi olsa da uygulaması ve muhtevası itibarıyla temel hak ve hürriyetlerin büyük ölçüde ihlaline neden olmuştur³⁹².

Son fıkrada ise mülkiyet sahiplerine haklarını toplum yararına kullanmaları hususunda bir yükümlülük yüklenmiştir³⁹³. Bu ilkeye göre, mülk sahipleri bu haklarını toplum yararına mütenasip olarak kullanmak zorundadır³⁹⁴.

Mülkiyet hakkının tanımı AİHS ve Anayasada yapılmasa da muhtevası içtihatlarla çizilmiştir. Mülkiyet kavramının muhtevasının belirlenmesinde Anayasa Mahkemesi özellikle, AİHM'in “*Kopecky/Slovakya (B. No: 44/912/98, 28/9/2004, § 45-52), Saghinadze ve Diğerleri/Gürcistan (B. No: 18768/05, 27/5/2010, § 103), Burdov/Rusya (B. No: 59498/00, 7/5/2002, § 28) Moskva/Polonya (B. No: 10373/05, 15/9/2009, § 45)*” kararlarına gönderme yapmıştır. Bu kararlarda mülkiyet kavramı geniş yorumlanmış ve

³⁹⁰ ORGAN / GÖLÇEK, s. 126.

³⁹¹ BULUT, s. 24.

³⁹² ORGAN / GÖLÇEK, s. 127.

³⁹³ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4957.

³⁹⁴ BULUT, s. 25.

sınırları çizilmiş bir mülk tanımı yer almamıştır. İlâveten Protokol madde 1/1'in yorumlanmasında mahkeme; taşınır, taşınmaz ve fikri mülkiyetleri ve alacakları da bu hak kapsamında değerlendirir³⁹⁵.

Vergi veya diğer mali yükümlülükler kişilerin mülkiyet hakkıyla doğrudan ilişkilidir. Anayasada güvence altına alınmış olan “*mülkiyet ve miras hakkı*” diğer temel hak ve hürriyetlerden ziyade vergilendirme ile daha yakın ve hassas bir ilişki içindedir. Örneğin gayrimenkul gelirlerinden elde edilen malikin bu haktan faydalanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir veraset vergisi, malik ile taşınmaz ile ilişkiyi kesmeye yönelik ve kamu yararını haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi, girişimciler arasında rekabet şartlarını ölçüsüz biçimde değiştiren vergi teşvik tedbirleri, bir sanat veya mesleğin devam ettirilmesini, sürdürülmesini ekonomik olarak caydıran veya tamamen yok eden vergiler, mülkiyet ve miras hakları ile çalışma ve sözleşme hürriyetlerine ters düşer³⁹⁶.

Kişilerin mülkiyet ve miras hakkını vergi oranları ile de sınırlamak mümkündür. Örneğin taşınır ve taşınmaz sermaye gelirlerinden alınan Gelir Vergisi, Emlak Vergisi, MTV, Veraset ve İntikal Vergisinin oranları kişilerin bu sermayelerinden faydalanmalarını engelleyecek derecede yüksek belirlenmesi durumunda malik ile mülkü arasındaki ilişki koparılmış olur ve devletin kamu yararı amacıyla yaptığı sınırlandırmalar amacına ulaşmaz³⁹⁷. Bu sebeple malik ile eşyası arasındaki münasebeti zayıflatan veya tamamen kaldıran müdahaleler bu hakkın özüne dokunmuş olacağı için, yapılacak sınırlamalarda bu hususa dikkat edilmelidir³⁹⁸.

Mülkiyet hakkının 35. maddede belirtilen kanunla sınırlama koşulu, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında genel hüküm mahiyetinde olan 13. maddede de belir-

³⁹⁵ SAĞLAM Öykü, “Vergi Hukukuna İlişkin AİHM ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararlarının Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi”, https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=14150, (E.T. 25.03.2019).

³⁹⁶ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 44.

³⁹⁷ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 52.

³⁹⁸ NAZALI, Ersin / DEMİRCİ Mete: “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 335, 2009, s. 91.

tilmiştir³⁹⁹. Kanunla sınırlama şartı ayrıca Anayasada vergilendirmeyle ilgili en önemli madde olan 73. maddenin 3. fıkrasında, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” şeklinde yer bulmuştur. Binaenaleyh vergilendirme ile ilgili düzenlemeler yapmak ancak yasama erkine ait bir salahiyyəttir. İdarenin düzenleyici işlemleriyle bu yetki kullanılamaz. Örneğin Maliye Bakanlığı vergi kanunlarını yorumlayarak çıkardığı genel tebliğ, sirküler veya özgelgelerle kanuna muhalef veya kanunda bulunmayan bir mükellefiyet ihdas edebilmektedir⁴⁰⁰. Bu durum kanunilik ilkesinin yanı sıra “*idarenin kanuna bağlılığı*”, “*hukuki güvenlik*” ve “*belirlilik*” ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir⁴⁰¹.

5. Özel Hayatın Gizliliği

Anayasanın “*Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması*” başlıklı 20. maddesine göre;

“Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılın-

³⁹⁹ AY m.13; “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”.

⁴⁰⁰ “*Bu durumda, karın sermayeye ilavesi halinde gerçek kişi ortakların menkul sermaye iradı elde ettiğinden ve bu geliri beyan etmesi gerektiğinden söz edilemez. Oysa 231 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle kanun hükmüne aykırı bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme, İdarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b-i numaralı bendindeki düzenlemeye aykırı olarak ve kendisine tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 231 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin dava konusu edilen bölümü kanuna aykırı bulunmaktadır...*”, Danıştay 4. D. 06.12.2000 Tarih ve E. 2000/1307, K. 2000/5053, K.<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (E.T. 11.10.2018).

⁴⁰¹ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4960; AKDEMİR, s. 270-271.

miş merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”⁴⁰².

Anayasanın bu hükmüyle kişilerin mahremiyeti ve aile hayatının gizliliği güvenceye alınmıştır. Maddede geçen “dokunulamaz, aranamaz, el konulamaz” ifadeleriyle Anayasa devlete olumsuz (negatif) bir sorumluluk yüklemiştir. Bu hakkın ancak “kamu düzeni, milli güvenlik, genel sağlık ve genel ahlakın korunması” gibi sebeplerle ve yasa uygun şekilde sınırlandırılabilceğini belirtmiştir. 5429 Sayılı kanunun⁴⁰³ 8 ile 54. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinin Anayasa'nın Başlangıç'ı ile 2., 5., 10., 11., 12., 13., 17., 19., 20. ve 25. maddelerine aykırılığı savıyla açılan bir davada mahkeme, “devletin yetkili temsilcileri tarafından ilgililer hakkında rızasız olmaksızın bilgi toplamasının her zaman söz konusu kişinin özel hayatını ilgilendireceği kuşkusuzdur. Anket formlarında yer alan bazı sorular özel yaşamın gizliliği ile düşünce ve kanaatin açıklanması sonucunu doğurabilir. Bir ülkede en güçlü veri tekeli idaredir. Bu gücün sınırlandırılması özel yaşamın ve düşünce ve kanaat özgürlüğünün korunması bakımından önemlidir. Anayasa'nın 20. ve 25. maddelerinde yer alan güvencelere rağmen itiraza konu 8. madde hükmüyle kişiler, bilgi toplama, saklama, işleme ve değiştirme tekeli olan idare-

⁴⁰² Maddenin bu sonuncu fıkrası 5982 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile 7.5.2010 tarihinde kabul edilerek 20. maddeye ek fıkra olarak eklenmiştir.

⁴⁰³ 5429 Sayılı, 10.11.2005 Kabul Tarihli, 18.11.2005 RG Yayın Tarihli ve 25997 RG Sayılı, Türkiye İstatistik Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051118-1.htm>, (E.T. 23.12.2018).

ye ve diğer kişilere karşı korumasız bırakılmış, veri toplamanın sınırlarına yasal düzenlemede yer verilmemiştir. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kuralların Anayasa'nın 20. ve 25. maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekir” gerekçesiyle söz konusu maddelerin iptaline karar vermiştir⁴⁰⁴.

Kişilerin sahip olduğu iktisadi durumları veya sırları da onların özel hayatları kapsamında telakki edilir⁴⁰⁵. Yine başka bir Anayasa Mahkemesi kararında; “*Davacının özel hayatın gizliliği iddiasına gelince; Anayasa'nın 15. maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince, özel hayatın gizliliğine dokunulamaz. Bu hüküm, maddenin gerekçesinde de belirtildiği gibi, özel hayatın dokunulmazlığı ilkesi, bir kişinin bedeninin tamamlılığına dokunmama, var olan özgürlüğünü engellememe kuralı yanında, o kişinin maddece ve madde dışı alanda sürüp gitmesi demek olan özel hayatı ile aile hayatının dokunulmazlığını anlatır. Kişinin mal durumu da özel hayatındandır. Bunun da gizliliğine dokunulmamak gerekir. Fakat her temel hak gibi bu temel hak da Anayasa'nın 11. maddesi hükmünce, özüne dokunmamak şartı ile, kamu yararı ve kamu düzeni gereği kanunla sınırlanabilir*”, şeklinde karar verilerek kişilerin ekonomik durumlarının da özel hayatları kapsamına girdiği belirtilmiştir⁴⁰⁶.

Özel hayat TDK'da; “*Kişinin kendine özgü yaşayışı, yaşama tarzı, kendisini ilgilendiren tutum ve davranışı, özel yaşam*” şeklinde tanımlanmıştır⁴⁰⁷. Özel hayatın gizliliği kavramının mevzuatta ve literatürdenet bir tanımı mevcut olmasa da içtihatlarda birçok tanım yapılmıştır⁴⁰⁸. Özel hayatın gizliliği hakkı Anayasa Mahkemesi kararlarının bazılarında; “*Özel hayatın korunması herşeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demektir. Orada cereyan edenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kimseler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişi-*

⁴⁰⁴ AYM. 20.03.2008 Tarih ve E. 2006/167, K. 2008/86, R.G. Tarih/Sayı: 25.06.2008/26917; TAŞÖREN, s. 103.

⁴⁰⁵ GÜNEŞ, s. 54; AYM. 26-27.09.1967 Tarih ve E. 1963/336, K. 1967/29, R.G. Tarih/Sayı 19.10.1968/13031.

⁴⁰⁶ AYM. 26-27.09.1967 Tarih ve E. 1963/336, K. 1967/29, R.G. Tarih/Sayı: 19.10.1968/13031.

⁴⁰⁷ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts, (E.T. 21.12.2018).

⁴⁰⁸ ŞARMAN Ceren, “Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 355, 2011, s. 201; ERKİN, s. 223-224.

nin temel haklarından biridir” şeklinde ifade edilmiştir⁴⁰⁹. Özel hayatın gizliliği AİHS, Anayasa ve aynı zamanda TCK’da düzenlenmiş ve muhafaza altına alınmıştır⁴¹⁰.

AİHS’in “özel ve aile hayatına saygı hakkı” başlıklı 8. maddesinde;

“1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir” denilmektedir. Bu hükümde yalnızca özel hayat gizliliği değil aile, konut hayatı ve haberleşme hakkından da söz edilmiştir. Maddeye göre bu hakların kısıtlanması ancak kanunla ve kamu güvenliği, suç işlenmesinin önlenmesi vb sebeplerle meşru bir şekilde mümkündür⁴¹¹.

AİHS’in bu maddesine dayanarak AİHM’in değerlendirme yaptığı davalardan biri de Huvig Davası’dır: “Huvig kararında vergi kaçakçılığı suçunun araştırılmasında telefonla dinlemenin özel yaşam hakkını ihlal edip etmediği değerlendirilmiştir. Mahkeme bu yerlerde arama, telefonla dinleme ve kaydetme, mektup ve postaları açma ve

⁴⁰⁹ AYM. 31.03.1987 Tarih ve E.1986/24, K. 1987/8, R.G. Tarih/Sayı: 28.05.1987/19473; TAŞÖREN, s. 98.

⁴¹⁰ TAŞÖREN, s. 116.

⁴¹¹ “AİHM inceleme kriterlerinde ilk olarak, yapılan başvurunun 8. maddesinin ilk fıkrasında korunan haklardan birinin kapsamına girip girmediğine, eğer kapsama giriyorsa devletin bu hakla ilgili yükümlülüğü olup olmadığına bakmaktadır. Daha sonra ise 8. maddenin 2. fıkrasına göre: sözleşmenin 8. maddesine bir müdahale olup olmadığına, bu müdahalenin ulusal kanunlara uygun olup olmadığı, meşru bir amacı olup olmadığı ve demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığı incelenmektedir. Müdahalenin gerekliliği konusunda ise AİHM, demokratik bir toplum da bir müdahaleye gereklidir denebilmesi için, o müdahalenin toplum için zorlayıcı bir ihtiyaçtan kaynaklanması ve özellikle ulaşılmak istenen meşru amaç ile orantılı olması gerekmektedir. AİHM, genellikle kararlarında özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti ihlalleri haklarına yetkili makamların keyfi müdahalelerine karşı yeteri kadar koruyacak teminatlar içermediği kanaatine vardığında, AİHS’nin 8. maddesi ihlâl edildiğini kabul etmiştir”. (AİHM Miailhe/Fransa Kararı), Miailhe/Fransa Kararı (No:1), 12661/87, 25.02.1993. TAŞÖREN, s. 104.

inceleme gibi yetkilerin kullanılmasında özel yaşama müdahalenin meşruluğu için özel yaşam hakkı ile bunun sınırlamaları arasında denge kurulması gereğine işaret eder.

Mahkemeye göre, telefonla dinleme ve diğer yöntemlerle telefon konuşmalarına müdahale, özel yaşama ve haberleşmeye ciddi bir müdahaledir.

Müdahale hukuka dayanmalı, bu hukuk belirli, açık ve ayrıntılı düzenlemeler içermelidir. Mahkeme Fransız hukukunda bireyin telefon dinlemeye karşı koruma olanaklarını dikkate almış, ancak bir yargıç kararının gerekliliği, polis yetkilerinin yargıçlarca denetlenmesi gibi olanakların bir kısmının Ceza Usul Yasasında düzenlenmediğini, bazılarının yargı kararlarında ifade bulunduğunu, bazılarının kıyas yoluyla ortaya konulabildiğini tespit ederek bu durumu hukuki belirlilik açısından yetersiz bulmuştur. Bu açıdan mahkeme, Fransız hukukunun kapsam ve yetkiyi kullanma usulü bakımından makul açıklıkta olmadığına karar vererek, Huvig'in özel yaşam hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir⁴¹².

Karara göre mahkeme vergi kaçaklığı fiilinin tespiti için telefon dinlenmesini özel hayatın gizliliği hakkının ihlali şeklinde değerlendirmiştir. Bu özel hayata müdahalenin ancak yasa ile olması mümkünken Fransa hukukunda böyle bir yasal düzenleme olmaması, herhangi bir hukuk kuralına dayanmadan yapılan müdahaleyi hukuka aykırı bulmuştur⁴¹³.

AİHM'in arama ve el koymaya ilişkin Mialhe/ Fransa kararında bu koruma tedbirlerinin özel hayatın gizliliğini ihlal ettiği vurgulanmıştır:

".....Olayda hukuki sorun, Fransız Gümrük İdaresi'nce yapılan arama ve elkoyma işlemlerinin kişinin özel hayatına saygı hakkını ihlal edip etmediğidir. Bu bağlamda mahkeme özel hayata bir müdahalenin var olup olmadığı; var ise müdahalenin sözleşmenin 8.maddesinin 2.fikrasında belirtilen meşru amaçlardan birini taşıyıp taşı-

⁴¹² YALTI Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.168, 169; TAŞÖREN s, 124.

⁴¹³ TAŞÖREN, s. 124.

madığı ve demokratik toplumun gereklerine uygun olup olmadığı sorunlarıyla uğraşmaktadır..... Başvurucu, Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'na başvurarak Sözleşmenin 6. ve 8.maddelerinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür..... Mahkeme, olayda özel hayata ve haberleşmeye bir müdahalenin varlığı hususunun açık olduğunu belirtmektedir. Bu noktada sözleşmenin 8.maddesinin 2.fıkrasındaki koşulların sağlanıp sağlanmadığına bakılmalıdır. Mahkeme müdahalenin kanunla öngörülmüş olması koşulu konusunda, bu aşamada fazlaca tartışmaya gerek olmadığını, söz konusu müdahalenin diğer yönleriyle birlikte değerlendirildiğinde 8.madde ile bağdaşmadığını belirtmiştir. Miailhe kararının AİHM'in içtihatlarına yapmış olduğu katkı Sözleşmenin 8. maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliği hakkının sınırlarını gösteren 2.fıkrasının yorumu noktasında ortaya çıkmaktadır. Mahkeme, özel hayatın gizliliğine saygıyı düzenleyen 8.maddenin 1.fıkrasını tartışmaya lüzum görmemiş, yerleşik içtihatlarına göndermede bulunmakla yetinmiştir.... Bu açıdan Miailhe kararı mahkemenin bu konudaki değerlendirmesini pekiştirici niteliktedir”⁴¹⁴.

Söz konusu kararda AİHM'in tespitleri şunlardır⁴¹⁵:

- “Aramalar, kişinin özel hayatına müdahale etse de, ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesi açısından meşrudur.
- Mahkeme, devletin kambiyo suçlarının maddi delillerini elde edebilmek ve sorunlarını yargulamak için konutta arama ve elkoyma gibi önlemlere ihtiyaç duyabileceklerini kabul etmektedir. Bununla birlikte mevzuat ve uygulama, kötüye kullanımlara karşı uygun ve etkin koruma mekanizmalarına dayanmalıdır.
- Hakim kararının olmadığı bir durumda, kanunda yer alan sınırlama ve şartlar, başvurusunun haklarına müdahale ile öngörülen meşru amaç arasında denge sağlamaktan uzaktır”.

⁴¹⁴ TAŞÖREN, s. 124-125; SOYGÜT ARSLAN Mualla Buket, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Miailhe/Fransa Kararı, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 8, S.16, Güz 2009, s. 159-171.

⁴¹⁵ ÇAM, s. 187.

AIHM'in özel hayatın gizliliği hakkı ile ilgili bir başka davası olan Funke Davasında şu değerlendirmelerde bulunmuştur:

“hükümet, Fransız gümrük ve kambiyo rejiminin açıklayıcı niteliğinin altını çizerek, bu rejimin vergi yükümlülerini fiillerinin sistematik olarak araştırılması yoluyla koruduğunu, ancak buna karşılık gelir ve varlıklarını ilgilendiren belgeleri belirli bir süre muhafaza etmek ve yetkililerin talebi halinde bunları ibraz etmek gibi çeşitli yükümlülükler getirdiğini belirtmiştir. Devletin belirli belgeleri araştırmak yetkisi, ... ilgililerin kendi kendilerini suçlamak zorunda oldukları anlamına gelmez... Olayda, gümrük idaresi Funke'den bir suçu itiraf etmesini veya kendi aleyhine delil vermesini istemiştir, sadece yetkililer tarafından bulunan ve kendisi tarafından da varlıkları kabul edilen delillerin yani ev araması sırasında bulunan banka belgeleri ve çek defterinin ayrıntılarını talep etmiştir... Mahkemeye göre, gümrük idaresi, kesinlikle emin olmakla beraber varolduğuna inandığı bazı belgeleri elde edebilmek için Funke'nin mahkûmiyetini sağlamıştır. Bu belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan idare, başvurucuyu, işlediği iddia edilen suçların delillerini tedarik etmeye zorlama girişiminde bulunmuştur...6/1. Madde ihlal edilmiştir.

İHAM, gümrük vergisi yetkililerinin yargıç kararı olmaksızın vergi yükümlüsünün evinde yaptığı aramalar hakkındaki Funke kararında, söz konusu aramaların kişinin özel yaşamına müdahale olmakla birlikte, bu müdahalenin ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesi açısından meşru olduğunu belirtmiştir.

Mahkeme, devletlerin, kambiyo suçlarının maddi delillerini elde edebilmek ve gerektiği yerde sorumlu olanları yargılamak için konutta arama ve el koyma benzeri önlemlere gereksinim duyabileceklerini kabul etmektedir. Bununla beraber, ilgili mevzuat ve uygulama, kötüye kullanmalara karşı uygun ve etkin koruma mekanizmalarına dayanmak durumundadır. Mevcut durumda söz konusu olan bu değildir. Olay tarihinde gümrük yetkililerinin çok geniş yetkilere sahip olduğu; özellikle, denetimlerin uzunluğu ve kapsamı, sayısı, yerindeliğini değerlendirme konusunda münhasır yetkisinin bulunduğu görülmektedir. Bütün bunların ötesinde, bir yargıç kararının olmadığı bir durumda, yasada öngörülen ve hükümet tarafından altı çizilen sınırlama ve şartlar, başvuru-

*cunun haklarına müdahale ile öngörülen meşru amaç arasında olması gereken orantıyı sağlamayacak şekilde belirsiz ve boşluklarla doludur*⁴¹⁶.

AİHM bu kararında gümrük vergisinde kaçakçılığın suçunun tespit edilebilmesi amacıyla şüphelinin evinde arama yapılmasında AİHS'in 8. maddesinde belirtilen “*hukuken öngörülebilirlik*”, “*meşru amaç*” ve “*demokratik toplumda gereklilik*” ilkeleriyle değerlendirmiştir⁴¹⁷.

Yukarıda verdiğimiz örnek kararlarında da görüldüğü gibi AİHM, arama yapılabilmesi için hakim kararının zorunlu olduğunu belirtmiş ve idarelerin bu tedbire ilişkin yetkilerini kötüye kullanmaları durumunda yeterli hukuki düzenlemeler olmadığından dolayı özel hayatın gizliliği ve konuta saygı haklarının ihlal edildiğine karar vermiştir⁴¹⁸.

Özel hayatın gizliliğini ihlal AİHS ve Anayasanın yanında TCK'da da yer almış ve suç olarak düzenlenmiştir. TCK'nın “*özel hayatın gizliliğini ihlal*” başlıklı 134'üncü maddesinde;

“(1) Kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlal edilmesi halinde, verilecek ceza bir kat artırılır.

(2) Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri hukuka aykırı olarak ifşa eden kimse iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İfşa edilen bu verilerin basın ve yayın yoluyla yayımlanması halinde de aynı cezaya hükmolunur” denilmektedir.

⁴¹⁶ TAŞÖREN, s. 28.

⁴¹⁷ TAŞÖREN, s. 126; SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 5.Baskı Beta Yayınları, 2009, İstanbul 2009, s. 198.

⁴¹⁸ TAŞÖREN, s. 127.

Görüldüğü üzere özel hayatın gizliliğini ihlal eden faillere suç ve ceza öngörül-
müş ve fiillerin kayda alınarak veya basın yoluyla işlenmesisuçun nitelikli halleri olarak
düzenlenmiştir.

TCK'da özel hayatın gizliliği ile ilişkili başka düzenlemeler de yer almakta ve bu
hakkı ihlal eden bir çok eylem suç olarak düzenlenmiştir. Başta özel hayatın gizliliğini
ihlal olmak üzere (TCK m.132); *“Kişiler arasındaki haberleşmenin gizliliğini ihlâl
(TCK m. 132/1)”, “Kişiler arasındaki haberleşmenin içeriğinin kaydedilmesi (TCK m.
132/2)”, “Kendisiyle yapılan haberleşmenin içeriğini alenen ifşa etmek (TCK m.
132/3), bu suçların basın ve yayın yoluyla işlenmesi halinde cezanın arttırılacağı”, “Ki-
şiler arasındaki konuşmaların dinlenmesi ve kayda alınması (TCK m. 133)”, “Özel Ha-
yata İlişkin Görüntü ve Seslerin İfşası (TCK m. 134/2)” suç ve cezaları düzenlenmiş-
tir⁴¹⁹. Yine başka bir kararında Yargıtaytarafı arasında yazılan ve özel yaşamları ile
ilgili verileri kapsar mektupların yayınlanmasını özel hayatın gizliliğini aykırılık oluş-
turduğunu belirtmiştir⁴²⁰.*

Vergi idareleri kişilerin mali durumlarını, güçlerini anlayabilmek için onların özel
hayatlarına kısmen de olsa girmek mecburiyetindedir⁴²¹. Vergi hukuku ile özel hayatın

⁴¹⁹ TAŞÖREN, s. 116-117; *“Ayrıca bu suçların Ayrıca tüm bu suçların; kamu görevlisi tarafından ve görevinin verdiği yetkiyi kötüye kullanmak suretiyle, belirli bir meslek ve sanatın sağladığı kolaylık-
tan yararlanmak suretiyle işlenmesi halinde ceza yarı oranında arttırılır (TCK 137).Bu suçlara teşebbüs mümkündür (TCK Md.35) Bu suçlara iştirakin her hali mümkündür (TCK Md.37, 39) Bu suç-
ların tüzel kişinin faaliyetleri çerçevesinde işlenmesi halinde tüzel kişiler hakkındaki özel güvenlik tedbirlerine hükmedilebilir (TCK md.60, 140)”*, TAŞÖREN, s. 116-117.

⁴²⁰ ŞARMAN, s. 202; *“Anayasa'nın 22. maddesinde herkesin haberleşme hürriyetine sahip bulunduğu, haberleşmenin gizliliğinin esas olduğu, hakim kararı veya kanunla yetkili merciin yazılı emri bulunmadıkça bu gizliliğe dokunulmayacağı hüküm altına alınmıştır. 20. maddesinde de herkesin özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip bulunduğu, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu hak Türk Medeni Kanunu'nun 24 ve 25. maddelerinde koruma altına alınmıştır. Borçlar Kanunu'nun 49. maddesinde de saldırıya uğraması durumunda uygulanacak yaptırım belirtilmiştir. Belirtilen bu yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere kişinin özel yaşamının ve haberleşmenin gizliliğine dokunulamaz. Kişinin sıfatı ve konumu ne olursa olsun rızası dışında kamuya açıklanamaz. Bunlar kişinin yaşamının gizli alanını oluşturur...”*

Somut olayda yayınlanan mektuplarla haberleşmenin ve özel yaşamın gizliliği ilkeleri ihlal edilerek davacıların kişilik haklarına saldırılmıştır. Yerel mahkemece bu yönler gözetilmeden davanın reddedilmiş olması bozmayı gerektirmiştir”. Yargıtay 4. H.D. 08.11.2005 Tarih ve E. 2004/13549, K. 2005/11813, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (E.T. 26.12.2018).

⁴²¹ GÜNEŞ, s. 54.

gizliliği hakkı özellikle VUK'ta yer alan bilgi toplama ve vergisel arama müesseseleriyle kesişmektedir. Bu müesseseler vergi idaresinin denetim ve bilgi edinme araçlarından biridir. İdareye vergiyi doğuran olayı tespit edebilmesi, vergilendirme ile ilgili birtakım hususları ve mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırması ve tespit etmesi maksatlarıyla “yoklama, inceleme, bilgi toplama ve arama” gibi hukuki çareler getirilmiştir. Bu müesseseler aynı zamanda vergidairelerinin yapacakları tarhiyatlar bakımından hazırlayıcı ve ön işlem özelliği taşırlar⁴²². Bu sebeple bu dört müessese “tarh öncesi işlemler” olarak da adlandırılır.

a. Bilgi Toplama

VUK'un 148/1. maddesine göre, “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar”⁴²³. Hükme göre idare ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, mükelleflerden her zaman bilgi isteyebilirler. Bilgi toplama müessesesinin işlevlerinden birivergi incelemelerinde mükelleflerin beyan ettiği defter ve belgelerden elde edilemeyen bilgilerin değişik kaynaklardan mükelleflerin vergisel durumlarıyla ilgili bilgi toplayarak ve bu bilgilerden faydalanılarak incelemeleri tamamlamak ve mükellefleri doğru beyanlarda bulunmaya yöneltmektir. Çünkü mükellefler vergilendirme ve vergiyi doğuran olay hakkında sürekli bilgi toplanacağı bilincinde olup işlemlerinde daha hassas davranma zorunluluğunu hissederler⁴²⁴.

Bu müessese çerçevesinde mükelleflerin icraatları hakkında, bağlantılı oldukları kişi ve kuruluşlardan da bilgi alınabilir⁴²⁵. Örneğin ticari kazancının tespiti amacıyla bir şirketin alım-satım yaptığı bir şirketten malların bedelleri sorulabilir. Üçüncü kişilerin

⁴²² ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 155.

⁴²³ ÇAĞLAR Kemal, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Usul Kanununun ve Yorumu*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 208.

⁴²⁴ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 162.

⁴²⁵ ÖNER, s. 107.

vereceği bilgiler de behemahal VUK'un ilgili hükümlerine⁴²⁶ göre delil olarak değerlendirilecektir⁴²⁷. Bilgi toplama “*talep üzerine bilgi toplama*” ve “*sürekli bilgi toplama*” olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır⁴²⁸. Talep üzerine bilgi verme yukarıda da değindiğimiz üzere VUK'un 148/1.maddesinde bulunur. Bu tür bilgi toplamada, “*Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar*”. Sürekli bilgi vermede ise, “*Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar*”. Bu hükmün haricinde ölüm vakaları ve intikallerini sürekli olarak bildirme yükümlülüğü getirilmiştir. VUK'un 150. maddesine göre:

- “*Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,*
- *Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar,*
- *Mahalle ve köy muhtarları,*
- *Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler*

her ay öğrendikleri ölüm ve intikalleri ertesi ayın 15'inci günün akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar”.

⁴²⁶ VUK. m. 3/B;

“*İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”.

⁴²⁷ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 101.

⁴²⁸ ÖNER, s. 107.

Kendilerinden bilgi istenen mükellefler kural olarak bundan kaçınmazlar. Ancak bu kuralın istisnaları da mevcuttur. VUK'un "Bilgi vermektan imtina edememek" başlıklı 151. maddesine göre;

"Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlelerden, dış hekimlelerinden, dışçilelerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlelardan ve dava vekillelerinden kendilerine tevdi olunan işleler veya görevleleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adleleriyle vekalet ücretlelerine ve giderlelerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlelara şamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi⁴²⁹ gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir". Kanundaki bu düzenleme ile özel hayatın gizliliği hakkı bakımından bir güvence oluşturulmuştur.

⁴²⁹ Bu madde yeni Ceza Muhakemesi Kanununun 88. maddesinde yer almaktadır. 5271 Sayılı CMK m.125;

"(1) Bir suç olgusuna ilişkin bilgileri içeren belgeler, Devlet sırrı olarak mahkemeye karşı gizli tutulamaz.

(2) Devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler, ancak mahkeme hâkimi veya heyeti tarafından incelenebilir. Bu belgelerde yer alan ve sadece yüklenen suçtu açıklığı kavuşturabilecek nitelikte olan bilgiler, hâkim veya mahkeme başkanı tarafından tutanağa kaydettirilir.

(3) Bu madde hükmü, hapis cezasının alt sınırı beş yıl veya daha fazla olan suçlelarla ilgili olarak uygulanır".

b. Yoklama ve Elkoyma

Yoklama VUK'un 127/1. maddesine göre; “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*”. Yoklama ile diğer vergi denetim yolları olan vergi incelemesi ve vergisel aramanın aksine, mükellefler nezdinde maddi durum ve vakıaların tespiti amacıyla yüzeysel şekilde bir araştırma yapılır⁴³⁰. VUK'un 128. maddesine göre yoklamaya yetkili olanlar;

“1. Vergi dairesi müdürleri; 2. Yoklama memurları; 3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler; 4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar; 5. Gelir uzmanları” şeklinde belirtilmiştir.

VUK'un 127. maddesine göre yoklamaya yetkili olanlara verilen yetkiler řunlardır⁴³¹:

- “*günlük hasılatı tespit etmek,*
- *ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,*
- *Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediğini ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek,*
- *kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaktır”.*

⁴³⁰ ÇAM Mine Uzun, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, İktisadi ve İdari Bilimler Sayısı, C. 15, S. 4, 2017, s. 180.

⁴³¹ ÖZYER Mehmet Ali, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 7. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2015, s. 293-294; ÇAĞLAR, s. 177.

“Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur. Yoklama yapanlar bu vesikayı, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler. Toplu yoklamalarda kolbaşının vesikayı ibraz etmesi kafidir(VUK m. 129).Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez (VUK m. 130). Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır (VUK m. 131)”.

Vergi hukukunda *elkoyma* olarak nitelendirilen durumlar VUK’un 127/c. ve 127/e. bentlerinde yer almaktadır.

aa. Kayıt ve Belge Düzenine İlişkin El Koyma Yetkisi

VUK’un 127/c.bendi kapsamında yoklamaya yetkili memurların; “*Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak*” yetkileri düzenlenmiştir. Bu defter, belge ve delillerin alınmasına ilişkin yetki vergi hukukunda *elkoyma* olarak değerlendirilir.

Elkoyma aslında ceza muhakemesine ait bir kavram olup, Anayasada bulunan bir çok temel hak ve özgürlüğe müdahale eden bir işlem niteliğindedir. Yukarıda da belirtildiği gibi *elkoyma*nın hangi hal ve koşullarda yapılabileceği Anayasanın 20 ve 21. maddelerinde açıklanmıştır.Anayasanın ilgili maddesine göre, “*gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimse- nin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz*” denilmektedir.

Dolayısıyla VUK'ta hakim kararı veya onayı ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmaması sebebiyle elkoyma müessesesi Anayasanın 20. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Maliye Bakanlığı VUK'un 127/c. maddesinden aldığı yetkiyle çıkardığı VUK genel tebliğinin⁴³² ilgili maddesine göre;

“4-Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının veya kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter belgeler ile (çift defter, vergi dışı kalan işlemlerin kayıt edildiği; el defteri, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtım hakkında yönetmelik hükümlerine aykırı belgeler ve benzerleri gibi) diğer delillerin tespiti halinde, bunlar alınacak, defter ve belgelerin alındığını belirtir en az 4 örnek teferruatlı tutanak tanzim edilmesi yanında, alınan defter ve belgelerin uygun bir yerine ilgililerin imzalarının alınması yoluna gidilecektir”.

VUK'un söz konusu hükmü, idareye düzenleme yetkisi vermesi niteliği sebebiyle de Anayasanın 13. maddesinde yer alan; *“Temel Hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir”* hükmünü de aykırılık teşkil etmektedir.

Bu hususla ilgili benzer düzenlemelerde Anayasa Mahkemesinin iptal kararları mevcuttur. Örneğin CMUK m. 97/1'deki *“Aramaya karar vermek salahiyeti hakimindir. Ancak tehirinde mazarrat umulan hallerde Cumhuriyet Müddeiumumileri ve müddeiumumilerin muavini sıfatiyle emirlerini icraya memur olan zabıta memurları arama yapabilirler”* hükmünün iptali ile ilgili açılan davada Anayasa Mahkemesinin; *“özel hayatın ve aile hayatının gizliliği ile konut dokunulmazlığının güvenceye kavuşturulması bakımından (arama) için usulüne göre verilmiş hakim kararı, gecikmesinde sakınca olan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emrinin bulunması ön koşul kabul edilmiştir. 1412 sayılı Yasa'nın 97. maddesinin birinci fıkrasının itiraz konusu ikinci tümcesinde yer alan (Ancak tehirinde mazarrat umulan hallerde Cumhuriyet savcıları*

⁴³² 168 No'lu VUK Genel Tebliği, RG Tarih/Sayı: 31.12.1985/18985.

ve savcılarının muavini sıfatı ile emirlerini icraya memur olan zabıta memurları arama yapabilir.) kuralı, Anayasa'nın 20. ve 21. maddelerinde yapılan değişikliklerle sağlanan (yazılı emir) güvencesinden yoksun kalmıştır” gerekçeleriyle hükmü iptal etmiştir⁴³³.

Yine benzer şekilde Anayasa Mahkemesinin; 2559 sayılı Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu'nun 4/A maddesinde (f.6) yer alan, “...kişinin üstü ve eşyası ile aracının dışarıdan bakıldığında içerisi görünmeyen bölümlerinin aranması; İçişleri Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslar dâhilinde mülki amirin görevlendireceği kolluk amirinin yazılı, acele hâllerde sonradan yazıyla teyit edilmek üzere sözlü emriyle yapılabilir” hükmünün iptaline ilişkin açılan davada Mahkeme; “Anayasa'nın 20. maddesinin anılan hükmü açık olup gecikmesinde sakınca bulunan bir hâl olmaksızın usulüne uygun verilmiş hâkim kararı dışında başka bir merciin kararıyla arama yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla kural, bu yönüyle Anayasa'nın 20. maddesiyle çelişmektedir...Kuralda, acele hâllerde sonradan yazıyla teyit edilmek üzere mülki amirin belirleyeceği kolluk amirinin sözlü emriyle de arama yapılabileceği belirtilmektedir. Anayasa'nın 20. maddesinin anılan hükmü uyarınca gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde dahi kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça arama yapılması mümkün değildir” gerekçeleriyle hükmün Anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir⁴³⁴.

Anayasaya aykırı olarak değerlendirdiğimiz yoklama yapmaya yetkili olanlara hakim kararı olmadan elkoyma yetkisi veren VUK'un 127/c. hükmü, idarece yanlış yorumlanıp hukuka aykırı işlemler yapabilmesine de sebebiyet verir. Vergi idaresi, bir sonraki bölümde açıklanan ve hakim onayı gerektiren *vergisel arama* (VUK m. 142-147) hükümlerine gitmek yerine, VUK'un 127/c. bendi hükmüne giderek mükelleflerin defter ve belgelerine el koyabilecektir⁴³⁵. Nitekim bu hatalı uygulama Danıştay'ın verdiği bir kararda görülmüştür⁴³⁶. Kararın istem özeti; “Davacı şirketin (arama) sonucu ele geçirilen el defterleri ile yasal defterlerinin incelenmesi sonucu müstahsilden alınan bir

⁴³³ AYM. 12.10.2005 Tarih ve E. 2003/38, K. 2005/63, R.G. Tarih/Sayı: 06.05.2006/26160.

⁴³⁴ AYM. 04.05.2017 Tarih ve E. 2015/41, K. 2017/98, R.G. Tarih/Sayı: 03.8.2017/30143.

⁴³⁵ ÇAM, s. 188.

⁴³⁶ Danıştay VDDK. 13.06.2003 Tarih ve E. 2002/627, K. 2003/334, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>, (E.T. 22.01.2019).

kısım zirai ürün için tevkifattan kaçınmak amacıyla müstahsil makbuzu düzenlenmediği gerekçesiyle kaçakçılık cezalı gelir vergisi salınmıştır”şeklindedir. Kararın karşı oy yazısında ise; “Vergi Usul Kanununun 142’nci maddesinde ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, ...arama yapılabileceği, aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazıyla arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesinin şart olduğu açıklanmış olup, dosya içeriğinden bu şartlara uyulup uyulmadığı tam olarak anlaşılammakta, yalnızca ... Emniyet Müdürlüğü’ne yapılan ihbar doğrultusunda ...tarihinde Emniyet Müdürlüğü Asayiş Şube ekiplerince şirketinişyerinde arama yapıldığı saptanabilmektedir. Eğer usule uyulmaksızın arama yapılmış ise ele geçen el defteri üzerinde yapılan inceleme ve bu rapora dayalı tarhiyatın yasaya uygun olduğundan söz edilemeyeceği açıktır”.

CMK’nın 127. maddesine göre ise, “Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, el koyma işlemini gerçekleştirebilir...Hâkim kararı olmaksızın yapılan el koyma işlemi, yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde el koyma kendiliğinden kalkar”. Doktrinde tartışmalı olsa da kanaatimizce VUK’un 127. maddesinin ilgili hükmü, “gecikmesinde zarar bulunma” durumu oluşmadan ve dikkate alınmadan yoklamaya yetkili olan memurlar tarafından bazı vesikaların hakim kararı olmaksızın alıkonulması Anayasaya aykırıdır⁴³⁷.

bb. Nakil Araçların Denetlenmesinde Elkoyma Yetkisi

VUK’un 127/e. maddesinde,

“Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

⁴³⁷ TAŞÖREN, s. 115.

*Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,(Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur)*⁴³⁸ Yetkisini haizdirler” hükmü düzenlenmiştir. VUK’ta yer alan bu yetki de elkoyma yetkisi olup bir önceki başlıkta açıkladığımız hususlar burada da geçerlidir. Buhüküm deAnayasaya aykırılık teşkil eder. Bu aykırılığın giderilmesi amacıyla VUK’a “*elkoyma hakim kararıyla olur şeklinde genel kural belirtildikten sonra, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, defterdarın yada defterdara ulaşamıyorsa vergi dairesi başkanının yazılı emri ile elkoyma yapılabilir, hakim kararı olmaksızın yapılan el koyla işlemi yirmi dört saat içinde hakim onayına sunulur*” şeklinde hüküm konulabilir⁴³⁹. CMK’nın “*Elkonulan Eşyanın Muhafazası veya Elden Çıkarılması*” başlıklı 132. maddesi dikkate alınarak ve buna benzer bir düzenleme ile Anayasaya aykırılık giderilebilecektir⁴⁴⁰.

⁴³⁸ 168 No’lu VUK Genel Tebliğinde malın tasfiyesi ile ilgili kurallar düzenlenmiştir. Buna göre; “*Bozulmaya veya çürümeye maruz bir mal ise ve sahibi belli değil veya eksikliği tespit edilen belgelerin ibrazı, uzun bir süreyi gerektirecekse, satış imkanı bulunan en yakın mahal veya iller ile ilçelerde derhal*” tasfiye edileceği yer almaktadır. <http://www.gib.gov.tr/node/87465>, (E.T. 22.01.2019).

⁴³⁹ ÇAVUŞ Adnan, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2016, s. 137.

⁴⁴⁰ 5271 Sayılı CMK, madde 132;

“Elkonulan eşyanın muhafazası veya elden çıkarılması

Madde 132

(1) Elkonulan eşya, zarara uğraması veya değerinde esaslı ölçüde kayıp meydana gelme tehlikesinin varlığı halinde, hükmün kesinleşmesinden önce elden çıkarılabilir.

(2) Elden çıkarma kararı, soruşturma evresinde hâkim, kovuşturma evresinde mahkeme tarafından verilir.

(3) Karar verilmeden önce eşyanın sahibi olan şüpheli, sanık veya ilgili diğer kişiler dinlenir; elden çıkarma kararı, kendilerine bildirilir.

(4) Elkonulan eşyanın değerinin muhafazası ve zarar görmemesi için gerekli tedbirler alınır.

(5) Elkonulan eşya, soruşturma evresinde Cumhuriyet Başsavcılığı, kovuşturma evresinde mahkeme tarafından, bakım ve gözetimiyle ilgili tedbirleri almak ve istendiğinde derhâl iade edilmek koşuluyla, muhafaza edilmek üzere, şüpheliye, sanığa veya diğer bir kişiye teslim edilebilir. Bu bırakma, teminat gösterilmesi koşuluna da bağlanabilir.

c. Vergi İncelemesi Sırasında Elkoyma

VUK'un 134. maddesine göre vergi incelemesi:“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla ihdas edilmiş bir vergi denetim yoludur. Vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyan-namelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir.Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiğı ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazine-ce mükellefe ödenir”.

“Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı-nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir(VUK m. 135).Haklarında vergi incelemesi yapılacak kişiler, VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muha-faza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir(VUK m. 137). Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnce-leme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir(VUK m. 138)”.

Vergi incelemeleri, kural olarak incelemeye tabi olanların iş yerinde yapılır. “İş yerinin müsaitolmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirme-

(6) Elkonulan eşya, delil olarak saklanmasına gerek kalmaması halinde, rayiç değerinin derhâl ödenmesi karşılığında, ilgiliye teslim edilebilir. Bu durumda müsadere kararının konusunu, ödenen rayiç değer oluşturur”.

yenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir(VUK m. 139)”.

VUK’un 140. maddesinde de vergi incelemeleri esnasında uyulacak kurallar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir⁴⁴¹.

Vergi incelemesi sırasında “elkoyma” yetkisi ile ilgili düzenleme VUK’un 141/2. maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

“İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapıldığından rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler

⁴⁴¹ “- İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;
- Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanaya verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.
- Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sektete uğratmıyacak şekilde yapılır);
- İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılanaya verilir.
- Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.
- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememesi nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılanaya bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.
-Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir”.

“İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir”, (VUK m.141/1).

ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olması şarttır”.

Madde metninde belirtildiği üzere inceleme tutanaklarının imzalanmasından imtina eden mükelleflerin defter ve belgelerine el koyulur. Bu hüküm kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale ettiği gibi aynı zamanda *suçlamama/susma* hakkına da müdahale niteliğindedir⁴⁴². Ancak mükelleflerin VUK’un 256. maddesine göre *muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan defter, belge ve kayıtları*, bu hak çerçevesinde değerlendirilmektedir. Nitekim AYM de bu cihette kararlar vermiştir⁴⁴³. Ancak AY m. 38/5’te, “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz” hükmü yer almaktadır. Hükümde temel hak ve özgürlüğün sınırlamasıyla ilgili bir sebep gösterilmemiştir. Ancak VUK’un 141/2. maddesinde, “*tutanakların imzalanmaması*”, *elkoyma* nedeni olarak belirtilmiştir. Bu sebeple VUK, Anayasada mevcut olmayan bir nedene dayanmadan temel hak ve özgürlüğü sınırlamıştır. Vergi incelemeleri esnasında düzenlenen tutanakların mükelleflerce

⁴⁴² ÇAM, s. 198.

⁴⁴³ “Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerlerdir. Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa'nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur”. AYM. 11.03.2003 Tarih ve E. 2002/55, K. 2003/8, R.G. Tarih/Sayı: 16.12.2003/25318; “Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez”. AYM. 31.01.2007 Tarih ve E. 2004/31, K. 2007/11, R.G. Tarih/Sayı: 18.05.2007/26526.

imzalanmadığı durumlarda *hakim kararı/onayı* olmadan *elkoyma* işleminin yapılması “*demokratik toplum düzenine*” ve Anayasaya aykırılık teşkil eder⁴⁴⁴.

aa. Vergisel Arama

Vergi kanunları mükelleflerin mali durumlarının tespiti amacıyla özel hayatlarının mahrem alanlarına az da olsa girilmesinin yolunu açmaktadır. Vergi incelemeleri sırasında bazı uygulamalar özel hayatın gizliliği hakkını ihlale çok müsaittir. Örneğin VUK’un 142. maddesinde yer alan *Aramalı Vergi İncelemesi*” müessesesi bunlardan biridir⁴⁴⁵.

Arama, aslen mükelleflerin rızası dışında ve cebri olarak bilgi edinme aracıdır. Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili görevlerini yapıp yapmadıklarının takibi beyan ettikleri defter ve belgeler üzerinden yapılırsa da bazen bu yolla bilgi edinmek mümkün olmaz. Mükellefler defter ve belgelerini gizlemesi, eksik beyan etmesi, çeşitli muhasebe hileleri yapması muhtemeldir. Bu sebeple vergi idaresi mükelleflerin rızasını almadan resen harekete geçip gizli bilgi, belge veya her türlü vesikayı elde etmeye çalışır. Ancak bu müessese mükelleflerin doğrudan temel hak ve hürriyetlerine müdahale niteliğinde olduğundan uygulamasında kanunla birtakım sert şartlar getirilmiştir⁴⁴⁶. VUK’un “*Arama yapılabilecek haller*” başlıklı 142. maddesine göre;

“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

⁴⁴⁴ ÇAM, s. 201.

⁴⁴⁵ ÖZYER, s. 323; ERKİN, s. 224; TAŞÖREN, s. 121.

⁴⁴⁶ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 155.

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır. İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcısı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini istiyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur”.

Arama kararının kapsamı, vergi kaçakçılığı suçuna dair delil toplanması ile sınırlı olduğundan, arama esnasında vergi ödevine ilişkin defter ve belgeler ile elektronik kaynaklar dışında aramanın yapılmaması gerekir. Aksi halde vergisel arama hukuka aykırı hale gelir⁴⁴⁷.

Görüldüğü üzere madde metninde Vergisel Aramanın hem tanımı hem de şartları belirtilmiştir. Buna göre mükelleflerin işyerinde veya evinde arama yapılabilmesi ancak mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden belirtiler mevcutsa mümkündür. Bu husustaki takdir yetkisinin de sulh yargıcısına bırakılması mükelleflerin özel hayatların gizliliği hakları bakımından önemli bir güvence sayılabilir⁴⁴⁸. Ayrıca yargıcın kararının aranmasının zorunluluğu insan hakları bakımından ve Anayasaya uygunluk açısından isabetli bir düzenlemedir.

Ayrıca VUK’un yaptığı atıf nedeniyle CMK ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği de münasip olduğu ölçüde vergisel aramaya kaynak teşkil eder⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ ÖMERCİOĞLU Abdullah, “Vergi Denetim Müessesesi Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.65, S.4, 2016, s. 2301.

⁴⁴⁸ AKIN Emrah, “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 167, Kasım 2006, s. 95; ÇAĞLAR, s. 206; TAŞÖREN, s. 109.

⁴⁴⁹ VUK m. 147:

“Bu bölümde açıkça yazılı olmıyan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır”.

bb. Vergi Mahremiyeti

Vergi idaresi ile mükellefler arasında mükellefler nezdinde edinilen bilgilerin ifşa edilmemesi ve üçüncü kişilerin yararına kullanılmaması lüzumu “*vergi mahremiyeti*” şeklinde adlandırılan temel hakkı tanımlar⁴⁵⁰.

Mükelleflere ait sırların, bilgilerin gizli tutulması ve muhafaza edilmesi hakkında VUK (m. 5) ve AATUHK (m. 107)’dabazı hükümler düzenlenmiştir. Bu iki düzenlemenin dayanağı yukarıda açıkladığımız üzere Anayasanın 20. maddesidir. Bu maddeye göre, kişilerin özel ve aile hayatlarının gizliliği korunmalıdır. Hem gerçek hem de tüzel kişilerin özel hayatlarının içine dahil oldukları ekonomik şartlar, mali ve ticari ahvalleri de girmektedir⁴⁵¹. VUK’un “*vergi mahremiyeti*” başlıklı 5. maddesine göre görevleri dolayısıyla vergi mahremiyeti hükümlerine uyması zorunlu olan kişiler⁴⁵², “*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işlemlerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar*”. 6. maddede ise bu kişilerin kan ve kayın vb. hısımlarına da bilgi aktarmaları yasaklanmıştır⁴⁵³. Yine devamı fıkrada bu mahremiyet ilkesinin istisnaları düzenlenmiş-

⁴⁵⁰ ORKUNOĞLU ŞAHİN Işıl Fulya, “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S.2, 2012, s. 200-201.

⁴⁵¹ TAŞÖREN, s. 127.

⁴⁵² VUK m. 5/1:

“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder”.

⁴⁵³ VUK m. 6:

“Beşinci maddede yazılı olanlar:

1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;

tir. Buna göre; “bu bilgilerin başka kamu kurumlarının ve mahkemelerin bu bilgileri isteyebileceği, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde başka ülkelerin bilgisine sunulabileceği, mükelleflerin vergi matrah ve tutarlarının vergi levhasına yazılacağı ve bunların ilan edilebileceği, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin listesinin açıklanabileceği” konuları mahremiyet ilkesine istisnadır⁴⁵⁴. VUK’un 362. maddesinde de vergi mahremiyetinin cezası düzenlenmiştir. Buna göre, “Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi⁴⁵⁵ hükümlerine göre cezalandırılır”. Benzer şekilde AATUHK’nın 107. maddesine göre; “Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır”.

2. Kan veya sıhri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) derecede kadar olan civar hısımlarına;

3. Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere;

Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar”.

⁴⁵⁴ TAŞÖREN, s. 111.

⁴⁵⁵ 5237 Sayılı TCK. madde 239; “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye’de oturmeyen bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır”.

VUK'un 5. ve 362. maddeleri ile AATUHK'nın 107. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde kişilerin mali gizliliğinin korunması hususunda Anayasada öngörülenden daha geniş bir koruma sağlanmaktadır⁴⁵⁶.

Görüldüğü üzere mükelleflerle ilgili bilgilerin gizliliği hususunda vergi mahremiyeti gibi hususi düzenlemeler ve ağır cezalar getirilmesi, vergi idarelerine gizlilik kurallarının diğer kurumlara göre daha sert olduğunu göstermektedir⁴⁵⁷.

Hukukumuzda bilgi edinme hakkının düzenlendiği 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkında Kanununun(BEHK) 5. maddesine göre, *“kurum ve kuruluşları, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler”*. BEHK'da vergi mahremiyeti kapsamında istenecek bilgilerin BEHK kapsamında olup olmadığına dair herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Ancak söz konusu kanunun 9. maddesinde, *“Gizli bilgileri ayırarak bilgi verme”*, 21. maddede, *“özel hayatın gizliliği”*, 23. maddede, *“ticari sır”*, düzenlemeleri vergi mahremiyetine ilişkin yasakları ihtiva eden niteliktedir. 9. maddeye göre gizlilik içeren ve açıklanması yasaklanmış olan açıklanabilir nitelikteki bilgilerin birlikte bulunmaları durumunda gizli ya da açıklanması yasaklanan bilgilerin çıkarıldıktan sonra kalan diğer bilgilerin başvurana sunulmakta ve bilgi ayırım gerekçesinin yazılı bildiri yapılmaktadır. 21. maddeye göre; *“Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler”* bilgi edinme hakkı kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak, *“Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla”* açıklanabileceği düzenlenmiştir. 23. maddede ise, *“Kanunlarda ti-*

⁴⁵⁶ TÖRALP Funda, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 171.

⁴⁵⁷ TAÇÖREN, s. 111-112.

carî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler”kanunun kapsamı dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla BEHK’nın 9. 21. ve 23. maddelerine göre; VUK’un 5. maddesinde vergi mahremiyeti kapsamında edinilen bilgilerin paylaşılmasının yasak olduğu açıklanan haller için, BEHK’dan faydalanılması mümkün değildir. Bunun sebebi hususen BEHK madde 23’te yer alan “*gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır*” ibaresidir. Hükme göre bilgi edinme hakkına müteveccih taleplerin reddi gerekir. Benzer şekilde BEHK madde 21’de “*meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler*” bu hak kapsamı dışında bırakılmıştır⁴⁵⁸.

Yukarıda özel hayatın gizliliği hakkının altında başlıklara ayırdığımız tarhiyat öncesi işlemler olup, bilgi toplama, yoklama, vergi incelemesi ve vergisel arama müesseseleri tarh öncesi işlemler aynı zamanda vergi denetim araçları olarak işlev görürler. Vergilendirmede etkinliği ve adaletin sağlanması için bu vergi denetim araçlarının da etkin ve adil yapılması gerekmektedir.

6. Kişisel Verilerin Korunması

2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile 20. maddeye 3. fıkra eklenmiş ve “*kişisel verilerin korunması*” ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre; “*Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir*”.

Bu değişikliği takiben Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında⁴⁵⁹ kısıtlamanın yalnızca kanunla yapılmasına değinmiş ve “*Kişisel verilerin korunması hakkı,*

⁴⁵⁸ ORKUNOĞU ŞAHİN, s. 211-212.

⁴⁵⁹ AYM. 09.04.2014 Tarih ve E. 2013/122, K. 2014/74, R.G. Tarih/Sayı: (26.7.2014- 29072).

kişinin insan onurunun korunmasının ve kişiliğini serbestçe geliştirebilmesi hakkının özel bir biçimi olarak, bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi sırasında korumayı [...]” amaçladığını belirtmiş ve bunun sadece gerçek kişiler için değil “kişisel verilerin ticari işletmeler için kıymetli bir varlık niteliği kazanması neticesinde, özel sektör unsurlarınca yaratılan risklerin daha yaygın ve önemli boyutlara ulaşması ve terör ve suç örgütlerinin kişisel verileri ele geçirme yönündeki faaliyetlerinin artması gibi etkenler” nedenleriyle tüzel kişiler için de geçerli olduğunu belirtmiş ve korumanın önemine değinmiştir. Kararın devamında Mahkeme, Anayasa’nın 20/3’ün son cümlesine de atıfta bulunarak “Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir” hükmüne yer verildiğini ve “yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi gereğince, Anayasa’nın açıkça kanunla düzenlenmesini öngördüğü konularda yürütme organına doğrudan ve ilk elden düzenleyici işlem yapma yetkisi” verilemeyeceğini belirtmiş ve Anayasa’da öngörülen bu düzenlemelerin bir an önce kanunla yapılması gerektiğini belirtmiştir⁴⁶⁰.

Anayasanın bu hükmüne dayanarak temel bir insan hakkı olan kişisel verilerin korunması mevzuatımızda ayrıntılı şekilde 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu⁴⁶¹ ile düzenlenmiştir. Kişisel veri, kanunun 3. maddesinde; “*Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun bu ibaresinden anlaşıldığı üzere koruma sadece gerçek kişilere yönelik olup tüzel kişiler bu kapsamda değildir. Bu bakımdan KVKK, VUK’un 5. maddesi ve AATUHK’nın 107. maddesi hükümlerinden farklılık arz eder. Çünkü vergilendirme ile ilgili hususlarda gerçek veya tüzel kişi ayrımı değil, mükellef olup olmama önemlidir.

Kişisel verilerin korunması hakkı da özel hayatın gizliliği hakkında olduğu gibi vergilendirme aşamasının her anında ihtimamla riayet edilmesi gereken bir haktır. Hem vergi mükellefleri ve hem de vergi sorumlularının vergi idaresinin edindiği kişisel verilerin hukuka aykırı bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetim hakları vardır ve bu

⁴⁶⁰ KARATAŞ DURMUŞ Neslihan, “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 31, Yıl. 8, 2017, s. 374.

⁴⁶¹ Kabul Tarihi; 24/3/2016, Yayımlandığı R.Gazete: Tarih: 7/4/2016, Sayı: 29677.

hakkın ihlali halinde de hem mükellef ve hem de sorumluların tazminat talep etme hakları mevcuttur⁴⁶².

Kişisel verilerin korunması hakkı bakımından uygulamada mükelleflerin mahremiyetlerinin ihlal edildiği görülmektedir. Özellikle vergi incelemesinden sonra başka mükelleflerin bilgilerini de içerdiği gerekçesi ile Vergi Tekniği Raporlarının tebliğ edilmemesi veya avukata verilmemesi şeklinde uygulamalar görülmektedir. Bu konuda avukata bilgi verilmemesini Danıştay vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirmektedir⁴⁶³.

25.10.2016 tarihinde yapılan değişiklik ile Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesine 4. fıkra eklenmiştir. Buna göre "*Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir*". Yapılan bu değişiklikten mükelleflerin mahremiyetinin muhafazası maksadıyla yapıldığı anlamı çıksa da uygulamada idarenin sıklık ile yapmış olduğu hataya hukuki dayanak getirilmiş olduğundan dolayı mükelleflerin mahremiyet hakları açısından tehlikeli bir durum ortaya çıkmıştır⁴⁶⁴

⁴⁶² TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4967.

⁴⁶³ KARATAŞ DURMUŞ Neslihan, s. 403; "...davacı vekili tarafından, davacıdan tahsil olunan vergi işlemlerine ait tüm tarh, tahakkuk, tahsilat, evrak ve ödeme suretleriyle diğer bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin tarafına verilmesi istemiyle yapılan başvurunun...davacı vekilinin idareye yaptığı başvuru davacının işleri için ve vekil sıfatıyla yapılan bir müracaat olup bu istemin reddi üzerine menfaati ihlal edilen kişinin vekil olmayıp davacının kendisinin olduğu, tarh dosyasından rahatlıkla temin edilebilecek uyumsuzluk konusu belgeler vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden....". Danıştay 4.D. , 16.03.2011 Tarihli ve E. 2009/695, K. 2011/1094. www.danistay.gov.tr/, (E.T. 10.05.2019).

⁴⁶⁴ KARATAŞ DURMUŞ Neslihan, s. 404.

7. Hak Arama Hürriyeti ve Adil Yargılanma Hakkı

Anayasanın “*Hak arama hürriyeti*” başlıklı 36/1. maddesine göre; “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*”. Bu hükme göre herkes yargı yoluna başvurma, davacı veya davalı olabilme, dolayısıyla “*iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı*”na sahiptir. Yine Anayasanın 125. maddesine göre; “*İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır*” hükümleriyle hak arama hürriyeti düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi 36. maddede yer alan hak arama hürriyetini geniş bir şekilde yorumlayarak kişilerin adalete ulaşmaları noktasında tüm vasıtalarından yararlanma hakları olduğunu vurgulamıştır⁴⁶⁵.

Hak arama hürriyeti, mahkemelerde yargılanmanın adil yapılmasıyla amacına ulaşır. Adil yargılama, yargılama konusu olan uyuşmazlığın, taraflar arasında fiili ve hukuksi bir fark gözetilmeden yapılmasıyla gerçekleşir⁴⁶⁶.

Anayasa maddesinde geçen Adil yargılanma hakkı kavramının tanımı ve kapsamı Anayasada belirtilmediğinden AİHS çerçevesinde değerlendirilmelidir⁴⁶⁷. AİHS’in

⁴⁶⁵ “*Sav ve savunma hakkı birbirini tümleyen ve birbirinden ayrılması olanaksız bir kurum niteliğiyle hak arama özgürlüğünün temelidir. Yaşam hakkının karşı ögesi olmaktan ötede, bu hakka işlerlik ve anlam kazandıran önemiyle insanlık yaşamında yadsınmaz bir yeri olan hak arama özgürlüğü, toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri olmakla birlikte bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme ve haksızlığı giderme uğraşının uygar yöntemidir... insan varlığını soyut ve somut değerleriyle koruyup geliştirmek amacıyla hukuksal olanakları kapsamlı biçimde sağlama, bu konuda tüm yollardan yararlanma hakkını içeren hak arama özgürlüğü, hukuk devletinin başlıca ölçütlerinden, demokrasinin en çağdaş gereklerinden, vazgeçilmez koşullarından biridir*”, AYM. 19.09.1991 Tarih ve E. 1991/2, K. 1991/30, <file:///C:/Users/ASUS%20COMPUTER/Desktop/5000093085-5000132424-1-SM.pdf>, (E.T. 17.04.2019); AYDIN Mesut, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.61, S.3, 2006, s.5.

⁴⁶⁶ KARATEPE, s. 156.

⁴⁶⁷ “*Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Maddede geçen adil yargılanma" ifadesi, 3/10/2001 tarih ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun ile Anayasa'ya eklenmiştir. Anayasa'da adil yargılanma hakkının kapsamı düzenlenmediğinden bu hakkın kapsam ve içeriğinin, Sözleşme'nin (Adil yargılanma hakkı) kenar başlıklı 6. maddesi çerçevesinde belirlenmesi gerekir*”. AYM. 26.03.2013 Tarih ve 2012/1049 başvuru no'lu kararı, R.G. Tarih/Sayı: 6/4/2013/28610; UYGUN Esra, “Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel

“*adil yargılanma hakkı*” başlıklı 6. maddesinde tarafsız ve bağımsız mahkemelere erişim hakkı, kararların aleniliği, masumiyet karinesi, makul sürede yargılanma, silahların eşitliği gibi haklar düzenlenmiştir⁴⁶⁸. Görüldüğü üzere adil yargılanma hakkı tek bir hak olmaktan ziyade haklar topluluğu olup içeriği çok geniştir.

Adil yargılanma hakkının kapsamı ve uygulaması bakımından Anayasanın 40. maddesinin de hesaba katılması gerekir. 40. maddeye göre; “*Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.*”

Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağı- nı ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksızlıklar sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır”. Bu hüküm ile *adil yargılanma hakkı*’nın en önemli öğelerinden olan “*mahkemeye erişim hakkı*” düzenlenmiştir. Mahke-

Başvuru Kararlarının Durumu”, I. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu, Asos Congress Bildiri Kitabı, Elazığ 2016, s. 2900.

⁴⁶⁸ AİHS madde 6, (Adil Yargılanma Hakkı);

“1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak”;

<http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, (E.T. 05.01.2019).

meye erişim, vergi hukuku açısından mükelleflerin herhangi bir uyuşmazlığı yargıya taşıyabilmesi ve sonuçlanmasını talep edebilmesi manasına gelir⁴⁶⁹.

Anayasa Mahkemesi, idarece yapılan vergilendirme işlemleri ile ilgili davaları, *adil yargılanma hakkı* çerçevesinde değerlendirip buna göre kararlar vermektedir⁴⁷⁰.

Vergi hukuku açısından “*Hak arama hürriyeti*”ni sınırlandıran düzenlemelerden biri olarak AATUHK’un 58. maddesi⁴⁷¹ telakki edilebilir. Buna göre; “...*İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir*”. Bu hükme göre kişiler, ödeme emri tebliğine karşı 15 gün⁴⁷² içinde itiraz edebilirler. Ancak kişinin haksız çıkma halinde kamu alacağının yüzde 10 ile tahsili mecburiyeti bu hürriyeti zedelemektedir⁴⁷³. Bu hükmün Anayasanın 2. , 13. , 36. , ve 125. maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla açılan iptal

⁴⁶⁹ UYGUN, s. 2900-2901.

⁴⁷⁰ Bu hususta verilen AYM kararları için bkz. *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Başvurusu*, AYM. 06.07.2017 Tarih ve 2014/12080 Başvuru No’lu kararı; Özeyyüpoğlu Tekstil Nak. Gıda Tarım İnş. Tic. A.Ş. Başvurusu, AYM. 22.06.2015 Tarih ve 2014/7044 Başvuru No’lu kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/7044>, (E.T. 24.01.2019).

⁴⁷¹ 6183 sayılı AATUHK m. 58;

“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.

Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır.

(Mülga üçüncü fıkra: 28/1/2010-5951/1 md.)

İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.

İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir.

İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.

Borcun tamamına bu madde gereğince vakı itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir.

Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz”.

⁴⁷² 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile bu fıkroda yer alan (7) ibaresi (15) olarak değiştirilmiş olup aynı Kanunun 123 üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁴⁷³ ORGAN / GÖLÇEK, s. 127.

davasında Anayasa Mahkemesi⁴⁷⁴; “İtiraz konusu kural, kamu alacakları için özel bir takip ve tahsil esasını düzenleyen 6183 sayılı Yasa'nın öngördüğü süratli ve etkin takip ve tahsilatın sağlanmasına yöneliktir. Öte yandan bireylerin idarenin faaliyetlerine karşı korunması, adaletin sağlanması ve hukuk devleti ilkesinin geçerli olabilmesi için idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tâbi olması gerekmektedir. İtiraz konusu kural ile ödeme emrine karşı itirazın reddi durumunda haksız çıkma tazminatı koşulu bulunmakla birlikte idarenin yapmış olduğu işlemler yargı denetimi kapsamındadır. Kamu borçlusuna ödeme emrinin tebliğinden önce kamu alacağının esası hakkında yargı yoluna başvurabileceği gibi, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açabilme olanağına sahiptir. Ayrıca, kişilerin davacı veya davalı olarak, yargı mercileri önünde sahip oldukları anayasal haklar engellenmemiş; idari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır. Bu nedenle kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönü bulunmamaktadır” gerekçeleriyle ilgili hükmün Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği madde 57/3'e göre; “Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebileceği” hükmü yer almaktadır. Ancak uygulamada söz konusu raporlar VUK'un 5. maddesinde düzenlenen “vergi mahremiyeti” hükümleri sebep gösterilerek vergi yükümlüsüne gönderilmemektedir. Bu durum mükelleflerin “hak arama hürriyeti” ve “adil yargılanma hakkı” na müdahale niteliğindedir. Çünkü mükelleflere yönelik saptamaların yer aldığı raporların hiç olmasa mükellefi ilgilendiren bölümleri hakkında bilgi verilmesi gerekir. Aksi durumda mükellefler kendi aleyhlerine yapılan bu işlemin

⁴⁷⁴ AYM. 03.02.2011 Tarih ve E. 2009/83, K. 2011/29, R.G. Tarih/Sayı: 14.05.2011/27934.

kaynağı hususunda hiçbir bilgi elde edemezler⁴⁷⁵. Nitekim Danıştay'ın verdiği bir karara göre; “*Her ne kadar VUK’un 35. maddesinde vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi öngörülmemiş ise de sözü edilen maddedeki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. İhbarnameye yalnızca davacıyı, adına yapılan tarhiyat hakkında yeteri kadar bilgilendirilmeyen vergi inceleme raporunun eklenmesi, bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez. Bu nedenle, tarhiyatın yasal ve maddi dayanağı olan vergi tekniği raporunun davacıya duyurulmaması, vergi usul kanunu’nun 108. maddesinde yapılmış düzenleme karşısında esasa müessir bir şekil hatası olup ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır*”.

Danıştay’ın bu kararına göre vergi tekniği raporunun, ihbarname ile birlikte yükümlüye tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda ihbarnamelerin hükümsüz sayıldığı kararlar çoğalacaktır⁴⁷⁶.

Yukarıda yoklama ve el koyma başlığı altında açıklandığı üzere VUK’un 127/c. maddesinde belirtilen ve hakim onayı ve izni aranmadan elkoyma, “*adil yargılanma hakkına*” da aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü adil yargılanma hakkı yargılamanın tüm evreleri için geçerli olup, delil etme niteliği taşıyan VUK’un söz konusu hükmünde de muteberdir. VUK’un 127/c. maddesinin son cümlesinde yer alan ve tanımı verilen işlem çift yapılı bir işlemdir. Yani bu hükümde hem idari yargının alanına giren bir “*idari işlem*” hem de ceza hukukunun konusuna giren bir “*muhakeme işlemi*” söz konusudur⁴⁷⁷. Hem adli hem de idari yargı için delil niteliğinde olan defter ve belgelere el koyma yetkisi verilmiştir. Ancak bu yetkinin kimler tarafından, nasıl ve ne koşullar altında kullanılacağı düzenlenmemiştir. Bu hususta idareye düzenleme yetkisi verilmiş

⁴⁷⁵ ONAT Emre Burak, “Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi Hak Arama Hürriyetine Aykırıdır”, <http://www.kizilot.com.tr/5/8/21/21/3208/bd/tr/kizilot/diger/vergi-teknigi-raporunun-mukellefe-teblig-edilmemesi-hak-arama-hurriyetine-aykiridir>, (E.T. 17.04.2019), s. 1.

⁴⁷⁶ ONAT, s. 1; Aynı yönde bk. Danıştay VDD 18.06.2014 Tarih ve E. 2014/304, K. 2014/563, <https://vergidosyasi.com/2017/06/19/danistay-karari-vergi-teknigi-raporunun-ihbarnameye-eklenmemesi-bozma-nedeni/>, (E.T. 17.04.2019).

⁴⁷⁷ BAYKARA Bekir, “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, S. 290, 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3708>, (E.T. 19.04.2019), s.14.

ancak yetkinin çerçevesi çizilmemiştir. Bu sebeplerle delil güvenliği sağlanmadığından söz konusu düzenleme adil yargılanma hakkına aykırıdır.

8. Haberleşme Özgürlüğü

Kişilerin aralarında bilgi alışverişleri, birbirleriyle iletişim ve haberleşme kurma gereksinimleri temel hak ve özgürlük olarak birçok uluslararası kayıtlarda “haberleşme özgürlüğü” olarak yer bulmuştur. Haberleşme veya iletişim TDK’da; “*Duygu, düşünce veya bilgilerin akla gelebilecek her türlü yolla başkalarına aktarılması, bildirişim, haberleşme, iletişim*” şeklinde belirtilmişve Anayasamızda da hürriyet çeşidi olarak yer bulmuştur⁴⁷⁸.

Anayasa m. 22’ye göre;

“Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar.

İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları kanunda belirtilir”.

Anayasa Mahkemesi haberleşme özgürlüğünü; “*kişinin kesintiye uğramadan ve sansür edilmeden başkalarıyla iletişim kurma hakkıdır. Bu özgürlük, çok daha geniş bir alanı kaplayan özel hayatın bir parçasını oluşturur*” şeklinde tanımlanmıştır⁴⁷⁹.

⁴⁷⁸ YILMAZ Güneş / BİYAN Özgür; “Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Haberleşme Özgürlüğüne Yönelik Bir Deneme: Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 13, S. 156, 2017, s. 2908.

⁴⁷⁹ AYM. 28.01.2016 Tarih ve E. 2014/87, K. 2015/112, R.G. Tarih/Sayı: 28.01.2016 – 29607.

Bu hürriyet, AİHS'in 9. ve 10. maddesinde; “*Herkesin düşünce, vicdan ve din özgürlüğüne sahip olduğu...herkesin görüşlerini açıklama ve anlatım özgürlüğüne sahip olduğu ve bu hakkın, kanaat özgürlüğü ile kamu otoritelerinin müdahalesi ve ülke sınırları söz konusu olmaksızın haber ve fikir almak ve vermek özgürlüğünü de içerdigi*”, şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümlerden anlaşılacağı üzere haberleşme özgürlüğünün hayat bulması ve uygulanabilmesi için kişilerin düşünce ve ifade hürriyetlerine de sahip olması gerekir. Bundan dolayı haberleşme hürriyetinin ön şartını “*düşünce ve ifade hürriyeti*” oluşturur. Diğer yandan düşünce hürriyetinin değer bulması ancak haberleşme hürriyeti ile mümkün olup bu iki hürriyet birbirlerinin ayrılmaz parçaları hükmündedir⁴⁸⁰.

Haberleşme özgürlüğünü düzenleyen bu Anayasa maddesine binaen mükelleflerin de vergi idaresince bu hürriyetlerine müdahale edilmemesi lazım gelir.

Yukarıda özel hayatın gizliliği hakkı bölümünde de açıkladığımız gibi bu hürriyet ile VUK'un 151. maddesi doğrudan bağlantılıdır.151. maddenin 1. fıkrasına göre; “*Kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler...bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak;Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır*”. Bu hükümle hem haberleşme hürriyeti hem de özel hayatın gizliliği hakkı bir nebze güvence altına alınmıştır.

Haberleşme hürriyeti ile doğrudan bağlantılı olan bir başka düzenleme de 2464 sayılı BGK'da⁴⁸¹ düzenlenen “*Haberleşme Vergisi*”dir. Yerel yönetimlere gelir kaynağı sağlamak amacıyla getirilen bu verginin konusu (m.29); “*Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon işletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç)*” dir.

⁴⁸⁰ KAYIHAN İçel, “Haberleşme Özgürlüğü”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 41, S. 1-2, 1975, s. 97.

⁴⁸¹ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, (RG Sayı ve Tarih: 17354, 29.05.1981), 26.05.1981 tarihinde kabul edilmiş ve 01.07.1981 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kanunda adı geçen PTT işletmesi 1995 senesinde yeniden yapılandırılmaya gidilerek “T.C. Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü ve Türk Telekomünikasyon A.Ş.” şeklinde ikiye ayrılmıştır. Ardından 406 sayılı *Telgraf ve Telefon Kanunu*’nun⁴⁸² Geçici 3. maddesinde; “406 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda Türkiye Cumhuriyeti Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi Genel Müdürlüğüne yapılan atıflar, hizmet alanları itibariyle Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi veya Türkiye Cumhuriyeti Posta İşletmesi Genel Müdürlüğüne (P.İ.) yapılmış sayılır” hükmüyle tek mükellef Türk Telekom A.Ş. olmuştur. Bu verginin yürürlüğe girdiğinden bu yana 30 yılı aşkın bir süre geçmiş olması, haberleşme ile ilgili teknolojik gelişmeler ve Türk Telekom A.Ş. dışında aynı veya benzer nitelikte birçok şirket⁴⁸³ kurulmuş olmasına rağmen yeni kurumların bu verginin tek mükellefi hala Türk Telekomünikasyon A.Ş.’dir⁴⁸⁴. Bu durum Anayasanın 10. maddesinde belirtilen eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır⁴⁸⁵. Yine vergi hukuku ile ilgili

⁴⁸² 04.02.1924 Tarihli ve 406 Sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu, (RG Sayı ve Tarih: 59, 21.02.1924).

⁴⁸³ T.T.A.Ş. haricinde telefon hizmeti veren şirketler örnek olarak; “3CIB, D-Smart, Doğan Telekom, Doruk Net, Eser Telekom, Grid Telekom, İkon Telekom, İş Net, Millenicom, Rtel Global, Süper Uyu, Superonline, TTM Telekom, Turk Net, Vodafone Net”, şirketleri bilinmektedir. <https://telkoder.org.tr/sabit-telefon-isletmecinizi-degistirmek-icin/>, (E.T. 28.12.2018).

⁴⁸⁴ KARYAĞDI Nazmi / TAŞ Bülent, “Tek Mükellefli Vergi: Haberleşme Vergisi”, <https://vergialgi.net/vergi/tek-mukellefli-vergi-haberlesme-vergisi/>, (E.T. 28.12.2018); BOZDOĞA-NOĞLU Burçin, “Haberleşme Vergisinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 1, 2016, s. 96-97.

⁴⁸⁵ Nitekim bir AYM kararında VUK’un 4369 sayılı Yasa ile eklenen Geçici 21. maddesindeki “Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz”, şeklindeki hüküm Anayasanın 2 ve 10. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Kararda; “Anayasa’nın 10. maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemler değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz....”

Aynı hukuksal durumda olan kişilerin, aynı tarihte sahte fatura kullanmak suretiyle kaçakçılık suçu işlemeleri halinde, haklarında açılacak kamu davalarının kimi nedenlerle farklı tarihlerde sonuçlanarak kesinleşmesi durumunda fail lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur ilkesi, itiraz konusu kural kapsamına girenler için uygulanamayacağından bunların farklı cezalandırılmaları sonucu doğacaktır.

Eşitlik ilkesine aykırılığı açık olan bu uygulamanın hukuksal eşitliği esas alan hukuk devleti ilkesiyle de bağdaştığı ileri sürülemez...”.

en önemli düzenleme olarak kabul ettiğimiz 73. maddede(f.1) yer alan “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmüne de doğrudan aykırılık oluşturur. Diğer telefon hizmet sağlayıcılarının bu verginin mükellefi olamamasının sebeplerinden biri de vergi hukukunda sert bir şekilde uygulama alanı bulan kanunilik ve kıyas yasağı ilkeleridir⁴⁸⁶.

Mevcut vergi mevzuatımızda haberleşmeden dolayı hem *haberleşme vergisi* hem de *özel iletişim vergisi* olmak üzere iki defa vergi alınmakta ve çifte vergilendirme adaletsizliği ortaya çıkmaktadır. Halk arasında deprem vergisi olarak bilinen Özel İletişim Vergisi, 4481 sayılı kanunla⁴⁸⁷ getirilmiş 1999 yılından bu yana uygulanmaktadır⁴⁸⁸. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 39. maddesinde düzenlenen ÖİV’nin konusu; “*Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri ile radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri, kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti ve bu sayılanların kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetleri*” dir. Buna göre sabit telefon veya internet kullananlar özel iletişim ve haberleşme vergisini birlikte ödemektedirler⁴⁸⁹.

Neticede haberleşme vergisinin mükellefinin yalnızca Türk Telekomünikasyon A.Ş. yerine aynı hizmeti yapan diğer kuruluşların da vergilendirmelerini sağlayacak

Açıklanan nedenlerle, kural, Anayasa’nın 2. ve 10. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir...”, denilerek, kanunlar önünde eşitlik ilkesinin hukuki durumu aynı olanlar için geçerli olduğunu, ayrı hukuki durumlar için ayrı kuralların uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. AYM. 06.07.2000 Tarih ve E. 2000/21, K. 2000/16, R.G. Tarih/Sayı: 29.11.2000/24245; BOZDOĞANOĞLU, s. 97.

⁴⁸⁶ BOZDAĞANOĞLU, s. 98.

⁴⁸⁷ 4481 sayılı, 26.11.1999 Kabul Tarihli, “17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, <http://www.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4481.pdf>, (E.T. 29.12.2018).

⁴⁸⁸ BİLİCİ Nurettin, *Türk Vergi Sistemi*, 40. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2017, s. 165.

⁴⁸⁹ KARYAĞDI Nazmi / TAŞ Bülent, “Tek Mükellefli Vergi: Haberleşme Vergisi”, <https://vergialgi.net/vergi/tek-mukellefli-vergi-haberlesme-vergisi/>, (E.T. 29.12.2018).

kanuni düzenlemelere gidilmesi Anayasaya uygunluk ve vergi adaletinin gerçekleştirilme açısından da elzem olduğu kanısındayız.

Ayrıca ülkemizde mobil haberleşmeye uygulanan “*Özel İletişim Vergisi*”, “*Telsiz Ruhsat Ücreti*”, “*Katma Değer Vergisi*” ve “*Damga Vergisi*” haberleşme hürriyetini daraltmaktadır⁴⁹⁰. Özellikle Türkiye’nin mobil iletişimden aldığı vergi, dünyada ilk sıralardadır ve KDV, ÖTV, ÖİV, hazine payının yer aldığı 7 kalem vergi ile oran yüzde 60’lara dayanmaktadır. AB’de ise bu oran yüzde 17 seviyelerindedir⁴⁹¹.

9. Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü

Yerleşme ve seyahat özgürlüğü Anayasamız dışında AİHS’teki 4 No.lu Protokol de mevcuttur⁴⁹². 4. Ek Protokolünün “*Serbest Dolaşım Özgürlüğü*” başlıklı 2. maddesine göre⁴⁹³;

“1. Bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkes, orada serbestçe dolaşma ve ikametgahını seçebilme hakkına sahiptir.

2. Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.

3. Bu haklar, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmiş sınırlamalara tabi tutulabilir.

4. Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği sınırlamalara tabi tutulabilir”.

⁴⁹⁰ ORGAN / GÖLÇEK, s. 126.

⁴⁹¹ “AB ve Türkiye’de Mobil İletişim Hizmetlerinde Vergi Rejimi-1”, www.euractiv.com.tr/telekomunikasyon/link-dossier/ab-veturkiyede-mobil-iletisim-hizmetlerinde-vergi-rejimi-000091, (E.T. 19.05.2015), nakleden: KUZU, s. 204.

⁴⁹² ERKİN, s. 229.

⁴⁹³ AKDEMİR Tuğçe, Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.111, 2014, s. 273; http://www.inhak.adalet.gov.tr/inhak_bilgi_bankasi/aihs_ekprotokoller/ek4.pdf, (E.T. 21.12.2018).

Anayasanın 23. maddesinde deherkesin yerleşme ve seyahat hürriyetine sahip olduğu ve bu hürriyetlerin hangi hallerde ne şekilde sınırlandırılacağı düzenlenmiştir. Buna göre;

“Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir. Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; Seyahat hürriyeti, suç soruşturması ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek; Amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir. Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz”.

Anayasanın bu hükmünden anlaşılacağı üzere bu hürriyetin meşru bir şekilde sınırlandırılması ancak şu şekillerde mümkündür⁴⁹⁴;

“Vatandaşın yurt dışına çıkışı ancak vatandaşlık ödevi (İHAS: kamu düzeninin sürdürülmesi-başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması) sebebiyle sınırlanabilir.

Vatandaşın yurt dışına çıkışı ancak kanunla (İHAS: hukuka-yasaya uygun) sınırlanabilir.

Vatandaşın yurt dışına çıkış hakkının özüne dokunulamaz (İHAS: demokratik toplumda gereklilik.)

Vatandaşın yurt dışına çıkışı demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı bir biçimde sınırlanamaz (İHAS: demokratik toplumda gereklilik”).

Yurt içindeki seyahat ve yerleşmelerden ziyade yurt dışı yerleşme ve seyahat özgürlüğü diğer temel hak ve hürriyetlerde olduğu gibi vergi hukukuyla doğrudan ilişkilidir⁴⁹⁵. Özellikle vergi borcu dolayısıyla yurt dışına çıkış yasağı vergi mükelleflerinin

⁴⁹⁴ YALTI Billur, Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 66, 2006, s. 109.

⁴⁹⁵ ERKİN, s. 228.

seyahat hürriyetlerine devletçe yapılan bir müdahaledir⁴⁹⁶. Yurt dışına çıkış yasağı, ilga edilinceye kadar 6183 sayılı AATUHK'nın 36/A maddesinde düzenlenmişti⁴⁹⁷. Bu düzenleme hukuka aykırı olarak hakimın güvencesi olmaksızın seyahat hürriyetini kısıtlamıştır. Ancak daha sonra bu düzenleme 6111 sayılı kanun ile (m. 165) 13.02.2011 tarihinde kaldırılmasıyla vergilendirme ile ilgili bu temel hak ve hürriyete yapılan haksız sınırlama bir ölçüde giderilmiştir⁴⁹⁸.

Benzer şekilde 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22. maddesinin 1. fıkrasına göre, “*vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirenlere*” seyahat ve pasaport belgeleri verilmiyordu⁴⁹⁹. Bu hüküm belli bir sınırın üzerinde vergi borcu olan

⁴⁹⁶ AKDEMİR, s. 274.

⁴⁹⁷ “Yurt dışı çıkış tahdidi:

MADDE 36/A – Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirmesi üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkra göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”. AYM. 18.10.2007 Tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, R.G. Tarih/Sayı: 08.12.2007/26724.

⁴⁹⁸ ERKİN, s. 231.

⁴⁹⁹ Bu durum 5766 sayılı kanunun 16. maddesi ile kaldırıldı. ERKİN, s. 229; Fıkranın güncel hali şu şekildedir;

“Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere ve terör örgütlerine aidiyeti, iltisakı veya irtibatı belirlenen yurtdışındaki her türlü eğitim, öğretim ve sağlık kuruluşları ile vakıf, dernek veya şirketlerin kurucu ve yöneticisi olduğu veya bu yerlerde çalıştığı İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere (...) pasaport veya seyahat vesikası verilmmez. Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zaruri hallerde Cumhurbaşkanının onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilir”.

mükelleflere seyahat özgürlüğüne müdahale niteliğindeydi⁵⁰⁰. Daha sonra kanunun bu hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından “ölçülülük”, “yasallık” ve “belirlilik” ilkeleri-neaykırı olması sebebiyle iptal edilmiştir⁵⁰¹. Ancak Anayasa Mahkemesi düzenlemenin iptali ile oluşacak hukuki boşluğun bertaraf edilmesi amacıyla iptal kararının RG’de yayınlanmasından altı ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmıştır⁵⁰².

AİHM de yakın tarihlerde verdiği vergi borçları nedeniyle yurt dışına çıkış yasağının ölçütlerini belirlediği “*RienerKararı*”nda özellikle vergi borçları nedeniyle mükelleflerin doğrudan ve şartları açık bir şekilde belirlenmemiş yut dışına çıkış yasağının getirilmesinin Sözleşme’nin EK 2 numaralı Protokol’ün 2’inci maddesinde yer alan seyahat özgürlüğünü ihlal ettiğine karar vermiştir⁵⁰³. Karara göre, “*kişinin, seçimine bağlı olarak diğer bir ülkeye gitmek için ülke dışına çıkma hakkı da dahil olmak üzere, seyahat özgürlüğünü güvence altına alır. Bu hakkı sınırlayan herhangi bir önlem yasa-ya dayalı olmalı, Sözleşme maddesinde geçen meşru amaçlarla yapılmalı ve kamu yara-*

⁵⁰⁰ GÜMÜŞKAYA Gamze, “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.17, S. 3-4, 2011, s. 45.

⁵⁰¹ “*Yasalarla getirilen vergi yükümlülüğünü kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi yasalarıyla, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesi amacıyla getirilen kurallar, zamanında ve tam olarak tahsil edilemeyen vergilerin tahsili için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri ve yine yasalarla getirilen gecikme faiz ve zammı uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda, vergi borcunun ödenmesi, diğer bir deyişle vergi alacağının tahsili konusunda yasal kuralların bulunduğu görülmektedir.*

Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söyleyebilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalır.

Anayasa’nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan (vatandaşlık ödevi) genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir...”. AYM. 18.10.2007 Tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, R.G. Tarih/Sayı: 08.12.2007/26724.

⁵⁰² AKDEMİR, s. 274.

⁵⁰³ GÜMÜŞKAYA, s. 45.

rı ile birey hakkı arasında adil bir denge gözetmelidir. ...Başvurucunun Bulgaristan'ı terk etmesine yönelik yasak bir kamu otoritesinin kişinin yurtdışına çıkış hakkına müdahale teşkil eder. O halde, bu müdahalenin yasal olup olmadığı ve meşru bir amacın gerçekleştirilmesi için demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığı araştırılmalıdır"⁵⁰⁴. Buna göre mahkeme bu kararında herhangi bir sınırlamanın AİHS'e uyup uyumadığını değerlendirmede, sınırlamanın kanuna dayanıp dayanmadığı, sınırlamanın meşru amaca dayanıp dayanmadığı, sınırlamanın orantılı olup olmadığı şeklindedir⁵⁰⁵.

Mükelleflerin vergi borçları sebebiyle yurt dışına gitmelerinin menedilmesi, vergi alacaklarını emniyete almak, tahsilini sağlamak bakımından doğru bir yaklaşım gibi görünmektedir. Ancak günümüzde kaçakçılık ve hesap ve muhasebede hile yollarının artmasıyla mükellefler yurtdışına bizatihi çıkmadan da malvarlıklarını transfer edebilmektedirler. İdarenin amacı mükelleflerin yerleşme ve seyahat özgürlüğünü kısıtlamak değil de vergi alacağını garantiye almak olduğundan idare öncelikle mükelleflerin hesap işlerini kontrol altına almaya çalışmalı ve malvarlığı transferini engellemeye çalışmalıdır⁵⁰⁶.

Yerleşme ve seyahat hürriyetini dolaylı yoldan kısıtlayan vergisel düzenlemeler arasında; MTV, KDV ve ÖTV gibi harcama vergileri gösterilebilir. Bu vergilerin yüksekliliği veya sadece varlığı da seyahat özgürlüğünü olumsuz etkileyebilir. Yine akaryakıt fiyatlarının fahiş ve bunlara ödenen KDV, ÖTV'nin yüksek olması da kişilerin seyahat özgürlüklerinin kısıtlanmasına sebep olmaktadır⁵⁰⁷.

10. Din ve Vicdan Hürriyeti

Anayasanın 24. maddesine göre;

⁵⁰⁴ AKYÜZ Volkan, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının İdari Yargı Kararlarına Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s. 145.

⁵⁰⁵ YALTI, *Yurt Dışı*, s. 103.

⁵⁰⁶ SELVİ, s. 61.

⁵⁰⁷ ORGAN / GÖLÇEK, s. 126.

“Herkes, vicdan, dini inanç ve kanaat hürriyetine sahiptir. 14 üncü madde hükümlerine aykırı olmamak şartıyla ibadet, dini ayin ve törenler serbesttir. Kimse, ibadete, dini ayin ve törenlere katılmaya, dini inanç ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz; dini inanç ve kanaatlerinden dolayı kınanamaz ve suçlanamaz. Din ve ahlak eğitimi ve öğretimi Devletin gözetim ve denetimi altında yapılır. Din kültürü ve ahlak öğretimi ilk ve ortaöğretim kurumlarında okutulan zorunlu dersler arasında yer alır. Bunun dışındaki din eğitimi ve öğretimi ancak, kişilerin kendi isteğine, küçüklerin de kanuni temsilcisinin talebine bağlıdır. Kimse, Devletin sosyal, ekonomik, siyasi veya hukuki temel düzenini kısmen de olsa, din kurallarına dayandırma veya siyasi veya kişisel çıkar yahut nüfuz sağlama amacıyla her ne suretle olursa olsun dini veya din duygularını yahut dince kutsal sayılan şeyleri istismar edemez ve kötüye kullanamaz”. Anayasanın bu hükmüne devletin farklı dine veya kanaate sahip olanlar arasında vergilendirme alanında da ayrımcılık veya eşitsizlik yapmaması gerekir.

AİHS’in “Ayrımcılık yasağı” başlıklı 14. maddesine göre⁵⁰⁸; “*Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır*” hükmü de din ve diğer kanaatler sebebiyle ayrımcılık yapılamayacağını, herkesin aynı şekilde temel hak ve hürriyetlerden yararlanması gerektiğini düzenlemiştir. Yine AİHS’in ek 12 Numaralı Protokol”ünün birinci ve ikinci maddelerinde⁵⁰⁹;

“1. Hukuken temin edilmiş olan tüm haklardan yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal ve sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, servet, doğum veya herhangi bir diğer statü bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır.

2. Hiç kimse, 1. paragrafta belirtildiği şekilde hiçbir gerekçeyle, hiçbir kamu makamı tarafından ayrımcılığa maruz bırakılamaz”.

⁵⁰⁸ <http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, (E.T. 21.12.2018).

⁵⁰⁹ <http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, (E.T. 21.12.2018).

hükümleri düzenlenmiştir. Buna göre dini veya diğer statüleri gereği vergilendirme hususunda kendisine ayrımcılık yapıldığına kanaat getiren mükelleflerin AİHM'e başvuru hakları bulunmaktadır⁵¹⁰.

GVK'nın 89/5. maddesine göre, “...mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı” gelir vergisi matrahının belirlenmesinde indirim konusuna girebilmektedir. Kanaatimizce ibadethane ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde din eğitimi verilen tesislerin inşası veya icraatlarının sürdürebilmeleri için yapılan yardımların veya bağışların tenzilata dahil edilmesi laiklik ilkesinemugayir değildir⁵¹¹.

Yine “Din ve Vicdan Hürriyeti” ile ilgili vergi mevzuatında yer alan 6183 sayılı AATUHK'nın 70/2. maddesinde, “Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası”nın haczedilemeyeceği, BGK'nın 36/2. maddesinde; “Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde tüketilen elektrik ve havagazı”nın vergiden müstesna olduğu, EVK'nın 4/1/(g) maddesinde; “Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müştemilatının bina vergisinden daimi olarak muaf” olduğu düzenlenmiştir⁵¹². Bu düzenlemelerde kanaatimizce laiklik ilkesine veya Anayasada yer alan diğer temel ilkelere bir aykırılık yoktur.

⁵¹⁰ AKDEMİR, s. 276.

⁵¹¹ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4969.

⁵¹² TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4970.

B. Devlete Pozitif Görev Yükleyen Düzenlemeler (Pozitif Statü Hakları)

Sosyal ve ekonomik haklar veya *pozitif statü hakları* devletin olumlu (*pozitif*) eylemlerde bulunması gereken haklardır. Negatif statü haklarında olduğunun aksine devlet hareketsiz kalmaz ve bireylerle aktif bir şekilde ilgilenmek zorundadır. Örneğin devlet mali kapasitesi elverdiğince bireylerin eğitimi, sağlık hizmetinden faydalanmaları, konut sağlanması gibi görevleri yapma yükümlülüğü vardır⁵¹³. Bu tür haklar Anayasanın “*Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler*” başlıklı üçüncü bölümünde 41. ve 65. maddeleri arasında yer almıştır.

1. Ailenin Korunması

Aile ve evlilik kurumları insanlığın başlangıcından beri hemen tüm medeniyetlerde benimsenmiş, yüceltilmiş ve hukuki düzenlemelerin arasına girmiştir. Çağımızda da kültürel ve sosyoekonomik gelişmelerden etkilenen kurumların en başında aile gelmektedir. Bu sebeple günümüzde toplumlar ailenin korunmasına ilişkin birçok uygulama ve hukuki düzenlemelere gitmiştir⁵¹⁴.

Vergi mevzuatımızda, ailenin korunması hususunda Anayasada, kanunda ve başka düzenleyici işlemlerde yer alan birçok düzenleme mevcuttur. Örneğin ülkemizde evli ve çocuklu olmak vergi oranının kısmen belirleyici unsurlarındandır⁵¹⁵.

Anayasanın 41. maddesine, “*Aile, Türk toplumunun temelidir ve eşler arasında eşitliğe dayanır. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar*”. Aile planlaması, çocukların korunması ve vergilendirme arasında doğrudan bir ilişki olduğu söylenebilir. Devlet, ailenin korunması, refahı ve huzu-

⁵¹³ ATAR, s. 132.

⁵¹⁴ GÖKBUNAR Ali Rıza, “Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.8, S.2, 2001, s. 1.

⁵¹⁵ GÖKBUNAR, s. 3.

runa destek olması açısından vergilendirme alanında birtakım kolaylıklar getirmelidir⁵¹⁶.

Vergi mevzuatımızda aile müessesesinin muhafazası için birçok hüküm mevcuttur. Örneğin VİVK'nın 16. maddesinde, “*şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır*”⁵¹⁷. Yarı nispetinde uygulanan bu vergiyle sözü edilen kişiler arasında yapılan intikalden daha az vergi alınması bir nebze ailenin refahına katkı sağlar.

GVK'nın 73/2. maddesine göre, “*Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi*” halinde emsal kira bedeli uygulanmaz⁵¹⁸. Dolayısıyla altsoy, üstsoy veya kardeşlerden arasında bedelsiz ikamet tahsisleri korunmuş olur⁵¹⁹.

Vergi mevzuatımızda ailenin korunmasına yönelik indirim, muafiyet ve istisnalar mevcuttur. GVK'nın 23 ila 29. maddeleri arasında yer bulan bu düzenlemeler sosyal ve iktisadi amaçlar içerir. GVK 25. maddeye göre, “*Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar*” evlilik ve doğum sebepleriyle yapılan yardımlar, çocuk zamları, SSK tarafından belli şartlarda yapılan yardımlar vergiden müstesnadır⁵²⁰. Yine 25. maddede asker ailelerine yapılan yardımlar da ailenin korunmasına ilişkin ehemmiyet arz eden düzenlemelerdir.

⁵¹⁶ SELVİ, s. 69.

⁵¹⁷ VİVK m. 16; “*Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır...*”.

⁵¹⁸ GVK m. 73/2; “*Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esas uygulanmaz:*

...Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru veya kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz)”;

⁵¹⁹ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4972.

⁵²⁰ GVK m. 25;

“Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

GVK'nın 32. maddesinde geliri olmayan eş ve çocuk sayısına göre farklı oranlar uygulanan "asgari geçim indirimi müessesesi" de olumlu bir düzenlemedir⁵²¹.

GVK'nın 63/3. maddesinde; "Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretli-

1. Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;
2. Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydiyle yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler.);
3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);
4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);
5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);
6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;
7. (a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);
b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);
8. Genel olarak nafakalar (Alanlar için);
9. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.
10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar".

⁵²¹ GVK m. 32;

"Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir...".

nin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler” gerçek ücretlerin safi değerlerinin tespitinde indirim konusu yapılmıştır.

GVK 89. maddeye göre; “beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri...” gelir vergisi matrahından indirilebilir.

AATUHK'nın 70. maddesinde ailenin geçimi için gerekli olan bazı araçların haczedilmemesi hükümleri de aile müessesesini koruyan önemli bir düzenlemedir⁵²².

⁵²² AATUHK m. 70;

“Aşağıda gösterilen mallar haczedilemez:

1. 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar.

2. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,

3. Vazgeçilmesi kabil olmıyan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,

4. Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları,

5. Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları, 6. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile;

a) Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu,

b) Borçlu bağ, bahçe veya meyva ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alat ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu,

c) Geçimi hayvan yetiştirmeye munhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,

7. Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malül olanlara bağlanan emekli aylıkları ile, bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri,

8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,

9. Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,

Ailenin korunması ile ilgili faydalı düzenlemelerden birisi de GVK'nın "Aile reisi beyanı" başlıklı 93.maddesindeki, "Tam mükellefiyette, eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirleri...aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilir" hükmünün Anayasa'nın 41. maddesine aykırı bulunarak kaldırılmasıdır⁵²³. Bu hükmün getirilmesinin amaçlarından biri ailede bulunan kişilerin gelirlerinin kendi aralarında paylaşarak ve "artan oranlılık"a girmeyerek vergiden muvazaalı bir şekilde kaçınmanın engellenmesiydi. Ancak bu düzenleme, gelirlerin toplanarak üst gelir dilimine göre vergilendirilmeye dolayısıyla daha fazla vergi alınmasına yol açtığı için "gelirlerin kişiselliği ilkesi"ne ve hukuka aykırı idi⁵²⁴.

GVK'nın "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41/2. maddesine göre, "kişinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların gider olarak indirilmemesi", çalışma hakkı ve sözleşme özgürlüğüne aykırı bir durumdur⁵²⁵. Bu düzenleme ile aile içindeki muvazaalı işlemlerle vergi matrahının azaltılması amaçlanmıştır. Ancak bu tür işlemlerin tespiti idarenin denetimi kapsamında olup, bu düzenlemeye gidilmeden de muvazaalı işlemler önlenebilir.

Ülkemizde aile müessesesinin himayesi ve desteklenmesine ilişkin temel düzenleme Anayasanın 41. maddesidir. Aynı zamanda Anayasanın 2. maddesinde de belirtildiği gibi sosyal devlet olmanın bir tecellisi olarak devlet, ailenin muhafazasına ilişkin sosyal, ekonomik ve hukuki politikalar gütmelidir⁵²⁶.

10. Askerlik malüllerine, şehit yetimlerine verilen harb malüllüğü zammı ile, 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,

11. Borçlunun haline münasip evi ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alılabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir,

12. Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler,

13. 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar".

⁵²³ Söz konusu madde 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunun 82. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

⁵²⁴ GÖKBUNAR, s. 4.

⁵²⁵ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4974.

⁵²⁶ GÖKBUNAR, s. 5.

2. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü

Çalışma ve sözleşme özgürlüğünün düzenlendiği Anayasanın 48. maddesine göre; “Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır”. Hemen ardından 49. maddede ise çalışma hakkı düzenlenmiştir. Buna göre, “Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır”.

Mülkiyet hakkı başlığı altında değindiğimiz gibi bu hakkın da vergi oranlarının artırılması suretiyle kullanılamaz hale gelebileceği aşikardır. Vergiler işletmelerin zarar nispeti, maliyet, yatırım, mevduat vs. öğeleri içinde doğrudan müessirdir. Yüksek vergi oranları girişimci mükelleflerin yatırım yapmalarına manidir. Özellikle sermayesi nispeten az olan yatırımcıları caydıran vergiler, piyasadaki rekabeti bozup mükelleflerin bu temel haklarını ellerinden alacaktır⁵²⁷. Vergilerin aşırı olması sebebiyle mükelleflerin iş kurmaktan veya işlerini sürdürmelerinden ya da yeni girişimlerden kaçınmaları durumunda bu hakkın özüne dokunulmuş olacaktır⁵²⁸.

Yürürlükten kaldırılan GVK Geçici 35. maddede yer alan “*hayat standardı esası*”; bazı mesleklere girişi engellemeye sebep olacak derecede, kişilerden elde etmedikleri gelirlerinden vergi alınmasına yol açtığı, gelirleri az olan kişilerin mesleklerini bırakmalarına neden olması, kişilerin gelirlerinin hayat standardını aşması durumunda bunun denetiminin olmadığı hususlarında eleştirilmiştir⁵²⁹. Anayasa Mahkemesi de çalışma

⁵²⁷ KUZU, s. 206.

⁵²⁸ “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku – 2”, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/124dse.pdf>; nakleden KUZU, s. 206.

⁵²⁹ KARAKAŞ / SONSUZOĞLU, s. 234.

hürriyeti ve “*demokratik toplum düzeninin gereklerine*” aykırı görerek bu düzenlemeyi iptal etmiştir⁵³⁰.

Yine benzer bir düzenleme olan GVK’nın geçici 58. maddesinde hayat standardı esaslı düzenlemesi gösterge tutarlarının altında gelir elde edenler bakımından asgari götürü vergiye dönüştürülmüştür⁵³¹. Çünkü bu esasta “*zarar mahsubu ve yapılacak indirimlerin hayat standardı göstergelerine göre saptanacak geliri aşan gelir kısmı için geçerli olduğu*” düzenlenmiştir. Dolayısıyla “*gelirin gerçek miktarının vergilendirilmesi*”, “*mali güce göre vergilendirme ilkesi*”, “*vergide adalet*”, “*belirlilik*” ve “*hukuki güvenlik*” ilkelerine aykırılık oluşmuştur⁵³².

Anayasanın 49. maddesinin amacına paralel bir düzenleme olarak nitelendireceğimiz “*genç girişimcilere vergi avantajı*” uygulaması 10.02.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. GVK Mükerrer 20. maddesine göre, genç girişimcilerin faaliyetlerine başladığı takvim yılından itibaren 3 sene boyunca her sene için 75.000 TL’sine kadarki kazançları gelir vergisinden istisna tutulmuştur⁵³³. Söz konusu düzenleme, girişimciliği ve gençlerin çalışmasını teşvik etmesi bakımından olumlu bir düzenlemedir.

⁵³⁰ AYM. 07.11.1989 Tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, R.G. Tarih/Sayı: 06.04.1990/20484.

⁵³¹ KUZU, s. 207.

⁵³² ÖDEN Merih / AKKAYA Mustafa, “Hayat Standardı Esası Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 50, S. 2, 2001, s. 33.

⁵³³ GVK Mükerrer 20. madde:

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozamaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

KVK'nın 9. maddesine göre, 5 yıl süre ile mahsup edilmeyen geçmiş yıl zararlarının sonraki yıllarda mahsup edilemeyeceğine yönelik hükmün Anayasanın 48. maddesine aykırı olduğu yönünde görüşler mevcuttur. Ancak zarar eden işletmelerin, bu zararlarının indirebilmesinin de sınırı bulunmalıdır. Bu bakımdan zararın indirilmesi için belirlenen süre çalışma ve sözleşme özgürlüğünü sınırlasa da ölçülüdür⁵³⁴.

3. Sendika Kurma Hakkı

Anayasanın sendika kurma hakkını düzenleyen 51. maddesine göre, “Çalışanlar ve işverenler, üyelerinin çalışma ilişkilerinde, ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için önceden izin almaksızın sendikalar ve üst kuruluşlar kurma, bunlara serbestçe üye olma ve üyelikten serbestçe çekilme haklarına sahiptir. Hiç kimse bir sendikaya üye olmaya ya da üyelikten ayrılmaya zorlanamaz. Sendika kurma hakkı ancak, millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâk ile başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebepleriyle ve kanunla sınırlandırılabilir. Sendika kurma hakkının kullanılmasında uygulanacak şekil, şart ve usuller kanunda gösterilir”.

Sosyal devletlerde sendikalar hem işverenlerin hem de çalışanların hak ve menfaatlerinin korunmasında önemli rol oynaması sebebiyle devlet tarafından sendikacılık himaye edilmeli, teşvik edilmeli ve desteklenmelidir⁵³⁵. Vergilendirme yönünden de bu hakkı koruyan düzenlemeler getirilmiştir. Örneğin GVK'da (m. 40/8)⁵³⁶ işveren sendi-

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması. İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”.

⁵³⁴ TAYLAR, Vergilendirme, s. 4975.

⁵³⁵ TAYLAR, Vergilendirme, s. 4975.

⁵³⁶ GVK m. 40/8, “Safi kazancın tesbit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanununun hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaz)”.

kalarına ödenen aidatlar safi kazancın tespitinde gider olarak indirilir. Yine GVK'da (m. 63/4)⁵³⁷ çalışanlarca sendikalara ödenen aidatlar da indirim tabii tutulur⁵³⁸.

4. Eğitim ve Öğrenim Hakkı

Anayasanın 42. maddesine göre; “Kimse, eğitim ve öğrenim hakkından yoksun bırakılamaz. Öğrenim hakkının kapsamı kanunla tespit edilir ve düzenlenir.... Eğitim ve öğretim hürriyeti, Anayasaya sadakat borcunu ortadan kaldırmaz. İlköğretim kız ve erkek bütün vatandaşlar için zorunludur ve Devlet okullarında parasızdır... Devlet, maddi imkanlardan yoksun başarılı öğrencilerin, öğrenimlerini sürdürebilmeleri amacı ile burslar ve başka yollarla gerekli yardımları yapar. Devlet, durumları sebebiyle özel eğitime ihtiyacı olanları topluma yararlı kılacak tedbirleri alır”. Eğitim ve öğrenim hakkının da vergilendirme ile bazı düzenlemeler yapılarak daha adil ve etkili olması sağlanabilir. Nitekim vergi mevzuatımızda da bu hak ile ilgili bazı tedbirler alınmıştır.

GVK ve KVK'da yer alan özel eğitim ve öğretimde bulunan kişiler ve kurumların beş yıl süreyle vergiden müstesna olmaları⁵³⁹ ve yine GVK'da kişilerin kendisi, eşi ve

⁵³⁷ GVK m. 63/4, “Ücretin gerçek safi değeri iş veren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

...4. Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır”.

⁵³⁸ TAYLAR, Vergilendirme, s. 4975.

⁵³⁹ GVK m. 20, “Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar”; KVK m.5/1, “Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

1) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların, kreş ve gündüz bakımevlerinin ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar)”.

çocuklarına yaptığı eğitim giderleri indirim konusu yapılması⁵⁴⁰, kanunun eğitim ve öğretim hakkı ile ilgili yaptığı bazı düzenlemelerdir⁵⁴¹.

5. Ücrette Adaletin Sağlanması

Anayasanın “*Ücrette adalet sağlanması*” başlıklı 55. maddesine göre, “*Ücret emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgari ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da gözönünde bulundurulur*”.

Anayasanın bu hükmüyle hangi işte olursa olsun çalışan kişilerin insan haysiyetine ve onuruna yakışır şekilde hayat sürdürebilmeleri için hakkaniyete uygun, yeterli ve tatmin edici bir ücret almalarının sağlanması amaçlanmıştır. Ücrette adaletin sağlanmasının en önemli yöntemlerinden biri “*asgari ücret*” uygulamasıdır. Bu uygulama aynı zamanda çalışanlar için bir hak niteliğinde olup, bu hak çalışanların belirlenmiş olan “*asgari ücretten*” daha az bir ücretle çalıştırılmalarını engeller⁵⁴².

Türkiye’de Gelir Vergisini 2003-2012 yılları arasında kimlerin ödediğine ilişkin bir araştırmada, ücretlilerden stopajla alınan verginin, Gelir Vergisi toplam hasılatındaki payının yüzde 60,28 seviyelerine çıktığı saptanmıştır⁵⁴³. Bu sonuç, ücretlilerin yüksek oranda vergilendirildiği, GVK’nın adil bir yapıda olmadığını, “*özel indirim*” veya “*sa-*

⁵⁴⁰ GVK m. 89/2, “*Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:*

...2. Beyan edilen gelirin % 10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)”.

⁵⁴¹ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4973.

⁵⁴² SELVİ, s. 88.

⁵⁴³ BATIREL Ömer Faruk, “Türkiye’de Gelir Vergisini Kim Ödüyor”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 384, 2013, s. 30.

katlık indirimi” gibi olumlu düzenlemelerin bulunmasına rağmen GVK’nın adil vergilendirme için yeterli olmadığını ve Anayasa hükümleri ile çeliştiğini göstermektedir⁵⁴⁴.

6. Konut Hakkı

Anayasanın “Konut hakkı” başlıklı 57. maddesine göre, “Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler”. Anayasanın bu maddesi doğrultusunda TOKİ’ye (Toplu Konut İdaresi) kurumlar vergisinden muafiyet tanınmıştır⁵⁴⁵. Bilindiği üzere TOKİ konut ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmuştur. KVK’da böyle bir muafiyet tanınmasıyla TOKİ’nin işlevi ve dolayısıyla konut hakkının gerçekleştirilmesi arttırılmaya çalışılmıştır. Yine KVK 4/k maddesinde⁵⁴⁶ yapı kooperatiflerine tanınan muafiyetler de konut hakkını destekleyen bir vergi düzenlemesidir⁵⁴⁷.

⁵⁴⁴ KUZU, s. 207.

⁵⁴⁵ KVK m. 4/g, “Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muafir:

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar”.

⁵⁴⁶ KVK m. 4/k, “Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (...) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (Ek parantez içi hüküm: 28/11/2017-7061/88 md.) (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler (ortak dışı) işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir”.

⁵⁴⁷ TAYLAR, Vergilendirme, s. 4977.

GVK'nın 21. maddesinde, “binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın belli bir miktarı gelir vergisinden müstesna” olması, EVK'nın 8. maddesinde “konut olarak kullanılan binalar için vergi oranının daha düşük belirlenmesi” ve 2982 sayılı kanunla “Kalkınmada Öncelikli Yerlerde Konut İnşaatına tahsis edilen arazi ve arsaların vergiden muaf tutulmuş olması”, Türk Vergi Sisteminde kişilerin konut hakkına yönelik olumlu düzenlemelerdir.

Kanun koyucu Anayasanın bu hükmünün amacının gerçekleştirilmesi adına kişilerin konut edinmesini vergilendirme yaparken birtakım yollarla (indirim, istisna ve muafiyet gibi) daha fazla kolaylaştırabilir.

7. Sosyal Güvenlik Hakkı

Anayasanın “Sosyal güvenlik hakkı” başlıklı 60. maddesine göre; “Herkes, sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar”. Devamında 61. maddesinde ise, “Devlet harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleriyle, malül ve gazileri korur ve toplumda kendilerine yaraşır bir hayat seviyesi sağlar. Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır. Yaşlılar, Devletçe korunur, Yaşlılara Devlet yardımı ve sağlanacak diğer haklar ve kolaylıklar kanunla düzenlenir. Devlet, korunmaya muhtaç çocukların topluma kazandırılması için her türlü tedbiri alır. Bu amaçlarla gerekli teşkilat ve tesisleri kurar veya kurdurur” hükmüyle sosyal güvenlik hakkı açısından hususi olarak korunması gereken kişiler belirtilmiştir.

Devlet sosyal güvenlik hakkının korunması bakımından sahip olduğu vergilendirme yetkisini bir araç olarak kullanmıştır. Nitekim, GVK'nın “Engellilik indirimi” başlıklı 31. maddesine göre, “Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet

erbabının ücretinden indirilir”⁵⁴⁸. Bu düzenleme ile ücret geliri kazanan engelli kişilere ek bir indirim hakkı tanınmıştır. Ancak sadece ücret gelirleri bakımından bu hakkın tanınması kanımızca eksik bir düzenlemedir.

Hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatları (GVK m.40/2)⁵⁴⁹, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (GVK m. 40/9)⁵⁵⁰ ticari kazancın tespit edilmesinde gider olarak kabul edilir. Yine aynı kanunda, zirai kazancın tespitinde işçilerin sigorta primleri (GVK m. 57/4)⁵⁵¹, serbest meslek kazancının tespitinde hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatı (GVK m. 68/2)⁵⁵² gider olarak kabul edilmiştir⁵⁵³.

⁵⁴⁸ GVK m. 31’deki engellilik indirim şu şekildedir,
“- Birinci derece engelliler için 440.000.000 lira (1000 TL),
- İkinci derece engelliler için 220.000.000 lira (530 TL),
- Üçüncü derece engelliler için 110.000.000 lira (240 TL)dir.
Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir”.

⁵⁴⁹ GVK m 40/2: “-Sağfi kazancın tesbit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27 nci maddede yazılı giyim giderleri”.

⁵⁵⁰ GVK m. 40/9: “- Sağfi kazancın tesbit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:
9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.). Cumhurbaşkanı bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir”.

⁵⁵¹ GVK m. 57/4: “Tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler aşağıda yazılı unsurlardan terekkiüp eder.

4. İşçilerin iaşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri”.

⁵⁵² GVK m. 68/2: “Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir:
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri”.

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile SGK'ya ödenen aidat ve primlerin gerçek ücretin belirlenmesinde indirim konusu yapılması (GVK m. 63/2)⁵⁵⁴, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların meslek kazançlardan gider olarak kabul edilmesi (GVK m. 68/8)⁵⁵⁵, 5510 sayılı kanun gereği ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir ve kurumlar vergisinde indirime tabi tutulması (m. 88), engelliler için araç alımında tanının ÖTV istisnası (ÖTVK m. 7/2)⁵⁵⁶ uygulamaları Anayasanın ilgili maddesiyle uyumlu, kişilerin sosyal güvenlik hakkını korumaya ve güçlendirmeye yönelik düzenlemelerdir⁵⁵⁷.

61. maddeye uygun şekilde GVK'nın 26/1. maddesinde "*Harb malüllüğü zamları, Harb malüllerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri, şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilümmum ödemeler*" vergiden istisna edilmiştir. Yine GVK madde 32'de özürlü olup ücret geliri olanlara asgari geçim indirimine ek olarak sakatlık indirimi de düzenlenmiştir.

⁵⁵³ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4978.

⁵⁵⁴ GVK m. 63/2: "*Ücretin gerçek safi değeri iş veren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.*

2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler".

⁵⁵⁵ GVK m. 68/8: "*Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir:*

8. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar".

⁵⁵⁶ ÖTVK m. 7/2/a-b: "*2. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;*

a) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malül ve engelliler tarafından,

b) 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³ 'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malül ve engelliler tarafından...Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı...vergiden müstesnadır...".

⁵⁵⁷ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4978-4979.

8. Sporun Geliştirilmesi ve Tahkim

Anayasanın 59. maddesine göre; “Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyu korur. Spor federasyonlarının spor faaliyetlerinin yönetimine ve disiplinine ilişkin kararlarına karşı ancak zorunlu tahkim yoluna başvurulabilir. Tahkim kurulu kararları kesin olup bu kararlara karşı hiçbir yargı merciine başvurulamaz”. Anayasanın bu hükmüne binaen Devlet, sporun geliştirilmesi, sporcuların korunması ve desteklenmesi konusunda vergi mevzuatımızda bazı düzenlemeler yapmıştır.

Örneğin 7258 sayılı “Futbol ve Diğer Müsabakalarında Bahis ve Şans Oyunları Düzenlenmesi Hakkında Kanun”un 3. ve 4. maddelerinde düzenlenen; “müşterek bahislerden elde edilen gelirin bir kısmı her türlü spor saha ve tesisleri vücuda getirmek, idamelerini sağlamak, her türlü spor alet, vasıta ve malzemesi tedarik etmek ve her çeşit spor faaliyetlerinde bulunmak gibi Türk sporunun gelişmesine yararlı işlerde kullanılması” amaçlamıştır⁵⁵⁸. Ancak kanunun bu maddeleri 703 sayılı KHK ile yürürlükten kaldırılmıştır⁵⁵⁹. Yine 3289 sayılı kanunun 26. maddesine⁵⁶⁰ göre; “500’den fazla işçi ve

⁵⁵⁸ BUDAK Tamer, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 346, 2010, s. 115.

⁵⁵⁹ 02.07.2018 Tarih ve 703 Sayılı “Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, m. 90:

“29.04.1959 tarihli ve 7258 sayılı Futbol ve Diğer Müsabakalarında Bahis ve Şans Oyunları Düzenlenmesi Hakkında Kanunun;

b) 1 inci maddesi, 2 inci maddesi, 4 üncü maddesi, ek 2 nci maddesi ve geçici 1 ila geçici 3 üncü maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır”, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180709M3.pdf>, (E.T. 01.02.2019).

⁵⁶⁰ 3289 Sayılı Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun; Tesis yapma mükellefiyeti

MADDE 26. — Memur ve işçi sayısı 500'den fazla olan kuruluşlar ve fabrikalar, öncelikle kendi personeline beden eğitimi ve spor yaptırmak için ilgili yönetmeliğinde belirtilecek esaslara göre spor tesisleri yapmaya ve antrenör tutmaya mecburdurlar. Yönetmeliğinde belirtilen süre içerisinde gerekli spor tesislerini inşa etmeyen ve antrenör tutmayan fabrika ve kuruluşlar, sürenin bitiminde ve müteakip her yıl, tebliğ tarihinde çalıştırdıkları her işçi ve memur için, o tarihte yürürlükte bulunan brüt asgari ücretin üçte biri tutarındaki bir cezayı en geç bir ay içinde ödemek zorundadırlar. Bu süre içinde ödenmeyen cezalar, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil olunur. Tahsil olunan bu paralar her ay veya üç ayda bir Türk Sporunu Teşvik Fonuna intikal ettirilir.

memur çalıştıran kamu ve özel sektör kuruluşlarının spor tesisi yapma mükellefiyeti mevcut iken, 500 ve daha fazla işçi çalıştırılan işyerlerinde spor tesisi kurma zorunluluğu işverenler üzerindeki yükümlülüğü azaltma” gerekçeleriyle 26.05.2008 tarihli ve 5763 sayılı kanununun 37. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır⁵⁶¹.

GVK’da yer alan,“Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler” ve “spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler” gelir vergisinden müstesnadır (GVK m. 29/3-4)⁵⁶².Yine GVK’da (m. 23/15); “Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) gelir vergisinden istisna edilmiştir” hükmüne yer verilerek sporu ve sporcuyu teşvik etmek amaçlanmıştır. Ancak bu düzenleme kanımızca yeterli değildir. Çünkü bu düzenlemede sporcuların yalnızca ücret gelirleri istisna kapsamındadır. Ayrıca işçi sayısına göre bir veya iki şeklindeki sayı sınırlaması da düzenlemedeki amacın gerçekleştirilmesinde büyük bir engeldir.

Sponsorluk harcamaları kapsamında amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde indirim konusu yapılabilir (GVK m. 89/8, KVK m. 10/1/b)⁵⁶³.

Belediyeler, şehir planlarını hazırlarken, spor tesislerine tahsis edecekleri yerlerin tespitinde, il veya ilçe danışma kurulu ile Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğünün görüş ve teklifini esas alırlar.

Nazım imar planlarında; Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğünün muvafakati olmaksızın, spor tesisleri ile ilgili kısımları üzerinde değişiklik yapılamaz.

Toplu konutlar, organize sanayi bölgeleri, küçük sanayi siteleri, eğitim kurumları ile fabrika projelerine spor alan ve tesisi konulması zorunludur”.

⁵⁶¹ BUDAK, *Anayasal*, s. 115.

⁵⁶² GVK m. 29/3-4: “Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;

4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler”.

⁵⁶³ GVK m. 89/8: “Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

KVK'nın 4/j. maddesi ile “spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler”ine vergi muafiyeti tanınmıştır⁵⁶⁴. Bu hükümle de spor faaliyetleri teşvik edilmek istense de yalnızca idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketlere bu muafiyetin tanınması eksik bir düzenleme niteliğindedir. Bu muafiyetin genişletilmesi hukuka daha uygun olacak ve sporun geliştirilmesine daha fazla katkı sağlanabilecektir⁵⁶⁵.

EVK'nın 4/o. maddesine göre, “Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla)” bina vergisinden istisna tutulmuştur. Bu düzenleme de sadece adı geçen müdürlüğe tescil olma şartı dolayısıyla eksik bir düzenlemedir.

9. Yabancı Ülkede Çalışan Türk Vatandaşları

Anayasanın 62. maddesinde;

“Devlet, yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşlarının aile birliğinin, çocuklarının eğitiminin, kültürel ihtiyaçlarının ve sosyal güvenliklerinin sağlanması, anavatanla bağlarının korunması ve yurda dönüşlerinde yardımcı olunması için gereken tedbirleri alır”, hükmü düzenlenmiştir. Devlet Anayasanın bu düzenlemesine uygun şekilde

kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si”; KVK m. 10/1/b: “(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si”.

⁵⁶⁴ KVK m. 4/j: “ (1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler”.

⁵⁶⁵ SELVİ, s. 79.

yasalar çıkararak yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarının Türkiye'ye dönüş yapmalarını teşvik edici bazı imkanlar yaratmıştır⁵⁶⁶.

Örneğin GVK madde 23/13'te; “*Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malüliyet, dul ve yetim aylıkları*”, gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla yurt dışında bulunan emekliler Türkiye'de emekli olanlara göre çok avantajlı konumdadır.

Benzer şekilde GVK madde 3/2'ye göre; “*Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları*”, tam mükellef sayılmıştır. Maddenin devamında “*Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler*” hükmüyle yabancı ülkede yaşayan tam mükellef vatandaşlar çifte vergilendirmeden kurtulmuş olur⁵⁶⁷.

10. Sanatın ve Sanatçının Korunması

Anayasanın 64. maddesine göre, “*Devlet, sanat faaliyetlerini ve sanatçıyı korur. Sanat eserlerinin ve sanatçının korunması, değerlendirilmesi, desteklenmesi ve sanat sevgisinin yayılması için gereken tedbirleri alır*”.

Devlete pozitif bir görev yükleyen Anayasanın bu hükmüne paralel bir şekilde GVK m 18'de “*teelif hakları istisnası*” düzenlenmiştir. Buna göre; “*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senorya ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki*

⁵⁶⁶ KARAKAŞ / SONSUZOĞLU, s. 226.

⁵⁶⁷ SELVİ, s. 71.

eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez". Bu düzenleme ile sanatçıların ve yasal mirasçılarının vergilendirmeye karşı himaye altına alınması sağlanmıştır. Anayasa maddesinde sadece sanat eserleri ve sanatçıların korunması düzenlenmişken GVK "ihtira beratları"na da vergi istinası getirerek koruma alanını genişletmiştir⁵⁶⁸.

Benzer şekilde KVK'da (m. 4/a) "Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar"ın kurumlar vergisinden muaf tutulması sanatın ve sanatçının korunmasına ilişkin önemli bir düzenlemedir.

11. Sağlık Hizmetleri ve Çevrenin Korunması

Anayasanın 56. maddesine göre, "Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir. Devlet, herkesin hayatını, beden ve ruh sağlığı içinde sürdürmesini sağlamak; insan ve madde gücünde tasarruf ve verimi artırarak, işbirliğini gerçekleştirmek amacıyla sağlık kuruluşlarını tek elden planlayıp hizmet vermesini düzenler. Devlet, bu görevini kamu ve özel kesimlerdeki sağlık ve sosyal

⁵⁶⁸ SELVİ, s. 72.

kurumlarından yararlanarak, onları denetleyerek yerine getirir. Sağlık hizmetlerinin yaygın bir şekilde yerine getirilmesi için kanunla genel sağlık sigortası kurulabilir”.

Anayasanın bu hükmüne uygun bir şekilde GVK m. 63/5’te özel gider indirimi uygulaması mevcuttu. Bu hükme göre; “*Ücretlilerin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili yapmış oldukları sağlık harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3’ü, indirim konusu harcamaların Türkiye’de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi ve bu suretle hesaplanan indirim tutarı, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının %23’ünü geçmemesi şartıyla bu indirim de dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir ve işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir*” şeklindeydi⁵⁶⁹. Ancak bu hükümde yalnızca ücret geliri elde edenlere indirim olanağı düzenlenmiş ve harcamaların yalnızca Türkiye’de yapılmış olması koşulu aranmıştı. Binaenaleyh hüküm bu haliyle eksik bir düzenlemeydi. Bu nedenle bu hüküm 4482 sayılı kanunun 37/1/d maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır⁵⁷⁰.

Vergi mevzuatında Sağlık hizmetleri ile ilgili Anayasaya hükmüne paralel düzenlemeler de yer almıştır. Örneğin “*hizmetli ve işçilerin iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı*”, ticari, zirai, ve serbest meslek kazançlarının tespitinde indirim tabii tutulmaktadır⁵⁷¹ (GVK 40/2, 57/4, 68/2)⁵⁷².

⁵⁶⁹ 25088 sayılı ve 24.04.2003 tarihli RG’de yayınlanmıştır.

⁵⁷⁰ SELVİ, s. 77.

⁵⁷¹ TAYLAR, *Vergilendirme*, s. 4976.

⁵⁷² GVK m. 40/2, “*Sağfi kazancın tesbit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:*

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de kainsigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27 nci maddede yazılı giyim giderleri”; GVK 57/4, “*Zirai işletme hesabı esasında giderler: Tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler aşağıda yazılı unsurlardan terekkiüp eder*

4. İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri”; GVK 68/2, “*Mesleki giderler: Serbestmeslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatından indirilir:*

Yine GVK'da (madde 63/3) Anayasa hükmüne uygun bir düzenlemede kaza, sağlık, hastalık, gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerinden indirim konusu olabileceği düzenlenmiştir⁵⁷³.

Sağlık hizmetleri ile ilgili KVK'da da düzenlemeler yapılmıştır. KVK'nın 4. maddesinin (b) fıkrasına göre; “Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar” kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyetin yalnızca kamu kuruluşlarına tanınması kanımızca eşitlik ilkesine aykırıdır. Fakat Anayasa Mahkemesi kamu kuruluşları ile özel kuruluşlar arasında ayırım yapılmasını Anayasaya aykırı olmadığı görüşündedir⁵⁷⁴.

Yine KVK'nın 17/2/a maddesine göre “hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım

...2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmaması üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri”.

⁵⁷³ GVK m. 63/3; “Ücretin gerçek safi değeri iş veren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır

3.Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir”.

⁵⁷⁴ “Öte yandan böyle bir eksik düzenlemenin eşitlik ilkesini zedelediğini ileri sürmek de mümkün değildir. Anayasa Mahkemesi kararlarında tekrarlandığı üzere, Anayasa'da öngörülen eşitlik, «yasa önünde eşitlik» olup herkesin aynı hak ve yükümlülüklerle sahip olması anlamında değildir. Eşitlik, her yönüyle aynı hukukî durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, «eşitlerin eşitliği» anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kuralları uygulanması, yani «eşit olmayanların eşitsizliği»; eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz...”. AYM. 27.09.1988 Tarih ve 1988/7 E. , 1988/27 K. AYMKD, S. 24, s. 412-424, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_24.pdf, (E.T. 17.10.2018).

ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler”, KDV’den istisna edilmiştir. Bu maddede de hizmetin çeşitleri bakımından düzenleme yapılmış ancak hizmeti verenler bakımından ayrımcılık yapılmıştır.

Ülkemizde çevrenin korunması ve kirlenmesinin önlenmesine yönelik politikalara hizmet eden etkin vergi düzenlemeleri yoktur. Özellikle motorlu taşıtların yaydığı CO2 gazı büyük ölçüde çevreyi kirletmekte ve insan sağlığına zarar vermektedir. Bu bakımdan hem motorlu taşıtlar alanında hem de çevre ile ilgili diğer bütün alanlarda *yönlendirici vergilendirme* yapılarak çevreyi koruyucu bir vergi sistemi düzenlenmelidir⁵⁷⁵.

12. Bilim ve Sanat Hürriyeti

Anayasanın 27. maddesinde, “Herkes, bilim ve sanatı serbestçe öğrenme ve öğretme, açıklama, yayma ve bu alanlarda her türlü araştırma hakkına sahiptir”, hükmü düzenlenmiş ve devlete sanat ve sanatçıyı koruma görevi yüklenmiştir. Anayasanın bu düzenlemesine paralel olarak KVK madde 4/a ve 4/m’de, “Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretim istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar

Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir)”

⁵⁷⁵ ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S.1, 2012, s. 183.

Vergiden muaftırlar. Yine paralel bir düzenleme olan KDVK madde 17/a ve b gereğince;

“Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri” vergiden istisna tutulmuştur. KDV'nin mükellefi mal teslimi ve hizmet ifasını gerçekleştirenler, verginin yüklenicisi ise nihai tüketicilerdir. Söz konusu düzenlemede teslim veya ifayı yapan kamu kurumları vergiden muaftır. Ancak yüklenici olan nihai tüketicilerin, mükelleflere göre vergi ödememesine sebep olan bu düzenleme eksik bir düzenlemedir⁵⁷⁶.

Yine özel kişiler açısından da ilim, fen, güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığın gelişimini teşvik etmek maksadıyla yaptıkları faaliyetlerin vergiye tabi olması da eksik düzenleme niteliğindedir⁵⁷⁷.

13. Tarih, Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması

Anayasanın 63. maddesinde, *“Devlet, tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlar, bu amaçla destekleyici ve teşvik edici tedbirleri alır. Bu varlıklar ve değerlerden özel mülkiyet konusu olanlara getirilecek sınırlamalar ve bu*

⁵⁷⁶ KARAKAŞ / SONSUZOĞLU, s. 229.

⁵⁷⁷ KARAKAŞ / SONSUZOĞLU, s. 229.

nedenle hak sahiplerine yapılacak yardımlar ve tanınacak muafiyetler kanunla düzenlenir” hükmü düzenlenmiştir.

Emlak vergisinin ödeme sürelerinin düzenlendiği EVK'nın 30. maddesinde, “*Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur*” hükmü yer alır. Bu kısıtlamalara ilişkin “*Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik*”⁵⁷⁸ te (m. 4);

“Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulu veya Bölge Kurullarınca; tarihi, sanat ve bölgesel özellikleri veya diğer özellikleri nedeniyle taşınmaz kültür veya tabiat varlığı olarak tescil ve ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı, korunma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin, ek ve değişikliklerine izin verilmeyen veya ek ve değişikliklerine belirli şartlarla izin verilen binaların (ticaret, san'at-zanaat veya mesleki bir faaliyet icrası için yapılan tesis maksadı dışında bir fonksiyon verilen veya bu amaçla kullanılanlar hariç) tasarrufu kısıtlanmış sayılır” hükmü düzenlenmiştir.

Bu düzenleme de indirimlerin yalnızca tasarrufu kısıtlanmış bina ve arazilerde tanıdığı için eksiktir. Böyle bir sınırlamaya gidilmesi Anayasanın tarih, kültür ve tabiat varlıklarını korunması amacına aykırıdır.

KDVK'nın “*Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar*” başlığını taşıyan madde 17/2-a'da yer bulan bir düzenleme de Anayasanın bu düzenlemesine paraleldir. Buna göre;

“Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya

⁵⁷⁸ 19284 Sayılı ve 17.11.1986 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler...” vergiden istisna tutulmuştur. Maddede sayılanlar konu açısından Anayasa yer alanlardan daha geniş bir şekilde düzenlense de yalnızca kamu kurum ve kuruluşlarına bu istisnanın tanınması kanımızca eksik bir düzenlemedir.

Benzer şekilde Anayasadaki bu hükmün amacına uygun şekilde nitelendirilebilen GVK madde 89/7-d, f ve h bentlerinde, matrahın belirlenmesinde yapılacak indirimler düzenlenmiştir. Buna göre;

“Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

d)2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine

f)Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkeye ait kültür varlıklarının Türkiye’ye getirilmesi çalışmalarına,

h)2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100’ü (Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir)” gider olarak indirilebilir. Bu hüküm de Anayasanın 63. maddesine mütenasip olsa da bu indirimden sadece kamu ku-

rum ve kuruluşların faydalanabilmesi sınırlaması bu düzenlemeyi eksik hale getirmektedir⁵⁷⁹.

C. Devlete Pozitif Görev Yükleyen Diğer Düzenlemeler

1. Ormanlar ve Orman Köylüsünün Korunması

Anayasanın 169. maddesinde, “Devlet, ormanların korunması ve sahalarının genişletilmesi için gerekli kanunları koyar ve tedbirleri alır”. Devamında 170. maddesinde de, “Ormanlar içinde veya bitişiğindeki köyler halkının kalkındırılması, ormanların ve bütünlüğünün korunması bakımlarından, ormanın gözetilmesi ve işletilmesinde Devletle bu halkın işbirliğini sağlayıcı tedbirlerle, 31/12/1981 tarihinden önce bilim ve fen bakımından orman niteliğini tamamen kaybetmiş yerlerin değerlendirilmesi; bilim ve fen bakımından orman olarak muhafazasında yarar görülmeyen yerlerin tespiti ve orman sınırları dışına çıkartılması; orman içindeki köyler halkının kısmen veya tamamen bu yerlere yerleştirilmesi için Devlet eliyle anılan yerlerin ihya edilerek bu halkın yararlanmasına tahsisi kanunla düzenlenir” hükmü düzenlemiştir. Anayasanın bu hükümlerine uygun şekilde KVK’da (m. 4/i);

“Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri”

vergiden istisna tutulmuştur. KVK’daki bu düzenleme yalnızca orman köylerini değil, tüm köyleri kapsamış dolayısıyla Anayasada yer alan bu hak genişletilerek düzenlenmiştir.

Yine ormanların ve orman köylüsünün korunması ile ilgili, EVK’da (m. 15) geçici muafıklar tanınmıştır. Buna göre;

⁵⁷⁹ SELVİ, s. 231.

“a) Özel kanunlarına göre Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl;

b) Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl;

c) Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl”;

geçici olarak arazi vergisinden muaftır. Bu düzenleme ile orman alanlarının genişletilmesi kolaylaştırılmıştır⁵⁸⁰.

2. Planlama

Anayasanın “Mali ve Ekonomik Hükümler” kısmının ikinci bölümünde “Ekonomik Hükümler” başlığında yer alan 166. maddeye göre; “Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayi ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak Devletin görevidir” hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak KVK madde 4/a’da;

“Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar”ın kurumlar vergisinden muaf tutulacağı belirtilmiştir. Söz konusu düzenleme Anayasanın yukarıda ki hükmüne uygun olarak ülkedeki tarım, sanayi ve kalkınmayı geliştirmeye müteveccih bir uygulamadır.

⁵⁸⁰ KARAKAŞ / SONSUZOĞLU, s. 227.

Yine GVK ve KVK’da yer alan “*yatırım indirimi*” ve “*finansman fonu*” uygulamaları da ülkedeki tarım ve sanayinin ilerlemesine hedeflenmiş düzenlemelerdir.

3. Esnaf ve Sanatkarların Korunması

Anayasanın 173. maddesinde, “*Devlet, esnaf ve sanatkarı koruyucu ve destekleyici tedbirleri alır*” hükmü yer alır. Bu hükme binaen GVK’da özellikle geliri düşük olan yükümlüleri koruyan istisna ve muafiyetler düzenlenmiştir. Örneğin GVK’nın 9. maddesinde *vergiden muaf esnaf* dokuz bent halinde tafsilatlı sıralanmıştır.



SONUÇ

Devletin egemenlik yetkisinin en çok kullanıldığı, hakimiyetinin en çok hissedildiği alan vergilendirme yetkisidir. Bu yetkinin yukarıda da bahsedildiği gibi sınırlandırılmasının gerektiği açıktır. Ancak çeşitli sebeplere dayanarak her sınırlamanın mübah ve meşru olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Temel hak ve hürriyetlerinin vergi kanunları ile sınırlandırılmasında ölçü kaçırıldığında bu haklar kullanılmaz duruma gelir. Kuşkusuz vergi gelirleri devletin kamu harcamalarının karşılanmasında en önemli kaynaktır. Ancak devletin gelir elde etme arzusu ile vergi mükelleflerinin temel hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılmasında denge kurulmalıdır. Bu denge de ancak evrensel hukuk ilkeleri ve Anayasada belirtilen genel ilkeler ve buna uygun düzenlenmiş mevzuat ve doğru uygulama yoluyla sağlanabilir.

Çalışmanın ilk bölümünde esas bölüme hazırlık niteliğinde vergi hukuku etkileyen temel Anayasal ilkelerden ve Anayasamızda vergi hukuku ile ilgili temel düzenleme olan 73. maddedeki ilkeler incelenmiştir. Çünkü ancak bu ilkelerin gereklerine uygun şekilde vergilendirme yapıldığında temel hak ve hürriyetler büyük ölçüde muhafaza edilebilmektedir. Vergiler yoluyla kişilerin geliri azalmakta ve doğrudan mülkiyet haklarına müdahale edilmektedir. Devlet, vergilendirme yoluyla bireylerin temel hak ve hürriyet alanlarına girmekte, müdahalelerde bulunmakta ve sınırlamalar yapmaktadır. Bu sebeple ayrıca ilk bölümde genel olarak vergilendirme yetkisinin tanımı ve bu yetkinin sınırlandırılmasında uyulacak ilkeler açıklanmıştır.

Hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri birbirini tamamlayıcı nitelikte olup vergi hukuku üzerinde oldukça etkilidir. Türkiye’de vergilendirme alanında sosyal devlet ilkesinin uygulamasında çeşitli problemler mevcuttur. Çalışmada da çeşitli yerlerde değinildiği gibi ülkemizde Türk Vergi Sisteminin bütünü ele alındığında Anayasadaki genel ilkeler ve 73. maddede belirtilen vergisel ilkelere bariz aykırılık oluşturan durum dolaylı vergilerin oranının çok yüksek olmasıdır. AB ve OECD ülkelerinde dolaylı vergilerden alınan verginin oranı yüzde 35 civarında iken bizde yüzde 70’lere yakındır. Daha önceki bölümlerde de değindiğimiz üzere bu durum sosyal devlet ilkesinin ve vergide adaletin önüne geçmektedir. Mevcut haliyle Türk Vergi Sistemi ile mali güç ve adaletli ve den-

geli dağıtım ilkelerinin gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Baştan aşağı tüm vergi mevzuatının değiştirilmesi ve adil bir sistem haline getirilmesi gerekmektedir.

Anayasamızın 73. maddesinde vergi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddede çağdaş hukuk devleti anlayışlarında yer alan hukuk devleti ve kanunilik ilkeleriyle uyumlu şekilde düzenlenmiştir. Maddede yer alan genellik, eşitlik, mali güce göre vergilendirme ve vergi adaleti ilkeleri birbirinin yerine geçen, aralarında bir bütünlük oluşturan ilkelerdir. Örneğin mali güce göre vergilendirmeye riayet edilmediği zaman aynı zamanda eşitlik ve genellik ilkeleri de gerçekleştirilemeyecektir. Dolayısıyla ancak bu ilkeler dikkate alınarak düzenlenen ve uygulanan kanunlarla vergi adaleti sağlanabilir. Kanun koyucu vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler yaparken mutlaka vergi ilkelerini dikkate almalı, yaptığı düzenlemelerin bu ilkelere uygunluğu için azami dikkati göstermelidir.

Vergi kanunlarının hazırlanmasında kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması, devletin temel işlevinin gerçekleştirilmesi ve devlet mekanizmasının işleminin devam etmesi için Anayasa belirtilen genel ilkeler ve vergi hükümleri ile ilgili 73. maddede yer alan ilkelere ihtimamla riayet edilmesi gerekir. Vergilendirme ile kişilerin temel hak ve hürriyetlerine doğrudan müdahale edildiğinden bu müdahalenin sınır ve şartları hukukumuzda Anayasal şartlara bağlanmıştır. Ancak Anayasadaki bu ilke ve kuralın sadece metinde yer alması yeterli değildir. Yasama organının da Anayasadaki kaidelere uygun yasal düzenlemeler getirmesi ve yürütme organının da bu düzenlemeleri Anayasaya uygun biçimde yorumlaması ve icra etmesi gerekir.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi ve bunun doğal neticesi olarak belirlilik, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik gibi evrensel ilkeler Anayasalarımızda kabul edilmiştir. Ancak 1971 yılındaki Anayasa değişikliği ile Bakanlar Kurulu'na (daha sonra 2018 yılında Cumhurbaşkanına) yasa ile belirlenen sınırlarda muaflik, istisna, indirim ve oranlarda değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetkinin verilmesi o dönemdeki enflasyon oranlarının yüksekliği, ekonomik gelişmeler karşısında hızlı karar alma ve kontrol etme anlayışı sebebiyledir. Ancak günümüzde ülkenin ekonomisi nispeten istikrarlı durumdadır ve yüksek enflasyon dönemi de sona vermiştir. Bu sebeple artık Cumhur-

başkanı kararları ile vergi kanunlarında değişiklik yapılması kanunilik ve belirlilik ilkesine zarar vermektedir. Kanaatimizce, “*temsilsiz vergi olmaz*” prensibine aykırılık teşkil eden Anayasanın 73/4. maddesi hükmü çıkartılmalıdır.

Kanunilik ilkesinden uzaklaşılmasına yol açan önemli bir diğer husus da Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelge ile yeni hükümler getirilmesidir ve külliyatın sürekli genişlemesidir. Kanunla düzenlenmesi gereken yerde diğer düzenleyici işlemlerle yeni kurallar getirilmesi ve bu kurallara göre cezalı tarhiyatlar verilmesi, hukuki güvenlik ilkesine aykırı olacaktır ve mükelleflerin mülkiyet hakkı zedeleneyecektir. Hem vergilerin kanuniliği ilkesi, hem de hukuki güvenlik ilkesi, idarenin söz konusu düzenlemeleri yaparken kanunlara uygun, dengeli ve istikrarlı davranmasını icap ettirmektedir. Tek başına kanunilik ilkesi de adil vergilendirmeyi sağlamada yeterli değildir. Bu ilke ancak bağımsız yargı, hukuka bağlılık, kanuni idare ile sağlanabilir.

Vergilendirmeye karşı hassas olarak belirlediğimiz kişi haklarından özellikle özel hayatın gizliliği hakkı, hak arama hürriyeti, kişisel verilerin korunması, haberleşme özgürlüğü gibi haklara ilişkin vergisel düzenlemelerde Anayasaya aykırılıklar bulunmaktadır. Yine vergilendirmeye karşı hassas olan pozitif statü haklarından ücrette adaletin sağlanması, sporun geliştirilmesi, sanatın ve sanatçının korunması, sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması gibi haklarda vergisel düzenlemelerin yetersiz olduğu göze çarpmaktadır.

Vergi, esas itibarıyla mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlamadır. Mükelleflerin, kendi malvarlıklarında bulunan bir kısım değerleri vergi şeklinde ödemeleri, mülkiyet haklarını kısıtlanmaktadır. Önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere mülkiyet hakkının devlet tarafından sınırlandırılması mümkün ve hatta gerekli olsa da sınırlarının hassasiyetle belirlenmesi gerekir. Anayasada çizilen sınırlara riayet edilmeden yapılan vergi hukuku ile ilgili müdahaleler hukuka aykırılık oluşturacaktır.

Hukuk devletinin temel amacı olan adaletin vergilendirme alanında da sağlanması gerektiği açıktır. Bu amacı gerçekleştirmek adına Anayasa 73. maddesinde vergi adale-

tinin ancak mali güce göre vergilendirme aracılığıyla sağlanabileceği düzenlenmiştir. Mali güce göre vergilendirmeyi dolayısıyla vergilendirmede adaleti sağlamak için ise vergi sistemimizde artan oranlılık, asgari geçim indirimi, indirim, muafiyet ve istisna uygulamaları, ayırma ilkesi gibi müesseseler yer alsa da ülkemizde dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla çok yüksek olması, vergi adaletinin tam anlamıyla gerçekleşmesine engel olmaktadır. Vergilendirme yetkisine karşı en duyarlı hak olan mülkiyet hakkına müdahalenin kişiler nezdinde adil şekilde sınırlandırılması için dolaylı vergilerin payının azaltılması, indirim, istisna ve muafiyetlerin kaldırılması, çok sık uygulanan vergi aflarının sona erdirilmesi, asgari ücretin vergi dışı bırakılması sağlanmalıdır.



YARARLANILAN KAYNAKLAR*

KİTAPLAR VE MAKALELER

- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz: *Türk Anayasası Açısından Temel Hakların ve Özgürlüklerin Kapsamı ve Sınırlandırılması*, Türkiye Büyük Millet Meclisi Anayasa Hukuku Sempozyumu, 22-24 Nisan 2003, (Yayına Haz. Z. Gören), Türkiye Büyük Millet Meclisi Yayınları no: 1, Ankara 2003, s. 165-184.
- AKDEMİR Tuğçe: Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.111, 2014, s. 255-278.
- AKDOĞAN Abdurrahman: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2017.
- AKIN Emrah: “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 167, Kasım 2006, s. 93-97.
- AKŞİN Sina: “Sened-i İttifak ile Magna Carta'nın karşılaştırılması”, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi*, C.16, S.27, 1994, s. 115-123.
- AKYAZAN Ahmet Emrah: “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 40, 2009, s. 1-30.
- ARIKAN Zeynep: “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.37, 1996/1997, s. 269-281.

* Birden fazla eserinden yararlanılan yazarlara yapılan atıflarda, eserlere kısaltma verilmesi yoluna gidilmiştir. Yapılan kısaltmalar parantez içinde gösterilmiştir.

- ARSLAN Kahan Onur: “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.127, 2016, s. 223-244.
- ASLANPINAR Y. Burak: “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.104, 2013, s. 299-320.
- ATAR Yavuz: *Türk Anayasa Hukuku*, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.
- ATİK Ayşegül Çoban: “İdare Hukukunda Kazanılmış Hak İlkesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.21, S.1, 2013, s. 11-53.
- AYDIN Mesut: “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.61, S.3, 2006, s. 1-37.
- AYDIN Murat / TOPKAYA Özgür: “Türkiye’de Sosyal Devletin Vergileme Alanları”, *VII. Sosyal İnsan Hakları Uluslararası Sempozyumu*, Sosyal Güvenlik Denetmenleri Derneği Yayını, Denizli 2015, s. 297-320.
- BATIREL Ömer Faruk: “Türkiye’de Gelir Vergisini Kim Ödüyor”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 384, 2013, s. 28-30 (*Gelir Vergisi*).
- BAYKARA Bekir: “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, S. 290, 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3708>, (E.T. 19.04.2019).
- BİLİCİ Nurettin / BİLİCİ Adem: *Kamu Maliyesi*, 8. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2017 (*Kamu Maliyesi*).

- BİLİCİ Nurettin: *Türk Vergi Sistemi*, 40. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2017 (*Vergi Sistemi*).
- BİLİCİ Nurettin: *Vergi Hukuku*, 42. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2017 (*Vergi Hukuku*).
- BİNGÖL Ozan: *Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri*, 2. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2018.
- BOZDOĞANOĞLU Burçin: “Haberleşme Vergisinin Vergi Adaleti, Açısından Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 1, 2016, s. 95-108.
- BOZDOĞAN Doğan / ÇATALOLUK Cuma: “Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi”, *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, C. 7, S. 3, 2017, s. 433-444.
- BOZDOĞAN Doğan / İLK Elif: “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi*, C.4, S.2, 2016, s. 28-38.
- BUDAK Tamer: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 346, 2010, s. 114-125 (*Anayasal*).
- BUDAK Tamer: *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, On İki Levha Yayıncılık İstanbul 2010 (*Mali Güç*).
- BUDAK Tamer / YAKAR Soner: “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 16, S. 1, 2007, s. 133-144.
- BULUT Nihat: “Mülkiyet Konusundaki Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. X, S. 3-4, 2006, s. 15-26.

- BUYRUKOĞLU Selçuk / BOZDOĞAN Doğan: “Danıştay İçtihatlarında Vergilendirme Kanunilik”, *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, C.10, S.1, 2015, s. 100-120.
- BUYRUKOĞLU Selçuk / GÜLER Ahmet: “AB Ülkelerinde ve ABD’de Vergileme Yetkisinin Kullanımına İzin Veren Hükümlerin Türk Anayasasında Yer Alan Hükümlerle Karşılaştırılması”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, C.3, S.2, s. 143-154.
- CANYAŞ Oytun / SEÇİLMİŞ İ. Erdem: “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. XV, S. 1, 2013, s. 301-315.
- ÇAĞAN Nami: *Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, Ankara 1991 (*Avrupa*).
- ÇAĞAN Nami: “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi (III)”, *Bahri Savcı’ya Armağan*, Mülkiyeliler Birliği Yayını, No:7, Ankara 1988, s. 210-221(*Kamu Maliyesi*).
- ÇAĞAN Nami: *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- ÇAM Mine Uzun: “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, İktisadi ve İdari Bilimler Sayısı, C. 15, S. 4, 2017, s. 177-205.
- ÇAĞLAR Kemal: *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017.
- ÇEVİK Savaş: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 2. Baskı, Palet Yayınları, Konya 2016.

- ÇOMAKLI Şafak Ertan / AYRANGÖL Zülküf: *Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Esaslar)*, Savaş Yayınevi, Ankara 2016.
- DOĞRUSÖZ Bumin: “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 6, S. 1-3, 1985, s. 65-76 (*Vergilendirme*).
- EREN Abdurrahman: *Özgürlüklerin Sınırlanmasında Demokratik Toplum Düzeyinin Gereklere*, Beta Yayınları, İstanbul 2004.
- ERDOĞAN Mustafa: *Türk Anayasa Hukuku*, Hukuk Yayınları, Ankara 2018, (*Anayasa Hukuku*).
- ERDOĞAN Mustafa: *Anayasal Demokrasi*, 12. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, (*Anayasal Demokrasi*).
- ERKİN Gözde: *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.
- ERVARDAR Fehamettin: “Vergilendirme İle İlgili Muhtelif Meseleler”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.39, 1969, s. 333-363.
- ETGÜ Mehmet Akif: *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Bakış Açısı*, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul 2009.
- MOSCA Gaetano: “Magna Carta'dan 20 inci Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri”, (Çev. ÖZYÖRÜK, Mukbil), *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.1, 1948, s. 3-58.
- GERÇEK Adnan / BAKAR Feride: “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, C. 2, S. 1, 2017, s. 7-26.
- GERÇEK Adnan / BAKAR Feride / ÇAKIR Erdem Utku / ASA Semih: “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaş-

tırılması ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 63, S.1, 2014, s. 81-130.

GERÇEK Adnan / GERGER Çetin / TAŞKIN Çağatan / BAKAR Feride / GÜZEL Simla: *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Birinci Baskı, Seçin Yayıncılık, Ankara 2015.

GÖKBUNAR Ali Rıza: “Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.8, S.2, 2001, s. 1-6.

GÖKER Cenker: “Yönlendirici Vergilendirme”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.17, S. 3-4, 2011, s. 11-30.

GÖZLER Kemal: *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II*, 1.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011.

GÖZLER Kemal / KAPLAN Gürsel: *İdare hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yatın Dağıtım, Bursa 2017.

GÖZÜBÜYÜK Şeref: *Anayasa Hukuku*, 19. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2013.

GÖZÜBÜYÜK Şeref / KİLİ Suna: *Türk Anayasa Metinleri 1839-1980*, 2. Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 496, Ankara 1982.

GÜMÜŞKAYA Gamze: “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.17, S. 3-4, 2011, s. 33-57.

GÜNEŞ Gülsen: *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2014.

GÜRAN Tefvik: “Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, C.49, 1998, s. 79-95.

GÜRDAL Temel / EKERYILMAZ Şebnem: “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, *Eskişehir Os-mangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.13, S.2, 2018, s. 205-226.

HEPAKSAZ Engin / AKDEMİR Tekin: “Türkiye’de Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleş-me Teorisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniver-sitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 35, 2010, s. 119-147.

İLAL Ersan: “Magna Carta”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 34, S.1-4, s. 210-242.

İNAN Mahmut / EKİCİ Sena: “Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.9, S.34, Güz 2010, s. 300-314.

KANETİ Selim: *Vergi Hukuku*, 2. Bası, İstanbul 1989.

KARAKAŞ Eser / SONSUZUĞLU Elif: “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi”, *Anayasal Mali Düzen*, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s. 215-248.

KARAKOÇ Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlen-dirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, Özel Sayı, 2013, s. 1259-1308 (*Vergilendirme*).

KARAKOÇ Yusuf: “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olma İlkesi, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 21, S. 2, 2015, s. 413-456 (*Vergi Gelirlerinin*).

- KARATAŞ DURMUŞ Neslihan: “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 31, Yıl. 8, 2017, s. 371-409.
- KARATEPE Şükrü: *Türk Anayasa Hukuku*, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2016.
- KARTALCI Kadir / DOĞAN Mübeyna: “Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı”, *Social Sciences Dergisi*, C.8, S.3, 2013, s. 116-132.
- KAYIHAN İçel: “Haberleşme Özgürlüğü”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 41, S. 1-2, 1975.
- KIRBAŞ Sadık: “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, *Sayıştay Dergisi*, C.2, S.3, 1991, s. 3-8, (Vergileme).
- KIRBAŞ Sadık: *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2015, (Temel Kavramlar).
- KIZILYAR AYATAR Sema: “Anayasa Madde 73, Fıkra 2’nin Bağlayıcılığı”, Prof. Dr. Erhan Adal’a Armağan, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2, 2011, s. 995-1011.
- KOYUNCU Caner: *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2016.
- KUZU Satiye: “Anayasa’da Yer Alan Temel Hak ve Özgürlüklere İlişkin Düzenlemeler ve Vergi İlişkisi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 1, S. 3, 2015, s. 195-214.
- MUTLU Aysel Ceren: “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 98, 2012, s. 123-154.
- MUTLUER M. Kamil / DAYANÇ N. Nilay: *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

- NARTER Recep / SARICAOĞLU Ercan, “Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S.1, 2016, s. 119-136.
- NAZALI Ersin / DEMİRCİ Mete: “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 335, 2009, s. 91-100.
- ORGAN İbrahim / GÖLÇEK Ali Gökhan: “Anayasa’da Bulunan Kişi Hak ve Ödevlerinin Sınırlandırılması: Vergi Hukuku Açısından Bir Değerlendirme”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Üniversitesi*, C. 10, S. 3, 2017, s. 117-129.
- ORKUNOĞLU ŞAHİN Işıl Fulya: “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S.2, 2012, s. 199-216.
- ÖDEN Merih / AKKAYA Mustafa: “Hayat Standardı Esası Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 50, S. 2, 2001, s. 1-36.
- ÖMERCİOĞLU Abdullah: “Vergi Denetim Müessesesi Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.65, S.4, 2016, s. 2277-2304.
- ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami: *Vergi Hukuku*, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2015.
- ÖNER Erdoğan: *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2017.
- ÖZBAKAN, A. Nil: “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi”, *Vergi Dünyası*, S. 202, 1988, s. 100-103.
- ÖZBUDUN Ergun: *Türk Anayasa Hukuku*, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2005.
- ÖZER Atilla: *Anayasa Hukuku*, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2016.
- ÖZYER Mehmet Ali: *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 7. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2015.

- PEHLİVAN Osman: *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2017 (*Kamu Maliyesi*).
- PEHLİVAN Osman: *Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2018. (*Vergi*).
- SABAN Nihal: *Vergi Hukuku*, 5.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.
- SANCAKTAR Oğuz: “AİHM Kararlarının Türk İdare Hukukuna Etkileri Konusunda Genel Gözlemler”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 34, S. 4, 2001, s. 97-136.
- SARAÇOĞLU Fatih: *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014 (*Kamu Yararı*).
- SARAÇOĞLU Fatih: “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.5, S.3, 2003, s. 175-189 (*Vergilendirme yetkisi*).
- SOYGÜT ARSLAN Mualla Buket: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Miailhe/Fransa Kararı, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 8, S.16, Güz 2009, s. 159-171.
- ŞARMAN Ceren: “Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 355, 2011, s. 200-207.
- ŞENYÜZ Doğan / GERÇEK Adnan / YÜCE Mehmet: *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017.
- ŞİŞMAN Gülden: “Anayasa Mahkemesi Kararları ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 65, S. 4, 2016, s. 2423-2444 (*Öngörülebilirlik*).
- ŞİŞMAN Gülden: “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hu-

- kuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 2, 2009, s. 31-48 (*Demokratik*).
- TAŞKAN Yusuf Ziya: *Vergi Hukuku*, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.
- TAŞÖREN Dilek: “Özel Hayatın Gizliliği ve Vergilendirme”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C.88, S.3, 2014, s. 96-133.
- TAYLAR Yıldırım: “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası*, S. 307, 2007, s. 199-224 (*Hukuki Güvenlik*).
- TAYLAR Yıldırım: “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, Özel Sayı, 2014, s. 4943-4498 (*Vergilendirme*).
- TEKBAŞ Abdullah: “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.12, Özel Sayı, 2010, s. 123-191.
- TEKİN Ahmet / GÜMÜŞ Öner: “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 39, 2014, s. 243-258.
- TÖRALP Funda: “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 163-182.
- TÜREDİ Salih / TOPAL Mehmet Hanefi: “Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik

- Analizi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.11, S.1, 2011, s. 64-86.
- ULUDAĞ Ramazan: *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumlu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayınevi, Ankara 1988.
- UYGUN, Oktay: *Devlet Teorisi*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIV, S.2, 2010, s. 593-606, (*Ücret Gelirleri*).
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S.1, 2012, s. 153-190 (*Motorlu Taşıtlar*).
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman: *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Birinci Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2007 (*Takdir Yetkisi*).
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 251-271, (*Vergi Hukuku*).
- YAKAR Soner / GÜNDÜZ İsmail Orçun: “Türkiye’de Vergilendirme Yetkisi “Var” Mı “Yok” Mu İşte Bütün Mesele Bu”, *Sayıştay Dergisi*, S. 92, 2014, s. 117-141.
- YALTI Billur: “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, *Prof. Dr. Mualla ÖN-*

- CEL'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C.1, Ankara 2009 (*Mülkiyet Hakkı*).
- YALTI Billur: Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 66, 2006, s. 95-120 (*Yurt Dışı*).
- YALTI Billur: *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayıncılık, İstanbul 2006 (*Vergi Yükümlüsü*).
- YILMAZ Ejder: *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 1996.
- YILMAZ Güneş / BİYAN Özgür: “Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Haberleşme Özgürlüğüne Yönelik Bir Deneme: Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 13, S. 156, 2017, s. 2901-2936.
- YILMAZ Sibel: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Afı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 66, S. 1, 2017, s. 263-300.
- YÜKSEL Metin: *Ölçülülük İlkesi - Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR**

http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_12.pdf, (E.T. 09.10.2018).

http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/el_kitaplari/AIHSKapsamindaMulkiyetHakki.pdf, (E.T. 9.3.2019).

http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2017-81.pdf, (E.T. 13.12.2018).

<http://chk.barobirlik.org.tr/dokuman/makaleler/2.pdf>, (E.T. 15.01.2019).

<http://www.cetinkaya.av.tr/dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf>, (E.T. 20.03.2019).

<http://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf>, (E.T. 11.10.2018).

<http://www.gib.gov.tr/node/87465>, (E.T. 21.01.2019).

<http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1067127-muktesepkazanilmis-hak>, (E.T. 18.12.2018).

[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:\[%22TUR%22\],%22appno%22:\[%2212027/10%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-169167%22\]}", \(E.T. 23.01.2019\).](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:[%22TUR%22],%22appno%22:[%2212027/10%22],%22documentcollectionid%22:[%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-169167%22]})

<http://www.hukukmedeniyeti.org/karar/760164/4-daire-e-2005-2134-k-2006-2156/?v=list&aranan=y%FCr%FCtme>, (E.T. 13.12.2008).

<http://ikametgah.nedir.org/>, (E.T. 22.11.2018).

http://www.inhak.adalet.gov.tr/inhak_bilgi_bankasi/aihs_ekprotokoller/ek4.pdf, (E.T. 21.12.2018).

** İnternet kaynaklarına son erişim ve kontrol tarihi 03.06.2019'dur.

<https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-1996-217-k-1996-420-t-20-12-1996-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/623801/>, (E.T. 19.03.2019).

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, (E.T. 02.01.2018).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (E.T. 02.10.2018).

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (E.T. 09.10.2018).

<https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/127a3--Insan-Haklari-ve-Temel-Ozgurluklerin-Korunmasina-Iliskin-Sozlesme%E2%80%99ye-Ek-Protokol.pdf>, (E.T. 01.01.2019).

<http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx#>, (E.T. 01.10.2018).

<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Harf/H>, (E.T. 19.10.2018).

<https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>, (E.T. 10.10.2018).

<https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm>, (E.T. 02.10.2018).

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc087/kanuntbmmc087/kanuntbmmc08704837.pdf, (E.T. 13.12.2018).

<http://tdk.gov.tr/>, (E.T. 08.10.2018).

<https://telkoder.org.tr/sabit-telefon-isletmecinizi-degistirmek-icin/>, (E.T. 28.12.2018).

<https://vergidosyasi.com/2017/06/19/danistay-karari-vergi-teknigi-raporunun-ihbarnameye-eklenmemesi-bozma-nedeni/>, (E.T. 17.04.2019).

http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/metin134.pdf, (E.T. 08.04.2019).

<https://www.unicef.org/turkey/udhr/gi17.html>, (E.T. 01.01.2019).

BATIREL Ömer Faruk: “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, *Vergi Dünyası*, 2000,

- <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2499>, (E.T. 22.03.2019).
- CEYHAN Murat: “Verginin Yasallığı İlkesi”, <http://www.alomaliye.com/2003/10/19/verginin-yasalligi-ilkesi/>, (E.T. 14.03.2019).
- ÇAĞANNami: “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”, *Vergi Dünyası*, 1982, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/221>, (E.T. 19.03.2019).
- DOĞRUSÖZ Bumin: “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-bazi-anayasal-ilkeler/28032>, (E.T. 02.04.2019).
- ERALP Özge Evcı: “Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi”, <https://ozgeevci.wordpress.com/2012/04/03/vergilendirme-yetkisinin-gelisimi/#more-8>, (E.T. 22.03.2019).
- KARAMAN, Hayrettin: “Ulü'l-emr kimlerdir? Ulü'l-emre itaat nasıl olmalıdır?”, <https://sorularlailslamiyet.com/blog/ulul-emr-kimlerdir-ulul-emre-itaat-nasil-olmalidir>, (E.T. 10.02.2019).
- KARYAĞDI Nazmi / TAŞ Bülent: “Tek Mükellefli Vergi: Haberleşme Vergisi”, <https://vergialgi.net/vergi/tek-mukellefli-vergi-haberlesme-vergisi/>, (E.T. 29.12.2018).
- KÜTÜKÇÜ Abdullah: “Bakanlar Kurulu Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, *Vergi Dünyası*, 1998, <https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/2048>, (E.T. 14.03.2019).
- SAĞLAM Öykü: “Vergi Hukukuna İlişkin AİHM ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararlarının Mülkiyet Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi”,

- https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=14150,
(E.T. 25.03.2019).
- ONAT Emre Burak: “Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi Hak Arama Hürriyetine Aykırıdır”,
<http://www.kizilot.com.tr/5/8/21/21/3208/bd/tr/kizilot/diger/vergi-teknigi-raporunun-mukellefe-teblig-edilmemesi-hak-arama-hurriyetine-aykiridir>, (E.T. 17.04.2019).
- SOYDAN YALTI Billur: “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası*, 2000,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2415>, (E.T. 14.03.2019).
- ŞEN Ersan: “Müktesep/Kazanılmış hak”,
<http://www.haber7.com/yazarlar/prof-dr-ersan-sen/1067127-muktesepkazanilmis-hak>, (E.T. 18.12.2018).
- UYGUN Esra: “Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Kararlarının Durumu”, I. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu Asos Congress Bildiri Kitabı 13-14-15 Ekim (I. International Symposium On Social Science 13-14-15 October 2016, Asos Congress Conference Proceedings, Elazığ 2016, Asos Yayınevi, s. 2891-2909,
http://www.bingol.edu.tr/documents/asos2016_bildiri_kitabi_final.pdf, (E.T. 05.01.2019).
- YALTI Billur: “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İçtihat”, *Vergi Sorunları Dergisi*,
http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=4532, (E.T. 19.03.2019).

DİĞER KAYNAKLAR

- AKYÜZ Volkan: *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının İdari Yargı Kararlarına Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.
- ÇAVUŞ Adnan: *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul 2016.
- KILIÇ Halil İbrahim: *Temel Hak ve Özgürlüklerde Sınırlamanın Sınırı ve Hakkın Özü*, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi SBE, İstanbul 2012.
- SELVİ Serkan: *Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010.
- ÖZÇELİK Tolunay: *Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2008.
- TİB, Sınıflı Toplum Devlet ve Vergiler, 1. Baskı, TİB Yayınları No:14, Aslımlar Matbaası, Ankara 1976.