

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN
VERGİLENDİRME SÜRECİ**

Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT

Danışman

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

İZMİR - 2012

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2008800272

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT
Tez Başlığı : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Hukukuna Etkisi

Savunma Tarihi : 24.07.2012
Danışmanı : Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Oğuz ŞİMŞEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
Doç.Dr.Mine AKKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (X)

Oy Çokluğu ()

Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Hukukuna Etkisi" başlıklı Tezi (X) / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../...

Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci

Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Kamu Hukuku Programı

Çalışmanın amacı, vergilendirme sürecine ilişkin vergi usûl hukuku ve kamu icra hukukunda yer alan düzenlemelerin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumluluğunu tartışmaktır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile vergi hukuku arasındaki ilişki kurulurken de Sözleşme’de yer alan haklar çerçevesinde konu değerlendirilmiştir. Bu sebeple çalışma kapsamında, mülkiyet hakkına, özel yaşama saygı hakkına, ayrımcılığa uğramama hakkına, suç ve cezalarda kanunîlik ilkesine, aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama hakkına, adlî hata halinde tazminat hakkına, borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağına ve serbest dolaşım özgürlüğüne yer verilmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi iç hukuk bakımından bağlayıcı bir kaynak olmakla birlikte mahkemeler için de doğrudan uygulanabilir nitelik taşımaktadır. Bu doğrultuda mahkemeler, kararlarında da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nden ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından destek ölçü norm olarak yararlanmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergilendirme alanında devletlerin geniş takdir yetkisini kabul etmektedir. Ancak bu takdir yetkisini kullanırken hukuka uygun, kamu yararı amacıyla ve ölçülü şekilde kullanması gerekmektedir. Vergi hukuku açısından Sözleşme’de yer alan mülkiyet hakkına, özel yaşama saygı hakkına ve suç ve cezalarda kanunîlik ilkesine ilişkin karşılaşılan problemler ise genellikle ölçüsüz uygulamalar noktasında olmaktadır. İki vergi yükümlüsü arasında yapılan farklı muamelenin haklı bir neden dayanması da ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edilmemesi açısından önemlidir.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin iç hukukta uygulanabilirliği ve kaynak değerine yer verilmektedir. İkinci bölümde vergi usûl hukukunda yer alan düzenlemelerin ve uygulamaların, üçüncü bölümde ise kamu icra hukukundaki düzenlemelerin ve uygulamaların Sözleşme ile uyumluluğu tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, İnsan Hakları, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Vergilendirme Süreci, Vergilendirme İşlemleri, Tahsil İşlemleri.

ABSTRACT

Master's Thesis

Taxation Process In Terms Of European Convention On Human Rights

Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Law

Public Law Program

The purpose of this work is to discuss the compatibility of the regulations on tax process law and public enforcement law with the European Convention on Human Rights. The relationship between European Convention on Human Rights and tax law is evaluated within the scope of fundamental rights mentioned in the convention. In this context; right of property, private life, prohibition of discrimination, legality of crimes and punishments, non bis in idem principle, right to a compensation in case of legal errors, prohibition of imprisonment because of debts and freedom of travel are the primary topics of this work.

European Convention on Human Rights is both a binding source of domestic law and directly applicable by courts. In this context courts use European Convention on Human Rights and decisions of the European Court of Human Rights as a supportive measure norm. European Court of Human Rights accepts a wide range of discretion for states within the field of taxation. On the other hand states are obliged to use their discretion for common good, lawfully and proportionally. Within the scope of the convention; violations of right of property, privacy of private life and principle of legality arise from disproportionate applications. Different process application for different tax payers is important from the perspective of discrimination; unless it's based on a just cause.

First chapter of this work discusses the applicability of European Convention on Human Rights in domestic law and it's qualification as a legal

source. Second chapter covers the compatibility of tax procedure law regulations and applications, third chapter covers the compatibility of public enforcement law regulations with European Convention on Human Rights.

Keywords: Tax, Human Rights, European Convention on Human Rights, Taxation Process, Taxation Transactions, Revenue Process.

**AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN
VERGİLENDİRME SÜRECİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN İÇ HUKUKTAKİ YERİ VE
VERGİ HUKUKUNDA KAYNAK DEĞERİ**

I. GENEL ÇERÇEVE	3
II. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN İÇ HUKUKTAKİ YERİ	6
A. Genel Açıklama	6
B. Anayasanın 90'ıncı Maddesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bakımından Değerlendirilmesi	7
1. Genel Olarak	7
2. 1982 Anayasasında 2004 Değişikliği Yapılmadan Önceki Durum	8
3. 1982 Anayasasında 2004 Değişikliği Yapıldıktan Sonraki Durum	11
C. Vergi Hukuku Açısından Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İç Hukuktaki Yeri	13
III. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN VERGİ HUKUKUNDA KAYNAK DEĞERİ	16
A. Genel Açıklama	16
B. Vergi Hukukunun Kaynakları	17
1. Genel Olarak	17

2. Bağlayıcı Kaynaklar	18
3. Bağlayıcı Olmayan Kaynaklar	21
C. Vergi Hukukunun Kaynağı Olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi	21

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN VERGİ USÛL HUKUKUNUN DEğERLENDİRİLMESİ

I. GENEL ÇERÇEVE	27
II. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN DEğERLENDİRİLMESİ	30
A. Mülkiyet Hakkı	30
1. Genel Olarak	30
2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı	31
a. Genel Olarak	31
b. Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Vergilendirme Açısından Uygulanan Sınırlar	35
(1) Genel Olarak	35
(2) Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Hukukî Temelinin Olması	38
(3) Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Kamu Yararı/Genel Yarara Uygun Meşru Amacının Bulunması	40
(4) Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Ölçülü Olması	42
3. 1982 Anayasasında Mülkiyet Hakkı	45
a. Genel Olarak	45
b. Vergilerin Kanunla Konulması	47
c. Vergilendirmenin Kamu Yararı Sebebiyle Yapılması	54
d. Mülkiyet Hakkının Anayasanın 13'üncü Maddesinde Sayılan Sebeplerle Sınırlanması	56
4. Vergi Usûl Hukukunda Mülkiyet Hakkı	62
a. Genel Olarak	62
b. Vergilendirme Süreci Açısından	63

(1) Genel Olarak	63
(2) Vergi Usûl Hukukundaki Süreler Açısından	63
(i). Zamanaşımı	63
(ii) Mücbir Sebep	65
(3) Vergi Borcunun Sona Ermesi Açısından	68
(4) Yükümlülerin Denetlenme Yolları Açısından	74
B. Özel Yaşama Saygı Hakkı	74
1. Genel Olarak	74
2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşama Saygı Hakkı	75
3. 1982 Anayasasında Özel Yaşama Saygı Hakkı	79
4. Vergi Usûl Hukukunda Özel Yaşama Saygı Hakkı	81
a. Genel Olarak	81
b. Vergilendirme Süreci Açısından	82
(1) Genel Olarak	82
(2) Vergi Mahremiyeti Açısından	82
(3) Yükümlülerin Denetlenme Yolları Açısından	85
C. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı	89
1. Genel Olarak	89
2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Ayrımcılığa Uğramama Hakkı	89
3. 1982 Anayasasında Ayrımcılığa Uğramama Hakkı	93
4. Vergi Usûl Hukukunda Ayrımcılığa Uğramama Hakkı	95
III. AVRUPA, İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN VERGİ SUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	100
A. Genel Açıklama	100
B. Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi	100
1. Genel Olarak	100
2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi	101
a. Genel Olarak	101
b. Vergi Suç ve Kabahatlerinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7'nci Maddesinin Uygulanabilirliği	102

c. Vergi Suç ve Kabahatleri Açısından Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi	106
3. 1982 Anayasasında Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi	109
4. Vergi Usûl Hukukunda Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi	115
C. Aynı Suçtan Dolayı İki Kez Cezalandırılmama Hakkı	119
1. Genel Olarak	119
2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Aynı Suçtan İki Kez Cezalandırılmama Hakkı	120
3. 1982 Anayasasında Aynı Suçtan İki Kez Cezalandırılmama Hakkı	122
4. Vergi Usûl Hukukunda Aynı Suçtan İki Kez Cezalandırılmama Hakkı	123
D. Adli Hata Halinde Tazminat Hakkı	124

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ

AÇISINDAN KAMU İCRA HUKUKUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GENEL ÇERÇEVE	126
II. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN TAHSİL İŞLEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	128
A. Mülkiyet Hakkı	128
1. Genel Olarak	128
2. Kamu İcra Hukukunda Mülkiyet Hakkı	130
a. Genel Olarak	130
b. Kamu Alacağına Yönelik Güvence Önlemleri Açısından	131
(1) Genel Olarak	131
(2) İhtiyatî Haciz İşlemi	132
(3) İhtiyatî Tahakkuk	137
(4) Limited Şirket Ortaklarının ve Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğu	138
c. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili Açısından	142
(1) Genel Olarak	142
(2) Haciz Açısından	144
(3) Satış Açısından	147

B. Özel Yaşama Saygı Hakkı	148
C. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı	151
D. Borçtan Dolayı Özgürlüğünden Yoksun Bırakılma Yasağı	154
E. Seyahat Özgürlüğü	156
1. Genel Olarak	156
2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Seyahat Özgürlüğü	157
3. Kamu İcra Hukukunda Seyahat Özgürlüğü	158
III. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN KAMU İCRA SUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	161
A. Genel Açıklama	161
B. Kamu İcra Hukukunda Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesi	162
C. Kamu İcra Hukukunda Aynı Suçtan İki Kez Cezalandırılmama Hakkı	163
SONUÇ	165
KAYNAKÇA	169

KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Any.	Anayasa
Any. M.	Anayasa Mahkemesi
AÜHFY.	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını
Bkz.	Bakınız
D.	Daire
Dş.Der.	Danıştay Dergisi
Dş. D.	Danıştay Dairesi
Dş.	Danıştay
Dş.VDDK.	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	Esas
HMK.	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİK.	İcra ve İflas Kanunu
İSMMO.	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
K.	Karar
KK.	Kabahatler Kanunu
m.	madde
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RG.	Resmî Gazete
s.	Sayfa
ss.	sayfa aralığı
TBBD	Türkiye Barolar Birliği Dergisi

TCK	Türk Ceza Kanunu
TODAI	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi
vd.	ve devamı
VUK.	Vergi Usul Kanunu
YCGK	Yargıtay Ceza Genel Kurulu
Y. HD.	Yargıtay Hukuk Dairesi
YHGK	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu

GİRİŞ

İnsan hakları açıklanmaya çalışılırken, hukukun iki temel yaklaşımı olan “doğal hukuk”un ve “olan hukuk”un (pozitif hukukun) göz önünde tutulması gerekmektedir. Bu ikili ayırım içerisinde insan haklarının “doğal hukuk” ürünü olduğu söylenebilir. Doğal hukuk, insan haklarını, insanın, insan olmaktan kaynaklanan hakları olarak ele almaktadır. Doğal hukukun ürünü olan haklar, kim tarafından konulduğu bilinmeyen haklardır ve bu haklar uluslararası alanda yapılan anlaşmalarda ve iç hukuktaki düzenlemelerde benimsenmektedir. Olan hukuk ya da pozitif hukuk ise, belli bir alanda belirli bir yerde geçerli olan hukuk anlamındadır ve genelde yazılı hukuk kurallarını ifade etmektedir. Bu çerçevede Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi de doğal hukuk anlayışı temelinde, evrensel anlamda, her insanın doğduğu andan itibaren sahip olması gereken hakları içeren ve bu hakların uluslararası alanda da koruma gereğinden doğmuş, çok taraflı bir anlaşmadır.

Devletin, kişilerden vergi alması sırasında da insan hakları ihlalleri söz konusu olabilmekte ve ihlâl durumu, önce iç hukukta, sonuç alınmazsa da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi eliyle engellenmeye çalışılmaktadır. Yapılan çalışmada, vergilendirme süreci açısından Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi değerlendirilirken, Sözleşme çerçevesindeki hakların iç hukukla uyumluluğu araştırılmaya çalışılacaktır. Bu noktada iç hukuktaki düzenlemelerin ve süregelen uygulamaların, Sözleşme ile uyumluluğu değerlendirilecektir. Bu amaç çerçevesinde öncelikle, Sözleşme’deki hakların temel çerçevesi, özellikle vergilendirmeye ilişkin verilen kararlar dikkate alınarak belirlenmeye çalışılacaktır. Daha sonra iç hukukta, Anayasal anlamda karşılık gelen hakka vergilendirme açısından yer verilecektir. Son olarak ise, vergi hukukundaki düzenlemenin, Sözleşme’ye uygunluğu tartışılacaktır. Burada, özellikle, vergilendirme alanında devletlere tanınan geniş takdir yetkisi de dikkate alınacak ve devletlerin, ulusal mevzuatlarında ekonomik, sosyal ve politik amaçlarla düzenleme yapabileceği göz önünde bulundurulacaktır.

Çalışmada, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi-Anayasa-Vergi Hukuku şeklinde bir sıralama izlenmesinin sebebi, iç hukukta Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ni, Anayasa’nın üzerinde bir konuma yerleştirmek değildir. Nitekim ilk bölümde Sözleşme’nin iç hukuktaki yerine değinilirken, bu konu ayrıca

tartışılacaktır. Çalışılan konu açısından, iç hukuktaki düzenlemenin, Sözleşme'ye uygunluğu tartışılacağı için bu sıralama izlenmiştir.

Diğer yandan geniş bir alan olan vergi hukukunun bir bütün olarak Sözleşme'ye uygunluğunun tartışılması, çalışmanın kapsamını aşacağı düşünülerek konu sınırlandırılması yoluna gidilmiştir. Bu çerçevede vergi hukukunun maddî boyutu öncelikle dışarıda bırakılmıştır. Şeklî vergi hukuku açısından ise vergilendirme süreci (tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil) göz önünde tutulacaktır. Vergilendirme sürecine ilişkin bir değerlendirme yapılırken ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan mülkiyet hakkına, özel yaşama saygı hakkına, ayrımcılığa uğramama hakkına, suç ve cezalarda kanunîlik ilkesine, aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmama hakkına, adli hata halinde tazminat hakkına, borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağına ve seyahat özgürlüğüne değinilecektir. Vergi yargılaması hukuku ise adil yargılanma hakkı çerçevesinde başlı başına bir çalışma konusunu oluşturacak kapsama sahip olduğundan çalışmada yer verilmemiştir.

Çalışma üç bölümden oluşacaktır. İlk bölümde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin iç hukuktaki yerine ve vergi hukukundaki kaynak değerine; ikinci bölümde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin vergi usûl hukuku açısından değerlendirilmesine; üçüncü bölümde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin kamu icra hukuku açısından değerlendirilmesine yer verilecektir. Çalışma, genel değerlendirme ve sonuç kısmı ile sona ermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN İÇ HUKUKTAKİ YERİ VE VERGİ HUKUKUNDA KAYNAK DEĞERİ

I. GENEL ÇERÇEVE

20'inci yüzyılın başlarına kadar, uluslararası hukukun, ilke olarak, yalnız devletler arasındaki ilişkileri düzenlediği; bir devletle vatandaşı arasındaki ilişkilere karışmaya hak ve yetkisi bulunmadığı inancı mevcuttu¹. Bu görüş İkinci Dünya Savaşı'nın ardından geride bırakılmış ve Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 10.12.1948'de "Evrensel İnsan Hakları Bildirgesi"ni kabul etmesiyle birlikte insan haklarına ilişkin olarak kişilere tanınan hak ve özgürlüklerin uluslararası alanda da güvence altına alınması noktasında bir fikir birliği oluşmuştur². Böylelikle insan hakları artık sadece devletleri ilgilendiren bir konu olmaktan çıkmış, bu hakların ihlâli, devletler hukukunun da ihlâli sayılarak diğer devletlerin müdahalelerine açık hale getirilmiştir³. Evrensel İnsan Hakları Bildirgesi, doğrudan doğruya uygulanabilecek kuralları değil yol gösteren ilkeleri içermektedir. Bu bildirmede yer

¹ Şeref Ünal, **Temel Hak ve Özgürlükler ve İnsan Hakları Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997, s. 35; Edip Çelik, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Türk Hukukundaki Yeri ve Uygulaması", **Prof.Dr. Lutfi Duran'a Armağan**, Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sayı: 1-3, 1998, (E. Çelik), s. 47.

² Ünal, s. 113. Ayrıca bkz. Münci Kapani, **İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları**, Bilgi Yayınevi, İstanbul, 1991, s. 18; Sulhi Dönmezer, "İnsan Haklarının Tarihsel Gelişimi, Dünyadaki Ve Türkiye'deki Durumu", **İnsan Hakları ve Yargı (Sorunlar Ve Çözümler)**, T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, 1998, s. 28; Anıl Çeçen, **İnsan Hakları**, 3. Bası, Savaş Yayınları, İstanbul, 2000, s. 277; Tekin Akıllıoğlu, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuz", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 44, Temmuz-Aralık 1989, (İç Hukuk), s. 157; Şeref Gözübüyük ve Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 5; Rıza Türmen, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Temel Hak Ve Özgürlüklerin Kapsam Ve Sınırlamaları", **Yargıtay Dergisi**, Sayı: 106, 1975, (Kapsam), s. 193.

³ İnsan haklarının, konuya ilişkin belgelerde evrensel olarak nitelendirilerek, bütün insanlara aynı şekilde uygulanmasının hedeflendiği görülmektedir. Bu noktada örneğin, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nde yer alan standartlar genelde evrensel olarak kabul görmüş olmakla birlikte, bu hakların gerçekleştirilmesi ve öncelik sırası ülkenin imkânlarıyla sınırlıdır. Ayrıca farklı din, kültür ve hayat felsefesine sahip insanların tümüne, istense bile evrensel standartların aynı şekilde uygulanması mümkün olmadığından, bu haklar özü itibarıyla evrensel bir uygulama alanı bulamamaktadır. Bu sebeple de devletler uluslararası alanda asgari birtakım haklarda buluşmaya çalışmaktadırlar (Bu konuda bkz. Ünal, ss. 35-37). Devletlerin yönetim felsefelerinin aynı şekilde kurumsallaşmamış olması sebebiyle temel hak ve özgürlüklerin toplumlara göre değiştiği konusunda bkz. Dönmezer, s.26.

alan temel hak ve özgürlüklere ülkeler uymakla yükümlü olmalarına rağmen, bu ülkeler yükümlülüklerini yerine getirmezlerse, bundan zarar gören kişiyi etkili bir biçimde koruma olanağını getirecek bir düzen kurulamamıştır⁴.

Evrensel İnsan Hakları Bildirgesi'ndeki bazı hak ve özgürlükleri bir kanun maddesine dönüştürüp, bu hak ve özgürlüklerin doğrudan uygulanabilir bir hale getirilmesi ve uygulanmasının denetleneceği bir mekanizma kurulması Avrupa Konseyi öncülüğünde hazırlanan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)⁵ ile ortaya çıkmıştır⁶. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 04.11.1950'de Roma'da üye devletlerin dışişleri bakanları tarafından imzalanmış, Sözleşme'nin yürürlüğe girmesi ise, on üye devletin bunu onaylaması şartına bağlanmıştır. Bu şart ise 03.09.1953'de gerçekleşmiştir. Avrupa Konseyi Statüsü'nü 01.12.1949 gün ve 5456 sayılı Kanunla onaylayarak bu örgüte üye olan Türkiye, "İnsan Hakları ve Temel Özgürlükleri Koruma Sözleşmesi"ne Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin 10.03.1954 gün ve 6366 sayılı Onay Kanunu ile taraf olmuştur⁷.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, insan hakları alanında Dünya'da mevcut sözleşmelerin en gelişmiş ve etkili olanıdır⁸. Sözleşme'ye taraf olan devletlere,

⁴ Kapani, s. 25; Suat Bilge, "İnsan Hakları ve Türkiye", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 46, Sayı: 2, 1989, ss. 308-309; Ünal, s. 143. Bu özelliğinden dolayı da dünya görüşleri, yapıları ve siyasal sistemleri birbirinden hayli farklı devletler tarafından da kolayca kabul edilmiştir.

⁵ İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) olarak kullanımı için bkz: Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, (Vergi Yükümlüsü), s. 7 vd; Osman Doğru, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları**, Cilt: 1, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, (C.1), s. 1 vd.

⁶ Evrensel İnsan Hakları Bildirgesi, medenî siyasal haklar yanında ekonomik, toplumsal ve kültürel hakları da kapsamaktadır. Buna karşılık Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ise, "Medeni ve Siyasal Haklar" olarak adlandırılan temel hak ve özgürlüklerle sınırlı olmakla birlikte sonradan kabul edilen Protokollerle bazı ekonomik ve toplumsal hakların Sözleşme kapsamına alınması sağlanmıştır. Sözleşme imzalanırken sınırlı haklara Sözleşme'de yer verilmesinin sebebi 2. Dünya Savaşı'nın doğurduğu şartlarda dahi devletler, egemenliklerinden vazgeçmekte dikkatli davranmaları ve üzerinde tartışma olmayan hakları kapsayan, sınırlı ve devletlerin kabul edilebileceği bir sözleşme yapma amacıdır. Bkz. Türmen, Kapsam, ss. 192-196. Ayrıca bkz. Kapani, ss. 42-43.

⁷ 10.03.1954 günlü ve 6366 sayılı "İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun", (RG., 19.03.1954-8662). 21.04.1987 tarihinde, Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'na bireysel başvuru hakkı, 27.09.1989 tarihinde ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin zorunlu yargı yetkisi tanınmıştır (RG., 27.09.1989-20295).

⁸ Sözleşme, Amerika İnsan Hakları Sözleşmesi, Afrika İnsan ve Halk Hakları Sözleşmesi gibi bölgesel andlaşmalara da örnek olmuştur (bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 10). Uluslararası uygulamada bir andlaşmayı belirtmek için çeşitli terimler kullanılmaktadır. Bu terimlere ilişkin uygulamada genellikle atfedilen birtakım özellikler ve işlemler bulunmaktadır. Andlaşma genel olarak bir irade uyuşmasını, özel olarak da onay gerektiren andlaşma türünü; anlaşma, devletlerin yaptığı andlaşmalar bakımından ikincil önemde olanları ve en az resmi işlem gerektiren andlaşma türünü; sözleşme ise, genellikle önemli ve kural koyucu çok taraflı andlaşmaları ifade etmektedir (Bkz. Hüseyin Pazarıcı, **Uluslararası Hukuk**, 5. Bası, Turhan

kişilere, kişi gruplarına ve hükümet dışı kuruluşlara, Sözleşme'ye taraf olan herhangi bir devlet aleyhine Sözleşme'de korunan değerleri ihlâl ettiği gerekçesiyle Sözleşme organlarına başvurulabilme imkânının sağlanması, Sözleşme'nin, diğer sözleşmelerden ayıran yönünü oluşturmaktadır⁹. Ayrıca yine diğer uluslararası andlaşmalardan farklı olarak; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin uygulanması açısından vatandaşlık önemli değildir ve Sözleşme'ye taraf olan devletler, Sözleşme ile teminat altına alınan temel hak ve özgürlükleri kendi iç hukuklarına dahil etme yükümlülüğü altına girmişlerdir¹⁰.

Sözleşme'de sayılan temel hak ve özgürlüklerin uygulanıp uygulanmadığının denetlenmesi ise 31.10.1998 tarihine kadar üç organ tarafından yapılmıştır. Bunlar 1954 yılında oluşturulan Avrupa İnsan Hakları Komisyonu; 1959 yılında oluşturulan Avrupa İnsan Hakları Divanı ve Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'dir. 1998 yılında yürürlüğe giren 11 no'lu protokol ile Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'nun ve Avrupa İnsan Hakları Divanı'nın yerini Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi almıştır¹¹. Bakanlar Komitesi'nin yargısal işlevi ise, ortadan kaldırılmıştır.

Kitabevi, Ankara, 2007, s. 47). 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinde de "andlaşma" terimi kullanılmıştır. Bu sebeple çalışmada, uluslararası alanda hukuka uygun bir biçimde hak ve yükümlülük doğuran, bunları değiştiren veya sona erdiren yazılı bir irade uyuşmasından bahsedilirken "andlaşma" terimi kullanılacaktır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nden bahsederken ise "Sözleşme" terimi kullanılacaktır.

⁹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 34'üncü maddesinde, kişisel başvuru hakkı düzenlenmiş ve Sözleşme'ye taraf olan devletlerin, kişisel başvuru hakkının etkin bir şekilde kullanılmasını hiçbir şekilde engellenemeyeceği belirtilmiştir. Sözleşme'nin 35'inci maddesinde ise, kabul edilebilirlik şartları düzenlenmiştir. Maddeye göre; "1.Uluslararası Hukukun genel olarak kabul edilen prensiplerine göre, ancak iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve kesin karardan itibaren altı aylık süre içinde Mahkemeye başvurabilir. 2. Mahkeme, 34. madde uyarınca sunulan herhangi bir kişisel başvuruyu aşağıdaki hallerde kabul etmez: a.Başvuru imzasız ise veya b. Başvuru Mahkeme tarafından daha önce incelenmiş veya uluslararası diğer bir soruşturma veya çözüm merciine sunulmuş başka bir başvurunun konusuyla esas itibariyle aynı ise ve yeni olaylar içermiyorsa, 3. Mahkeme, 34. madde uyarınca sunulan herhangi bir kişisel başvuruyu bu Sözleşme ve Protokolleri hükümleri dışında kalmış, açıkça dayanaktan yoksun veya başvuru hakkının suistimali mahiyetinde telakki ettiği takdirde, kabul edilemez bulur. 4. Mahkeme bu maddeye göre kabul edilemez bulduğu her başvuruyu reddeder. Yargılamanın her aşamasında bu karar verilebilir." Sözleşme'nin 34'üncü maddesi gereği bireysel başvuruda bulunabileceklere ilişkin değerlendirme için bkz. H. Burak Gemalmaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Mülkiyet Hakkı**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2009, s. 25 vd.

¹⁰ Bkz. Tahsin Bekir Balta, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye", **Türkiye'de İnsan Hakları Semineri**, AÜHFY, Ankara, 1970, s. 261vd.; Bilge, ss. 310-311; Akıllıoğlu, İç Hukuk, ss. 158-159; Ünal, ss. 147-148; Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 13-17; Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve Oğuz Sancakdar, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, ss. 68-69.

¹¹ Bu değişime, taraf ülke ve başvuru sayısındaki hızlı artış sebebiyle gerek duyulmuştur. İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin Oluşturduğu Denetim Mekanizmasının Yeniden Yapılanmasına İlişkin 11 No'lu Protokol'ün ikinci paragrafından değişimin neden gerekli olduğu belirtilmiştir. Burada; Sözleşme'nin teminat altına aldığı insan hakları ve ana

Çalışılan konu kapsamında öncelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin normlar hiyerarşisi bakımından yeri tesbit edilecektir. İkinci olarak ise, Sözleşme'nin vergi hukuku bakımından kaynak değerine ve bu kapsamda vergi hukuku bakımından Sözleşme'nin doğrudan uygulanabilirliğine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

II. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN İÇ HUKUKTAKİ YERİ

A. Genel Açıklama

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni onaylayan devletlerin üstlendiği en önemli yükümlülük, vatandaşlarına sözleşmede belirtilen hak ve özgürlükleri asgari şartlarda tanımaktır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde belirtilen temel hak ve özgürlüklerin ihlâli durumunda ise, vatandaşların bundan sorumlu hükümetleri aleyhine başvuruda bulunma hakkı vardır. Bu nedenle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne taraf devletler, Sözleşme ile korunan temel hak ve özgürlüklere vatandaşlarının sahip olup olmadıklarını araştırmak ve eğer Sözleşme ulusal hukuklarıyla uyum içinde değilse, ulusal mevzuatla uyumlu hale getirmek zorundadırlar. Zaten Sözleşme'yi diğer sözleşmelerden ayıran temel noktalardan biri de, Sözleşme'nin iç hukukta doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasıdır¹². Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, taraf devletlerin iç hukuk düzenlerinde, doğrudan uygulanırlığa sahip bulunan, dolayısıyla mahkemeler önünde doğrudan ileri sürülebilecek olan kurallar bütünüdür¹³. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin bu özelliğinden dolayı, Türk hukukundaki yerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktada öncelikle Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bakımından değerlendirilmesi yapılacak ve söz konusu madde bakımından Sözleşme'nin iç hukukta nasıl uygulanması gerektiği açıklanmaya çalışılacaktır.

özgürlüklerin korunmasının etkinliğini korumak ve iyileştirmek amacıyla Sözleşme'nin oluşturduğu denetim mekanizmasının yeniden yapılandırılmasının acil ve gerekli olduğu ifade edilmiştir.

¹² Bu anlamda tekçi sistemin benimsendiğine ilişkin bkz. Birinci Bölüm, III, C. Vergi Hukukunun Kaynağı Olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi.

¹³ Halil Kalabalık, **İnsan Hakları Hukuku Ders Notları**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004, s. 116. Ayrıca bkz: Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 16; Necmi Yüzbaşıoğlu, "Mayıs 2004'te Anayasanın 90'ıncı Maddesine Eklenen Hükmün Türk Anayasallık Blokuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", **Bülent Tanör Armağanı**, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, s. 783.

İkinci olarak da vergi hukuku bakımından Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin iç hukuktaki yerinden bahsedilecektir.

B. Anayasanın 90'ıncı Maddesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bakımından Değerlendirilmesi

1. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nden önce yapılan anayasalarda, normlar hiyerarşisinde, uluslararası hukukla ulusal hukukun yerini tesbit edecek genel geçer bir ilke bulunmamaktadır. Uluslararası hukukla ulusal hukuk arasında bir çatışma olduğunda, bu çatışmayı çözebilecek açık ya da örtülü çatışma kurallarının içeriğine ve/ya doğrudan uygulanabilir niteliğine bakılmaksızın, genel olarak uluslararası anlaşmalarla ya da hukukun genel ilkeleri ile çözümlenmeye çalışılmaktaydı¹⁴. Özellikle Sözleşme'den sonra temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar konusunda, anayasalara yeni düzenlemeler eklenmesi yoluna gidilmektedir. Nitekim iç hukukta, 1961 Anayasası'nın 65'inci maddesinde ve 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinde usûlüne uygun yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı belirtilmiştir. Her iki Anayasa'da da yer alan kural uluslararası hukukun, ulusal hukuka üstünlüğünü açıkça ifade etmediğinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ulusal hukuktaki yeri oldukça tartışma konusu olmuştur. 2004 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle¹⁵ 90'ıncı maddenin 5'inci fıkrasına bir cümle eklenerek, temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla kanunların farklı hüküm içermesi durumunda, uluslararası anlaşmanın esas alınacağı belirtilerek uluslararası anlaşmanın ulusal hukuka üstünlüğü açıkça ifade edilmiştir.

Bu başlık altında öncelikle 2004 yılı öncesindeki tartışmaların neler olduğu, ardından 2004 yılından sonra meydana gelen değişiklikler ve son olarak da vergi hukuku açısından durum değerlendirilmeye çalışılacaktır.

¹⁴ Yüzbaşıoğlu, s. 784.

¹⁵ 5170 sayılı Kanun, RG. 22.05.2004-25469, <http://rega.basbakanlik.gov.tr>, (25.12.2009).

2. 1982 Anayasasında 2004 Değişikliği Yapılmadan Önceki Durum

1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasına göre, Türk hukukunda andlaşmalar kanun kuvvetindedir ve iç hukukta doğrudan hüküm ifade ederler. Ancak andlaşmaların özellikleri gereği Anayasa'ya aykırılıkları iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde iptal davası açılmamaktadır¹⁶. Böyle bir düzenlemenin Anayasa metninde yer alması ise, uluslararası andlaşmaların iç hukuktaki yerini tartışmalı hale getirmiştir.

Bazı yazarlar uluslararası andlaşmaları kanunlara eş değer görmüşlerdir. Bu görüşe göre, andlaşma ile kanun arasındaki öncelik sorunu Anayasa'da açıkça düzenlenmediğine göre, Anayasa, kanun ile andlaşmaları eş değer görmektedir. Andlaşmanın, Anayasa'ya aykırılığının ileri sürülememesi kuralı, var olan bir andlaşmaya aykırı düşen, bir kanun çıkartılmasına engel olarak görülmemelidir. Bu görüşü savunanlar, kanun ile andlaşma arasında herhangi bir çatışma durumunda, andlaşma da kanun ile eş değer olduğu için sonraki hukuk kuralı ya da özel hüküm-genel hüküm ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini düşünmektedir¹⁷.

¹⁶ Söz konusu maddenin gerekçesinde, 1961 Anayasası'nın 65'inci maddesinde yer almış olan düzenlemenin ihtiyaca cevap verdiği ve uygulamada iyi işlediği belirtilerek, 1961 Anayasası'nın 65'inci maddesinin gerekçesinin aynen benimsendiği ifade edilmiştir. 1961 Anayasası'nın 65'inci maddesinin son fıkrası, usûlüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve bunlar hakkında Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağını düzenlemiştir. 1961 Anayasası'nın 65'inci maddesinin son fıkrasının gerekçesinde ise; "...Maddenin son fıkrası ise her nevi anlaşmaların, Türk kanunlarına değişiklik getiren hükümler ihtiva ettiği takdirde, teşriî organın peşin tasvibine sunulmasını mecburî kılmaktadır. Bu hüküm, kanun yapmak yetkisinin teşriî organa ait olması prensibinin tabii bir neticesidir..."denmektedir. (Mehmet Akad ve Abdullah Dinçkol, **1982 Anayasası**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 1998, ss. 390-392).

¹⁷ Balta, s. 278; Sevin Toluner, **Milletlerarası Hukuk ile İç Hukuk Arasındaki İlişkiler**, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1973, s. 595; Pazarcı, s. 27; Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 229; Kemal Gözler, **Anayasa Normlarının Geçerliliği Sorunu**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1999, (Sorun), s. 213; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 123. Ayrıca *Özbudun*; insan haklarına ilişkin uluslararası andlaşmaların özel bir değerinin olduğunu, ancak insan haklarına ilişkin bu normların bağımsız ölçü norm değil, destek ölçü normlar olduğunu belirtmiştir (Özbudun, s. 229). Bu noktada *Gözler*; bir normun "iç geçerliliği" ile "uluslararası geçerliliği" kavramlarının birbirinden tamamen farklı olduğunu belirtmiştir. İç geçersizliğin müeyyidesi o normun iç yargı organları tarafından iptali, uluslararası geçersizliğin müeyyidesi ise iç veya uluslararası yargı organları tarafından iptali değil, o normun uluslararası düzeyde ileri sürülememesinden ibaret olduğunu eklemiştir. Bu noktada *Gözler*'e göre, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi anayasa üstü değerde olmadığı gibi, anayasal değerde de değildir, yani Anayasallık blokuna dahil etmemiştir. Bu anlamda Anayasa'nın 15'inci, 16'ıncı, 42'inci ve 92'inci maddelerinde uluslararası hukuka açıkça göndermede bulunmaktadır ve bu yollamaların olduğu alanda uluslararası hukuk kuralları pozitif temele sahiptir. Sadece bu durumlarda uluslararası hukuk kuralları pozitif temele sahip olduğundan, uluslararası hukuk kuralları Anayasa Mahkemesi tarafından destek ölçü norm olarak kullanılabilir (Gözler, Sorun, s. 213).

Eğer andlaşma ile sonradan çıkarılan kanun arasında çatışma varsa andlaşma değil kanun uygulanacaktır. Ancak bu durumda ortada birbirine aykırı iki kanun olacağından, bu iki kanunda andlaşmanın uygulanmaması veya andlaşma yerine andlaşmaya aykırı kanunun uygulanmasının ülkenin uluslararası sorumluluğunu gerektireceği de düşünölmelidir¹⁸. Böyle bir durumda andlaşma ile sonraki kanun hükümlerinin bağdaştırılması, her ikisinin de uygulanmasını sağlayacak bir yoruma gidilmesi gerekebilir¹⁹. Aksi takdirde, yapılan bir andlaşmaya saygı kuralı (Pacta sunt servanda) ihlâl edilmiş olacaktır. Uluslararası andlaşmanın Anayasa'ya aykırı olması durumunda ise, böyle bir andlaşmayı, hâkimin iç hukukta uygulamasının imkânsız olduğu, Anayasa'ya aykırı olan andlaşmanın sadece uluslararası alanda yürürlüğe sokma imkânı verildiği, iç hukukta geçerli olmadığı da eklenmiştir²⁰. Bu görüş, daha çok uluslararası andlaşmalar arasında nitelik farkı gözetmeyen yaklaşıma dayanmaktadır. Ayrıca uluslararası andlaşmaların kanunlarla aynı değerde olduğunu kabul etmekle birlikte, uluslararası insan hakları kuralları içeren andlaşmaların üstün kurallarının bulunduğunu belirten bir görüş de mevcuttur²¹. Bu görüşe göre, Anayasa koyucunun bazı konularda (Anayasa'nın 15, 16, 42 ve 92'inci maddeleri gibi), uluslararası kuralların anayasal düzeyde olduğunu kabul etmektedir.

Diğer bir görüş, kanun karşısında uluslararası andlaşmaların üstün olduğu yönündedir²². Andlaşmaların Anayasa'ya aykırılığının ileri sürülememesi, onları kanunlardan farklı kılmakta ve Anayasa'nın andlaşmaları kanunların üstünde bir konuma yerleştirdiğini göstermektedir. Kanunla, uluslararası andlaşma arasındaki eşitlik bozulmuştur. Artık bu durumda, anayasaya aykırılığı tartışılabilen ve aykırılığın belirlenmesi ile iptal edilebilen bir kanun ile Anayasa'ya aykırılığı

¹⁸ Bilge, s. 313; İbrahim Şahbaz, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Türk Yargı Sistemindeki Yeri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 54, 2004, s. 189. Bir ülkenin kanunları, andlaşmanın ihlâlüne yol açıyorsa kanunun değiştirilmesi ülkeden isteneceği ve ihlâl yol açanın Anayasa veya kanun olmasının durumu değiştirmeyeceği konusunda bkz. Rıza Türmen, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukukumuzda Etkileri", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 17, 2000, (İç Hukuk), s. 38.

¹⁹ Böyle bir yorum yapılmadığı takdirde, yargı organları kanun koyucunun sonraki iradesi ile bağlı olmalıdır. Bunun için ise kanun koyucunun, andlaşma düzeninden sapmak ve bu düzeni ihlâl etmek niyetini açıkça ortaya koyması gerekmektedir. Toluner, s. 595.

²⁰ Toluner, s. 595; Gözler, Sorun, s. 214

²¹ Tekin Akıllıoğlu, **İnsan Hakları**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1995, (İnsan Hakları), s. 68.

²² Said Vakkas Gözlügöl, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuzda Etkisi**, 2. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2002, s. 210; Tahsin Fendoğlu, "Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulanmasında (Bağımsız Ölçü Norm) veya (Destek Ölçü Norm) Sorunu", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi'nin 38. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2000, (Sorun), s. 381.

tartışılabilir ve aykırı olsa dahi uygulama gücü olan bir anlaşmanın eşitliğinden bahsetmek mümkün değildir²³. Anlaşmanın, kanun hükmünde öngörülmesinin amacını ise, anlaşmanın Türk hukuk düzeninde yer aldığını, hâkimlerin de bir uyuşmazlığı çözerken anlaşmaları uygulamak zorunda olduklarını belirtmek için olduğu vurgulanmıştır²⁴. Bu noktada Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları iç hukuk bakımından birer vergi kanunu hükmünde olmakla birlikte, yürürlükteki vergi kanunlarıyla eşit seviyede değil; aksine iç hukuk hükümlerine üstündür²⁵.

Diğer bir görüş ise, anlaşmaların Anayasa ve Anayasa üstü bir değer taşıdığı yönündedir²⁶. Bu düşüncede olanları bir kısmına göre iç hukukun bir parçası olan anlaşma, Anayasa'ya aykırı kurallar içerse bile, Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülemeyeceğine göre Anayasa'ya rağmen uygulanacaktır²⁷. Diğer görüşe göre ise, bu durumda Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa'yı uygulaması; sorunun nihai çözümünü ise, uluslararası yargı yerlerine bırakılması gerekir²⁸.

Bu dönemde uluslararası anlaşmaların yeri tartışmalı da olsa genel eğilim, insan haklarına ilişkin anlaşmaların, bu çerçevede de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin yerinin ayrıca belirlenmesi gerektiğidir. Nitekim Sözleşme'ye üye

²³ Çelik, bazı uluslararası anlaşmaların kanunla değiştirilemeyeceğinden söz etmiştir. Yazara göre bu anlaşmalardan olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde, taraf devletler, Sözleşme'nin içerdiği hak ve özgürlükleri yargılarına bağlı bütün kişilere tanımayı kabul ettikleri gibi; iç hukuk düzenlerinde Sözleşme'ye aykırı hukuk kuralları koymamayı ve var olan kuralları da Sözleşmeyle uyum sağlayacak biçime getirmeyi yüklenmişlerdir. Bu çerçevede Sözleşmenin birinci maddesiyle üye devletler, Sözleşme'ye aykırı düzenleme yapmamayı kabul etmişlerdir. (E. Çelik, s. 52).

²⁴ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, 12. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2007, s. 11; Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 20; Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1995, (Uluslararası Vergi Anlaşmaları), s. 78vd; Billur Yaltı, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine", **Doç.Dr. Mehmet Somer'in Anısına Armağan**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, (İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi), s. 1028.

²⁵ Soydan Yaltı, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 78 vd; Billur Yaltı Soydan, "Taxation and The European Convention on Human Rights in Turkey", **European Taxation**, Volume: 42, issue: 2, February 2002, (Taxation), s. 89.

²⁶ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 20; İbrahim Ö. Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 3. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006, (Anayasa), s. 393; Yüzbaşıoğlu, s. 797. Uluslararası insan hakları kurallarını içeren anlaşmaların öteki anlaşmalardan ayrı olduğu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin uluslararası hukuk kuralı olarak, Türk hukuk düzenin en üstünde yer aldığı savunulmaktadır. Sözleşmenin iç hukukta kanunlar ve anayasal hükümler karşısında üstünlüğünün kabul edilmemesi durumunda; Sözleşme'nin 1'inci maddesinde taraf devletlere getirilen Sözleşme'nin koruduğu hakları egemenlik alanı içerisinde yaşayanlara "tanıma" yükümlülüğünün çok da fazla anlamı olmayacağı konusunda bkz. Akıllıoğlu, İnsan Hakları, s. 67; Kaboğlu, Anayasa, s. 393.

²⁷ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 20.

²⁸ Yüzbaşıoğlu, s. 797.

olarak, üye devletler, Sözleşme'ye aykırı bir düzenleme yapılmaması taahhüdü altına imza atmışlardır.

Anayasa Mahkemesi ise, verdiği kararlarda, insan hakları belgelerini tek başına bağımsız norm olarak kullanmamış, bunlardan Anayasa hükmüne destek ölçü norm olarak yararlanmıştır²⁹. Danıştay, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ulusal hukukta kanunların üstünde bir konumda olduğunu ve yürütme ve yargı organları bakımından bağlayıcı olduğunu belirtmiştir³⁰. Yargıtay'ın ise, daha eski kararlarında tıpkı Anayasa Mahkemesi gibi, uluslararası hukuk kurallarından genellikle yardımcı, destek kaynak olarak yararlandığı, kararın asıl dayanağı olarak ulusal hukuku esas aldığı; daha yeni kararlarında ise, Sözleşme'yi doğrudan uyguladığı görülmektedir³¹. Bu süreçlerde Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluk denetimini yaparken, Sözleşme'deki maddeleri destek ölçü norm olarak dahi kullanmamıştır³². Danıştay'ın vergi davalarına ve Yargıtay'ın ise vergi ceza davalarına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni ne doğrudan ne de dolaylı olarak uyguladığı bir dava olmamıştır³³.

3. 1982 Anayasasında 2004 Değişikliği Yapıldıktan Sonraki Durum

2004 değişikliğiyle Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasına "Usulüne uygun yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların, aynı konuda farklı düzenlemeler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda, milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır" şeklinde

²⁹ Örnek kararlar için bkz. Any. M. 11.04.1994 gün ve E. 1994/43, K. 1994/42-1, [http://www.anayasa.gov.tr.](http://www.anayasa.gov.tr/), (23.12.2009); Any. M. 27.12.2002 gün ve E. 2002/146, K. 2002/201, [http://www.anayasa.gov.tr.](http://www.anayasa.gov.tr/), (23.12.2009).

³⁰ Dş. 5. D., 22.05.1991 gün ve 1986/1723, K. 1991/933, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (23.12.2010); Dş. 1. D. 22.04.1992 gün ve E. 1992/136, K. 1992/147, (Dş.Der., Yıl: 23, Sayı: 86).

³¹ YHGK, 02.07.2003 gün ve E. 2003/7-438, K. 2003/463; YCGK, 12.03.1996 gün ve E. 1996/6-2, K. 1996/33. Yargıtay'ın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni doğrudan uyguladığı kararlar için bkz. Y. 1. HD. 10.10.2007 gün ve E. 2007/5574, K. 2007/9733; Y.2.HD., 27.10.2004 gün ve E. 2004/11405, K. 2004/12644. Kararlar için bkz. www.kazanci.com.tr, 25.05.2011.

³² Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s.1031. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin AİHS 4 No'lu protokole değinen VUK m. 359'la ilgili kararı istisnadır. Any. M. 11.03.2003 tarih ve E. 2002/55, K. 2003/8, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K200308.htm>, (23.12. 2010).

³³ Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, ss. 1031-1032.

bir cümle eklenmiştir³⁴. Maddeye göre, usûlüne uygun yürürlüğe konulmuş uluslararası andlaşmaların kanun hükmünde olması ve bu andlaşmalar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamamasına ek olarak, kanun ile temel hak ve özgürlüklerle ilgili düzenleme getiren andlaşma arasında farklı bir düzenleme olursa, andlaşmaya üstünlük tanınarak, andlaşma uygulanacaktır³⁵. Böylelikle ulusal hukuka nazaran üstünlük atfedilen uluslararası andlaşmalar, temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalarla sınırlandırılmış, diğer andlaşmalar bu normun kapsamı dışında bırakılmıştır³⁶. Getirilen düzenlemede, sadece temel haklarla ilgili sözleşmelere kanunlar karşısında üstünlük tanındığından, temel haklar dışında kalan hususlarla ilgili andlaşmaların normlar hiyerarşisinde kanunlardan üstün olmadığı görüşünün benimsendiği anlaşılabilir, bu noktadaki eski tartışmalara da son verilmiştir.

Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin beşinci fıkrasında belirtilen temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalar kapsamına, Anayasa'nın 2'nci kısmında yer alan (m.12-74) bütün hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalar girmektedir³⁷. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ise, temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmaların başında gelmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile kanunun aynı durumda farklı hükümler içermesi durumunda Sözleşme uygulanacaktır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile düzenlenen bir konuda, kanunda veya Anayasa'da açık bir düzenleme olmadığı durumda da, Sözleşme doğrudan uygulanabilecektir. Sözleşme ile kanunun

³⁴ 1982 Anayasası'na eklenen bu fıkranın Anayasa Komisyonu gerekçesi; “Uygulamada usulüne göre yürürlüğe konulmuş insan haklarına ilişkin milletlerarası anlaşmalar ile kanun hükümlerinin çelişmesi halinde ortaya çıkacak bir uyumsuzluk halinde hangisine öncelik verileceği konusundaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla 90. maddenin son fıkrasına hüküm eklenmiştir” şeklindedir (Mesut Gülmez, “Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri Ve Değeri”, **TBBD.**, Sayı: 54, 2004, s. 148).

³⁵ “Farklı” düzenlemenin “lehe” düzenleme olarak anlaşılması; “uluslararası andlaşma” nin ise Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulduğu uluslararası belgelerin tümü olarak anlaşılması gerektiği hakkında bkz. Şahbaz, s. 208. Daha fazla korumayı kanun getirirse bile uluslararası andlaşmanın uygulanması gerektiği yönünde bkz. Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, (Anayasa), s. 281. Ayrıca bkz. Ali Karagülmez, “5170 Sayılı Yasa'yla Anayasa'nın 90. Maddesinde Yapılan Değişikliğe Bir Bakış”, **TBBD.**, Yıl: 17, Sayı: 54, Eylül-Ekim 2004, s. 173.

³⁶ Gözler, Anayasa, s. 281; Özbudun, s. 229; Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1033; Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, “Anayasa'nın 90. Maddesi Değişikliği Karşısında Yasaların Geleceği ve Anayasal Denetim”, **TBBD.**, Sayı: 55, 2004, (Denetim), s. 227.

³⁷ Karagülmez, s. 163; Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1034; Kaboğlu, Hukukta Yeni Düzenleme, **Radikal**, 26.07.2004, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=123268>, 23.12.2009 (Düzenleme). İster kişisel ve siyasal hakları, ister ekonomik, kültürel ve sosyal hakları olsun, onaylanan ve onaylanacak bütün insan hakları sözleşmelerinin kapsam dahilinde olduğu da belirtilmektedir (Gülmez, s. 153).

çatıştığı bir konuda Anayasa’da açıkça hüküm bulunmaması halinde ise, konu Anayasa Mahkemesi önüne gelmişse, Mahkeme, Anayasa’nın 2’inci maddesindeki “insan haklarına saygılı devlet” ve “hukuk devleti” ilkelerinden yola çıkarak, Sözleşme hükümlerini dikkate almalıdır ve Anayasa’nın suskun kaldığı bir konu böylelikle Sözleşme hükümleriyle doldurulmalıdır³⁸. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Anayasa’nın aynı konuda farklı hükümler içermesi durumuna ise, Anayasa açık bir düzenleme getirmemiştir. 2004 yılındaki yeni düzenlemeyle birlikte uluslararası andlaşmaların iç hukukta kanunlardan üstün olduğunun açıkça kabul edilmesi ve Anayasa’ya üstünlük konusunda herhangi bir düzenlemenin yapılmamış olması, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Anayasa’dan üstün sayılmayacağı sonucuna götürmektedir. Diğer yandan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Anayasa’ya aykırı olsa da, Anayasa’dan daha güvenceli bir düzenlemeye sahipse uygulanabileceği de savunulabilir³⁹. Getirilen düzenleme bu konudaki tartışmayı gidermemiştir. Doğal olanı, bir andlaşmanın hazırlanışı sırasında Anayasa’ya aykırı düzenlemelere imza atılmaması veya önce Anayasa’da değişiklik yapıp sonra andlaşmanın imzalanmasıdır.

C. Vergi Hukuku Açısından Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İç Hukuktaki Yeri

Öncelikle vergi hukuku alanında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Birleşmiş Milletler kaynaklı uluslararası insan hakları sözleşmelerinin vergi kanunlarına nazaran üstün değerde bulunduğunu belirtmek gerekir⁴⁰. Çünkü, vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendiren yasama işlemleri olup vergi yükümlüsünün temel hak ve özgürlüklerine bir müdahale oluşturmaktadır⁴¹. Ayrıca uluslararası vergi andlaşmaları da vergi yükümlüsünün mülkiyet hakkı üzerinde sonuç doğuran etkisi itibariyle kapsam içindedir⁴². Bu

³⁸ Yüzbaşıoğlu, s. 798.

³⁹ Şahbaz, ss. 208-209.

⁴⁰ Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1034. Ayrıca bkz: Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 14; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, (Genel Vergi), s. 93; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, (Vergi Hukuku), s. 38.

⁴¹ Any. M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, <http://www.anayasa.gov.tr.>, (23.12.2009).

⁴² Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1034.

anlamda “temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşma” deyiminden kişinin temel hak ve özgürlükleri bakımından sonuç doğuran tüm metinleri, ismi andlaşma olmasa bile, anlamak gerekmektedir⁴³. 90’ıncı maddede belirtilen kanun ifadesinden ise, geniş anlamda kanun anlaşılmalı ve dayanağı vergi kanunu olan düzenleyici metinlerde yer alan ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile çatışan hükümlerin de çatışma normunun konusunu oluşturduğu düşünülmelidir⁴⁴. Ayrıca bir vergi kanununun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’yle çatışıp çatışmadığını tespit ederken de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin, Sözleşme’de yer alan kavramları nasıl yorumlayarak, içtihatlarında ne şekilde yer verdiği de önem taşımaktadır⁴⁵. Çünkü, Sözleşme metninin, ulusal yargı yerlerinin yorumuyla değil, evrensel anlamıyla uygulanması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi’nin önüne bir vergi kanununun Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla ilgili bir sorun geldiğinde, kanun, temel haklara ilişkin andlaşmaya da aykırı ise, andlaşmaya aykırılıktan dolayı değil, Anayasa’yı andlaşmaya uygun yorumlamak suretiyle, kanunu Anayasa aykırılıktan iptal edip, bu çerçevede dolaylı olarak andlaşmayı uygulamak gerekmektedir⁴⁶. Normlar hiyerarşisinde, kanunun altında bulunan Bakanlar Kurulu Kararları’nın ya da Maliye Bakanlığı’nın genel tebliğlerinin hükümlerinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’yle çatışması durumunda nasıl bir uygulamanın olacağı sorusu da gündeme gelmektedir⁴⁷.

⁴³ Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1034; Kaboğlu, Düzenleme.

⁴⁴ Gülmez, s. 155; Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1035; Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, “Anayasa’nın 90. Maddesi Değişikliği Karşısında Yasaların Geleceği Ve Anayasal Denetim”, **TBDD.**, Sayı: 55, 2004, (Denetim), s. 234. Bu noktada çatışmadan kasıt, Sözleşme gereklerini karşılayacak nitelikte ve içerikte düzenlemeler içermeyen ulusal kurallardır. Uluslararası hukuk metinleri her zaman soyut, genel, ayrıntılı olmayan hükümler içerdiğinden, mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemenin birebir karşılığı olacak bir vergi kanunu hükmünün olması düşünülemez. Aksi takdirde Anayasa’nın 90’ıncı maddesinin beşinci fıkrası uygulama alanı bulamayacaktır. Sonuç olarak kanun ile Sözleşme metninde çatışma ya da çelişme söz konusuysa, aynı konuda farklı hüküm içerme durumu söz konusu olacaktır (Billur Yaltı, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı: 310, Haziran 2007, (Kayıp), s. 40).

⁴⁵ Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1036.

⁴⁶ Yüzbaşıoğlu, s. 798; Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1042; Gerek ve Aydın, Denetim, s. 235. Söz konusu durumda inceleme konusu olan kanunun Anayasa’ya aykırılığı nedeniyle iptal edilmesine karar verilecek, iptal edilen kanunun aynı zamanda temel haklara ilişkin sözleşmeye de aykırılığı tespit edilecektir. Anayasa Mahkemesi’nin, kanunların uluslararası andlaşmaya aykırılığını inceleme görevi bulunmadığından bu aykırılık tespitinin “destek” olarak kabulü gerekmektedir (Gerek ve Aydın, Denetim, s. 235).

⁴⁷ Bu noktada, Anayasa’nın 90’ıncı maddesinin beşinci fıkrasında yer alan kanun sözcüğünden, aslında kanun anlamına gelen yürürlükteki tüm hukuk kurallarını anlamak ve bu anlamda örneğin düzenleyici işlemleri de kanun kavramı içerisinde düşünmek gerekmektedir. Avrupa

Yürütmenin düzenleyici işlemi, yetki veren kanuna uygun, ancak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırı olması durumunda Danıştay'ın, kanun ve Sözleşme çatışmasını tespit ederek Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin uygulanması gerektiği belirtilmektedir⁴⁸. Vergilendirme işlemlerine karşı açılan davalar bakımından da vergi kanunlarının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile çatışması durumunda, söz konusu çatışmayı belirleyen hâkimin kanunu ihmal yoluyla işlemi iptal etmesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin vergi hukuku alanında esas alınması ve uygulanması gerektiği savunulmaktadır⁴⁹. Ancak bu durumda açık bir Anayasa hükmünün uygulanmamasıyla karşılaşılacağı ve davanın çözümü bakımından zaman kaybına sebep olacağından usûl ekonomisine uygun olmadığı söylenebilir. Diğer yandan, hem vergi mahkemelerinde hem de ceza mahkemelerinde (vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlâl ve yükümlünün özel işlerini yapma suçlarında ceza mahkemelerinin görevli olması sebebiyle) re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, hâkim önündeki olaya uygulayacağı hukuk kuralını kendisi belirleyecektir. Bu sebeple hâkim önündeki olaya, doğrudan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ilgili maddesini uygulaması gerekmektedir. Fakat Sözleşme'nin uygulanacağına yönelik bir Anayasa maddesi olmasına rağmen, Sözleşme'nin uygulanması halinde Anayasa'ya aykırı vergi kanunu hukuk âleminde varlığını sürdürecektir ve başka bir davada da aynı sorunla karşılaşılabilir. Başka bir hâkimin kanunu uygulama yoluna gidebileceği ihtimali de mevcuttur. Aynı durumlarda farklı sonuçlara varmak eşitlik ilkesini zedeleyeceğinden mahkemelerin söz konusu durumlarda sorunu Anayasa Mahkemesi'ne götürmeleri daha yerinde olabilir. Bu durumlarda Danıştay veya vergi mahkemesinin, eğer söz konusu vergi kanununun Anayasa'ya aykırılığı da gündeme geliyorsa, somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne taşımının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Çözüm bulunması gereken diğer bir problem ise, Anayasa ve vergi kanunun aynı doğrultuda düzenleme yapması, ancak insan haklarına ilişkin uluslararası

İnsan Hakları Sözleşmesi'nin de değerlendirmesi bu yöndedir. Bkz. İkinci Bölüm, II, A, 2, b, (2) Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Hukukî Temelinin Olması.

⁴⁸ Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1047. Ancak bu durumda da ihmal edilen kanunun halâ hukuk düzenindeki varlığını sürdürmesinden kaynaklı bir problem mevcuttur. Hatta Danıştay bu durumda kendini görevli saymayarak, kanunla uluslararası sözleşmenin çatışmasını tespit edip davayı Anayasa Mahkemesi'ne yöneltme ihtimalinden kaynaklanabilecek bir problemin de söz konusu olduğu belirtilmektedir (Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1047).

⁴⁹ Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1049.

andlaşmayla uyum içinde olmaması hâlidir. Ancak yeni düzenleme bu sorunun yanıtını vermekte yetersizdir. Artık bu durumda Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla kanunun Anayasa Mahkemesi'ne götürülmesi de mümkün olmadığından, uluslararası andlaşmayı ihmal edip Anayasa'yı uygulamak ve sorunun nihai çözümünü uluslararası yargı yerlerine bırakmak gerektiği düşünülmektedir⁵⁰. Yasama organı ise, bu şekilde istenmeyen bir ihtimali ortadan kaldırmak için öncelikle Anayasa'yı daha sonra kanunları, uluslararası andlaşmalara uyumlu hale getirmelidir.

III. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN VERGİ HUKUKUNDA KAYNAK DEĞERİ

A. Genel Açıklama

Hukukta kaynak denilince genel olarak hukuku yapan, yaratan ve oluşturan varlık anlaşılmaktadır⁵¹. Hukuk kurallarının özünü veya varlık nedenini oluşturan, bu kuralları yaratan temel öğelerden bahsedildiği zaman hukukun maddî kaynaklarından bahsedilmiş olmakla birlikte, hukukun maddî kaynağı sorunu hukuk felsefesinin ve sosyolojisinin inceleme alanına dahil olmaktadır⁵². Hukuk kurallarının ortaya çıkış şekli söz konusu olduğunda ise, hukukun şeklî kaynaklarından bahsedilir ve bunlarda aslî ve yardımcı kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aslî kaynaklar bağlayıcı olan kaynakları; yardımcı kaynaklar ise, bağlayıcı olmayan kaynakları oluşturmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin iç hukuktaki yerini anayasanın altında ancak kanunların üzerinde olarak tesbit ettikten sonra, vergi hukukunun kaynakları

⁵⁰ Yüzbaşıoğlu, s. 800.

⁵¹ *Teziç*, hukukun kaynaklarını dört grupta toplamıştır. Bunlardan ilki bilgi kaynaklarıdır. Yürürlükteki kural, karar ve belgelerin buldukları resmî yayınların yanı sıra metin, belge ve mahkeme kararlarını toplayan resmî olmayan yayınlar da hukukun bilgi kaynaklarını oluşturur. İkincisi yaratıcı kaynaklardır. Hukuku yaratan yetkili organlar söz konusu olduğunda, organik, aslî ya da yaratıcı kaynaklardan söz edilir. Üçüncüsü sosyolojik kaynaklardır. Hukuk kurallarını tarihi gelişim içinde, ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçların etkisiyle oluşmasına sosyolojik kaynaklar denmektedir. Dördüncüsü ve sonuncusu ise, yürürlük kaynaklarıdır. Hukuka normlar sistemi içerisinde biçimini veren kaynaklar olup, hukuk düzeninde varlık kazanmak için büründükleri ya da aldıkları biçimlerdir. Örneğin, yasama organı hukukun yaratıcı kaynağı, kanun biçiminde yaptığı işlemlerse yürürlük kaynaklarıdır (*Teziç*, s. 8).

⁵² Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 7. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, (Hukuka Giriş), ss. 141-142.

arasında nerede yer aldığına değinmek gerekmektedir. Bu belirlemeyi yaptıktan sonra, Sözleşme'nin iç hukukta ve özelde vergi hukukunda nasıl uygulandığı da mahkeme kararlarıyla açıklanmaya çalışılacaktır. Sözleşme'nin vergi hukukundaki kaynak değeri incelenirken de aslî ve yardımcı kaynak ayırımından yola çıkılarak, kaynak değeri ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu noktada öncelikle vergi hukukunun kaynaklarında genel hatlarıyla bahsedilecek; daha sonra ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bir kaynak olarak vergi hukuku açısından incelenecektir.

B. Vergi Hukukunun Kaynakları

1. Genel Olarak

Vergilerin tarihsel süreç içindeki konumu, vergilendirme ile ilgili kuralların yazılı olmasını gerektirmiş, bu anlamda vergi hukukunda da pozitif hukuk düzenlemeleri yapılmıştır⁵³. Vergi hukukunun kaynakları; yasama, yürütme, yargı organından doğan kaynaklar ve diğer kaynaklar olmak üzere dört başlık altında ifade edilebileceği gibi, hukuk kurallarının büründükleri somut biçimlere göre (örneğin, anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, yönerge, içtihat vb.) de ifade edilebilir⁵⁴. Vergi hukukunun kaynakları belirlenirken yapılan diğer bir ayırım ise, hukuk kurallarının niteliklerine göre yapılanıdır. Bu anlamda pozitif hukukun kaynakları emredici, bağlayıcı nitelikleri bakımından aslî kaynaklar ve yardımcı kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁵⁵. Aslî-yardımcı kaynak ayırımı, vergi hukukunda herhangi bir kaynağın yeni bir vergi normu koyup koymaması ölçütünü esas almakta; yeni norm koyanlar aslî; diğerleri ise, yardımcı kaynak sayılmaktadır⁵⁶. Genel olarak pozitif hukukun kaynaklarının hepsi vergi hukuku bakımından da geçerli olmakla birlikte, bu kaynakların bir kısmı vergi hukukunun niteliği gereği bazı özellikler

⁵³ Saban, Vergi Hukuku, s. 14.

⁵⁴ Vergi hukukunun kaynaklarını hukuk kurallarını doğduğu organı esas almak üzere açıklayan yaklaşım için bkz. Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 37 vd.; M. Kâmil Mutluer, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 26 vd.; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, Bursa, 2011, s. 31 vd.; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, s. 33 vd.

⁵⁵ Bu yöndeki ayırım için bkz. Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 16; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 13; Karakoç, Genel Vergi, s. 83; Saban, Vergi Hukuku, s. 14.

⁵⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 13; Karakoç, Genel Vergi, s. 83; Arslan, s. 31.

taşımakta, bu kaynaklara ek olarak vergi hukukuna özgü bazı ikincil kaynaklar da bulunmaktadır⁵⁷.

2. Bağlayıcı Kaynaklar

Vergiye tarihin en eski dönemlerinden beri rastlanmakla birlikte vergi hukukunun doğması ve gelişmesi o kadar eskilere dayanmamaktadır. Tarihte ilk demokrasi mücadelesi, iktidarların keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır. Devletlerin büyümesiyle birlikte, daha önceleri istisnai ve olağanüstü ihtiyaçlar için alınan vergiye gittikçe daha fazla başvurma gereği ortaya çıkmıştır. Ancak mutlak iktidar, vergi koyma gücünü egemenlikleri ölçüsünde yani mutlak ve sınırsız olarak kullanmaktaydı. Böylelikle özellikle Batı Avrupa’da Mutlakiyetçi dönemde iktidar sahiplerinin halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur⁵⁸. 1215 tarihli Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile vergilendirme yetkisi soylular (feodal beyler) ve din adamları yararına sınırlandırılmışsa da İngiltere’de kralın vergilendirme gücünü bir halk hareketi sonucu sınırlandıran anayasal belgeler 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights) dir⁵⁹. Böylelikle “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi, günümüzde “kanunsuz vergi olmaz” ilkesi olarak anayasalarda yer almıştır.

Anayasa, vergi hukukunun temel kaynaklarından ve hiyerarşik olarak en başta gelmektedir. 1982 Anayasası’nın “sosyal bir hukuk devleti” anlayışını içeren 2’inci maddesi, kanun önünde eşitlik ilkesini içeren 10’uncu maddesi, suç ve cezalara ilişkin 38’inci maddesi, kanunların Anayasa’ya uygun olması ilkesini içeren 150 ve 152’nci maddesi gibi genel ilkelerin yanı sıra vergilerin kanunîliği ilkesini içeren 73’üncü maddesi vergi hukukunun anayasal dayanağını ve birincil kaynağını

⁵⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 13; Karakoç, Genel Vergi, s. 83; Saban, Vergi Hukuku, s. 14.

⁵⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 7; Mutluer, s. 26.

⁵⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 7. Ayrıca bkz. Hakan Üzeltürk, “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, **25. Türkiye Maliye Sempozyumu, “Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi”**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, (Kanunilik), ss. 118-119. Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) bir halk hareketine dayanmamakla birlikte “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde atılan bir adımdır. Kral, din adamları ve soylulardan oluşan meclis onaylamadıkça kural olarak mali yükümlülük koyamayacaktı, ancak bu fermanın hükümlerine uyulmadı.

oluşturmaktadır⁶⁰. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağını, değiştirileceğini veya kaldırılacağını belirtmektedir. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise; bu duruma bir istisna getirilmiş; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceğini düzenlemiştir. Ayrıca Anayasa'nın 167'inci maddesinin ikinci fıkrasında, 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 koymak ve kaldırmak için kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceği belirtilmiştir.

Vergi hukukunun diğer bir bağlayıcı kaynağı kanunlardır. Anayasa'da yer alan vergilerin kanunîliği ilkesi gereği vergiler ancak kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergilerin kanunîliği ilkesinin sonucu olarak sadece bir vergi kanunu çıkartma yeterli olmamakta, verginin temel unsurlarını da kanunda (konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlar gibi) açıkça belirlenmesi gerekmektedir⁶¹. Ayrıca vergi hukukunda özel sözleşme hükümleri kaynak oluşturmamakta (VUK m.8/3) ve vergi hukukunda kıyas yapılamamaktadır Bu noktada Bütçe Kanunu'nun vergi hukuku açısından özel bir yerinin olduğunun belirtilmesi gerekmektedir⁶².

Uluslararası andlaşmalar da vergi hukukunun kaynakları arasındadır. Usûlüne uygun yürürlüğe konulan uluslararası vergi andlaşmalarının vergilere ilişkin hükümleri de vergi kanunu hükmü niteliği taşımaktadır (Any. m.90/5). Uluslararası vergi andlaşmaları ile farklı devletler arasında ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorunları da giderilmeye çalışılmaktadır.

⁶⁰ Bkz. Akif Erginay, **Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998, ss. 33-34; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 13; Bilici, s. 37; Karakoç, Genel Vergi, s. 86; Saban, Vergi Hukuku, s. 16; Arslan, s. 32; Öner, s. 34.

⁶¹ Örnek kararlar için bkz. Any. M. 23.06.2004 gün ve E.2004/14, K.2004/84, www.anayasa.gov.tr., 05.06.2011; Any. M. 16.01.2003 gün ve E.2001/36, K.2003/3, www.anayasa.gov.tr., 05.06.2011; Any. M. 28.03.2001 gün ve E.1999/51, K.2001/63 (Karşı oy yazısı), www.anayasa.gov.tr., 05.06.2011.

⁶² Bütçe Kanunu, biçimsel anlamda bir kanundur ancak içeriği bakımından kanun niteliği taşımamaktadır. Genel ve düzenleyici nitelikte kurallar koyamaz, yürütme organına harcamaları yapmak ve vergileri toplamak için izin veren bir yasama organı tasarrufu niteliğindedir. Bkz. Erginay, s. 34; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 14; Karakoç, Genel Vergi, s. 89 vd.; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 329 vd; Arslan, s. 33.

Kanun hükmünde kararnamelerin sıkıyönetim ve olağanüstü haller dışında, yani olağan dönemlerde, vergi hukukunda kaynak değeri yoktur. Anayasa'nın 91'inci maddesinde kanun hükmünde kararname düzenlenemeyecek hâller belirtilmiş, bu çerçevede temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasî haklar ve ödevler hakkında olağan dönemlerde kanun hükmünde kararname çıkarılması yasaklanmıştır. Siyasî haklar ve ödevler arasında sayılan vergi konusunda da, olağan dönemde kanun hükmünde kararname çıkarma yolu kapatılmıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında kanunla Bakanlar Kurulu'na belirli sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verilebilmektedir. Bu şekilde Bakanlar Kurulu'nun kendisine verilen yetkiyi kullanarak yeni düzenlemeler yapması Bakanlar Kurulu Kararları (Kararnameleri) olarak ortaya çıkmakta ve vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer almaktadır⁶³.

Tüzük ve yönetmelikler de vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasındadır. Yönetmelik şeklindeki düzenlemelere tüzüklere oranla daha sık başvurulmaktadır. Bunun sebebi ise, yönetmelik çıkarırken, tüzükler için zorunlu bir yol olan Danıştay incelemesinden geçirilmesine gerek olmadığı için çıkarılma yöntemi daha basit ve çabuktur.

Vergi kanunlarında belirli konularda Maliye Bakanlığı'na yükümlü ve vergi idaresini bağlayıcı düzenleme yapma imkânı ya da görevi verilmesi durumunda çıkarılan Maliye Bakanlığı'nın Bağlayıcı Nitelikteki Tebliğleri de vergi hukukunun aslı kaynakları arasında yer almaktadır. Ayrıca Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararları da vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasındadır.

⁶³ Bakanlar Kurulu Kararları ve Kanun Hükmünde Kararnameler vergi hukukunun farklı kaynaklarıdır. Bakanlar Kurulu kararlarında, Bakanlar Kurulu'na düzenleme yetkisi verilebilmesi için kanunî dayanak gerekmeyle birlikte, Kanun Hükmünde Kararnameden farklı olarak özel bir yetki kanunu çıkarılmasına gerek yoktur. Ayrıca, Bakanlar Kurulu'nun düzenleme yetkisi bir süre ile sınırlı değildir. Kanun hükmünde kararnamelerin yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmasına rağmen, Bakanlar Kurulu kararlarının yargısal denetimi Danıştay tarafından yapılmaktadır. Bkz. Bilici, s. 40; Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", **Prof. Dr. Naci Kınacıoğlu'na Armağan**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, Aralık 1997, http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/1_2_1_7.pdf, 06.06.2012, s. 281 vd., Karakoç, Genel Vergi, s. 97; Mutluer, s. 41.

3. Bağlayıcı Olmayan Kaynaklar

Yükümlüleri ve/ya da sorumluları ve özellikle yargı organlarını bağlayıcı niteliğe sahip olmayan, yeni vergi normu koyma özelliği taşımayan, ancak vergi hukuku uygulamalarına yön veren kaynaklara bağlayıcı olmayan ya da yardımcı kaynaklar denilmektedir⁶⁴. Bu anlamda vergi kanunlarının uygulanmasında ve uygulamanın gelişmesinde yardımcı işleve sahip olan doktrin ve yargı kararları, bağlayıcı olmayan kaynaklar arasında yer almaktadır. Yeni bir vergi normu getirmeyip, var olan normların açıklanması için kullanılan, yükümlüler bakımından değil, yalnız vergi idaresinin iç ilişkileri bakımından bağlayıcı olan Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğler, genelgeler, açıklamalar, özelgeler, sirkülerler de bağlayıcı olmayan kaynaklar arasında yer almaktadır. Bu kaynaklar söz konusu özelliklerinden dolayı kesin ve yürütülmesi zorunlu objektif ya da sübjektif idarî işlem niteliği taşımamaktadırlar ve dolayısıyla da iptal davasına konu yapılamazlar. Örf ve âdetin ise vergi hukukunda kaynak olması işlevi çok zayıftır⁶⁵. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereği, özellikle verginin unsurlarına ilişkin düzenlemelerin örf ve âdet gibi açık ve kesin olarak belirlenmesi güç olan bir kurala bağlanması mümkün deęildir⁶⁶.

C. Vergi Hukukunun Kaynağı Olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendiren yasama işlemleri olup, vergi yükümlüsünün temel hak ve özgürlüklerine bir müdahale oluşturmaktadır⁶⁷. Nitekim devlet, vergiler alanında bir işleme giriştiğinde, hem doğrudan kişiyi maddî olarak etkilemekte hem de yapılan işlemler kişilerin temel haklarını etkileyebilecek nitelikte olmaktadır. Örneğin, vergiye ilişkin bir düzenleme kişinin mülkiyet hakkını ihlâl edebilecek bir niteliğe sahip olabilir. Bu

⁶⁴ Karakoç, Genel Vergi, s. 106.

⁶⁵ Çok istisnai olarak vergi kanunlarında örf ve âdete ilişkin hükümler yer almaktadır. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 228'inci maddesinin birinci bendinde ispat edilmesi aranmayacak giderler arasında "örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler" sayılmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde ise, Veraset ve İntikal Vergisinden müstesna olanlar arasında c bendinde, " örf ve âdete göre verilmesi mutat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar" sayılmıştır.

⁶⁶ Karakoç, Genel Vergi, s. 113.

⁶⁷ Any. M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, <http://www.anayasa.gov.tr>, (23.12.2010).

çerçevede uluslararası vergi andlaşmaları dışında, insan haklarına ilişkin uluslararası andlaşmalar da vergi hukukunun kaynağı niteliğindedir. Nitekim ulusal hukuk ile uluslararası hukuk etkileşim içerisindedir⁶⁸. Bu sebeple Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, vergi hukukunun bağlayıcı- aslî kaynakları arasında yer almaktadır.

Temel haklar esasında bir iç hukuk sorunu olmakla birlikte, uluslararası kaynaklarda da düzenlenen ve uluslararası organlarca da denetlenen bir nitelik taşımaktadır. Bu sebeple Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin, iç hukuk bakımından doğrudan uygulanabilir bir kaynak olup olmadığı belirlenmelidir. Genel olarak bu konuda ikici ve tekçi görüş olmak üzere iki yaklaşım belirtilmektedir.

İkici görüşe göre, uluslararası hukukla iç hukuk birbirinden farklı ve bağımsız iki ayrı hukuk düzeni oluşturmaktadır⁶⁹. Bu ayrımın birinci nedeni, iç hukukun özellikle kişiler ya da bunların oluşturduğu tüzel kişiler arasındaki ilişkileri düzenlemesi, uluslararası hukukun ise büyük ölçüde devletler arasındaki ilişkileri düzenlemesidir. İkinci nedeni ise, iç hukuk bir devletin üstün otoritesine bağlı olarak ortaya çıkan tek taraflı bir irade ürünü iken, uluslararası hukuk birden çok devletin katılması sonucu oluşan bir ortak irade ürünüdür.

İkici görüşün kabul edilmesi durumunda, bir hukuk düzeninde oluşturulan kuralların, öteki hukuk düzeninde hukuksal etkiler doğurması söz konusu olmayacaktır. Her iki hukuk düzeni de birbirlerinden bağımsız oldukları için iki düzenin kurallarının birbirleriyle çatışması durumuyla da karşılaşılmayacaktır. Bir devletin uluslararası hukuk kuralı ile bağlı olması, bu kuralın o devletin iç hukuku bakımından da geçerli olması anlamına gelmez. Uluslararası hukuk kuralının iç hukukta da geçerli olabilmesi için ya gönderme ya da aktarma yapılması gerekmektedir⁷⁰.

Tekçi görüşe göre ise, dünyada var olan hukuk düzeni tek bir düzen olup, uluslararası hukuk ve iç hukuk düzenleri bu bütünün parçalarını oluşturmaktadır⁷¹. Bu görüşe göre, uluslararası hukuk alanında yaratılan bir hukuk kuralı, normlar hiyerarşisinde yer alır ve uygulama sırasına ve yerine göre uygulanır. Böylelikle iç

⁶⁸ Bkz. Yalıtı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, s. 1025.

⁶⁹ Akıllıoğlu, İç Hukuk, s. 157; Ünal, s. 149; Pazarıcı, s. 19; Kaboğlu, Anayasa, s. 400; Fendoğlu, Sorun, s. 366.

⁷⁰ Akıllıoğlu, İç Hukuk, s. 157; Kaboğlu, Anayasa, s. 400.

⁷¹ Akıllıoğlu, İç Hukuk, s. 157; Ünal, s. 149; Pazarıcı, s. 20; Kaboğlu, Anayasa, s. 400; Toluner, s. 585; Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 19; Kalabalık, s. 116; Fendoğlu, Sorun, s. 366; Yüzbaşıoğlu, s. 785.

hukuk ve uluslararası andlaşmalar tek bir hukukî sistemin parçaları olmaktadır⁷². Ancak, burada da tartışmalı olan uluslararası hukukun iç hukuka üstün olup olmadığıdır⁷³.

Her iki görüş değerlendirildiğinde 1982 Anayasası'nın tekçi sistemi benimsediği sonucuna varılmaktadır⁷⁴. “Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma” başlığını taşıyan Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin beşinci fıkrasına göre usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası andlaşmaların, kanun hükmünde olduğu belirtilmektedir. Bu hükme göre, andlaşmaların iç hukukta da bağlayıcı olması sağlanmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce onaylanmış andlaşmaların iç hukukta uygulanması için başka bir hukukî tasarruf gerekmemektedir. Bu noktada uluslararası andlaşmanın iç hukukta uygulanmasının iki anlamı bulunmaktadır⁷⁵. Birincisi, “genel ilkeler” veya “insan haklarına saygılı devlet” ilkesinden yola çıkarak, bir vurgulama ya da pekiştirme amacı ile yapılan uygulamadır⁷⁶. Bu anlamda mahkeme bir anayasa kuralını veya dayanmak istediği bir hukukun genel ilkesinin anlamını pekiştirmek için Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin belirli bir ilkesini veya İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin bir kuralını örnek vermektedir. Burada aslında bir iç hukuk kuralının uygulanması söz konusudur ve bu durumu inandırıcı kılmak için söz konusu ilkelere ya da kurallardan bahsedilmektedir. İkincisi ise, başka kural yoksa Sözleşme'nin doğrudan uygulanmasıdır⁷⁷. Bu durum, Anayasa bakımından, Anayasa'da uygulanacak kural yoksa Sözleşme'nin uygulanması; Sözleşme bakımından ise, olaya uygulanabilecek açık kural bulunması anlamına gelmektedir.

Uygulamada daha çok ilk anlamda doğrudan uygulama mevcuttur. İkinci anlamda doğrudan uygulamanın ilk derece mahkemeleri tarafından kabul edilmesi söz konusu olabilecek olmasına rağmen genelde bu tür örneklerle rastlanmamaktadır. Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında bu konuda değerlendirmeler yapmaktadır. Anayasa Mahkemesi bir kararında, masumiyet karinesini yorumlamak için İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinden ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nden

⁷² Fendoğlu, Sorun, s. 366.

⁷³ Akıllıoğlu, İç Hukuk, s. 157.

⁷⁴ Ünal, s. 150; Gözlügöl, s. 235; Kaboğlu, Anayasa, s. 400; Soydan Yaltı, Taxation, s. 86; Yüzbaşıoğlu, s. 785

⁷⁵ Akıllıoğlu, İç Hukuk, s. 170

⁷⁶ Akıllıoğlu, İç Hukuk, s. 170.

⁷⁷ Akıllıoğlu, İç Hukuk, s. 170.

yararlanmış ve Anayasa'nın başlangıç ve ikinci madde hükümlerini açıklamak için kullanmıştır⁷⁸. Anayasa Mahkemesi, failin suça kalkışmada tam ceza verilmesine ilişkin kurala yönelik, Anayasa'da kural olmadığı gibi Bildirge ve Avrupa Konseyi İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşme'de de kural bulunmadığından, Anayasa aykırılık sonucuna varılamadığını belirtmiştir⁷⁹. Bu çerçevede bir yorum yapılacak olursa kural bulunsaydı, buna aykırı hüküm içeren kanun bu nedenle Anayasa'ya aykırı olacağı sonucu çıkarılabileceğinden, bu kararda söz konusu Bildirge'den ve Sözleşme'den doğrudan uygulama sayılabilecek bir şekilde yararlandığı söylenebilir. Anayasa Mahkemesi genel olarak bir kuralın Anayasa'ya aykırılık sorununu incelerken, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına atıf yaparak, Sözleşme'yi kararını pekiştirmek amacıyla kullanmaktadır⁸⁰

Danıştay'ın son yıllarda verdiği bir kararda bilindiği kadarıyla ilk kez bir vergi davasında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrası çerçevesinde

⁷⁸ "...İnsanın, içinde yaşadığı ulusun bireyi olması kadar aynı zamanda insanlığın da üyesi bulunması, çağımızda, insan hak ve özgürlüklerini yalnızca ulusal bir hukuk sorunu olmaktan çıkarmış ve ona evrensel bir anlam ve içerik kazandırmıştır. Bu bakımdan Anayasa'nın Başlangıcı ve 2. maddesi hükümleri gereği olarak "İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi" ile "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi" ni de itiraz konusu kuralın değerlendirilmesinde gözden uzak tutmaya olanak yoktur.....Suçlu olduğu kesinleşinceye değin sanığın suçsuz sayılmasını zorunlu kılan "masumluk karinesi"; keyfilige, sanıkları suçlu görmek ve cezalandırmak eğilimine ve bu tür davranışlar sonunda ortaya çıkan yoğun "adli hata" lara karşı bir tepki olarak, ilk kez, 1789 tarihli "İnsan ve Yurttaşlık Hakları Beynamesinde yer almıştır. Uygur ve özgür tüm ülkelerin hukuk düzeni içinde olumlu gelişmelerle yaygınlaşan ve kimi ülkelerin Anayasalarında da yer alan bu kural, gerçeğin araştırıp saptanmasında sağlıklı bir yargılama yöntemi oluşturan üstün hukuk kuralı olarak, evrensel belgelere de geçmiştir. Böylece insanlık tarihinde, hem bireylerin hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması, hem de Devletin ve toplum düzeninin korunması bakımından çok önemli bir çığır açılmış ve son derece etkili bir adım atılmış olmaktadır..." Any. M. 29.01.1980 gün ve E. 1979/38, K. 1980/11, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=614&content=, 13.01.2011. Anayasa Mahkemesi'nin insan hakları ilkesini pekiştirmek için Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni kullandığı örnek kararlar için bkz. Any. M. 02.06.1977 gün ve E. 1977/43, K. 1977/84, www.anayasa.gov.tr, 13.01.2011; Any. M. 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, www.kazanci.com.tr, 13.01.2011; Any. M. 05.06.2008 gün ve E. 2008/16, K. 2008/116, <http://www.anayasa.gov.tr/index.php>, 13.01.2011.

⁷⁹ Any. M. 24.05.1977 gün ve E. 1977/19, K. 1977/82, <http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l>, 13.01.2011.

⁸⁰ Örnek kararlar için bkz. Any. M. 28.04.2011 gün ve E. 2009/59, K. 2011/69; Any. M. 18.05.2011 gün ve E. 2009/1, K. 2011/82; Any. M. 20.03.2008 gün ve E. 2006/167, K. 2008/86; Any. M. 10.02.2011 gün ve E. 2008/58, K. 2011/37; Any. M. 08.12.2011 gün ve E. 2010/119, K. 2011/165; Any. M. 20.10.2011 gün ve E. 2011/54, K. 2011/142; Any. M. 16.06.2011 gün ve E. 2008/12, K. 2011/104; Any. M. 12.05.2011 gün ve E. 2009/31, K. 2011/77, bkz. www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

dolaylı atıfta bulunulmuştur⁸¹. Kararda, “...Anayasanın 36’ncı maddesinin 3.10.2001 gün ve 4709 sayılı kanunun 14’üncü maddesiyle değişik ilk fıkrasında, herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükmü yer almıştır. Bu Anayasal hükümle, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesinin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin yorumuyla çizilen ve vergi cezalarını da kapsayan sınırı, Özel hukuk-Kamu hukuku ayrımı yapılmaksızın tüm uyumsuzlukları kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Adil yargılanma hakkının, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesince yapılan ve Anayasanın 90’uncü maddesi son fıkrası uyarınca kanun hükmünde olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesiyle bütünleştiği kabul edilen yorumuna göre de; dava sırasında taraflardan birinin ibraz ettiği belgenin, karşı tarafa incelettirilip değerlendirmesi alınmadan karara dayanak yapılması olanaklı değildir. Bu bakımdan; inceleme elemanına ibraz edilmeyen; dava sırasında Mahkemeye getirilip verilen defter ve belgelerin, davalı vergi idaresinin incelenmesine olanak tanınmaksızın karara esas alınması, anayasal hakkın da ihlali niteliğinde ” olduğu belirtilmiştir. Danıştay burada, Anayasal bir hakkı desteklemek amacıyla, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadını destek ölçü norm olarak kabul ederek uygulamaktadır. Danıştay’ın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ni doğrudan uygulama sayılacak bir şekilde uyguladığı da görülmektedir. Yeni tarihli bir kararında, “....Anayasa Mahkemesinin bu kararı nedeniyle hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi karşısında, 1 no’lu Ek Protokolün 1 inci maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yukarıda bahsi geçen kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlâl edildiğinden, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerekmekte olup, aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır...” denmektedir⁸².

Anayasa Mahkemesi ve Danıştay’ın kararları dikkate alındığında, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, gerek ilk derece merciilerinde gerekse de temyiz mercinde somut olaya doğrudan uygulanabilecek bir andlaşma olmasına rağmen, genellikle, iç hukukta destek ölçü norm olarak kullanılmaktadır.

⁸¹ Dş. 7. D, 30.12.2004 gün ve E. 2003/1463, K. 2004/3651 (Billur Yaltı, “Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı: 305, Ocak 2007, (Bir Danıştay Kararı Ardından), s. 5).

⁸² Dş. 4. D., 06.10.2011 gün ve E. 2011/5499, K. 2011/6892, www.kazanci.com.tr, 10.06.2012

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin iç hukuktaki yeri ve vergi hukukunda kaynak değeri incelendiğinde, Sözleşme, iç hukukta, bağlayıcı kaynaklar arasında kanunların üstünde yer almaktadır. Her ne kadar iç hukukta, Sözleşme hükümlerine destek ölçü norm olarak başvurulsa da, uluslararası sorumluluğunun doğmaması için kanunların, Anayasa'nın yanında, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile de uyumlu olması şarttır. Bu noktada Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan temel hak ve özgürlüklerin vergi hukukuyla nasıl ilişkilendirilebileceğini ve genel anlamda vergi hukukuna ilişkin yapılan düzenlemelerin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyum içinde olup olmadığının bir değerlendirilmesi yapılmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN VERGİ USÛL HUKUKUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GENEL ÇERÇEVE

Çağdaş toplum düzeninde, devlet tüzel kişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen, vergilendirme, zor kullanma ve para basma yetkisi olmak üzere üç temel yetki verilmektedir⁸³. Bu üç yetki sayesinde “devlet egemenliği” veya “devletin üstün iradesi” gerçekleşmektedir. Devletin var olabilmesi için zorunlu olan vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî veya fiilî güç olarak tanımlanmaktadır⁸⁴. Devlet, egemenliğini sürdürebilmek için, düzenli mali kaynaklara ihtiyaç duyduğundan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasî bir zorunluluktur⁸⁵. Vergilendirme yetkisinin hukukî niteliği zaman içinde devlet anlayışına ve biçimine göre değişiklik göstermekle birlikte, jandarma devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi aynı egemenlik gibi mutlak ve sınırsız bir yetki olmakla birlikte liberal devlette vergilendirme karşılık ve mübadele ile açıklanmaktadır⁸⁶. On dokuzuncu yüzyılda ortaya çıkan kollektivist devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi fedakârlık ve ulusal görev kavramlarıyla açıklanmaktadır⁸⁷.

Vergilendirme yetkisinin bir gereği olarak vergi idaresi tarafından yapılan ve vergi ödevlisini bağlayıcı nitelikte ve yerine getirilmesi zorunlu olan işlemlere vergilendirme işlemleri denilmektedir⁸⁸. Vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi için vergilendirmenin hukukî ve maddî sebebinin ortaya çıkmış olması, vergilendirme sürecinin başlamış olması gerekmektedir. Herhangi bir vergi borcunun doğabilmesi için bazı önşartların gerçekleşmesi aranmaktadır. Öncelikle, vergilerin kanunîliği ilkesinin bir sonucu olarak, bir vergi kanunu hükmünün bulunması

⁸³ Karakoç, Genel Vergi, s.85. Ayrıca bkz. Any. M. 27.09.1988 gün ve 1988/7, K. 1988/27; Any. M. 11.12.1996 gün ve E. 1996/49, K. 1996/46. Kararlar için bkz. www.anayasa.gov.tr, 26.03.2011.

⁸⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi), s. 3; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 33.

⁸⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 4.

⁸⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 4; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 33.

⁸⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 4; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 33.

⁸⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 242. Ayrıca bkz. Öner, s. 101.

gerekmekte, bu durum ise vergilendirme işleminin hukukî sebebinin oluşturmaktadır. İkinci olarak ise Bütçe Kanunu ile bir mali yükümün o yıl için tahsiline izin verilmesi, yani ön-izin ilkesinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ön-izin ilkesi ise, uygulanması istenen kanunun o yıl Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer almasıdır⁸⁹. Son olarak da vergi konusu ile vergi yükümlüsü arasında bir ilişkinin kurulması yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay ise, vergilendirme işleminin maddî sebebinin oluşturmaktadır. Bahsedilen ön şartların gerçekleşmesiyle birlikte vergilendirme süreci başlamaktadır. Vergilendirme süreci, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşaması ve tahsil aşamasına ilişkin bazı ilkeler Vergi Usul Kanunu'nda, vergilendirme sürecinin tahsil aşaması, daha doğru bir ifadeyle tüm kamu alacaklarının tahsil aşaması, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmektedir.

Devlet, kendisine yüklenen görevleri ve kendisinden istenilen hizmetleri yerine getirebilmek için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak, belirtilen vergilendirme işlemleri aracılığıyla sağlamaktadır⁹⁰. Bu süreçte ise, kişilerin hukuk tarafından güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmektedir⁹¹. Kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahale ve sınırlarına ilişkin temel düzenlemeler kanunlarda, anayasalarda veya andlaşmalarda yer almakla birlikte, yükümlü haklarını korumaya yönelik

⁸⁹ Herhangi bir mali kanunun yürürlükte olması ile bir mali kanunun belli bir bütçe yılında uygulanması birbirinden farklıdır. Yürürlükte olsa bile, bir mali kanunun o yıl Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer almaması halinde, o yıl bu kanuna dayanarak mali yüküm/vergi istenmesi mümkün değildir (Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 104; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 14; Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Kamu Alacakları), s. 22; Karakoç, Genel Vergi, s. 90. Ayrıca bkz. Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s. 41; Akdoğan, s. 337; Burak Pınar, **Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009, s. 67 vd.

⁹⁰ Orhaner, s. 143; Akdoğan, s. 118; M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 229 vd.

⁹¹ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak Ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", **Kamu Hukuku, Özel Hukuk Ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği Ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, (Sınır), s. 149. Anayasa Mahkemesi'ne göre, "...Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir...vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar..." (Any. M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, www.anayasa.gov.tr., 26.03.2011)

yükümlü hakları bildiregeleri veya imtiyazlarında da bulunmaktadır⁹². Bu çerçevede vergi hukukundaki temel hak ve özgürlüklere ilişkin müdahale ve sınırlar, çalışma konusu olan, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde değerlendirilecektir. Vergilendirme sürecinin tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarını ilgilendiren vergilendirme işlemleri bu bölümde ele alınmaya çalışılacaktır. Ayrıca ceza kesme işlemleri de vergilendirme işlemleri arasında yer aldığından, vergi cezaları da bu bölümde incelenecektir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan haklardan mülkiyet hakkı, özel yaşama saygı hakkı ve ayrımcılığa uğramama hakkı vergilendirme işlemleri açısından; suç ve cezaların kanuniliği, aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkı ve adli hata halinde tazminat hakkı ise, ceza kesme işlemleri açısından değerlendirilecektir⁹³. Öncelikle söz konusu hakların, vergi hukuku açısından, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde ne anlama geldiği ve nasıl uygulanması gerektiği Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarıyla birlikte açıklanmaya çalışılacaktır. Ardından da söz konusu hakların iç hukukta vergi hukuku açısından uygulanıp uygulanmadığının ya da nasıl uygulandığının değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır. Söz konusu değerlendirme yapılırken ilk olarak Anayasa'daki düzenlemelerin vergi hukuku ile ilişkisi kurularak Sözleşme ile uyumluluğu tartışılacak; ikinci olarak ise, Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler açısından konu incelenecektir.

⁹² OECD tarafından hazırlanan bir raporda, yükümlü haklarına yer verilmiştir. Raporda yükümlünün temel hakları arasında, bilgilendirme hakkı, başvuru hakkı, vergi tutarından daha fazla vergi ödememe hakkı, vergilendirmede belirlilik hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, yükümlülere ilişkin belgelerin gizliliği hakkı sayılmıştır. Aynı zamanda yükümlülerin uyması gereken temel zorunluluklara da yer verilmiştir. Bunlar, dürüst davranma yükümlülüğü, işbirliği içinde olma yükümlülüğü, doğru bilgileri ve dokümanları zamanında sağlama yükümlülüğü, kayıt tutma yükümlülüğü ve zamanında vergi ödeme yükümlülüğüdür. Bkz. Taxpayers' Rights and Obligation-Practice Note (prepared by OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration), <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>, 06.06.2012. Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan "Mükellef Hakları Bildirgesi" için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>, 06.06.2012. Mükellef haklarının korunmasına ilişkin olarak bkz. Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 29, Sayı: 209, Şubat 2006, s. 122 vd.

⁹³ Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin vergi hukuku kapsamında benzer garantiler içerdiği yönünde ayrımlar için bkz. Soydan Yaltı, *Taxation*, ss. 85–86.

II. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Mülkiyet Hakkı

1. Genel Olarak

Mülkiyet, tarih boyunca, toplumları ve devletleri biçimlendirmiş, barıştan savaşa, devrimden karşı-devrime, işsizlikten mülksüzlüğe varıncaya dek, tüm ekonomik, sosyal ve politik oluşum ve gelişimleri belirlemiştir⁹⁴. Malikin eşya üzerindeki yetki ve ödevleri çeşitli hukuk sistemlerine göre hatta aynı milletin hukuk sistemi içersinde de zamanla farklılık göstermekte ve bu sebeple her devir her millet için ortak, sabit bir mülkiyet kavramı bulunmamaktadır⁹⁵. Bunun bir sebebi ise, mülkiyetin sadece hukukî bir mesele olmayıp, aynı zamanda iktisadi, sosyal ve ahlakî bir mesele olmasıyla ilgilidir⁹⁶. Anayasa Mahkemesi eski bir kararında mülkiyet hakkını; “bir kimsenin, başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu kayıtlamalara da uymak şartı ile bir şey üzerinde dilediği şekilde kullanma, ürünlerinden yararlanma, tasarruf etme (başkasına devretme, şeklini değiştirme, istihlâk etme, hatta tahrip etme) yetkilerini ifade eder” şeklinde tanımlamıştır⁹⁷.

Mülkiyet hakkının malikine tanıdığı yetkileri ve sınırları belirlerken, uluslararası açıdan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokol’ün 1’inci maddesine; Türk hukuku açısından ise, Anayasa’nın 35’inci maddesine ve Türk Medenî Kanunu’nun 683’üncü maddesine bakmak gerekecektir⁹⁸. Çalışma konusu açısından mülkiyet hakkının nasıl sınırlandırılacağına değinilecektir. Öncelikle,

⁹⁴ Rona Serozan, “Mülkiyet Hakkının Özü, İşlevi ve Sınırları”, **Prof.Dr. Ümit Yaşar Doğanay’ın Anısına Armağan**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, s. 239.

⁹⁵ Fikret Eren, “Mülkiyet Kavramı”, **Dr. A. Recai Seçkin’e Armağan**, AÜHFY, Ankara, 1974, s. 765; Saim Tuğrul, **Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı ve Sınırlandırılması**, Kazancı Kitap, İstanbul, 2004, s. 4.

⁹⁶ Eren, s. 766; Tuğrul, s. 4.

⁹⁷ Any. M., 20.09.1966 gün ve E. 1963/156, K. 1966/34, <http://www.anayasa.gov.tr/index.php>, 20.01.2011.

⁹⁸ Türk Medenî Kanunu’nun 683’üncü maddesinde; bir şeye mâlik olan kimsenin, hukuk düzeni sınırları içerisinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahip olduğu belirtilmektedir. İkinci fıkrada ise, bir şeye mâlik olan kimsenin, malı haksız olarak elinde bulunduran kişiye karşı istihkak davası açabileceğini ve her türlü haksız el atmanın önlenmesini de dava edebileceğini belirtilmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin mülkiyet hakkına yönelik düzenlemesine ve Mahkeme'nin yaklaşımına değinilecek; ikinci olarak, Anayasa'nın mülkiyete ilişkin düzenlemesi ve sınırlama sebepleri vergi hukuku kapsamında açıklanacak ve son olarak vergilendirme açısından Vergi Usul Kanunu çerçevesinde konu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı

a. Genel Olarak

Mülkiyet hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 No'lu Protokolünün ilk maddesinde düzenlenmektedir⁹⁹. Mülkiyet hakkı, insanlığın varoluşundan bugüne kadar birçok tartışmanın ve çatışmanın sebebi olmakla birlikte mülkiyet konusundaki tercihler de, rejimin ve hukuk sisteminin belirlenmesinde belirleyici nitelik taşımaktadır¹⁰⁰. Mülkiyet hakkı bir insan hakkı olması itibariyle, pek çok devletin anayasasında ve uluslararası andlaşmalarda yer almaktadır¹⁰¹. Bu hak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin hazırlık aşamasındaki tartışmalardan sonra bir Protokolle Sözleşme'ye dahil edilmiştir¹⁰². Protokol'ün birinci maddesi öncelikle, herkesin mallarını barışçı bir biçimde kullanma hakkının olduğunu belirtmekte, daha sonra bu hakkın kullanılmasından ancak kamu yararı ve uluslararası hukukun gereklerinden dolayı yoksun bırakılabileceği belirtilmektedir. İkinci fıkrasında ise, ilk fıkranın,

⁹⁹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1'inci Protokol'ün birinci maddesinde mülkiyet hakkı; "Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasadaki öngörülen koşullara 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 hâle getirmez." şeklinde düzenlenmektedir.

¹⁰⁰ Muhammet Özekes, **İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, (Temel Haklar), s. 181. Ayrıca bkz. Howard Davis, **Human Rights Law**, Oxford University Press, United States of America, 2007, s. 379.

¹⁰¹ 1982 Anayasası'nın 35'inci maddesinin ilk fıkrasında, herkesin mülkiyet ve miras hakkına sahip olacağı; ikinci fıkrasında, bu hakların ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği; üçüncü fıkrasında ise, mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı belirtilmektedir.

¹⁰² Bunun sebebi ise, Sözleşme'yi hazırlayanların söz konusu hakkı bir kişi hakkı olarak tanımadaki tereddüde düşmüş olmaları değil, İkinci Dünya Savaşı çöküntüsünü yaşayan bir Avrupa'da savaş sonrası ekonomik yaşamın gerekleri nedeniyle bu hakkın içeriğini tayinindeki güçlük idi (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 417; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 528, Davis, s. 379).

mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak veya vergiler ile diğer mali yükümlülük ve cezaların ödenmesini sağlamak için devletin gerekli gördüğü kanunları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmayacağı, bu konuda devletin ulusal hukuktaki tercihlerinin ön plânda olduğu belirtmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuran kişinin iddiası “mülkiyet hakkının” ihlâl edildiği yönünde ise, öncelikle şikâyet konusunun Protokol'ün birinci maddesine göre “mal” olması ve başvurucunun bu mal bakımından haklı bir beklentiye sahip olması gerekmektedir¹⁰³. Bu madde kapsamında sağlanan koruma edinilmiş bir mülke dayanmadıkça uygulanmamaktadır¹⁰⁴. Dolayısıyla, Protokol'ün birinci maddesi mülkiyet kazanma hakkını değil, var olan mallar üzerinde bulunan hakkı koruma altına almaktadır. Daha sonra şikâyet konusu müdahalenin Protokol'ün birinci maddesi kapsamında olması gerekmektedir. Nitekim vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler ve tasarruflar ile vergilerin tahsil sürecine ilişkin düzenlemeler ve tasarruflar Protokol'ün birinci maddesi anlamında “müdahale” sayılmakta ve madde kapsamında görülmektedir¹⁰⁵.

Kişinin mallarını barışçıl bir biçimde kullanma hakkını koruyan Protokol'ün birinci maddesinde hakkın konusu olarak “mal” kavrama yer verilmektedir¹⁰⁶. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de Protokol'ün birinci maddesine aykırılık iddiası ile açılan davalarda tartıştığı ilk soru, önüne gelen davanın konusunun birinci madde anlamında “mal” olup olmadığıdır. Bu sorunun yanıtı

¹⁰³ Meşrû beklenti olarak da ifade edilen bu kavram, iç hukukta idare hukuku veya medenî hukuk terminolojisi ile ifade edildiğinde kazanılmış hak olarak karşımıza çıkmaktadır (Gemalmaz, s. 169). Meşrû beklenti kavramının, henüz edinilmiş bir hak düzeyine gelmemekle birlikte, işlemin kuruluşundaki sağlam dayanaklara göre, izlenen sürecin bitiminde, gerçekleşmesine kesin gözüyle bakılabilen bir konumu tanımladığı konusunda bkz. Güney Dinç, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Malvarlığı Hakları**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2007, s. 34.

¹⁰⁴ Carss-Frisk, s. 28; Aida Grgić ve diğerleri, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Mülkiyet Hakkı**, İnsan Hakları El Kitapları, Numara:10, Belçika, 2007, www.yargitay.gov.tr, (05.02.2011), s. 8; Davis, s. 381; Gemalmaz, s. 137; Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 84.

¹⁰⁵ Gümüşkaya, s. 103.

¹⁰⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin mülkiyet hakkı anlayışı ulusal hukuklarda düzenlenen mülkiyet anlayışından farklı olduğu için ulusal hukukta mülkiyet hakkı kapsamında sayılmayan mallar veya haklar, Sözleşme açısından mülkiyet hakkının kapsamına girebilir. Bu çerçevede genel olarak Sözleşme'ye taraf olan devletlerde kavramların içerebileceği anlamsal farklılık sebebiyle ortaya çıkabilecek problemleri engellemek amacıyla, Sözleşme'de yer alan kavram ve terimler, iç hukukta kendilerine verilen anlam ve tanımlardan veya iç hukuktaki sınıflandırmalardan bağımsız olarak ortaya konulmaktadır (Otonom/Özerk Kavramlar Doktrini). Bkz. Gemalmaz, s. 124–130.

olumlu olduğu takdirde ikinci olarak, malları barışçıl bir biçimde kullanma hakkına müdahale edilip edilmediği tartışılmaktadır. Sözleşme uygulamasında “mal ve mülk” kavramı özerk bir kavram olarak yorumlanmakta, fizikî bir varlığa sahip her türlü taşınır ya da taşınmaz mal yanında malvarlığına dahil her türlü ekonomik değeri de içeren bir anlam verilmektedir¹⁰⁷. İleride gerçekleşmesi kuvvetli ve haklı bir beklenti değil, fakat sadece bir ihtimal, yani ihtilâfin ileri sürüldüğü anda somut bir mevcudiyete sahip olmayan; iktisadî değerinin de ne olduğu kesinlikle bilinemeyen hak ve menfaatler bu maddenin koruması altında değildir¹⁰⁸. Daha özelde, vergi idaresinin yetkisini aşarak talep ettiği verginin iadesi talebi, KDV iade talebinin idare ve/veya mahkeme tarafından reddedilmesi gibi durumlar da “mal” kavramı içerisinde değerlendirilmiştir. Vergilendirme açısından bakıldığında ise, her türlü vergi günümüzde para olarak alındığından, para da mülkiyet hakkının konusunu oluşturan başlıca unsurlardan olduğundan, her tür vergi mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir¹⁰⁹. Haksız alınan verginin devlet tarafından iade edilmesinde gecikilmesi, yargı harçları, ödevliden haksız olarak alınan vergilerin geri ödenmemesi, kumar makineleri üzerinden eğlence vergisi alınması, kilise tarafından vergi salınması,

¹⁰⁷ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 418; Ch. J. Langereis, “Taxation And The Right To Property”, **The Right to Property- The Influence Of Article 1 Protocol No.1 ECHR on Several Fields Of Domestic Law**, Editörler: Jan PeterLoof-Hendrik Ploeger-Arine Van Der Steur, Shaker Publishing, Maastricht 2000, s. 156; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 528; Carss-Frisk, s. 13 vd.; Helene Pauliat, “Mülkiyet Hakkı (İHAS Ek Protokolü Madde 1)”, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve İdari Yargı**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2003, s. 273; Mustafa Karabulut, “Mülkiyet Hakkı (İHAS Ek Protokolü Madde 1)”, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2003, s. 284; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 49; Dinç, s. 8; Davis, s. 380; Gemalmaz, s. 231 vd.. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi; “...1’inci maddedeki mal ve mülk kavramı muhakkak ki sadece maddî varlığa sahip mal ve mülke malikiyete inhisar etmeyen özerk bir kavrama sahiptir; aktif oluşturan bazı başka haklar ve menfaatler de mülkiyet hakları sayılabilirler ve böylece, bu hükümdeki anlamıyla mal ve mülk türler” şeklinde karar vermiştir (Gasus Dosier Hollanda’ya karşı (23.02.1995) (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 431). Taşınır ve taşınmaz mallar, fikri mülkiyet, çalışma hakkı ve girişim özgürlüğü bağlamındaki gayri maddî malvarlığı değerleri, alacak-irtifak-kiracılık hakları, miras hakkı mülkiyet hakkı çerçevesinde mal olarak kabul edilmekte ve madde kapsamında değerlendirilmektedir (Bkz. Gemalmaz, ss. 231-399). Patentler, bir işletme için ödenen hava parası, alkollü içkileri satmak için alınan lisans, balıkçılık hakları, pratisyen hekimler için ücret ayarlamalarına yönelik sözleşmesel hak da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde mal olarak değerlendirilmiştir (Bkz. Langereis, s. 156). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin bir başka kararında gecekonduların inşaa edilene evi ve başvurusunun ailesi ile birlikte bu evde yaşamasını başvuru için temel bir ekonomik çıkar olduğunu belirterek, başvurusunun ikametgâhına ilişkin mamelek çıkarı, temel bir çıkar olarak değerlendirilebilecek ölçüde önemli olması nedeniyle “mal” kavramı kapsamında değerlendirilmiştir. Kararda Türk makamları, patlamayı ve başvurusunun yaşadığı gecekondunun yıkılmış olmasından dolayı gerekli tedbirleri almamasından dolayı sorumlu tutulmuştur (Öneryıldız Türkiye’ye karşı, 18.06.2002, Karabulut, s. 293 vd.).

¹⁰⁸ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 419; Karabulut, s. 285; Dinç, s. 34; Gemalmaz, s. 139.

¹⁰⁹ Gümüşkaya, s. 108.

gümrük vergisinden muaf satış mağazasının kapatılması, itfaiye hizmetlerine katılım vergisi alınması, vergi borcu nedeniyle taşınır mala vergi idaresi tarafından el konulması gibi durumlar Mahkeme'nin konu bakımından yetki alanına giren vergiye ilişkin müdahalelerden bazılarıdır¹¹⁰.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokol'ün 1'inci maddesinin birinci fıkrasının ilk cümlesi, "mülkiyete saygı hakkını" yani mülkiyetten barışçıl bir biçimde yararlanma hakkını içermektedir. İkinci cümlede ise, "mülkiyetten yoksun bırakılma ve bunun tâbi olduğu belirli şartlar" yer almaktadır. İkinci fıkrada ise, devletlerin, başka yöntemlerle birlikte, genel yarara uygun gördükleri kanunları çıkarmak suretiyle bu amaca uygun olarak mülkiyetin kullanılmasını sınırlama altına alma hakkı yer almaktadır. Bu üç kural mülkiyet hakkı bakımından müdahale olup olmadığı belirlenirken kullanılan kurallar/ilkelere¹¹¹. Bu noktada maddenin birinci ve ikinci fıkrasının birbirinden ayrı değil, beraber yorumlanması zorunluluğu da belirtilmelidir¹¹². Nitekim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de vergi iadesine ilişkin bir talepte, iki fıkranın bağlantısız olmak anlamında "ayrı" kurallar olmadığını, bunların sadece mülkiyetin barışçıl kullanımı hakkına müdahalenin belirli örnekleri ile ilgili olduğunu ve buna uygun olarak birinci fıkranın birinci cümlesinde ifadesini bulan ilkenin ışığında yorumlanması gerektiğini belirtmektedir¹¹³. Bu sebeple, devletin, vergilerin ödenmesini sağlama yetkisinin sınırı ve vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin meşru olmasını oluşturan ölçüler maddenin bütünü dikkate alınarak belirlenmektedir¹¹⁴.

¹¹⁰ Bkz. Gümüşkaya, s. 114.

¹¹¹ Söz konusu kriterler Sporrang ve Lönnroth İsveç'e karşı, 23.09.1982, (Gemalmaz, s. 22) davasında belirlenmiş ve bundan sonraki kararlarda da uygulanmıştır. Bu noktada Mahkeme, birinci kurala uygunluk bulunup bulunmadığını tartışmadan önce, son iki kuralın uygulanabilir olup olmadığını belirlediğinden de kararda söz edilmektedir.

¹¹² "...1. madde esas olarak mülkiyet hakkını güvence altına alır. Madde üç ayrı kural içerir. Maddenin 1. fıkrasının ilk cümlesinde ifade edilen birinci kural genel nitelik taşır ve mülkiyet hakkının barışçıl kullanımı ilkesini belirtir. Aynı fıkranın ikinci cümlesindeki ikinci kural, mallardan yoksun bırakmayı düzenleme altına alır ve bunu belirli şartlara bağlar. İkinci fıkradaki üçüncü kural ise, Sözleşmeciler Devletlerin, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına alma veya vergiler ile diğer mali yükümlülük ve cezaların ödenmesini sağlama yetkilerinin bulunduğu ifade eder. Bununla beraber bu üç kuralın "ayrı" olması "birbirleri ile bağlantısız" olması anlamına gelmez: ikinci ve üçüncü kural, mülkiyetin barışçıl kullanımı hakkına belirli hallerde müdahale ile ilgilidir ve bu nedenle bu iki kural da ifade edilen genel ilkenin ışığında değerlendirilmelidir..." Gasus Dossier- und Fördertechnik Hollanda'ya karşı, 23.02.1995, (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 45).

¹¹³ Jokela Finlandiya'ya karşı, 21.05.2002, (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 46); Bronionowski Polonya'ya karşı, 28.09.2005, (Davis, s. 383).

¹¹⁴ Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 46.

b. Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Vergilendirme Açısından Uygulanan Sınırlar

(1) Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi düzenlemeleri arasında “vergi” kavramının açıkça geçtiği tek madde, kişinin mülkiyetinden/malvarlığından serbestçe yararlanma hakkını düzenleyen 1. Protokolün birinci maddesidir. Vergilendirme, kişinin mülkiyet hakkına devlet müdahalesi olmakla birlikte vergilendirmenin içeriğini toplum yararı oluşturmaktadır¹¹⁵. Kişinin malvarlığından devlete yapılan bir aktarım olan vergi ile öncelikle mülkiyet hakkı sınırlanmaktadır¹¹⁶. Nitekim, kanun koyucu tarafından vergi kanunlarının kabul edilip kanunlaşmasından, idarece vergilerin tahsil edilmesine kadar geçen vergilendirme süreci boyunca vergi ödevlilerinin mülkiyet hakkına sürekli müdahale edilmektedir¹¹⁷. Bu çerçevede, mülkiyet hakkının bir istisnası olarak düzenlenen vergilendirme yetkisinden devlet mahrum bırakılmamaktadır¹¹⁸. Bu durumda öncelikle devletin vergiye ilişkin her işlemi doğrudan mülkiyet hakkına bir müdahale oluşturmakla birlikte meşrû bir sınırlama olarak kabul edilecek; bu müdahale orantısız bir görünüm kazandığında, o zaman mülkiyet hakkı çerçevesinde kişilere Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne başvurma imkânı doğacaktır¹¹⁹. Böyle bir açık düzenlemenin varlığına bağlı olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin denetimine başvurmanın son derece dar bir kapsamda gerçekleşebileceği gerçeği ile karşılaşılmaktadır¹²⁰.

¹¹⁵ Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 43; Mehmet Cengiz Uzun, “Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, Nisan 2008, s. 194.

¹¹⁶ Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 149.

¹¹⁷ Gümüşkaya, s. 103. Mülkiyet hakkına müdahale aslında maddî imkânları sınırladığından, etkin şekilde mali güç temelinde kullanılabilen hak ve özgürlüklere de (bu anlamda kişinin maddî ve maneî varlığını koruma ve geliştirme hakkına, çalışma özgürlüğüne, yerleşme ve seyahat özgürlüğüne ve bilim ve sanat hürriyetine vb.) dolaylı müdahale sonucuna yol açmaktadır (Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 151).

¹¹⁸ Langereis, s. 155.

¹¹⁹ Uzun, s. 194.

¹²⁰ Sözleşme organlarının geçmiş kararlarında Sözleşme’ye taraf olan devletlerin vergilendirme alanında neredeyse sınırsız yetkileri olduğu yönünde bir yaklaşımla, geniş anlamda vergilendirmenin, hukuksal dayanağı olduğu, ayrımcılık içermediği ve belirtilen amaç dışında kullanılmadığı sürece getirilen bir sınırlamanın, mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde olmadığını kabul etmektedir. Avrupa İnsan Hakları Komisyonu’nun bir kararında, İsveç şirketi SM, kâr paylaşımı vergisini ve ek emeklilik ödemesini arttıran zorunluluğun mülkiyet hakkı

Protokol'ün 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında, “vergilerin ve diğer mali yükümlerin veya cezaların ödenmesini güvence altına almak için... gerekli görülen yasalar” ifadesinden gerek vergilendirmeye ilişkin başvuruların gerekse de vergilerin tahsil sürecine ilişkin başvuruların madde kapsamında yer aldığı anlaşılmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin başvurulara, iç hukukta yer alan vergiye ilişkin düzenlemelerin doğrudan şikâyet konusu yapıldığı başvurular ile verginin tarhi, tebliği, haksız olarak alınan vergilerin iadesi ve benzeri tasarruflara ilişkin başvurular dahildir¹²¹. Mülkiyet hakkına yapılan vergilendirmeye yönelik müdahaleler ise genellikle Protokol'ün 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “vergilerin ödenmesini güvence altına almak amacıyla” “mülkiyetin kullanımını sınırlamak” kuralı kapsamında değerlendirilmektedir¹²².

önünde bir engel oluşturduğunu iddia etmiş ancak Komisyon hangi vergilerin toplanacağını ulusal otoritelerin kararı olduğunu belirtmiştir. Kararda, bu alandaki kararların çoğunlukla, Sözleşmeciler devletlerin yetkisi içinde bırakılan sosyal, ekonomik ve politik değerlendirmeleri içerdiğine değinilerek Sözleşmeciler devletlerin takdir yetkisinin geniş olduğu belirtilmiştir. Ayrıca kararda Komisyon, vergi almaya ilişkin oransız veya Sözleşmeciler devletlerin Protokol'ün birinci maddesinin birinci fıkrası gereğince kötüye kullanımlarını dikkate almalıdır (AİHK, Svenska Managementsgruppen İsveç'e karşı, 02.10.1985, Langereis, s. 158) Ancak daha sonra taraf devletlerin bu alandaki yetkilerine belli sınırlar çizilmektedir. Vergilendirme alanının, Protokol'ün birinci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ölçütler çerçevesinde denetime tâbi olduğunu, âdil denge ve makûl orantılılık ilişkisinin bulunması gerektiğini belirterek ve bu sınırların aşıldığı durumlarda başvuru sahiplerinin lehine kararlar verilmektedir (Gümüşkaya, s. 111. Ayrıca bkz. Billur Yaltı Soydan, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, Temmuz 2000, (Sınır), s. 113; Langereis, ss. 158–163).

¹²¹ Gümüşkaya, s. 113. Vergilerin tahsil sürecine ilişkin başvuruların Sözleşme bakımından değerlendirilmesi üçüncü bölümde ele alınacaktır. Bkz. Üçüncü Bölüm, II, A, 2. Kamu İcra Hukukunda Mülkiyet Hakkı

¹²² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Gasus Dosier, Building Societies, Wolfhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH&Co. KG davalarında vergilendirmeye yönelik müdahaleleri bu kapsamda değerlendirmiştir. Ancak istisnai olarak vergiye ilişkin müdahaleleri, bazı davalarda (örneğin, Hentricht davası ve Kustannus Oy Vapaa Ajattelija AB ve diğerleri davası gibi) “mülkiyetin kullanımını sınırlama” olarak nitelendirmiştir. Bir müdahalenin mülkiyetten yoksun bırakma veya mülkiyetin kullanımının sınırlanması olarak değerlendirmesi arasındaki en önemli fark mülkiyet hakkı sahibine ödenen tazminat noktasındadır. Mülkiyetten yoksun bırakma olduğuna karar verildiği durumlarda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi genellikle Sözleşme'ye taraf devletin mülkiyet hakkı sahibine tazminat ödemesi gerektiği sonucuna varmaktadır. (Bu konuda bkz. Gümüşkaya, ss. 104-105). Mülkiyet hakkına müdahale sonucu tazminat ödenmesi gereği ise, açıkça maddede düzenlenmemiştir. Ancak, Mahkeme, tazmin yükümlülüğünün birinci maddenin bütünü içerisinde zımnen mevcut olan bir unsur olduğunu ve bu durumun da orantılılık ilkesinin doğal bir sonucu olduğunu belirtmiştir. Ulusal hukukta kamu yararı gereği mülkiyetten mahrum bırakılması, bir tazminatın ödenmemiş olması halinde meşruyet kazanamayacak; bu gereğin yokluğu durumunda denge bozulacak ve madde hükmüyle sağlanmak istenen koruma hayali ve etkisiz kalacaktır (James et autres İngiltere'ye karşı, 21.02.1986, Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 426). Anayasa'nın kamulaştırmaya ilişkin 46'ncı maddesinde bu yönde bir garanti öngörülmüştür

Devletin bir vergi koyması demek, kişinin malvarlığının konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması anlamına geldiğinden, vergilendirme, tüm ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına bir müdahale oluşturmaktadır¹²³. Devletlerin vergi salma ve belirleme yetkilerinin ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına bir müdahale oluştursa da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir. Ancak, Sözleşme’de devletlerin vergi salma ve belirleme yetkilerine saygı duyulsa ve bu bakımdan oldukça geniş bir takdir yetkisi tanınsa bile bu yetkinin kullanımıyla ortaya çıkan Sözleşme ihlalleri (mülkiyet hakkına keyfi, haksız, ölçüsüz ya da ayrımcı müdahaleler) korumasız bırakılmamakta, bu müdahalenin Sözleşme çerçevesinde meşrû olup olmadığı ayrıca ölçülmektedir¹²⁴. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin yaptığı denetim müdahalenin gerekli olup olmadığına yönelik olmayıp ulusal değerlendirmenin makûl niteliğine, yani yerindeliliğine yönelik bir denetimdir¹²⁵. Bu çerçevede mülkiyet hakkına ilişkin yapılan bir müdahalenin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne uygun olup olmadığı incelenirken, iç hukukta hukuksal temelleri olup olmadığı; müdahalenin kamu yararı amacına yönelik olup olmadığı ve son olarak müdahalenin ölçülü olup olmadığı değerlendirilmesi yapılmaktadır. Mülkiyet hakkına bir müdahale niteliği taşıyan vergilendirme de Sözleşme’nin temelini oluşturan ilkelere uygun olmak zorundadır. Vergi, hukuka uygun olarak konulmalı, kamu yararı amacına hizmet etmeli ve getirilen düzenleme, bu amacın gerçekleştirilmesi açısından makûl ve orantılı bir araç oluşturmalıdır. Görüldüğü üzere, öncelikle dava konusu olan vergilendirmenin hukukî bir dayanağının olup olmadığına bakılacak; eğer yoksa, doğrudan ihlâl kararı verilecektir. Hukukî dayanağının olduğu tesbit edilirse, Mahkeme, dava konusu olayın genel yarar kapsamında meşrû bir amacının olup olmadığını; bu amacın ölçülü nitelikte olup olmadığını, toplumun genel yararı ile kişisel yararı arasında âdil bir denge kurulup

¹²³ Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 49. Ayrıca bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 60; Gümüşkaya, s. 107. Nitekim *Saban*; Veraset ve İntikal Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Alım Vergisinin *edinme*, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi *kullanma*, gayrimenkul ve menkul sermaye gelirleri üzerinden alınan Gelir Vergisi *semerlerinden yararlanma* açılarından mülkiyetin unsurlarını sınırlayan en belirgin mali yükümlerden olduğunu belirtmiştir (Nihal Saban, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, 2000, (Ceza Sistemi), s. 51).

¹²⁴ Gümüşkaya, s. 85. Ayrıca bkz. Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 86.

¹²⁵ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 428.

kurulmadığını, devletlere tanınan “geniş takdir yetkisi” alanını da dikkate alarak inceleyecektir.

(2) Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Hukukî Temelinin Olması

Mutlak olarak devlete bırakılmış gibi görünen vergilendirme yetkisine ilk bakışta getirilen sınırlama vergilerin hukukî dayanağının olmasıdır. Nitekim vergilendirme yetkisini kullanarak vergi toplayan devlet, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine kolaylıkla müdahale etmektedir ve bu durumda devletin çıkarlarıyla kişinin çıkarları sürekli çatışmaktadır. Keyfi müdahaleleri önlemek amacıyla, hakka yönelen sınırlandırma kanun ile öngörülmüş olmalıdır ve devlet müdahale yetkisini bu kanundan almalıdır. Türk Vergi Hukuku açısından ise, vergilendirme sürecinin usulüne yönelik hükümlerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun gibi genel nitelikli kanunlar ile vergilerin yükümlüsü, sorumlusu, konusu, matrahı, istisna ve muafiyetler gibi maddî hükümleri her vergi bakımından özel olarak düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi kanunlar bu kapsamda yer almaktadır. Ayrıca Sözleşme organları kanunîlik ilkesini geniş yorumlamaktadır ve geniş anlamda her türlü düzenleyici tasarrufu da kapsamaktadır¹²⁶. Vergi hukuku açısından vergi kanunları, kanun hükmünde kararname, tüzükler, yönetmelikler, bağlayıcı nitelikte olan genel tebliğlerin yanında bağlayıcı niteliği olmayan genel tebliğler, sirkülerler, özelgeler de Sözleşme’deki anlamıyla hukuk kavramı içerisinde yer almaktadır.

Malvarlığı haklarına yapılan bir müdahale, eğer ulusal hukuka uygun değilse ve bu aykırılık ulusal idarî ve adlî otoriteler tarafından giderilmemişse bu durumda hukukun üstünlüğü ilkesi çiğnenmiş olmaktadır ve orantılılığa ilişkin bir değerlendirmeye gerek olmadan mülkiyet hakkının ihlâl edildiği sonucuna varılır¹²⁷.

¹²⁶ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 425; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 530; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 65. Mahkemenin kanun kavramını şekli anlamda değil, maddî anlamda değerlendirmesi ve kanunun altında yer alan kaynakları ve yazılı olmayan hukuku da içerir şekilde yorumu için bkz. Kruslin Fransa’ya karşı, 24.04.1990 (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 65). Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Mali Bülten isimli bir kaynaktan yayımlanan ve muhasebe sistemine ilişkin kurallar düzenleyen bir Genel Tebliğ’in, Sözleşme’deki anlamıyla “hukuk” kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bkz. Spacek s. r.o Çek Cumhuriyeti’ne karşı, 09.11.1999 (Gümüşkaya, s. 117 vd).

¹²⁷ H. Gürbüz Sarı, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Ek 1. Protokole Göre Malvarlığı Haklarının Korunması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 51. Kaçakçılık suçunun işlendiğine dayanarak paranın zor alınmasına karar verildiği bir davada, Mahkeme, yüksek yargı organlarının

Ancak böyle bir vergisel düzenleme ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik şartlarını taşıyor ise ya da düzenlemenin somut olayda başvuru tarafından öngörülebilir ve ulaşılabilir olduğu anlaşılabilir ise, söz konusu düzenleme veya bu düzenlemeye dayanılarak yapılan tasarruf Sözleşme anlamında hukuka dayalı demektir¹²⁸. Bir düzenlemenin hukuka dayalı olup olmadığını belirleyebilmek için yerleşik hale gelmiş temel kriterler benimsenmiştir. Bu çerçevede; kişinin hareketinin iç hukuk düzeni tarafından yaptırma bağlanmış olması, hukuk düzenindeki düzenlemenin kişinin erişimine açık olması, düzenlemenin yeterince belirgin olması şartı ve keyfi muameleye karşı hukukî düzenlemenin etkili başvuru yolları öngörmüş olması kanunîlik unsurunun gerçekleşmesi için gerekli dört temel kriterdir¹²⁹. Bu kriterler kapsamında kanunîlik ilkesini yerine getiren vergi düzenlemeleri ilk bakışta meşru sayılabilecektir. Bu noktada vergiye ilişkin düzenlemenin öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasını sağlayan kriterlerden biri düzenlemenin aleni olmasıdır. Aleni olması da düzenlemenin yayımlanmasına bağlıdır ve vergiye ilişkin düzenleme o devletin Resmî Gazetesi'nde yayımlanmışsa problem yoktur. Ancak Resmi Gazete'de yayımlanmayan, özellikle daha alt dereceli bir düzenleme söz konusuysa, söz konusu düzenleme, yeni bir düzenleme getirmekten ziyade açıklayıcı bilgiler içeriyorsa ve somut olayda davanın tarafı olan kişi ya da kurumun o düzenlemeden haberdar olduğu anlaşılabilirse düzenlemenin öngörülebilir ve ulaşılabilir olduğu sonucuna varılmaktadır¹³⁰. Diğer yandan vergiye ilişkin müdahalenin açık ve belirgin olması

suçun işlendiği döneme ilişkin kanuna açıklık getirecek net bir uygulama olmaması ve ceza mahkemesi kararında açıkça hangi hukukî temele dayanarak zor alma karar verildiğinin belirtilmemesi de vurgulanarak, başvurunun, mülkiyet hakkına getirilen müdahalenin kanunî temeli olmadığı gerekçesiyle hakkın ihlâl edildiğine karar vermiştir (Baklanov Rusya'ya karşı, 09.06.2005, Sarı, s. 52).

¹²⁸ Sarı, s. 53; Davis, s. 385; Gemalmaz, s. 456; Gümüşkaya, s. 123. Mahkeme demokratik toplumun temel ilkelerinden biri olan hukukun üstünlüğü ilkesinin Sözleşme'nin temelinde yer aldığını vurguladıktan sonra toplumun çıkarları ile kişinin temel haklarının korunması gereği arasında âdil bir dengenin kurulup kurulmadığı, ancak söz konusu müdahalenin hukuksallık şartını yerine getirmesi ve keyfi olmadığını belirlemesinden sonra inceleneceğini belirtmiştir (Iatridis Yunanistan'a karşı, 25.03.1999, Karabulut, s. 289).

¹²⁹ Sunday Times Birleşik Krallık'a karşı, 26.04.1979, (Uzun, s. 195).

¹³⁰ Spacek s.r.o Çek Cumhuriyeti'ne karşı 09.11.1999, (Gümüşkaya, s. 117 vd). Kararda, davanın tarafı olan devletin iç hukuk mevzuatında bulunan Resmi Gazete Kanunu'nda bu tip düzenlemelerin mutlaka Resmi Gazete'de yayımlanmasına dair açık bir hükmün bulunmadığını belirtmiştir. Ayrıca Mahkeme, gerçek kişi vergi ödevlilerinden farklı olarak tüzel kişi ödevlilerin vergi ve muhasebe alanlarında, uzman kişilere danışabileceklerini hatta danışmalarının gerekli olduğunu belirterek, tüzel kişi vergi ödevlilerine kendilerine uygulanacak vergi mevzuatını öngörebilme bakımından ek bir sorumluluk yüklediğini belirtmiştir. Nitekim basiretli bir iş adamı gibi davranma yükümlülüğünün, somut olayın şartları çerçevesinde bir danışmandan destek almayı gerektirebileceği, özellikle vergi yükümlüsü kişilerin de belli bir işte uzmanlaşmış

ve keyfi nitelikte olmaması da müdahalenin öngörülebilir ve ulaşılabilir olması açısından önemlidir¹³¹.

(3) Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Kamu Yararı/Genel Yarara Uygun Meşru Amacının Bulunması

Vergilendirme sürecindeki tüm eylem ve işlemler, kamu yararı amacına yönelik olmalıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, kamu hukuku öğretisinde var olan “kanun kamu yararadır” düşüncesinden hareket etmekte ve kanunîlik yoluyla kamu yararı karinesinin gözetildiğini benimsemektedir¹³². Bu çerçevede, devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanmaları, vergilerin tahsilini güvence altına almak için çeşitli önlemler uygulamaları, vergilerini ödemeyen veya bildirimde bulunma, beyanname verme, usûlüne uygun olarak defter tutma gibi ödevlerini yerine getirmeyen yükümlülerin belirli kanunî yollarla denetlenmesi, bu kişilere vergi idaresi tarafından ceza kesilmesi, yargı organları tarafından vergi suçu işlediği düşünülen kişilerin adlî cezalara hükmedilmesi, toplumun genel yararına, kamunun yararına hizmet etmektedir¹³³. Mahkeme, kamu yararı kavramını geniş yorumlamakta ve bunun değerlendirilmesinde ulusal mercilere geniş bir takdir

tüzel varlıkların yetkin kişilere danışmasının beklendiği eklenmiştir. Aynı yönde karar için bkz. CBC-Union S. R. O Çek Cumhuriyetine karşı, 20.09.2005, (Gemalmaz, s. 460).

¹³¹ Wolfhard Koop-Automaten Goldane 7 GmbH & Co. KG Almanya’ya karşı kararında 30.03.1999, (Gümüşkaya, ss. 127-128) kumar makineleri üzerinden eğlence vergisi alınması belediye yetkililerine tanınmış, ancak söz konusu hükmün verginin tahsiline ilişkin ayrıntıları belirlememiştir. Bu durumda Mahkeme, birçok kanunda muğlak ifadelerin bulunabildiğini ve bunların yorumlanmasının ve uygulanmasının uygulamada mümkün olacağını belirtmiştir. Kanunî çerçevelerde mutlak bir kesinlik bulmak mümkün değildir ve bu değerlendirmenin özellikle vergilendirme alanında önem taşıdığı söylemiştir. Mahkeme, ilgili kanunun belediyelere kumarhane vergisinin söz konusu olduğu mekânlarda bulunan kumar makineleri üzerinden eğlence vergisi alma yetkisini yeterli açıklıkta belirlediğine kanat getirmiştir. *Mahkemenin başka bir kararında ise* devletin ön-alım yetkisini keyfi olarak kullanmasını ve prosedürünün adil olmayışını denetlemiş ve müdahalenin keyfilğine karşı yeterli güvencenin mevcut olmadığı kanaatine ulaşmıştır. Mahkeme’ye göre, görülmekte olan davada, ön-alım yetkisi keyfi ve kişiye özgü (seçici olarak) uygulanmış olup, yeterli öngörülebilirlikten ve temel usûli güvencelerden yoksundur. Yüksek Mahkeme tarafından yorumlanan ve başvurucuya uygulanan Vergi kanununun 668’inci maddesi Sözleşme’de yer alan “hukuk”un gerektirdiği belirlilik ve öngörülebilirlik niteliklerini taşımamaktadır. Hentrich’in ön-alım yetkisinin kullanılmasının etkilerine karşı kendisini savunamamasının, ayrıca müdahale sonucunda kendisine bir tazminat ödenmemesinin, önlemi orantısız hale getirdiği belirtilmiştir (Hentrich Fransa’ya karşı, 22.09.1994, Yalıtı, Vergi Yükümlüsü, s. 72 vd.).

¹³² Uzun, s. 195. Ayrıca bkz. Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 529; Yalıtı, Vergi Yükümlüsü, s. 63; Gemalmaz, s. 503.

¹³³ Bkz. Gümüşkaya, s. 142.

yetkisi tanımaktadır¹³⁴. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin sistematigi altında insan haklarının korunmasının esas olarak ulusal hukukta düzenlenmesi gerektiği, Sözleşme'nin ikincil nitelikte tamamlayıcı bir koruma aracı niteliğinde olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, vergi konusunda devletin kamu yararını gözetmediğini ispatlamanın ve böylece mülkiyet hakkının ihlâl edildiğinin isbatının zor olduğu anlaşılmaktadır¹³⁵. Ancak kamu yararı bir meşrû amaç olmakla birlikte somut olay içerisinde devlet müdahalesinin gerçekten bu amaca yönelip yönelmediği konusunda denetleme yetkisini Sözleşme organları kendisinde bulmaktadır¹³⁶. Sözleşme organlarının denetimi, sadece milli mevzuatı değil, bu mevzuatı uygulayan mahkeme kararlarını da kapsamaktadır¹³⁷. Örneğin, Dangeville davasında başvuru şirket, Avrupa Birliği hukukuna aykırı fakat ulusal hukuka uygun olarak ödediği katma değer vergisinin iadesini istemiştir. Mahkeme ise, bu konuda kamusal ve özellikle yargısal makamların anlaşmazlık içinde olduğunu vurgulayarak, ulusal makamların Avrupa Birliği hukukuyla yaşadıkları problemlerin başvuru şirketi olumsuz etkilememesi gerektiği sonucuna vararak müdahalenin genel yarar amacı taşımadığı sonucuna varmıştır¹³⁸. Bu çerçevede, Sözleşme'yi onaylayan devletlere bir takdir alanı bırakılmıştır, fakat bu sınırsız bir takdir alanı değildir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahaleyi meşru görmekte ve Sözleşme organlarının da bir devletin koyduğu verginin yerindeliğini denetleme yetkisi bulunmamaktadır. Denetim, vergisel hükmün içeriğinin, hukuka uygun olmasına ve keyfi olmamasına yönelik olmalıdır. Mahkeme, vergi toplamak için

¹³⁴ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 423; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 529; Carss-Frisk, s. 45; Yasemin Özdek, **Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye**, TODAİE, Ankara, 2004, s. 297; Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 195; Pauliat, s. 282; Sarı, s. 56; Dinç, s. 207; Davis, s. 388; Gemalmaz, s. 503. Mahkeme'ye göre; "...kendi toplumları ve toplumun ihtiyaçları ile doğrudan temasta olan ulusal makamlar neyin kamu yararına uygun olduğunu tayinde uluslararası yargıçtan daha yetkilidirler...kanun koyucunun izlenecek ekonomik ve sosyal politikayı saptarken geniş bir yetkiye sahip bulunması normaldir" (Sporrong ve Lönnroth İsveç'e karşı (23.09.1982), (Doğru, C.1, 481 vd). Aynı yönde; Mellaher ve diğerleri Avusturya'ya karşı (19.12.1989), (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 430); James ve diğerleri İngiltere'ye karşı (21.02.1986), (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 431).

¹³⁵ Uzun, s. 195.

¹³⁶ Uzun, s. 196.

¹³⁷ Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 63. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin görevi, herhangi bir biçimde yetkili ulusal mahkemelerin yerini almak değil, fakat ulusal mahkemelerin takdir yetkilerini kullanarak verdikleri kararların Sözleşmeye uygunluğunu denetlemektir. Bkz. Handyside Birleşik Krallık'a karşı, 07.12.1976, (Doğru, C.1, s. 161 vd)

¹³⁸ S. A. Dangeville Fransa'ya karşı, 16.04.2002, (Gemalmaz, s. 504). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bu içtihadını devam ettirmediği konusunda bkz. Gemalmaz, s. 505.

başlangıçta verilen vergi koyma kararını değil ama vergi yükü seviyesinin ve kullanılan yol ve araçların ölçülülüğünü denetlemek durumundadır¹³⁹.

(4) Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Ölçülü Olması

Mülkiyete yönelik müdahalede, amaca ulaşmak için başvuru için kullanılan araç ile güdülen amaç arasında makûl bir oran ve âdil bir denge olmalıdır¹⁴⁰. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre, gerek ilke olarak gerekse de somut olayda kişiyi mülkiyet hakkından yoksun kılan bir tedbirin meşru kamu yararı amacı gütmüş olması yeterli değildir; amaca ulaşmak için başvuru için kullanılan araç ile güdülen amaç arasında makûl bir orantılılık ilişkisinin de varlığı gerekir¹⁴¹. Ölçülülük unsuru açısından gereklilik¹⁴², elverişlilik¹⁴³ ve orantılılık üç alt unsuru, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından dikkate alınmakta ve en çok da orantılılık unsuru açısından inceleme yapılmaktadır.

Orantılılık açısından vergilerin salınması amacıyla yapılan düzenlemelerde sınırlandırmanın mağdurun üzerinde aşırı bir yük oluşturup oluşturmadığı ve bu yükün kişinin mali durumunu etkileyip etkileyemediği noktası incelenmiştir. Bu çerçevede vergi oranlarının yüksek olmasına yönelik yapılan itirazlar Komisyon tarafından kabul edilmez bulunarak reddedilmiş ve devletlerin vergilendirme

¹³⁹ Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 63.

¹⁴⁰ Bu konuda bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 426; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 530; Carss-Frisk, s. 52; Sarı, s. 57; Davis, s. 338 vd.; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 63; Gemalmaz, s. 519. Ukrayna'da vergi dairesi yetkililerinin, devletin borcu olduğunu kabul etmelerine karşı, alacakları ödenmediği için başvuru, vergi iadesi alabilmek amacıyla 140'dan fazla dava açmak zorunda kalmış ve bu gerçeğin saptanmasına karşın ulusal organların vergi dairesinin bir kusuru olmadığı sonucuna varmıştır. Mahkeme ise, kişi için orantısız ve aşırı bir yük oluşturduğuna ve bu yönde mülkiyet hakkının ihlâl edildiğine karar vermiştir (Intersplav Ukrayna'ya karşı, 09.01.2007, aihm.anadolu.edu.tr., 30.03.2011).

¹⁴¹ Ashingdane İngiltere'ye karşı, 28.05.1985 (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 425). Vergilendirme aslen devletin yetki alanı içerisinde kabul edilse de Sözleşme organları orantılılık incelemesi yoluyla devletin vergilendirmeye dayalı müdahalelerini mülkiyet hakkı altında kabul edilebilir bulma imkânına sahip olabileceği bir araca kavuşmuştur. Bkz. Hızlı, s. 197.

¹⁴² Defter tutma yükümlülüğüne aykırı davranılması sebebiyle, ihtarda bulunmak gibi daha az sınırlandırıcı bir önlem alabilme olanağını değil de alkollü içki satış ruhsatının yenilenmemesi gibi bir önleme başvurulmasını, Mahkeme, yasama organının alınan önlemin türüne ilişkin takdir yetkisi olarak görmüş ve saygı gösterilmesi sonucuna ulaşmıştır (The Traktör Aktiebolag İsveç'e karşı, Gümüşkaya, s. 149).

¹⁴³ Hentrich davasında Mahkeme, Sözleşmeye üye devletlerde bulunmayan, sistemli ve öngörülebilir şekilde uygulanmayan ve yerine başka ve daha uygun yöntemler kullanılması mümkün olan (gereken durumlarda vergi cezası kesilmesi gibi) bir tür güvenlik önlemi şeklinde nitelenen ön-alım yetkisini mülkiyet hakkı çerçevesinde ölçsüz bulmuştur.

yetkisini kullandığı sonucuna varmıştır¹⁴⁴. Hatalı ya da haksız ödenen vergilerde iade faizinin düşüklüğü mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmiş hatta iade faizi enflasyon oranına göre düşük olmasa bile başvurunun zararını karşılamadığı durumlarda da ölçüsüz bulunmuştur¹⁴⁵. Ayrıca orantılılık açısından vergiye ilişkin müdahalede izlenen amaç ile kullanılan araçların orantılı olup olmadığının değerlendirilmesinde, mülkiyet hakkının ihlâl edildiğini iddia eden kişinin, hakkını koruma için gösterdiği özen, zararın giderimi için ulusal hukukun kendisine sunduğu imkânların gereği gibi kullanılıp kullanılmadığı, mülkiyet hakkı konusu malın başvurunun ticari faaliyetinin bir parçası olması, müdahalenin de olağan ticari risk kapsamında görülmesi gerektiği, müdahalenin geçmişe etkililiği dolayısıyla

¹⁴⁴ Vergiye yönelik uyuşmazlıklar açısından mülkiyet hakkı çerçevesinde verilen ilk kararda, ipotek bakımından yapılan yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan artışın % 100 oranında vergilendirilmesinin Protokol'e uygun olduğuna karar vermiş ve başvuruyu kabul edilemez bulmuştur (AİHK, X Almanya'ya karşı, 13.12.1979, Grgić ve diğerleri, s. 8). *Başka bir olayda* Avrupa İnsan Hakları Komisyonu, açık arttırmada teklif edilen en yüksek bedelin %2'si kadar bir müzayede/açık arttırma vergisi ödenmesinin, başvurunun mali durumunu ciddi olarak etkilemediğini veya başvuru aşırı bir külfet altına sokmadığını belirterek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur (Musa Avusturya'ya karşı, 10.09.1998, Gümüşkaya, s. 154). *Başka bir davada ise* Mahkeme, idarî düzenlemelerdeki geçiş dönemi hükümlerinin, yatırımcılara ödenen faiz üzerinde çifte vergilendirme yaratıp yaratmadığını incelemiş, bu incelemeyi yaparken başvuru sahiplerinin kişisel ve aşırı bir yük altında kalıp kalmadığı ve iade talebinin haksız menfaat sağlama niteliğinde olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Kooperatiflerden hiç biri, uygulanan önlemin kendilerine aşırı ve kişisel bir yük getirmediğini ortaya koyamadığından, çifte vergilendirmeye yol açmadığı sonucuna varmıştır (The National & Provincial Building Society, Birleşik Krallık'a karşı, 23.10.1997, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 53 vd). *Hentrich davasında*, kişisel ve aşırı külfet oluşumu yönünden de inceleme yapan Mahkeme, Devletin ilgili taşınmaz bakımından kararlaştırılan alım-satım bedelini düşük bularak, ön alım yetkisini kullandığı durumlarda, taşınmaz alan kişinin malını kaybetmek şeklinde maruz kaldığı külfetin önemli ağırlıkta olduğunu belirtmiştir. Başvurunun ödediği bedelin %10 azaltılarak, sözleşme masrafları ile birlikte kendisine geri ödenmesi, herhangi bir hile kastı olmadığı durumda mallarını kaybetmesinden kaynaklanan zararın tazmin edici nitelikte olmadığına karar verilmiştir (Hentrich Fransa'ya karşı, 22.09.1994, Gümüşkaya, s. 166).

¹⁴⁵ Eko-Elda Avee davasında, 1988 yılında kurumlar vergisini fazla ödeyen söz konusu şirket, yargı kararıyla 1993 yılında vergi iadesine hak kazanmıştır. Fakat Mahkeme şirketin yasal faiz talebini, ilgili dönemde vergi kanunlarında, devletin böyle bir durumda faiz ödeyeceğine ilişkin bir düzenleme olmaması sebebiyle reddetmiş ve Medeni Kanundaki yasal faiz düzenlemesinin vergi konusunda uygulanma kabiliyeti olmadığına karar vermiştir. Mahkeme ise, fazla ödenen verginin ilk iade talebinden itibaren beş yıl sonra ödendiği belirlenmiş, uygun bir tazmin olmaksızın bu kadar süre geçmesinin, kişi-kamu yararı arasındaki âdil dengeyi ihlâl ettiğine ve meşru bir gerekçeye dayandırılmayacağına karar vermiştir (Eko-Elda AVEE Yunanistan'a karşı, 09.03.2006, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 62). *Mahkeme başka bir kararında*, ihtilaflı tutarın fazlalığını dikkate alarak, bu tutarın uzun bir süre elde edilmemesinin, başvurunun mali durumu üzerinde kesin ve önemli bir etkisinin olduğunu tesbit etmiştir. Bu bekleme süresinin kısaltmaya yönelik herhangi bir etkin başvuru yolunun yokluğu nedeniyle ikiye katlanan olumsuz mali etki ve iadelerin ödenmesi konusundaki belirsizlik, toplumun genel menfaatinin gerekleri ile mallara saygı hakkını koruma zorunluluğu arasında olması gereken makûl dengeyi bozduğuna karar vermiştir (Buffalo Srl in Liquidation İtalya'ya karşı, 03.07.2003, Gümüşkaya, s. 160 vd.).

öngörülemez nitelikte olması gibi etkenler genel olarak dikkate alınmaktadır¹⁴⁶. Mülkiyet hakkının korunması bakımından yeterli hukuksal güvencenin bulunup bulunmadığı da vergiye yönelik düzenleme ve tasarruflar açısından orantılılık unsuru çerçevesinde incelenmektedir. Bu kapsamda iç hukukta yeterli hukuksal güvencenin sağlandığının kabul edilebilmesi için vergi ödevlisinin haksız olduğunu düşündüğü işlem veya eylemden dolayı yargı yerine başvurabilmesi ve bunun sonucunda ihlâlin giderilebilmesi olanağını bulunması gerekmektedir¹⁴⁷. Ayrıca bu ihlâlin makûl sürede giderilmesi, iç hukukta mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıdığı düşünülen işlemin mutlaka gerekçelendirilmesi ve ödenecek yargı harçlarının orantılı olması da önem taşımaktadır¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Tesbit için bkz. Sarı, s. 58. Gasus Dosier davasında, Alman şirketi olan Gasus Dosier, Hollanda firması olan Atlas'a, mal bedeli tamamen ödenene kadar mülkiyeti muhafaza kaydıyla bir betonyer makinesi satmış ve teslim etmiştir. Hollanda Vergi İdaresi, diğer taşınır malların yanı sıra, bu makineyi de Atlas firmasının vergi borçlarına karşılık haczetmiştir ve satmıştır. Gasus şirketi ise mülkiyet hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle Mahkeme'ye başvurmuştur. Mahkeme, Gasus şirketinin Atlas şirketine kredi vermeyi reddederek riskini tamamen ortadan kaldırdığını göz önünde tutmuştur. Mahkeme'ye göre, Gasus şirketi, malın satış bedelinin tamamen ödenmesini talep edebilirdi veya betonyer makinesini satmayı reddedebilirdi. Mevcut durumda, mal sahibinin, müsadere konusu malların vergi borçlusunun işyerinde demirbaş olarak kullanılmasına bilerek izin vermesiyle, mal sahibi, vergi borçlusuna görünüşte bir kredibilite verdiği için bir dereceye kadar sorumlu olduğunu eklemiş ve orantılılık şartının sağlandığı sonucuna varılarak ihlâlin olmadığına karar vermiştir (Gasus Dosier Hollanda'ya karşı (23.02.1995), (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 51 vd.).

¹⁴⁷ S. A. Dangeville davasında Mahkeme, hem başvuru şirketin devlete yönelttiği taleplerin reddedilmesi hem de malların barışçıl bir biçimde kullanma hakkının korunmasını sağlayacak yeterli bir olanağı oluşturan ulusal bir usulün bulunmaması, toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle kişinin temel haklarının korunması için gereksinimler arasında kurulması gereken âdil dengeyi bozduğuna karar vermiştir (S. A. Dangeville Fransa'ya karşı, 16.04.2002, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 58).

¹⁴⁸ Yargı harçlarının hak arama özgürlüğü çerçevesinde değerlendirmesi için bkz. Burak Pınar ve Nedim Meriç, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi", **TBBD**, S. 84, 2009, s. 196 vd. Kudla kararına göre, devletlerin makûl sürede yargılama yapma yükümlülüğüne ilişkin olarak oluşturacakları etkin iç hukuk yolu, ya yargılamanın makûl sürede gerçekleştirilmesini temin edecek yani yargılama faaliyetinin uzamasını önleyici bir niteliğe sahip olacak, ya da yargılama faaliyetinin uzamasından kaynaklanan zararları tazmin edici nitelikte olacaktır (Kudla Polonya'ya karşı, 26.10.2000, Gümüşkaya, s. 184). Yargı harçlarına ilişkin bir kararda ise, yargı harcının ödenmesi nedeniyle tazminat davasının reddine karar verilmesinin yargı yerine erişme güvencesini etkisiz bıraktığına ve uygulamanın orantısız olduğuna karar vererek durumu, adil yargılanma hakkına aykırı bulmuştur. Mülkiyet hakkı bakımından yaptığı inceleme açısından ise meşru beklenti kavramına değinerek, "Kirasal gelire ilişkin ödemenin yapılmasına dönük hukukî işlemlerin başlatılmaması, başvuru sahipleri, kiralarının geri ödenmesi güvencesinden yoksun bırakmıştır. Bu nedenlerle, malvarlıklarını barışçıl kullanabilme olanaklarına müdahale edildiği..." sonucuna varmıştır (Weissman ve diğerleri Romanya'ya karşı, 24.05.2006, Dinç, ss. 217-219).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, mülkiyet hakkına ihlâl niteliği taşıdığı savunulan bir davayı incelerken, belirlenen ilkelere de yola çıkarak dört sorunun cevabını aramaktadır¹⁴⁹. Öncelikle vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin, meşrû bir temel dayanıp dayanmadığı noktası incelenir. Söz konusu düzenleme kamu yararı açısından değerlendirilir. Burada Mahkeme, devletlerin geniş takdir yetkisini, meşru bir temelde olup olmadığı noktasını inceler. İkinci olarak, toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle kişilerin temel haklarının korunması için gerekli olan gereksinimler arasında âdil bir dengenin kurulup kurulmadığına bakılır. Üçüncü olarak, âdil dengenin gerçekleşmesi için amaçla kullanılan araç arasında makûl bir orantılılık ilişkisinin varlığı aranır. Son olarak ise, müdahalenin sonucunda kişinin bireysel ve aşırı bir yüke katlanmak zorunda bırakılıp bırakılmadığı tesbit edilir.

3. 1982 Anayasasında Mülkiyet Hakkı

a. Genel Olarak

1961 Anayasası'nda mülkiyet hakkı, Sosyal ve İktisadi Haklar ve Ödevler bölümünde düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nda ise Temel Haklar ve Ödevler kısmının Kişinin Hakları ve Ödevleri bölümünde 35'inci maddede düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin ilk fıkrasında, herkesin, mülkiyet ve miras hakkına sahip olduğu; ikinci fıkrasında, bu hakların ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlandırılabilirliği; son fıkrasında ise, mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı belirtilmiştir¹⁵⁰.

1982 Anayasası'nın 12'nci maddesinin ikinci fıkrasında, temel hak ve özgürlüklerin kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev sorumluluklarını da içine aldığından bahsetmiş, 13'üncü maddesinde ise, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması düzenlenmiş ve böylelikle temel hak ve özgürlüklere müdahalenin

¹⁴⁹ Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 51.

¹⁵⁰ Anayasada ferdi mülkiyet garanti altına alınarak Marksist ve faşist düşünceye karşı çıkmış, bir zamanların sınırsız ve mutlak mülkiyet anlayışı benimsenmemiştir. Marksist sistem, kişi-eşya ilişkisinde, eşyanın mülkiyetini fertten alarak topluma, başka bir deyişle devlete tanımıştır. Bu sisteme göre, özel mülkiyet insanın insan tarafından sömürülmesini sağladığından toplumlaştırılmalıdır. Marksizmle özel mülkiyetin birbiriyle bağdaşması ilke olarak mümkün değildir. Bkz. Eren, s. 772.

hukukî meşruiyet zemini ve müdahale imkânı Anayasa’da açıkça düzenlenmiştir. Anayasa’da 4709 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 13’üncü maddede tüm hak ve özgürlükler için var olan genel sınırlama sebepleri kaldırılmıştır¹⁵¹. Değişiklikle birlikte temel hak ve özgürlükler düzenledikleri maddelerde sayılan sebeplerle sınırlandırılabilir. Bu çerçevede mülkiyet hakkı da kanunla, kamu yararı ve toplum yararı amacıyla ve Anayasa’nın 13’üncü maddesinde yer alan sınırlamaların sınırı sayılabilecek nedenlerle sınırlandırılabilir. Mülkiyet hakkının kanunla ve kamu yararına da olsa, hakkın özüne dokunulacak bir biçimde sınırlandırılmasının mümkün olmadığını vurgulamak gerekmektedir. Böylelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde yer alan mülkiyet hakkına ilişkin düzenleme ile Anayasa’da yer alan mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemenin ilk bakışta paralellik gösterdiği görülmektedir¹⁵². Bu çerçevede mülkiyet hakkına bir müdahale niteliğine sahip olan vergilendirmenin, ancak Anayasa’nın 35’inci maddesi çerçevesinde yapılması mümkündür. Aksi takdirde, yani 35’inci maddedeki sınırlar gözetilmeden Devletin vergiler açısından düzenleme yapması mülkiyet hakkını ihlâl edecektir. Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde vergi düzenlemelerinin; kanunla, kamu yararı sebebiyle ve Anayasa’nın 13’üncü maddede sayılan sebepler dikkate alınarak yapılması gerekmektedir.

¹⁵¹ 1982 Anayasası’nda 4709 sayılı kanunla değişiklik yapılmıştır (RG. 03.10.2001–24556 mükerrer). Bu kanunla yapılan değişiklikler iki alana ayrılabilir. Bunlardan birincisi devletin temel organları ile ilgili değişiklikler; ikincisi ise hak ve özgürlükler rejimine ilişkin değişikliklerdir. Burada, çalışılan konu açısından önemli olan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması (m.13) ve temel hak ve özgürlüklerin kötüye kullanılmamasına (m.14) ilişkin değişikliklere değinilecektir. 2001 yılında söz konusu değişiklik yapılmadan önce 13’üncü madde, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında genel ilkeleri ortaya koymakta ve bu genel ölçütler yanında sınırlamanın sınırı niteliğindeki ilkeleri de içerisinde barındırmaktaydı. Bu değişiklikle birlikte Anayasa’nın 13’üncü maddesine göre, “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 laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”.

¹⁵² Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 154. Anayasa’nın 13’üncü maddesindeki “laik Cumhuriyetin gereklerine uygunluk” şartı, tamamen Türkiye’ye özel bir şart olarak görülmektedir. Söze ve ruha uygunluk bakımından ise; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sözleşme’nin sözüne ve ruhuna uygunluk gibi bir şartı açıkça ortaya koymasa da, gerektiğinde Sözleşme’nin amacını dikkate almakta, Sözleşme’nin temel hak ve özgürlüklere genel yaklaşımını göz ardı etmemektedir.

b. Vergilerin Kanunla Konulması

Anayasa'nın 13'üncü maddesinde ve özelde mülkiyet hakkına ilişkin 35'inci maddesinde mülkiyet hakkına ilişkin müdahalelerin ancak kanunla yapılabileceği, Anayasa'nın 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında da kanunların Anayasa'ya aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede, mülkiyet hakkına ilişkin, kanunlar dışında idarenin düzenleyici işlemleriyle bir sınırlama getirilmesi mümkün değildir. Ayrıca Anayasa'nın 91'inci maddesinde kanun hükmünde kararnamelere ilişkin sınırlamalar sebebiyle de kanun hükmünde kararnameyle mülkiyet hakkına ilişkin bir sınırlama getirilemez¹⁵³.

Anayasa'nın 13'üncü ve 35'inci maddesine paralel olarak vergilerin kanunla konulacağı 73'üncü maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Böylelikle başta mülkiyet hakkı olmak üzere, temel hak ve özgürlüklere, mali yükümlülükler koymak yoluyla yürütmenin keyfi şekilde müdahalesi yasaktır¹⁵⁴. Vergilerin kanunîliği ilkesinin sonucu olarak vergi hukukunda, irade özgürlüğüne ve sözleşme serbestisine yer verilmemiştir. Ancak istisnai olarak vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada uzlaşma (VUK ek m. 1-10'uncu maddeleri ve ek m. 11) ile çözülmesi durumunda sınırlı olarak, irade serbestliğine ve sözleşmeye yer verilmesi söz konusu olsa da uzlaşmanın da kanunla belirlenen sınırlar içinde yapıldığı belirtilmelidir¹⁵⁵. Vergi

¹⁵³ Söz konusu maddenin birinci fıkrasında, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebileceği, 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 siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceği belirtilmiştir. Böylelikle Temel Haklar ve Ödevler kısmının Kişinin Hakları ve Ödevleri bölümünde yer alan mülkiyet hakkına ilişkin Bakanlar Kurulu'nun kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi bulunmamaktadır.

¹⁵⁴ Bkz. Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1980, Cilt: 37, Sayı: 1-4, (Demokratik), s. 138; Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012, (Anayasa), ss. 178-179; Güneş, s. 14; Gerek ve Aydın, Anayasa, s. 148. Vergilerin kanunîliği ilkesinin anlamı ve boyutlarının kişi yönünden ve devlet yönünden olmak üzere iki şekilde belirlenebileceği belirtilmiştir. Kişi yönünden, vergiler ancak parlamentodan çıkan kanunlarla öngörülebilir, vergi normunun maddî ve şekli anlamda da bir kanun niteliği taşıyacak ve içerik olarak da vergi kanunu vergi ile ilgili tüm ana öğeleri içerecektir. Devlet yönünden ise, bir kanunla vergi konularak o kanun kapsamındaki kişiler yükümlülük altına sokulduğundan, devlet de verginin alınması zorunluluğu ile karşılaşacak ve ödenmeyen bir vergi söz konusu olduğunda ise devlet bu vergiyi zorla alabilecektir. Bu kapsamda bkz. Güneş, s. 15-22; Yunus Emre Yılmazoğlu, **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, ss. 37-38.

¹⁵⁵ Uzlaşma ile kanunî sınırlar içinde kişiler lehine bir düzenleme getirdiğinden, kişiler bakımından kanunîlik ilkesini zedelenmemektedir. Uzlaşma yalnızca devlet yönünden vergilerin kanunîliği ilkesini zedelemekte, kişinin sosyal ve ekonomik durumu, güvenliği ve özgürlüğü zarar

Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında da vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna ilişkin özel sözleşme hükümlerinin vergi dairelerini bağlamayacağı belirtilmiştir. Aynı doğrultuda kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kanunlarının anlamları belirlenirken, idare ve yargısal organlar kıyasa başvurmamaktadır¹⁵⁶. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereğince de; tarihi, sistematik ve amaçsal yorum yapılmalıdır¹⁵⁷. Kıyası engelleyebilmek için; vergilerin belirgin olması gerektiğinin sonucu olarak, kanun koyucunun, soyut ve belirsiz kavramlar kullanmaması, eğer kullanacak olursa bunları çok belirli ölçütlerde tanımlaması ya da bunların sınırlarını çizmesi gerekmektedir¹⁵⁸. Bu noktada Anayasa Mahkemesi, bir vergi kanunun vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olup olmadığını araştırırken, düzenlemenin sadece bir vergi kanunu çıkarılarak yapılmasını yeterli görmemekte, vergi kanunlarının verginin temel unsurlarını (konu, vergiyi doğuran olay, yükümlü, matrah oran, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlar gibi) da açıkça içermesi gerektiğini belirtmektedir¹⁵⁹. Böylelikle Anayasa'da ve Avrupa İnsan Hakları

görmemektedir. Bu sebeple Anayasa'ya uygunluğu tartışmalı olan uzlaşma kurumu, devlet açısından tahsilâtın gecikmeksizin yapılması ilkesini zedelemesine rağmen, pratikliği ve uyumsuzluğu azaltmadaki başarısı bakımından faydalı bir kurumdur (Güneş, s. 207).

¹⁵⁶ "...Doğalgazın, 2464 sayılı Kanunun 34. Maddesinde yer almadığı hususu tartışmasız olup, kanunsuz vergi olamayacağından maddede belirtilmeyen doğalgazın 34. Madde kapsamında Havagazı Tüketim Vergisine tabi tutulmasının yasal dayanağının bulunmadığı...vergi kanunlarında vergi yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas yoluyla yorumlanarak genişletmeye gidilmesine olanak bulunmadığından, madde lafzında yer almayan doğalgazın, sırf kullanım gayesi esas alınarak 34. Madde kapsamında Havagazı Tüketim Vergisine tabi tutulması mümkün değildir" (Dş. 9. D. 22.12.1994 gün ve E. 1994/1108, K. 1994/5288, www.danistay.gov.tr., 22.04.2011).

¹⁵⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 22; Karakoç, Genel Vergi, s. 159 vd.; Yusuf Karakoç, "Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 13, 1996, www.anayasa.org.tr, 23.01.2011, (Yargısal Denetim), s. 322; Güneş, s. 163. Genişletici yorumda, bir olayın belli bir kuralın kapsamına girip girmediği araştırılmaktadır. Kanunun belli bir kavrama özel olarak dar anlam verilmemesi durumunda, bu kavramın en geniş anlam ve kapsamı ile anlaşılması genişletici yorumdur. Kıyas da ise biri kanunda düzenlenmiş, diğeri düzenlenmemiş iki olaydan, kanunda yer alan kuralların kanunda düzenlenmemiş olaya uygulanması söz konusudur. Bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 162.

¹⁵⁸ Çağan, Demokratik, s. 141; Kaneti, s. 47; Güneş, s. 19.

¹⁵⁹ Anayasa Mahkemesi'nin eski bir kararına göre; "...Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir malî yükümün alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeter bir neden teşkil etmez. Malî yükümlerin; mükellefleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani mükellef, matrah ve oran yönleri, her malî yükümün özelliğine göre değişmekte olduklarından bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa, ana hatları, başka bir deyimle çerçeveleri belirtilmeli ve bazılarının niteliklerine göre

Sözleşmesi'nde yer alan kanunilik ilkesi gereğince temel unsurların kanunlarda yer alması, Anayasa Mahkemesi'nce ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce de benzer şekilde yorumlandığı görülmektedir.

Kanunilik ilkesine Anayasa'da birtakım istisnalar getirilmiştir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında da dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceği düzenlenmiştir¹⁶⁰. Anayasa'nın 167'nci maddesiyle Bakanlar Kurulu'na verilen yetki ise, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir¹⁶¹. Ancak Kanun'un 2'nci maddesinde sadece Bakanlar Kurulu'nun bu kanun kapsamındaki konularda düzenleme yapmaya yetkili olduğu belirtilmiş, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki gibi bir çerçeve çizmemiştir. Anayasa 73'de aranan vergilerin kanunla konulması durumunda ayrıntılı, içerik itibariyle geniş bir kanun aranmasına

matrah ve oran için bu mümkün olmazsa yükümlerin en yüksek sınırları tâyin olunmalıdır. Aksi halde, idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur. İdare bu yetkiye dayanarak, mükellefler arasında dilediği gibi ayırımlar yapılabilecek ve çok ağır malî yükümler koyabilecektir. Bunun sosyal ve iktisadî düzen üzerindeki sakıncalı etkileri açıktır. Buna yer kalmamak için ilgili kanunlarda, yukarıda işaret edilen unsurlar ön görülmelidir. Anayasa koyucusu, malî yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını kasdettiği şüphesizdir. Bu yapılmadıkça bir malî yüküm, kanunla konulmuş sayılmaz....” (Any. M. 12.05.1966 gün ve 1965/45, K. 1966/16 (<http://www.anayasa.gov.tr/index..>, 23.01.2011). Aynı yönde bkz. Any. M. 17.11.2011 gün ve E. 2010/11, K. 2011/153, (<http://www.anayasa.gov.tr/index..>, 06.06.2012). Anayasa Mahkemesi daha sonra verdiği kararlarda da bu görüşünü devam ettirmiştir.

¹⁶⁰ Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi bir yetki devri niteliğinde değildir ve verilen yetki ancak ve sadece Bakanlar Kurulu tarafından kullanılabilir (Any. M. 19.03.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7 (<http://www.anayasa.gov.tr/index..>, 23.01.2011). Belirtilmelidir ki temel hak ve özgürlüklere, özelde de, mülkiyet hakkına kuvvetli bir koruma sağlayabilmek için, vergilendirmeye ilişkin temel unsurların çerçevesinin geniş tutulması, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında ve 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan istisnaların dar yorumlanması ve böylece müdahalenin kanunla yapılması gerekmektedir (Kaneti, s. 38; Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, (Anayasa), s. 166; Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, (Sınır), s. 158).

¹⁶¹ 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, RG. 15.02.1984–18313.

rağmen, Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında aranan kanun çerçeve kanun niteliğindedir. Yasama organı, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile herhangi bir sınır çizmeden, Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasına dayanarak, dış ticaretin düzenlenmesini tamamen yürütme organına bırakmıştır¹⁶². Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "ek yükümlülük" kavramının vergi benzeri bir mali yükümlülük olarak kabul edilmesi gerektiği de belirtilmektedir¹⁶³. Bu çerçevede Anayasa'nın 167'nci maddesinin ikinci fıkrasının, 73'üncü maddenin üçüncü fıkrası çerçevesinde yorumlanması ve böylelikle ek mali yükümlülüklerin temel unsurlarının kanunla düzenlenip, 73'üncü maddenin dördüncü fıkrasında olduğu gibi, örneğin, oranların, indirimlerin veya muafiyetlerin düzenlenmesinde Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceği şekilde anlamak gerektiği belirtilerek, aksi bir durumun vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık taşıdığı vurgulanmaktadır¹⁶⁴. Ancak kanun koyucunun amacının bu olmadığı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un içeriğine bakıldığında anlaşılmaktadır. Her ne kadar olması gereken Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü maddesi çerçevesinde, 167'nci maddesinin uygulanması olsa da, olan düzenleme çerçeve kanun niteliğinde bir kanunla, dış ticarete ilişkin düzenlemenin yapılabilecek olmasıdır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bakımından ise, Anayasa'nın 167'nci maddesinde Bakanlar Kurulu'na bu şekilde bir yetki verilmesi, tek başına Sözleşme'ye aykırılık taşımamaktadır. Nitekim Sözleşme'ye ve Mahkeme kararlarına göre, kanun dışında mülkiyet hakkına müdahale edilebileceği belirtilmekte, ancak yapılacak düzenlemenin öngörülebilir ve ulaşılabilir olması gerekmektedir. Bu sebeple Bakanlar Kurulu kararlarının öngörülebilir ve ulaşılabilir olup olmadığı Sözleşme'ye uygunluk bakımından önem taşımaktadır.

Bakanlar Kurulu kararlarının öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasını sağlayan kriterlerden biri aleni olmasıdır. Alenilik ise, bu kararların Resmi Gazete'de yayımlanıyor olmasıyla sağlanmaktadır. Ayrıca öngörülebilir ve ulaşılabilir

¹⁶² Bkz. Bumin Doğrusöz, "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanunîliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu-Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın, 1998, (Yargı Kararları), ss. 146-147.

¹⁶³ Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama Ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 1-3, Aralık 1985, (Vergilendirme Yetkisi), s. 74; Güneş, s. 199.

¹⁶⁴ Doğrusöz, Vergilendirme Yetkisi, ss. 75-76; Güneş, ss. 199-200; Yürekli.

olduğundan bahsedilebilmesi için keyfi muameleye karşı hukukî düzenlemenin etkili başvuru yolları öngörmüş olması gerekmektedir. Nitekim Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu kararlarına karşı Danıştay'da dava açılabilir. Sözleşme'ye uygunluk bakımından Bakanlar Kurulu kararlarının belirgin olması da önem taşımaktadır. Kararların, uzman bir kişinin görüşüne başvurmadan, vergi yükümlüsü olan vatandaşın okuduğunda anlayabileceği kadar açık ve belirgin olması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu kararlarına bakıldığında ise, kararların daha belirgin ve açık düzenlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede düzenlenen Bakanlar Kurulu kararlarının Sözleşme ile uyumlu olacağından bahsedilebilir. Ayrıca olağan dönemde Anayasa'nın 91'inci maddesi uyarınca vergiye ilişkin konularda kanun hükmünde düzenleme yapılamamakta ama Anayasa'nın 121'inci maddesi uyarınca olağanüstü hallerde vergiye ilişkin kanun hükmünde kararname ile düzenlemenin yapılması durumunda, öngörülebilir ve ulaşılabilir olduğu sürece Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumludur.

Bakanlar Kurulu'nun yetkisi alt ve üst sınırlarda değişiklik yapma yetkisiyle sınırlıdır, kanuna dayanmadan bir vergiyi terkin etmesi söz konusu değildir. Kanun koyucu yürürlükte olan bir kanunu, çıkardığı yeni bir kanunla ancak açıkça ya da zımnen kaldırabilir. Bir kanunun yürürlükten kaldırılmasını sağlayan diğer bir yol ise, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararıdır. Bu haller dışında, vergi kanunlarının yürürlükten kaldırılması kural olarak söz konusu değildir¹⁶⁵. Ancak uygulamada, vergi kanunlarına konulan hükümlerle, Bakanlar Kurulu'nun da ötesinde, Maliye Bakanlığı'na, kesinlikle kanunla düzenlenmesi gereken konularda, Anayasa'ya aykırı şekilde düzenleme yapma yetkisi verilmekte ve Maliye Bakanlığı da bu yetkisini çıkardığı tebliğlerle kullanmaktadır¹⁶⁶. Anayasa Mahkemesi ise, geçmişte bu tür yetki devirlerini Anayasa'ya aykırı bulmamıştır ancak bu konudaki yaklaşımı son dönemde değiştirmiştir¹⁶⁷. Vergi yükümlülerinin şeklî yükümlülüğüne

¹⁶⁵ Bu noktada yürütme organının tesis edeceği düzenleyici işlemlerle bir verginin kaldırılması mümkün değildir. Bkz. Güneş, s. 181 vd.; Yılmazoğlu, s. 46. Ayrıca vergi oranının sıfıra indirilmesi teknik olarak verginin kaldırılması olmasa bile o verginin alınmaması sonucuna yol açacağından Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde bkz. Güneş, s. 186. Bakanlar Kurulu'nun vergi oranını sıfıra indirmesinin verginin kaldırılması anlamına gelmediği sadece verginin maddî olarak alınmaması sonucunu doğurduğu yönünde bkz. Yılmazoğlu, s. 141.

¹⁶⁶ Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 158.

¹⁶⁷ "... Yasama organının, ilkeleri belirttikten sonra, uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesi işi ile yürütme organını görevlendirmesi de yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey değildir. Anayasa'nın 107. ve 113. maddelerinde, yürütme organının gösterilen esaslara

ilişkin olarak ise, Maliye Bakanlığı'na, hiçbir şekli yükümlülüğü olmayan kişilere, şekli yükümlülükler ihdas edici nitelikte bir değişiklik yapma yetkisi tanınmadığı gibi, vergi tahsili için yükümlülere yapılacak masrafları arttıracak bir değişiklik yapma yetkisi de tanınmayacaktır¹⁶⁸.

Verginin kanunîliği ilkesi uyarınca kanunlarda muğlak, belirsiz ifadelerin yer almaması; vergilere ilişkin tüm unsurların kanunlarda yer alması gerektiği, verginin konulmasının, değiştirilmesinin ve kaldırılmasının ancak yasama organı tarafından yapılabileceği belirtilmektedir. Ancak vergi oranları, muaflik, istisna ve indirimlere ilişkin konularda kanunun belirlediği sınırlar içinde kalmak şartıyla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebileceği düzenlenmiştir (Any. m.73/4). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ise, muğlak ya da açık olmayan ifadelerin yargı organlarının yorumuyla da ortaya çıkabileceğini kabul etmektedir. Bu noktada Anayasa'nın vergi yükümlülükleri için daha koruyucu bir düzenleme getirdiği söylenebilir.

Vergilerin kanunîliği ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gereken diğer bir konu ise, vergi hukukunda geçmişe yürüme yasağıdır. Vergi cezaları açısından kanunların geçmişe yürümezliği Anayasa'nın 38'inci maddesinde düzenlenmiş olmasına rağmen, vergilendirme işlemleri bakımından geçmişe yürüme yasağına ilişkin olarak kanunlarda açık bir düzenleme yer almamaktadır. Geçmişe yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir hüküm bulunmamasına karşın, Anayasa

uygun olmak şartıyla, tüzükler ve yönetmelikler çıkararak düzenleyici hukuksal tasarruflarda bulunabileceği kabul edilmiştir. Ancak, yürütme organının bunun dışında, yasanın buyruğuna uyarak genel nitelikte hukuksal tasarruflarda bulunması da idare hukuku esaslarına uygundur. Bunun aksini kabul etmek, yürütmenin çalışmalarını çok dar ve işlemesi güç bir çerçeve içerisine sokmak gibi bir sonuç doğurur ki, bunun da Anayasa'nın amacına ve ruhuna uygun düşmeyeceği, idare işlevlerinin istekleriyle bağdaşmayacağı açıktır. Bu durumda incelenen kural, vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki vermekle yasadışı suç oluşturma olanağı vermediğinden Anayasa'nın 38. maddesine de aykırı değildir. Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilir. Bu durumda kanunsuz suçtan söz edilemez..." (Any. M. 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37). Daha yeni bir kararında ise; "...İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasa ile belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur. Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki "hukuk devleti" ilkelerine aykırılık oluşturur..." (Any. M. 20.10.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4). Kararlar için bkz. www.anayasa.gov.tr, 23.01.2011.

¹⁶⁸ Doğrusöz, Yargı Kararları, s. 140.

Mahkemesi hukuk devleti, ölçülülük ve hukukî güvenlik ilkeleri açısından denetim yapmaktadır¹⁶⁹. Nitekim kanunların geçmişe yürümemesinin temelinde yatan düşünce de hukukî güvenlik ilkesidir¹⁷⁰. Kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaptıklarından, sonradan çıkarılan kanunlarla, geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar¹⁷¹. Bu durum, ayrıca, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı bozar¹⁷². Özellikle mali yükümleri arttırıcı nitelikteki hükümlerin geçmişe yürütülmemesi hukukî güvenlik ilkesinin sağlanabilmesi açısından önemlidir¹⁷³. Bu noktada geçmişe yürüme için, gerçek olmayan geçmişe yürüme ve gerçek geçmişe yürüme olarak ikili bir ayırım yapılmış ve kural olarak gerçek olmayan geçmişe yürüyen düzenlemelerin geçmişe yürütüldüğü dönemin uzunluğu ve ek vergi yükü açısından ölçüsüz değilse, hukukî güvenlik ilkesine aykırı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır¹⁷⁴. Avrupa İnsan Hakları

¹⁶⁹ Any. M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALI_TIRAZ/K1989/K1989-42.htm, (03.04.2011); Any. M. 04.06.2003 gün ve E. 2001/392, 2003/60, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-60.htm>, (03.04.2011).

¹⁷⁰ Çağan, Demokratik, s. 141; Çağan, Anayasa, s. 181; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 47; Karakoç, Genel Vergi, 146; Gerek ve Aydın, Anayasa, s. 257; Gerçek, s. 141; Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı: 307, Mart 2007, (Hukukî Güvenlik), s. 200; Burcu Demirbaş, Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt: II, Ankara, 2009, (B. Demirbaş), s. 978.

¹⁷¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46. Ayrıca bkz: Çağan, Demokratik, s. 141; Çağan, Anayasa, s. 181; Kaneti, s. 45; Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, C. II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 8; Gerçek, s. 141.

¹⁷² Çağan, Anayasa, s. 181; Kaneti, s. 45; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46; Karakoç, Genel Vergi, s. 141; Tuncer, s. 8; Gerçek, s. 141; B. Demirbaş, s. 978. Belirlilik ilkesi ile vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık anlaşılabilir olacağından idarenin keyfiliği önlenecektir. Böylelikle bir yandan yükümlülerin hukukî güvenliği korunurken diğer yandan da vergi idaresinde istikrar sağlanacaktır. Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46.

¹⁷³ Karakoç, Yargısal Denetim, s. 313.

¹⁷⁴ Çağan, Demokratik, s. 142; Çağan, Anayasa, s. 181; Kaneti, s. 45; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 47; Karakoç, Genel Vergi, s. 145; Mutluer, s. 39. Gerçek olmayan geçmişe yürüme, kanunların geçmişe yürütülen hükümlerinin henüz sonuçları doğmamış işlem ya da olaylara uygulanması; gerçek geçmişe yürüme ise tamamlanmış hukukî sonuçlarını doğurmuş bir hukukî işlem ya da olaya daha sonra kabul edilmiş bir kanunun uygulanmasıdır (Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 47; Karakoç, Genel Vergi, s. 145). Anayasa Mahkemesi bir kararında; “...193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenmiş olan “ücretlilerde Vergi İndirimi” uygulamasında kazanılmış bir haktan söz edebilmek için, ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak ilgili yıl içinde biriktirilen fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişlerinin izleyen yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlerine teslim edilmiş ve teslim edilen belgelerin geçerli olduğunun, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunduğu ve harcama toplamının doğru beyan edildiğinin belirlenmiş olması gerekmektedir. Buna göre, 1.1.2007 - 4.4.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olması, 193 sayılı Gelir Vergisi

Mahkemesi ise, geçmişe yürüme bakımından değerlendirme yaparken hukuka dayalı olma (özellikle öngörülebilirlik açısından), meşru bir amacının olup olmadığı ve ölçülülük ilkeleri çerçevesinde yaptığı incelemelerde geçmişe uygulanan vergisel düzenlemelerin mülkiyet hakkında güvencelerle uygun olduğu sonucuna varmıştır¹⁷⁵. Geçmişe yürümeme ilkesi genellikle iç hukukta uyulan bir ilke olmakla birlikte zaman zaman saptalar görülse de bu durumun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarının ışığında Sözleşme'ye aykırılığından bahsetmek zor görünmektedir¹⁷⁶.

c. Vergilendirmenin Kamu Yararı Sebebiyle Yapılması

Kamusal işlerin hukuka uygunluğunu ölçmede kullanılan ve temel hakların sınırlandırılmasında başvuru başlıca nedenlerden biri kamu yararadır¹⁷⁷. Kamu yararı kavramının belirli bir tanımı bulunmamakta, kanunların ışığı altında yorumlamak ve olaylara uygulamak hâkimlere düşmektedir¹⁷⁸. Kamu yararı kavramının konusu ve içeriği belirlenememekle birlikte siyasal karar mekanizmasına verilmiş belirli bir yaklaşım direktifidir ve bu yaklaşımla siyasal kararlar, tarafsızlık

Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu değildir. Ayrıca, ortada kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, Yasa koyucunun, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geriye dönük olarak yürürlükten kaldırması hukuki güvenlik ilkesini ihlâl edecek bir geriye yürüme olarak da nitelendirilemez." demektedir (Any. M. 15.10.2009 gün ve E. 2007/44, 2009/148, www.anayasa.gov.tr, 06.06.2012).

¹⁷⁵ Bu konudaki değerlendirme için bkz. Gümüşkaya, s. 137.

¹⁷⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Sözleşme'ye aykırı olduğu yönünde karar verildiğinde bu kararın karar tarihinden önceki olaylar bakımından Devleti bağlamadığını aynı durumun Anayasa Mahkemesi kararları için de geçerli olduğuna yönelik karar vermiştir (Mika Avusturya'ya karşı, 26.06.1996, Gümüşkaya, s. 140). Nitekim Anayasa'nın 153'üncü maddesinin Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararlarının geçmişe yürümeyeceğine ilişkin düzenlemeyle uyum içerisindedir. Bu noktada Anayasa Mahkemesi'nin bu kararlarının kaldırma kararları olarak değerlendirilmesi gerektiği; çünkü kaldırma kararıyla hükmün geleceğe yönelik olarak kaldırılması ve bir hükmün ne zamanda geçerli olarak kaldırılacağı da belirlenebilecektir (Karakoç, Genel Vergi, s. 142). Anayasa Mahkemesi'nin hukukî güvenlik ilkesinin ihlâl edildiğine yönelik verdiği bir karara göre; "...Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yılla sınırlanacağı önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşmaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yılla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır." (Any. M. 15.10.2009 gün ve E. 2006/95, K. 2009/144, www.anayasa.gov.tr, 06.06.2012).

¹⁷⁷ Tekin Akıllıoğlu, "Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler", Prof. Dr. Lûtfi Duran'a Armağan, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sayı: 1-3, Yıl: 9, 1988, (Kamu Yararı), s. 11.

¹⁷⁸ Any. M. 28.09.1965 gün ve E. 1965/26, K. 1965/49, http://www.anayasa.gov.tr/index., (23.01.2011).

içinde alınmalıdır¹⁷⁹. Nitekim kamu yararı ilkesini egemen kılmak için, politik gücü elinde bulunduran sınıfların kendi emellerine uygun olarak kamusal faaliyetleri yozlaştırmalarını önlemek amacıyla her ülke, tarihsel geleneklerine, iktisadi sistemine ve siyasal rejimin karakterine uygun olarak, kamu yararı ve özel çıkarları bağdaştıracak hukuk kurallarını saptar ve uygular¹⁸⁰. Bu noktada kamu yararı kavramının tanımı, konu ya da içerik yönünden değil, biçimsel açıdan yapılmaya çalışılmakta ve yasama organının, her kanun ile kamu yararını amaçladığı varsayılmaktadır¹⁸¹. İç hukukta da kanunun kamu yararına olduğu anlayışı benimsenmiş, içeriği ne olursa olsun biçimsel olarak yasama organı tarafından yapılan her kanunun kamu yararına uygunluk taşıdığı belirtilmektedir¹⁸². Dolayısıyla normlar hiyerarşisinde kanunun altında kalan düzenleyici işlemlerin kamu yararına uygunluğu, kanuna uygunluğu ile eş anlamlıdır¹⁸³.

Kamu yararı kavramı geniş bir kavram olmakla birlikte, kamu yararı kavramı yanında “toplum yararı”, “ortak iyilik”, “toplumsal refah/esenlik”, “genel yarar” gibi çoğu birbiri yerine kullanılan çeşitli kavramlar bulunmaktadır¹⁸⁴. Mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemede, hakkın ancak kamu yararına kanunla sınırlanabileceğini ve kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Bu noktada Anayasa’nın 35’inci maddesinde, “kamu yararı” ve “toplum yararı” olmak üzere iki kavramla karşılaşılmaktadır. Burada, Anayasa’nın toplum yararı ve kamu yararı kavramları, kesin bir farka işaret edilmek üzere değil de, bir çeşitleme olarak kullanılmaktadır¹⁸⁵. Söz konusu kavramların ortak noktası, “kişisel çıkar” dan farklı, onun üstünde veya dışında bir yararı ifade etmesidir. Bu noktada asıl ayırım, kamu

¹⁷⁹ Esin Örucü, **Mülkiyet Hakkının Sınırlanması**, İTÜ Yayınları, İstanbul, 1976, s. 64.

¹⁸⁰ Örucü, s. 65.

¹⁸¹ Akıllıoğlu, Kamu Yararı, s. 11

¹⁸² Kamu yararı kavramı teknik ve dar anlamda idare hukuku kavramı olarak, geniş anlamda da Anayasa’nın ideolojik ilkelerini yansıtan bir kavram olarak kullanılmaktadır. Dar anlamda kamu yararı, idarî faaliyetlerinin tamamının amacıdır. Geniş anlamda da kanun koyucunun amacı kamu yararındır. Kanunlar, düzenlemeler, sınırlamalar kamu yararı düşünülerek yapılmaktadır. Bu anlamda, kamu yararı kavramı klasik İdare Hukuku kapsamından çıkarak daha geniş bir anlam kazanır. Mülkiyet hakkının sınırlanmasında söz konusu kamu yararı amacı da bu anlamdadır ve kamu yararı nicelik bakımından ele alınarak toplumun yararı tercih edilmektedir. Bu anlamda kamu yararı, devlet faaliyetlerinin amaç alındığı ve Anayasanın tüm ilkeleri ışığında devlet faaliyetlerinin gerçekleştiricisi olarak anlaşılacak üzere kullanılmaktadır. Kamu yararını tesbite yetki ve sorumluluk siyasi iktidardadır ve kamu yararının ilkeleri anayasadadır. Bkz. Örucü, s. 67-68. Ayrıca bkz. Tuğrul, s. 75.

¹⁸³ Akıllıoğlu, Kamu Yararı, s. 12.

¹⁸⁴ Akıllıoğlu, Kamu Yararı, s. 15

¹⁸⁵ Örucü, 77. Kamu yararı ve toplum yararı arasındaki fark ve benzerliklere ilişkin çeşitli görüşler için bkz. Örucü, s. 76 vd.; Akıllıoğlu, Kamu Yararı, s. 14.

yararı ile toplum yararı arasında değil, kamu yararı ile kişisel çıkar arasındadır denilebilir¹⁸⁶.

İdari işlem teorisi açısından, idarî işlemin beş unsuru olan sebep, konu, yetki, şekil ve amaç unsurlarında inceleme yapılarak, bir idarî işlemin hukuka uygunluğu denetlenmektedir (İYUK m.2/1-a). Eğer bu unsurlardan herhangi birinde sakatlık varsa o işlem iptal edilmektedir. Burada konunun kapsamı sebebiyle, amaç unsuru üzerinde durulacaktır. Genel olarak vergilendirme işlemleri, genel amaç olan kamu yararını gerçekleştirmek üzere, idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla düzenlenmekte veya yapılmaktadır¹⁸⁷. Kamu yararı vergi idaresinin her türlü işleminde genel bir amaçtır ve kamu yararı dışında, özel bir yarar için vergi tarh edilmesi durumunda yetki saptırması söz konusu olacaktır. Kanun kamu yararadır düşüncesiyle sebep kanunda açıkça yazılıysa ayrıca vergilendirme işleminin kamu yararına yapıp yapılmadığı araştırılmaz, ancak sebep unsuru kanunda açık değilse, işlemin genel amaç doğrultusunda yapılması gerekmektedir¹⁸⁸.

d. Mülkiyet Hakkının Anayasanın 13'üncü Maddesinde Sayılan Sebeplerle Sınırlanması

Temel Hak Ve Hürriyetlere İlişkin, Temel Hak Ve Ödevler kısmının birinci bölümünün 13'üncü maddesindeki genel sınırlamanın, vergi ödevi içinde geçerli olduğunun öncelikle belirtilmesi gerekmektedir. Çünkü, vergi ödevi de Temel Hak ve Ödevler kısmının dördüncü bölümünde Siyasi Haklar ve Ödevler başlığı altında düzenlenmekte ve bu noktada Anayasa'nın 13'üncü maddesinin kapsamına

¹⁸⁶ Akıllıoğlu, Kamu Yararı, s. 15; Gümüşkaya, s. 92. Anayasa Mahkemesi de eski bir kararında, kamu yararı ile toplum yararı arasındaki uyuma işaret etmiştir. "Ekonomik ve sosyal dengiyi sağlamak gibi haklı nedenlere dayanan çalışma hakkı sınırlamaları, mülkiyet hakkının toplum yararına kullanılmaması anlamına gelmez, zira sınırlama kamu yararıdır." Any. M. 26-27.09.1967 gün ve E. 1963/336, K. 1967/29, www.anayasa.gov.tr, (22.06.2011).

¹⁸⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 92; Kararkoç, Genel Vergi, s. 260; Saban, Vergi Hukuku, s. 130; Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 160. Kamu giderlerini karşılamak amacıyla (mali amaçla) değil de, sadece ekonomik ilişkileri yönlendirme ya da gelir ve serveti yeniden dağıtma amacıyla (sosyal amaç) vergilendirme ve bu çerçevede temel hak ve özgürlüklere müdahale mümkün değildir. Ancak 73'üncü maddenin sosyal amaçlı vergileri tamamen önlediği şeklinde yorumlanmaması gerekmektedir. Burada her vergilendirmede bulunması gereken bir asgari amaç şartı ortaya konmaktadır. Vergilendirme yoluyla müdahalenin aynı anda hem mali hem de sosyal amaçla gerçekleştirilebilmesi mümkündür (Bkz. Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 160).

¹⁸⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 92.

girmektedir¹⁸⁹. Bu noktada Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereği, mülkiyet hakkına, vergilendirme alanında yapılan bir müdahale, mülkiyet hakkının özüne dokunamayacaktır. Vergilendirme amacı ile yapılan bir müdahale ise, ölçülü olmak zorundadır¹⁹⁰.

Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre temel hak ve hürriyetler, özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla¹⁹¹ sınırlandırılabilir. Ancak bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacaktır.

Öncelikle mülkiyet hakkına ilişkin yapılan bir sınırlamanın temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmaması gerekmektedir¹⁹². Kanunla ve kamu yarar amacıyla yapılmış olsa bile mülkiyet hakkının özüne dokunulacak şekilde bir düzenleme yapılamaz. Bir temel hakkın güvence altına aldığı alan içerisinde mutlak biçimde korunan, bir temel hakkın varlık nedenini oluşturan ve dokunulması mümkün olmayan öğeler, o hakkın özünü oluşturmaktadır¹⁹³. 2001 değişikliği yapılmadan önce, hakkın özü kriteri Anayasa'da yer almamasına rağmen, Anayasa Mahkemesi, demokratik toplum düzeni gereklerini, öz kriterini hesaba katarak ele almıştır. Hak ve özgürlüğü kullanılamaz hale getiren, kullanılmasını ortadan kaldıran sınırlamalar, hakkı büyük ölçüde kısıtlayan sınırlamalar öze dokunma olarak değerlendirilmiştir¹⁹⁴. Nitekim mülkiyet hakkını büyük ölçüde kısıtlayan veya

¹⁸⁹ Vergi yükümlüsünün, hak ve ödevleri olan bir kişi olması ve bu anlamda vergi ödevinin siyasi haklar ve ödevler bölümünde düzenlenmiş olmasının ve sadece ödevleri olan bir kişi gibi değerlendirilmesinin doğru olmadığı, siyasi haklar ve ödevler için katılma hakkı olarak yapılan tesbitin vergi ödevinin siyasi haklar ve ödevler kısmında düzenlenmesini de anlamlı kılmadığı belirtilmiştir. Çünkü vergi yükümlülüğü öncelikli olarak kişi düzleminde, yükümlülük sonra gelmektedir. Bu sebeple vergi ödevinin kişi hak ve ödevlerinin olduğu bölümde düzenlenmesi gerektiği hakkında bkz. Saban, Vergi Hukuku, s. 23.

¹⁹⁰ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 140; Saban, Vergi Hukuku, s. 22.

¹⁹¹ Kanunla sınırlama şartı, daha önceden ayrı bir başlık altında incelendiğinde, burada ayrı bir açıklama yapılmayacaktır.

¹⁹² 1961 Anayasası'nda öze dokunma yasağı benimsenmiş olmasına rağmen, 1982 Anayasasında bulunmamaktaydı. 2001 yılı Anayasa değişikliğiyle temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunma yasağı Anayasa'nın 13'üncü maddesinde yer almıştır.

¹⁹³ Tahsin Fendoğlu, "2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (Ay. md. 13)", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesi'nin 40. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Antalya, 2002, (Sınır), s. 198.

¹⁹⁴ Any. M., 26.11.1986 gün ve E. 1985/8, K. 1986/27; Any. M. 08.09.1989 gün ve E. 1988/37, K. 1989/36; AnyM 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43. Kararlar için bkz. www.anayasa.gov.tr, 26.03.2011.

kullanılamaz hale getirilen sınırlamalar hakkın özüne dokunmaktadır¹⁹⁵. Başvuru gerekçesiyle sadece taleple bağlı olan Anayasa Mahkemesi'nin, şimdiye kadar tesbit edilebildiği kadarıyla, hiçbir kararında uyuşmazlık konusu vergisel düzenlemenin mülkiyet hakkının özüne dokunup dokunmadığının ele alınmamış olması eleştirilmektedir¹⁹⁶. Anayasa Mahkemesi, mali gücü dikkate alarak temel hak ve özgürlüklerin özüne müdahale olup olmadığını denetlemektedir¹⁹⁷. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde ise, hakkın özü kriteri değil, demokratik toplum düzenin gerekleri kriteri kullanılmaktadır.

1982 Anayasası'nda, temel hak ve özgürlüklerin demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. 1982 Anayasası'nın 2001 yılındaki değişikten önceki halinde, öze dokunmama ilkesi yerine demokratik toplum düzenin gerekleri ölçütünü getirmektedir. Bu durumun gerekçesini ise, demokratik toplum düzenin gerekleri ölçütünün, 1961 Anayasası'nda kabul edilen öze dokunmama ölçütünden daha belirgin, uygulaması daha kolay bir ölçüt olduğu ve esasen uluslararası sözleşmelerde ve bildirimlerde de bu ölçütün kabul edilmesi olduğu belirtilmiştir¹⁹⁸. 2001 değişikliği ile birlikte öze dokunma yasağı tekrar Anayasa metninin içine alınmış, demokratik toplum düzeninin gerekleri ilkesine de dokunulmamıştır. Demokratik toplum düzenin gereklerinden ne anlaşılması gerektiği tartışmalara yol açmış, Anayasa Mahkemesi ise, önce Anayasa'nın başlangıç kısmında geçen hürriyetçi demokrasi yorumunu yapmış¹⁹⁹; ancak kısa bir süre sonra bu görüşünü değiştirerek Anayasa'nın 2'nci maddesinde de geçen çağdaş, Batılı, liberal demokrasi anlayışını benimsediğini belirtmiştir²⁰⁰. Daha sonraki kararlarında

¹⁹⁵ Any. M., 10.04.2003 gün ve E. 2002/112, K. 2003/33, www.anayasa.gov.tr, (26.03.2011). Aynı kararda, Anayasa Mahkemesi, İdarenin kamulaştırmasız el atmasına karşı dava açma süresini yirmi yıla sınırlayan kanun maddesini, mülkiyet hakkının özüne dokunan bir sınırlama sayarak iptal etmiştir.

¹⁹⁶ Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 181.

¹⁹⁷ Getirilen mali yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlüğü kullanılamaz hale getiriyorsa, Anayasa'ya aykırılıktan söz edilebileceğini belirttiği karar için bkz. Any. M. 06.07.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29. Bir başka kararında, mesleği terke zorlayacak şekilde mali gücü tamamen aşan vergilendirmeyi hakkın özüne müdahale olarak değerlendirmiştir (Any. M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42) Kararlar için bkz. www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011.

¹⁹⁸ 1982 Anayasası'nın 13'üncü maddesinin gerekçesi için bkz. Akad ve Dinçkol, s. 71 vd.

¹⁹⁹ Any. M. 06.09.1986 gün ve E. 1985/21 K. 1986/23, www.anayasa.gov.tr, (28.03.2011).

²⁰⁰ Any. M. 26.11.1986 gün ve E. 1985/8 K. 1986/27. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre, temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalenin, demokratik bir toplumda gerekli olduğunun kabulü için, öncelikle bu müdahalenin gerekli olması ve ardından da demokrasi anlayışıyla uyumlu olması şarttır. Mahkeme, demokratik toplumun kurucu unsurları olarak, düşünce özgürlüğünü, çoğulculuk, hoşgörü ve açık fikirliliği kabul etmektedir (Gözübüyük ve Gölcüklü,

ise, evrensel anlamda ve Batı demokrasisi anlayışını benimseyerek ve demokratik toplum düzenin gerekleri ile hakkın özü kriterini özdeşleştirerek kullanmıştır²⁰¹. Vergilendirme ile temel hak ve özgürlükler arasında uygulamada sıkı bir bağ kurulamamış olmasından dolayı vergilendirmenin her ne kadar tüm hak ve özgürlükleri sınırladığı belirtilse de Anayasa Mahkemesi genellikle vergilendirmeye ilgili uyuşmazlıkları Anayasa'nın 2'nci, 10'uncu ve 73'üncü maddesi çerçevesinde çözüme eğilimindedir²⁰².

1961 Anayasası'nda ve 1982 Anayasası'nın 2001 değişikliği yapılmadan önceki metninde, ölçülülük ilkesine doğrudan yer verilmemekle birlikte, Anayasa Mahkemesi kararlarında ölçülülük ilkesini kullanmıştır²⁰³. 2001 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile birlikte Anayasal norm hâline gelmiştir. Ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru aracının, sınırlama amacı açısından gerekli olması, bu araçla

s. 378). Anayasa Mahkemesi de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne uyumlu olarak demokratik rejimin unsurları olarak, özgürlükçü olmak, hukuk devleti olmak ve kişiyi ön planda tutmak olarak kabul etmektedir (Any. M. 26.11.1986 gün ve E. 1985/8, K. 1986/27, www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011).

²⁰¹ Örnek kararlar: Any. M. 22.05.1987 gün ve E. 1986/17, K. 1987/11; Any. M. 14.06.1988 gün ve E. 1988/14, K. 1988/18; Any. M. 19.04.1988 gün ve E. 1987/16, K. 1988/8; Any. M. 02.06.2009 gün ve E. 2004/10, K. 2009/68; Any. M. 16.07.2010 gün ve E. 2010/29, K. 2010/90 (bkz. www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011). Anayasa Mahkemesi bu kararlarında olduğu gibi pek çok kararında, hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemelerin, önleyen uygulamaların, tümüyle geçersiz kılan oluşumların, demokratik toplum düzenin gerekleriyle bağdaşmayacağını belirtmiştir. Bu çerçevede demokratik toplum düzenin gerekleri kavramını, hakkın özüne dokunma yasağı üzerinden ortaya koymakta ve hakkın özünü ihlâl eden bir düzenleme varsa, bu düzenlemeyi demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı görmektedir (Yavaşlar Başaran, Sınır, ss. 172–173).

²⁰² Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 176. Vergilendirmeyi, temel hak ve özgürlükler çerçevesinde ele aldığı bir kararında, ağır vergi şartlarının, kişileri, temel hak ve özgürlüklerden birini oluşturan çalışma hakkından yoksun kılacak yasal düzenlemenin, hukuk devleti ilkesine ters düşeceğine ve Anayasa'nın 13'üncü maddesindeki demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmayacağına karar vermiştir (Any. M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42). Bir başka kararında, katılma payının yarısını önceden belediyeye ödeme şartına bağlayan kuralı, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun bulmuştur. Nitekim, hak arama hürriyetine böyle bir sınırlama getirilmesini kamu yararını korumak endişesinden kaynaklandığını, hiçbir sınırlamaya tâbi tutulmadan dava açma imkânının verilmesinin bakılacak dava sayısını son derece attıracağını ve katılma payının ödenmesini dava sonuçlanıncaya kadar geciktireceği için belediyeleri finansman gücünü içine sokacağını belirtmiştir. Mahkeme hakkın özüne dokunmamakla birlikte hakkın sınırlandığını kabul ettiği uygulamaları, kamu yararı gerekçesiyle demokratik toplum düzenin gereklerine uygun bulmuştur (Any. M. 24.11.1988 gün ve E. 1987/19, K. 1987/31). Ancak daha sonra Mahkeme, Anayasa'nın dava hakkını düzenlediği 36'ncı maddesinde bu hakkın sınırlandırılması konusunda özel bir sınırlama nedenine yer verilmemesinden dolayı, dava hakkının sınırlandırılmasını Anayasa'nın 36'ncı maddesine aykırı bulmuştur (Any. M. 28.03.2002 gün ve E. 2001/5, K. 2002/4) Kararlar için bkz. www.anayasa.gov.tr, 02.04.2011). Bu şekildeki bir yorum, hak arama özgürlüğü bakımından daha doğru görünmektedir.

²⁰³ Ölçülülük kriterini kullanan bazı Anayasa Mahkemesi kararları için bkz. Any. M. 09.12.1972 gün ve E. 1970/48, K. 1972/3, Any. M. 10.01.1991 gün ve E. 1990/25, K. 1991/1 (bkz. www.anayasa.gov.tr, 02.04.2011).

amacın ölçüsüz bir oran içerisinde olmamasını ifade etmektedir²⁰⁴. Bu ölçütün amacı, özgürlüğün gereğinden çok sınırlandırılmasını önlemektir. Bu noktada bu ilke, amaca ulaşmak için bir yasak getirmeyip, kullanılan aracın belli niteliklere sahip olmasını gerektirmekte, bu çerçevede araca sınırlamalar getirmektedir²⁰⁵. Ölçülülük ilkesinin üç unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar "...amaç ve sınırlama orantısının korunmasıyla ilgili "ölçülülük" temel ilkesinin alt ilkeleri olan yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik "elverişlilik", sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma bakımından zorunlu olup olmadığını arayan "zorunluluk-gereklilik", ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen "oranlılık" ilkeleri..." dir²⁰⁶. Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ölçülülük ilkesi açısından değerlendirme yaparken aynı alt ilkelere yola çıkmaktadır²⁰⁷. Her iki mahkeme de, ölçülülük ilkesinin alt unsurları olan elverişlilik, gereklilik ve oranlılık ilkelerini somut olay açısından yorumlamaktadır. Vergilendirme açısından amaç gelir elde etmek, araç da vergi olduğu düşünüldüğünde, vergi bu amaca ulaşma için elverişli bir araç olduğu söylenebilir. Diğer taraftan hangi tür verginin nasıl düzenlenmesi halinde, gelir elde etme amacına ulaşmak için zorunlu-gerekli hale geleceği ve vergi oranı ne olursa gelir elde etme amacıyla oranlı olacağını saptamak oldukça zordur²⁰⁸.

Sınırlamanın laik cumhuriyetin gereklerine aykırı olamayacağına ilişkin düzenleme, 2001 değişikliği ile Anayasa'nın 13'üncü maddesine girmiş, Anayasa'nın 2'inci maddesinde yer alan laiklik ilkesinin korunmasını pekiştirmiştir²⁰⁹. Laik cumhuriyetin gereklerine uygunluk ilkesi gereğince, mülkiyet

²⁰⁴ Bkz. Metin, s. 21; Fendoğlu, Sınır, s. 198; Yılmaz Aliefendioğlu, "2001 Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanmasında Getirdiği Yeni Boyut", Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt: 19, 2002, ss. 160–161; Tuğrul, s. 115; Özekes, Temel Haklar, s. 205; Mehmet Akif Eteği, **Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 184.

²⁰⁵ Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 187.

²⁰⁶ Any. M. 23.06.1980 gün ve E. 1988/50, K. 1989/27. Benzer yönde kararları için bkz. Any. M. 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81; 23.06.1989 gün ve E. 1988/50, K. 1989/27, www.anayasa.gov.tr, (03.04.2011).

²⁰⁷ Bkz. İkinci Bölüm, II, A, 2, b, (4), Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Ölçülü Olması.

²⁰⁸ Metin, ss. 23–24; Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 189.

²⁰⁹ Eteği, s. 186. Anayasa Mahkemesi, laiklik ilkesini Anayasa'da benimsenmiş bütün temel ilkelere egemen bir düşünce, Atatürk ilkelerinin en önemlisi, demokrasiye geçişin aracı, demokrasinin temel şartı olarak nitelendirmektedir (Any. M. 07.03.1989, E. 1989/1, K. 1989/12, www.anayasa.gov.tr, 03.04.2011). Ayrıca bkz. Aliefendioğlu, ss. 159–160.

hakkı 35'inci maddede belirtilen kamu yararı ve toplum yararı nedenleri ile sınırlanırken, getirilen sınırlamalar laik cumhuriyetin gereklerine aykırı olmamalıdır. Bu bağlamda vergilendirme açısından mülkiyet hakkına bir sınır getirildiğinde, laiklik ilkesine aykırı olmamalı, dinler arasında farklılık gözetilmemelidir²¹⁰.

Mülkiyet hakkında yapılacak sınırlamanın Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olması gerekmektedir. Sınırlamanın, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olmasından ne anlaşılması gerektiği yönünde görüş birliği bulunmamaktadır. Anayasa'nın sözünden, metindeki somut hükümlerin ve ek güvencelerin²¹¹ veya metnin²¹² ifade edildiği yönünde görüşler mevcuttur. Anayasa'nın ruhundan anlaşılması gereken açısından ise, ruhun, özü²¹³ veya Anayasa'nın bütünü ve ondan çıkan anlamı²¹⁴ ifade etmek istediği belirtilmektedir. Bu noktada Anayasa'nın sözünden somut düzenlemelerin ve ek güvencelerin, ruhundan ise, Anayasa'nın bütünü ve ondan çıkan anlamın anlaşılmasının daha doğru olduğu düşünülmektedir. Bu anlamda Anayasa'nın devletin temel amaç ve görevlerini düzenlediği 5'inci maddesinde kişinin temel hak ve özgürlüklerinin, hukuk devleti, sosyal devlet ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak şekilde sınırlayan ekonomik engelleri kaldırmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir. Doğal olarak temel hak ve özgürlüklere aykırı bir vergisel müdahale de Anayasa'nın sözüne ve ruhuna aykırı olacaktır²¹⁵.

²¹⁰ Tuğrul, s. 115; Eteü, s. 187. Ayrıca bkz. Fendoğlu, Sınır, s. 201. 2000 yılında çıkartılan bir kanunla (23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanuna Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun) ticari ve meslek kazanç sahiplerinin hac seyahatleri için, bir defaya mahsus olmak üzere, hayat standardı ilave göstergelerinin uygulanmaması öngörölmüştür. Bu düzenlemeye göre tedavi amaçlı olanlar hariç, her türlü yurt dışı seyahati daha fazla vergi ödemeye sebep olurken, İslam dinine mensup olanlar tarafından yapılan hac seyahatleri bu uygulamanın dışında tutulmaktadır. Anayasa Mahkemesi ise düzenlemenin laiklik ilkesine aykırılığından dolayı değil, bu seyahatlerin hayat standardı dışında tutulmasının, Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, âdil ve dengeli dağılımı ilkelerine ve bunları sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu için iptal etmiştir (Any. M. 16.01.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3, www.anayasa.gov.tr, 03.04.2011).

²¹¹ Tuğrul, s. 100; Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 164; Eteü, s. 187.

²¹² Aliefendioğlu, s. 158

²¹³ Aliefendioğlu, s. 158.

²¹⁴ Tuğrul, s. 100; Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 164; Eteü, s. 188

²¹⁵ Yavaşlar Başaran, Sınır, s. 165.

4. Vergi Usûl Hukukunda Mülkiyet Hakkı

a. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi uyarınca vergilendirme yetkisi Sözleşme'ye taraf olan devletlerin münhasır yetkisi altında olmakla birlikte, bu konuda geniş takdir yetkileri bulunmaktadır. Nitekim söz konusu devletler, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1'inci Protokolü'nün ilk maddesinin ikinci fıkrasına göre vergilerin ödenmesini sağlamak üzere gerekli gördükleri kanunları uygularlar. Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale ise, kamu yararı sebebiyle, kanunda öngörülen şartlara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak söz konusu olabilecektir. Bu çerçevede Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bakımından vergilendirmenin Sözleşme'ye uygunluğundan bahsedilebilmesi için vergiye ilişkin düzenlemenin veya tasarrufun hukukî dayanağının olması, kamu yararı veya genel yarara uygun meşru bir amacının bulunması ve ölçülü olması gerektiği belirtilmiştir. 1982 Anayasası çerçevesinde vergilendirmenin Anayasa'ya uygunluğundan bahsedilebilmesi için ise; vergiye ilişkin düzenlemenin veya tasarrufun kanunla konulması, kamu yararı sebebiyle yapılması ve Anayasa'nın 13'üncü maddesi uyarınca da söz konusu hakkın özüne, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa vergilendirmeye ilişkin düzenleme veya tasarruf yapılırken mülkiyet hakkına müdahale olup olmadığını değerlendirmede benzer kriterler kullanılmaktadır. Mülkiyet hakkı bakımından üzerinde durulması gereken nokta ise, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin ve vergilendirmeye ilişkin idarenin yaptığı işlemlerin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa ile uyumluluğudur.

b. Vergilendirme Süreci Açısından

(1) Genel Olarak

Vergilendirme süreci tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte vergilendirme süreci başlamakta, bu süreçte vergi dairesi tarafından yapılan ve vergi ödevlisini bağlayıcı nitelikte, yerine getirilmesi zorunlu olan vergilendirme işlemleri ortaya çıkmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergilendirme sürecinin devletlerin geniş takdir yetkisi altında nasıl şekillendiğinden çok, bu sürecin yükümlülere ne şekilde uygulandığı ile ilgilenmektedir. Bu çerçevede Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi açısından önemli olan nokta vergilendirme süreci çerçevesinde yapılan vergilendirme işlemlerinin kanuna uygun ve ölçülü şekilde yapılması ve uygulanmasıdır. Vergilendirme süreci bakımından konu değerlendirilirken de vergilendirme işlemleri ile yükümlülerin karşı karşıya geldikleri noktalar tartışılmaya çalışılacaktır. Bu sebeple vergi usûl hukukundaki süreler, vergi borcunun sona ermesi ve yükümlülerin denetlenme yolları çerçevesinde konu tartışılacaktır.

(2) Vergi Usûl Hukukundaki Süreler Açısından

(i). Zamanaşımı

Özel hukuk açısından da kamu hukuku özeldede vergi hukuku açısından da zamanaşımının kabul edilmesinde başlıca etken kamu yararı olmuştur²¹⁶. Vergi hukukunda kabul edilmiş olan tarh ve tahsil zamanaşımı süreleri, özel hukukun kaybettirici zamanaşımı hükümleriyle benzerlik göstermektedir²¹⁷. Vergi alacağının doğması ile talep edilmesi arasında uzun bir zaman bulunmamalıdır. Devletin vergi taleplerinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması, vergiden doğan hukukî ilişkisinin uzun zaman askıda kalmadan açıklığa kavuşmasını sağlar²¹⁸. Vergi borçlarının uzun bir süre askıda kalması, vergi yükümlülerinin ticarî güvenlikleri bakımından da

²¹⁶ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, (Süreler), s. 104.

²¹⁷ Çağan, Süreler, s. 104.

²¹⁸ Çağan, Süreler, s. 105.

sakıncalıdır. Nitekim borçlar hukukunda da vergi hukukunda da zamanaşımı hükümlerinin düzenlenmesinde altında yatan düşünce hem kişilerin ya da yükümlülerin borçlarından dolayı uzun bir zaman belirsizlik içinde kalmalarını engellemek hem de bu borçları takip eden alacaklı ve vergi dairelerine işlerini belirli bir süre zarfında yapmalarını sağlayarak, alacağını takip etme konusunda mümkün olduğu kadar ihmali engellemektir²¹⁹. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102'nci maddesine göre (kısmî) ödeme zamanaşımını kesmektedir²²⁰. Bu noktada vergi hukuku açısından problemlili olan durum ise, vergi borcunun zamanaşımına uğramasına az bir süre kala zamanaşımını kesmek için vergi dairelerinin kısmî bir ödeme yapmasıdır²²¹. Böyle bir durumda vergi dairesi hem uzun bir süre bir işi askıda bırakabilecek hem de zamanaşımının dolmasına kısa bir süre kala bu borç için küçük bir meblağ yatırıp bu sorumluluktan kurtulabilecektir. Bu durum ise, zamanaşımı teorisine aykırıdır. Nitekim zamanaşımının düzenlenmesinin altında yatan düşünce borcun bu şekilde uzun süre askıda kalmasını engellemektir. Ayrıca bu durum hukukî güvenlik ilkesine ve geniş anlamda da hukuk devleti ilkesine de aykırıdır. Hukukî güvenlik ilkesi kişilerin, kendilerine

²¹⁹ Vergi hukuku açısından zamanaşımı, borçlar hukukundaki zamanaşımı ilkeleri temelde esas alarak düzenlenmiş, ancak vergi hukukunun yapısından kaynaklı bazı değişiklikler getirilmiştir. Örneğin, borçlar hukukunda zamanaşımı, bir defa şeklinde ileri sürülmesine rağmen, vergi hukukunda yargı organları tarafından yargılamanın her aşamasında re'sen dikkate alınmaktadır.

²²⁰ Ödemenin, kısmî ödeme şeklinde anlaşılması gerektiği, aksi takdirde borcun ödenmesiyle birlikte zaten kamu borcunun sona ereceği konusunda bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 676.

²²¹ Yıldırım Taylar, "Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt: II, Ankara, 2009, (İspat), s. 1207; Gümüşkaya, s. 173. "Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle "dava edilebilme" niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemlili durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurumdur. Yasakoyucu, zamanaşımının amacını göz önünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zamanaşımı sürelerini öngörürken hukukun genel esaslarına ve özellikle Anayasa'nın ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir... Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makûl ve âdil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü arttırarak haksız sonuçlar doğmasına sebep olabilir... Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir...." Any. M. 15.10.2009 gün ve 2006/124, K. 2009/146, www.kazanci.com.tr, (01.05.2011).

uygulanacak kuralları önceden bilmelerini ve bir sürprizle karşılaşmalarını güvence altına almıştır. Ancak böyle bir durumda kişi, kanunda belirtilen zamanaşımı süresinin geçmesinden dolayı borcundan kurtulduğunu zannetmesine rağmen, vergi dairesi tarafından yapılan ödemeyle borcunun zamanaşımına uğramadığını belki de yıllar sonra öğrenmektedir. Bu noktada düşünülebilecek bir çözüm, yapılan ödemeye ilişkin kayıtlarda, ödemenin kim tarafından yapıldığının açık bir şekilde yazılmasıdır. Eğer ödemenin kim tarafından yapıldığı yazılmıyorsa (şu andaki uygulama bu yöndedir) yükümlünün, büyük bir vergi borcu için küçük bir miktarda ödeme yaptığının isbatı, normal ve mutad olmayan bir durum iddia edildiği için vergi dairesine düşmelidir²²². Aksi takdirde vergi hukuku için zamanaşımına gerek yoktur, çünkü vergi daireleri bir şekilde borcun zamanaşımına uğramasını engellemektedir. Böylelikle de kişi sürekli borçlu kalmaktadır. Sürekli uygulama haline gelen böyle bir durumun ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne uygunluğundan bahsedilemez. Sözleşme ile vergilendirme ile mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin açık ve belirgin olması ve keyfi nitelikte olmaması ve bu anlamda ulaşılabilir ve öngörülebilir olması önem taşımaktadır. Zamanaşımına ilişkin uygulamada ortaya çıkan bu durumun, keyfi nitelikte olduğu ve somut ve öngörülebilir olmadığı açıklanan sebeplerle ortadadır. Mutad hale gelmiş söz konusu uygulama, vergilerin kanunîliği ve hukukî güvenlik ilkesine aykırılık taşıması sebebiyle Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırıdır.

(ii) Mücbir Sebep

Mücbir sebep, bir borcun ifasına engel olan ve herhangi bir kimse tarafından alınacak tedbirlere rağmen önüne geçilmesine imkân olmayan, beklenmedik, harici ve borçlunun iradesi dışında meydana gelen bir olay olarak tanımlanabilir²²³. Vergi hukukunda mücbir sebep kavramı tanımlanmamış ancak hangi hallerin mücbir sebep

²²² Taylar, İspat, s. 1207.

²²³ YHGK., 18.04.1984 gün ve E. 1984/11-39, K. 1984/426, www.kazanci.com.tr., (01.05.2011). Mücbir sebebin unsurları; haricilik, illiyet bağı, kaçınılmazlık ve öngörülemezlik olarak belirtilmektedir (Bkz. Mustafa Balcı, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Sürelere Etkisi", **Kazancı Hukuk Dergisi**, Sayı: 53-54, ss. 230-232). Mücbir sebep açıklanırken bu unsurlara bir ifa engelini varlığı ve ihbar mükellefiyeti de eklenerek yapılan açıklama için ise bkz. Hakan Acar, "Uluslararası Sözleşme Hukukunda Mücbir Sebep (Force Majeure) Kavramı ve Hukuki Sonuçları", **Kazancı Dergisi**, Sayı: 45-46, 2008, ss. 12-18.

oluşturacağı Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde örnekleyici şekilde düzenlenmiştir²²⁴. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mücbir sebebe ilişkin hükümler, bu kanunda ve bu kanun kapsamına giren mali yükümlerin kendi kanunlarında yer alan vergi ödevine ilişkin süreler bakımından geçerli olmakla birlikte, bu hükümlerin Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan süreler bakımından uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusu olmuştur. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesinde sürelerin hesaplanması ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Genel görüş, Vergi Usul Kanunu'na yapılan bu atfın, sadece 18'inci maddedeki sürelerin hesaplanmasına ilişkin maddeye değil, 14-18'inci maddeleri kapsayan bölümün tamamına olduğu yönündedir²²⁵. Bu sebeple, örneğin, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün olan dava açma süresi içerisinde bir mücbir sebep ortaya çıkarsa, bu mücbir sebep süresince dava açma süresi duracak ve sebebin ortadan kalkmasından sonra tekrar işlemeye devam edecektir (VUK. m.15/1). İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde de mücbir sebebe ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak bu kanunun 31'inci maddesinde bazı konularda 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de Vergi Usul Kanunu'na atıf söz konusudur²²⁶. Bu noktada yapılan tartışma ise, vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda Vergi Usul Kanunu'nun uygulanacağına ilişkin yapılan atfın mücbir sebebe ilişkin hükümleri de kapsayıp kapsamayacağı noktasındadır. Dava hakkının kullanılması vergi ödevinin yerine getirilmesi anlamında olmadığından, mücbir sebep açısından Vergi Usul Kanunu'nun

²²⁴ Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre; "Mücbir Sebepler: 1.Vergi ödevlilerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı, ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir."

²²⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 117; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, Süreler, s. 125; Karakoç, Genel Vergi, s. 351; Balcı, s. 236.

²²⁶ Hukuk Usulü Muhakemesi Kanunu'na yapılan atıf, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılmış sayılacaktır (HMK. m.447/2). İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yaptığı yollama, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'ndaki eski hale getirme müessesini de içerisine almamaktadır. Bu sebeple eski hale getirme müessesinin, İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde yer alan süreler bakımından uygulanması mümkün değildir. Eski hale getirme, kanunun ve hâkimin tayin ettiği kesin süre içerisinde bir işlemin yapılmaması kişinin kendi kusurundan kaynaklanmaması durumunda, o kişiye süresinde yapmadığı işlemi sonradan yapma imkânı vermektedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes, **Medenî Usûl Hukuku**, 10. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 187 vd.

uygulanmasının mümkün olmadığını, dava açma süresinin hak düşürücü süre olduğunu ve süresinde kullanılmayan hakkın düştüğü ileri sürülmektedir²²⁷. İkinci görüş ise; Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü ve 15'inci maddelerinin vergi yargısı ile ilgili olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan süreler bakımından da geçerli olacağı yönündedir²²⁸. Nitekim mücbir sebebin sürelere etkisi hukukun genel ilkelerinden olduğu için hiçbir düzenleme olmasa dahi mücbir sebep kabul edilmelidir²²⁹. Her ne kadar Danıştay'ın baskın görüşü bu doğrultuda olmasa da vergi yükümlüsünün öngöremeyeceği bir olayın gerçekleşmesiyle, elinde olmadan dava açma süresini kaçırmaması ve bu kişiye dava açabilmesi için başka bir imkân tanımamak vergi yükümlüsünün hem mülkiyet hakkını hem de hak arama özgürlüğünü zedelemektedir²³⁰. Nitekim böyle bir konunun Avrupa İnsan Hakları

²²⁷ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 168; Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Sorumluluk), s. 116. Mücbir sebep olsa dahi 30 günlük dava açma süresinin işleyeceği yönünde bkz. Öner, s. 93.

²²⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 118; Karakoç, Süreler, s. 128; Karakoç, Genel Vergi, s. 350; Balcı, s. 243.

²²⁹ Karakoç, Süreler, s. 128.

²³⁰ "...Hukukumuzda zorlayıcı nedenler olarak bilinen; doğal afet, savaş, gaiplik, ağır hastalık gibi haller, 2577 sayılı Yasanın sözü edilen kurallarında dava açma süresini durduran, uzatan veya kesen durumlar olarak kabul edilmemiştir. Her ne kadar aynı Yasanın 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanmasını öngören bir gönderme bulunmaktaysa da gönderme yapan kuralda; 2577 sayılı Yasa hükümleri saklı tutulmakla, İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenen konularda gönderme yapılan Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmasına olanak tanınmadığı gibi, Vergi Usul Kanununun 379-412'nci maddeleri de 2577 sayılı Yasanın 63'üncü maddesiyle yürürlükten kaldırıldığından, 31'inci maddenin 2'nci fıkrasında yapılan gönderme uyarınca vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanması gereken Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri, 377, 378 ve mükerrer 378'inci maddelerdir. Vergi Usul Kanununun değinilen kuralları; dava açma süresi, bu sürenin başlangıcı, durması, uzaması veya kesilmesine ilişkin bir düzenleme içermediği gibi zorlayıcı nedenler Vergi Usul Kanununda sadece vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmesini önleyen ve bu ödevlerle ilgili süreleri durduran durumlardan kabul edilmiştir....Yargı yoluna başvurma, hak arama özgürlüğünün kullanılması olup, maddi vergi hukukunun vergi yükümlülerine yüklediği vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgisinin bulunmaması karşısında ve yukarıda değinilen düzenlemeler gereğince ağır hastalık hali vergi mahkemesinde dava açma süresine etkili bir durum oluşturmadığından, 2577 sayılı Yasanın 7'nci maddesinde yapılan göndermeden dolayı uygulanması gereken 6183 sayılı Yasanın 58'inci maddesiyle öngörülen yedi gün olan dava açma süresinde açılmayan davanın süre aşımı noktasından reddi yolundaki kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir...." (Dş. 3. D., 05.10.2006 gün ve E. 2006/1488, K. 2006/2447). Aynı yönde bkz. Dş. 3. D. 02.10.2007 gün ve E. 2006/4355, K. 2007/2579. Danıştay'ın aksi görüşü savunduğu kararları da mevcuttur. Örneğin bir kararında, dava açma süresinin mücbir sebep sayılan durumlarda işlememesinin, hak arama özgürlüğünün niteliği itibarıyla gerekli olduğunu belirtmiştir. Ancak kararda somut olayın, hak arama özgürlüğünün kullanılması bakımından, kişinin iradesi dışında gelişen afet ve felaketler, savaş hali ve benzeri durumlarla, bu hakkın kullanılmasını engelleyecek ağırlıkta bir hastalık halinin olmadığı tesbit edilmiştir (Dş. 7. D. 24.03.1999 gün ve E. 1999/653, K. 1999/1305). Aynı yönde bkz. Dş. 4. D. 20.06.1996 gün ve E. 1995/6183, K. 1996/2968. Kararlar için bkz. <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (08.04.2011).

Mahkemesi'ne taşınması durumunda, etkili iç hukuk yollarının eksikliği sebebiyle, başvuru yollarının iç hukuk yollarının tüketmesi gereğinin bulunmadığı sonucuna vararak inceleyebilecektir²³¹. Bu inceleme sonucunda da bu şekildeki bir uygulamanın, mülkiyet hakkına ve adil yargılanma hakkına aykırı olduğuna karar vererek tazminata hükmedebilir. Daha önce belirtildiği gibi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi kararlarına göre mülkiyete yönelik müdahalenin, ölçülü olması gerekmekte, amaca ulaşmak için başvuru araç ile güdülen amaç arasında makûl bir orantılılık ilişkisinin varlığı gerekmektedir. Mücbir sebep durumunun göz önünde bulundurulmayıp, dava açma süresinin geçirildiğine hükmedilmesi, makûl orantılılık ilişkisine aykırılık taşıyarak mülkiyet hakkına aykırı olduğu gibi hak arama özgürlüğünü kısıtladığından adil yargılanma hakkına da aykırılık taşımaktadır. Bu sebeple Danıştay kararlarında, mücbir sebebin hukukun genel ilkelerinden olduğunu ve bu süreler bakımından mücbir sebebin durdurucu etkisini kabul etmesi gerekmektedir. Eğer bu durum kanunî bir düzenleme yapılamadan sağlanamıyorsa ki bahsedildiği gibi aslında böyle bir düzenleme yapılmasına gerek yoktur, bu konuda uygulamadaki tereddüdü ortadan kaldırmak için İdari Yargılama Usulü Kanunu'na açık bir hüküm koymak düşünülebilir.

(3) Vergi Borcunun Sona Ermesi Açısından

Vergiler yoluyla devletin üstün amacı ve kişinin maddî çıkarı sürekli karşı karşıya gelmektedir. Vergi ilişkisinin temelinde yer alan bu çıkar çatışmasını, vergi hukuku, ihtiyaçların karşılanması, amaçların korunması çerçevesinde, çıkarların karşılıklı dengelenmesini sağlayarak çözmeye çalışmalıdır²³². Çıkarlar dengesini koruyabilmek için tarh işlemine karşı açılan dava yükümlü aleyhine sonuçlanması üzerine, devletin açılan dava nedeniyle uğradığı ekonomik kaybın karşılanması için gecikme faizi uygulanmaktadır²³³. Ayrıca kamu alacağı ödeme süresi içerisinde

²³¹ Gümüşkaya, s. 187.

²³² Ahmet Kumrulu, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkındaki Düşünceler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, 1988, (Gecikme Faizi), s. 243.

²³³ Gecikme faizi; ikmalen, re'sen veya idarece yapılan bir tarhiyat, - dava konusu yapılmadan kesinleştiyse, vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar ;

ödenmemişse vade bitim tarihinden itibaren her ay için gecikme zammı uygulaması söz konusudur (AATUHK m.51). Devletin alacağını zamanında alamadığı durumlarda devlet lehine getirilen bu düzenlemeler karşısında yükümlülerin, vergi dairesine yaptığı fazla ödemeler için yükümlülere iade faizi ödenmek suretiyle çıkarlar dengesi korunmaya çalışılmaktadır. Bu noktada iade faizinin, uygulamada bu çıkarlar dengesini sağlamak konusunda yeterli olup olmadığı tartışılması gereken bir konudur.

Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasında fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ya da vergi kanunları gereğince iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuat gereğince yükümlü tarafından bilgi ve belgelerin tamamlanmasını takip eden üç ay içerisinde iade edilmemesi durumunda bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ tarihine kadar geçen süre içerisinde tecil faizi hesaplanacağı ve iadesi gereken vergi ile birlikte yükümlüye ödeneceği düzenlenmiştir²³⁴. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu eksik ödeyen veya hiç ödeme yapmayan vergi yükümlüsünden bu parayı başka amaçlarda kullandığı ve çeşitli yararlar sağladığı için parayı kullanamayan devlete faiz ödemek zorundadır²³⁵. Aynı şekilde fazla ödeme yapan vergi yükümlüsünün de bu fazla ödemeyi yapmasından dolayı, o parayı kullanamamaktan doğan bir kaybı söz konusu olacaktır²³⁶. İade faizine ilişkin düzenleme ile birlikte söz konusu kaybın ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır²³⁷. Bu amaçla yola çıkılsa da yapılan düzenlemenin

- dava konusu yapılmışsa, ödeme yapılmamış kısım için, vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar uygulanmaktadır (VUK. m. 112/3).

²³⁴ Gecikme zammı, 1954 yılından beri gecikme faizi ise 1986 yılından beri yürürlüktedir. İade faizi ise 1999 yılında düzenlenmiştir. İade faizi düzenlemesinin yer almamasını, Anayasa Mahkemesi Anayasa'nın 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırı görmemiştir. Bunun sebebinin de Devletin üstün iradesine bağlamış ve vatandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin devlet tüzel kişiliğine de aynen yüklenmesini istemenin, eşitlik ilkesiyle bağdaşmadığını belirterek; toplumsal yaşamın adalet ve istikrar içinde devamını mümkün kılan devlet kavramının üstün anlamı ile de bağdaşmayacağını belirtmiştir (Any. M. 27.09.1988 gün ve E. 1988/9, K. 1988/28, <http://www.anayasa.gov.tr/>, 29.03.2011).

²³⁵ Any. M. 27.09.1988 gün ve E. 1988/9, K. 1988/28, www.anayasa.gov.tr, (29.03.2011).

²³⁶ Yalıtı, Kayıp, s. 23. Vergi Dava Dairelerinin vermiş olduğu bir kararın karşı oy yazısında, kanunlarda öngörülen gecikme faizi ve gecikme zammının, vergi alacağını yükümlülerin hukuka aykırı davranışları sebebiyle zamanında alamayan devletin vergi alacağı dışında değer kaybının ve paranın sağlayacağı gelirin telafisini sağlamaya yönelik olduğu belirtilmiş ve bu iki tür zararın kendisinde hukuka aykırı olarak vergi alınan idare edilenler için de aynen geçerli olduğunu belirtmiştir (Dş. VDDK, 26.03.2004 gün ve E. 2003/317, K. 2004/41, www.kazanci.com.tr, 29.03.2011).

²³⁷ 4369 Sayılı Kanun, RG. 22.07.1998–23417 mükerrer. Bu düzenlemenin gerekçesinde, "...fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde

hem sınırlarının tam olarak belirli olmamasından hem de gerçek anlamda devlete ödeme yapılmaması durumunda yükümlüden alınan faizle, yükümlünün fazla ödeme yapması durumunda ona ödenen faiz arasında bir menfaat dengelemesi yapıldığından bahsetmek pek mümkün gözükmemektedir. Öncelikle karşılaşılan problem bu maddenin kapsamıyla ilgilidir. Madde, idarenin haksız olarak aldığı verginin iadesini ve kanunların verdiği bir imkândan yararlanarak iadeyi kapsamaktadır²³⁸. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin ise, vergi hatası (VUK. m. 116-126) sonucu ortaya çıkan vergi dairesinin işlemleri olduğu kabul edilmektedir²³⁹. Fazla ödenen verginin iadesi durumu ya işlemin hata düzeltme prosedürü çerçevesinde düzeltilmesi sonucu ya da hatalı işlem aleyhine açılan dava sonucunda verilen bir yargı kararı sonucunda ortaya çıkar. Ancak yargı kararıyla herhangi bir verginin iadesi kesinleştiyse bu iadenin İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde yapılacağı ve bu durumun idarenin haksız olarak aldığı verginin iadesi durumu olmadığı belirtilmiştir²⁴⁰. Bu nokta yargı kararlarıyla da bir açıklığa kavuşturulamamıştır ve böylelikle maddenin kapsamını tam olarak tesbit etmek zorlaşmaktadır²⁴¹. Ayrıca vergi aslına bağlı olarak

mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağına yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla...” yapıldığı belirtilmiştir (Bir Reformun Anatomisi, Alıntı: Yusuf Karakoç, “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması”, **Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan**, DEÜ Yayınları, İzmir, 2000, (Vergi İdaresi), s. 393). Ayrıca söz konusu düzenlemenin Vergi Usul Kanunu’nda değil, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yapılması gerekmektedir. Şöyle ki iadesi gecikmiş yükümlü alacaklarına faiz uygulanmasının, daha tahsil edilmemiş bir alacağın fazla veya yersiz olarak tahsil edildiğinden ve buna bağlı olarak iadesinden söz edilemeyeceğinden, tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarında uygulama alanı bulması mümkün değildir (Karakoç, Vergi İdaresi, s. 403).

²³⁸ Kanunlarda belirtilen ve ilgili vergi dairesince iadesi gereken vergilere örnek olarak, ihracatta katma değer vergisi iadesi, gelir vergisinde vergi kesintisi nedeniyle mahsup edilen vergilerin fazla çıkması halinde, fazlalığın iade edilmesi gösterilebilir. Bu konudaki örnekler için bkz. Karakoç, Vergi İdaresi, s. 389; Yaltı, Kayıp, s. 26.

²³⁹ Mehmet Şirin, “Mükelleflerin Vergi İdaresinden Alacaklarına Faiz Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 205, Eylül 1998, s. 14; Karakoç, Vergi İdaresi, s. 389.

²⁴⁰ Bir Reformun Anatomisi, Alıntı: Karakoç, Vergi İdaresi, s. 399. Yargı kararıyla kesinleşen yükümlü alacakları için de Vergi Usul Kanunu’nun uygulanması gerekliliği önceki kanun-sonraki kanun ve genel kanun-özel kanun çerçevesinde değerlendirilmiş ve sonraki kanun ve özel kanun olan Vergi Usul Kanunu’nun uygulanması gerektiğinin kabul edilmiştir (Karakoç, Vergi İdaresi, s. 400). Kesin bir mahkeme kararı sonucunda yükümlüye ödediği fazla verginin iadesinde Vergi Usul Kanunu’nun 112’inci maddesinin dördüncü fıkrasının değil de İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin uygulanması gerektiği hakkında bkz. Şirin, s. 16; Tacettin Vural, “Üç Ay İçinde Yapılmayan İadelerin Yargıda Uyuşmazlık Yaratılması Halinde Faiz Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 128, Mayıs 1999, ss. 80-81.

²⁴¹ Bu konuda Danıştay’ın farklı görüşleri bulunmaktadır. Bir kararında, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine kanunî faiz işleyeceğine ilişkin bir kanunî düzenleme bulunmadığını, vergi alacağına ilişkin dava açılması ve kabul edilmesi durumunda kanunî faiz talebinin İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesi çerçevesinde mümkün olabileceğini belirtmiştir (Dş. VDDK. 26.03.2004 gün ve E. 2003/317,

ödenmiş olan ceza, gecikme zammı, gecikme faizi gibi kamu alacaklarının iadesinde de iade faizi uygulanıp uygulanmayacağı anlaşılammamaktadır²⁴². Faiz uygulanacak süre bakımından da problemler mevcuttur. İade faizi açısından faiz uygulanacak sürenin bilgi ve belgelerin yükümlüler tarafından tamamlanmasını takip eden üç ayın sonundan itibaren düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar belirlenmesi, gecikme faizinin uygulandığı zaman aralığıyla karşılaştırıldığında çok kısadır²⁴³. Ayrıca idareye inceleme yapmak üzere faiz işlemeden geçen üç aylık sürenin uzun olduğu da belirtilmelidir²⁴⁴. Faiz oranları açısından da düzenleme denge sağlamaktan uzaktır. Şöyle ki gecikme faizi, gecikme zammı oranında uygulanmaktadır. Gecikme zammı ise, her ay ayrı ayrı uygulanmak üzere

K. 2004/317; 07.12.2001 gün ve E. 2001/451, K. 2001/46, www.kazanci.com.tr, 29.03.2011) Bir başka kararında Yargıtay, davalı idarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddî zararı karşılamak zorunda olduğunu belirterek bu durumu Anayasa'nın 2'inci ve 125'inci maddelerine dayandırarak bu ödemenin hukuk devletinin bir gereği olduğunu vurgulamıştır (Dş. 7. D. 24.02.2005 gün ve E. 2001/1208, K. 2005/239; Dş. 4. D. 24.11.2005 gün ve E. 2005/963, K. 2005/2261 www.kazanci.com.tr , 29.03.2011). Başka bir kararında ise Danıştay, "...taşıtlım vergisi ödeme yükümlülüğü bulunmayan davacı şirketin, bütün bu bilgileri idareye vererek ihtirazî kayıtlı ödediği verginin tahsil tarihi, aynı zamanda vergi idaresinin iade yükümlülüğünün doğduğu tarih olacağından, anılan madde hükmünün davacı hakkında uygulanması gerekmektedir. Bu durumda ihtirazi kayıtlı yapılan ödeme tarihinden sonraki üç ayın sonundan itibaren Vergi Usul Kanunu'nun 112'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre hesaplanacak faizin tahsil edilmiş vergi ile birlikte davacıya iadesi gerektiğinin..."e karar verilmiştir (Dş. VDDKK., 26.01.2007 gün ve E. 2006/182, K. 2007/3 (Yaltı, Kayıp, s. 30). Danıştay kararlarında da görüldüğü üzere burada iki problem ortaya çıkmaktadır. İlki, bir yargı kararı sonucu hak kazanılan verginin iadesinde hangi madde çerçevesinde faiz ödeneceği ki bu durumda genel eğilimin yargı kararları sonucunda verginin ödenmesine ilişkin bir gecikme olması durumunda İYUK'un uygulanmasıdır, ikincisi ise haksızlık ve yersizlikten ne anlaşılması gerektiğidir.

²⁴² Söz konusu düzenlemede asli alacak-fer'i alacak ayrımı yapılmadığından ve Devletin alacağının tahsili her ne sebeple gecikirse geciksin ek bir külfeti gerektiriyorsa yükümlülerin Devletten alacaklarının iadesinin gecikmesi de aynı şekilde iade faizinin uygulanması gerektiğinden ve yükümlülerin her ne adla olursa olsun Devlete ödediği, fakat iadesi gereken tüm alacakları kendileri açısından asli alacak niteliği taşıdığından asli alacağın yanında gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizinin ödenmesinin gecikilmesinde de bu alacaklara faiz uygulanması gerektiği hakkında bkz. Karakoç, Vergi İdaresi, s. 391.

²⁴³ Gecikme faizi, vergi alacağının kanunlarda belirtilen normal vade tarihinden yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için uygulanmaktadır (VUK m. 112/3). Ayrıca burada üç aylık sürenin başlangıç tarihinin de belirlenmesi önemli bir sorundur (Bu konuda bkz. Şirin, s. 18; Mustafa Dünder ve Mehtap Konuk, "4369 Sayılı Yasanın Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 122, Kasım 1998, s. 19; Mehmet O. Özenç, "Vergilerin İadesinde Ödenecek Faiz Hesaplanırken Üç Aylık Sürenin Başlangıcı Ve Vergi İnceleme Süresi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 123, Aralık 1998, s. 35).

²⁴⁴ Genel olarak bu süre eleştirilmektedir. Bilgi ve belgelerin idareye tesliminden önce gerekli incelemeler yapılması ve işlemlerin tamamlanmış olması sebebiyle bu üç aylık süre içerisinde ne tür bir inceleme ve araştırma yapılacağına anlaşılmadığı belirtilmekte ve bu sürenin oldukça uzun ve anlamsız olduğu idarenin işlemleri gereksiz yere geciktirmesine sebep olduğu eklenmektedir (Karakoç, Vergi İdaresi, s. 398). Aksi yönde bkz. Şirin, s. 19.

%1.40'dır²⁴⁵. İade faizi ise, tecil faizi oranında uygulanmaktadır. Bu oran ise, yıllık %12 olarak uygulanmaktadır²⁴⁶. Gecikme faizi ve zammıyla iade faizinin farklı oranlarda uygulanması aradaki menfaatin dengelenmesine hizmet etmemektedir, bu oranların aynı olması gerekmektedir²⁴⁷.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde bu konu mülkiyet hakkı çerçevesinde ele alınmıştır. Yükümlünün fazla ödediği vergilerin geri ödenmesinde gecikme olması durumunda zamana bağlı olarak yaşanan değer kayıplarında kanunî faiz oranlarının paranın değer kayıplarını karşılaması, kamusal borçların iadesinde, iadedeki gecikme ile gecikme faizi arasındaki ilişkinin kurulması gerektiği, haksız olarak ödenmiş vergiden uzayan biçimde yararlanamama ilgilinin mali durumu üzerinde kesin ve önemli bir etki yaratmaması, faiz ödenmesinin Devletin borçlu olduğu miktar ile ilgilinin sonunda alacağı miktar arasındaki farkı telafi etme yükümlülüğü bulunduğunu kararlarında vurgulanmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatları çerçevesinde düşünüldüğünde bu düzenlemenin Sözleşme'ye aykırı olduğu belirtilmelidir. Çünkü bir önceki paragrafta açıklanan sebeplerden dolayı Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrası kamu yararı- kişisel menfaat dengesini kuran bir hüküm olduğundan söz etmek mümkün değildir²⁴⁸. Söz konusu düzenleme, Anayasa Mahkemesi'nin önüne taşınmış, Anayasa Mahkemesi ise, mülkiyet hakkının ihlâl edildiği sonucuna ulaşmıştır²⁴⁹. Gereğesi ise; "...İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek

²⁴⁵ 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG. 21.10.2010-27736.

²⁴⁶ Seri C.2 Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliği, RG. 21.10.2010-27736. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin altıncı fıkrasına göre ise "Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez."

²⁴⁷ Karakoç, Vergi İdaresi, s. 398

²⁴⁸ Yalıtı, Kayıp, s. 29; Gümüşkaya, s. 165. Ayrıca 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasının maddi içeriğinin Sözleşme'de yer alan mülkiyet hakkına aykırıdır ve bu durumda, kanun ile Sözleşme çatışmaktadır.

²⁴⁹ Any. M. 10.02.2011 gün ve E. 2008/58, K. 2011/37, <http://www.anayasa.gov.tr/>, 15.05.2012. Danıştay'da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararlarına da atıf yaparak, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerektiği, faiz yönünden verilecek kararda ise 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır (Dş. 4 D., 06.10.2011 gün ve E. 2011/5499, K. 2011/6892, www.kazanci.com.tr, 10.06.2012).

faizi ödemektedir. Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.” şeklinde belirtilmiştir. İptal edilen düzenleme, fazla ve yersiz alınan vergilerin iadesinde sınırlı da olsa yükümlüye faiz imkânı tanımaktadır. İptal edildiğinde ise, düzenleme yapılan kadar, yükümlülerin bu durumdan da yaralanamayacağı belirtilerek, mülkiyet hakkında mevcut durumdan daha da kötüye gidilmemesi için iptal hükmünün, Resmi Gazete yayımlanmasından bir yıl sonra yürürlüğe gireceği kararlaştırılmıştır. Resmi Gazete’de 14.05.2011 tarihinde yayımlanmış, bu sebeple de iptal hükmü 14.05.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir²⁵⁰. Ancak iptal hükmünün yürürlüğe girmesiyle, iade faizine ilişkin bu süre zarfında bir düzenleme yapılmaması sebebiyle, ortaya daha önceki durumdan daha kötü bir durum çıkmıştı. Artık yükümlünün iade faizi talep etmesinin kanunî bir temeli de kalmamıştı. Bu konuda 18.06.2012 tarihinde Resmi Gazete 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 14’üncü maddesi ile düzenleme yapılmıştır²⁵¹. Bu düzenleme ile birlikte maddenin yeni haline göre, “Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için

²⁵⁰ RG. 14.05.2011–27934.

²⁵¹ RG. 18.06.2012–28289.

aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.” . Bu düzenleme ile fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesi ile vergi kanunları gereğince iadesi gereken vergiler arasında bir ayrıma gidilmiştir. Fazla ve yersiz yere tahsil edilen vergi için tahsil tarihinden düzeltme fişinin yükümlüye tebliğine kadar geçen süre için faiz uygulanacaktır. Ancak vergi kanunları gereği iadesi gereken vergi için yükümlü tarafından tamamlanması gereken belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içerisinde iade edilmemesi durumunda, üç aylık sürenin sonundan, düzeltme fişi yükümlüye tebliğ edilene kadarki süre için tecil faizi oranında faiz ile birlikte yükümlüye ödeneceği düzenlenmiştir. Böylelikle Anayasa Mahkemesi kararı çerçevesinde fazla ve yersiz tahsil edilen vergiler için tahsil tarihinden itibaren faiz işleyecektir. Bu çerçevede yapılan düzenleme de Avrupa İnsan Haklar Sözleşmesi ile uyumludur. Ancak faiz oranının hesaplanmasında gecikme zammı oranının dikkate alınması gerekmektedir.

(4) Yükümlülerin Denetlenme Yolları Açısından

Vergi hukukunda kural olarak uygulanan beyana dayanan tarh sisteminin sakıncalarını minimum düzeye indirebilmek amacıyla vergi dairesinin yükümlüleri denetleme yollarına başvurmaktadır. Bunlar ise, yoklama, inceleme, arama, el koyma ve bilgi toplama dır. Özellikle arama ve el koyma ile kişilerin mülkiyet haklarına doğrudan müdahale edilmektedir. Ayrıca bu yollarla özel yaşama da müdahale edildiğinden özel yaşama saygı hakkıyla da ilişki içerisindedir. Tekrara düşmekten kaçınmak amacıyla iç hukuktaki uygulamanın Sözleşme’ye uygun olup olmadığının değerlendirilmesi özel yaşama saygı hakkı içerisinde tartışılacaktır.

B. Özel Yaşama Saygı Hakkı

1. Genel Olarak

Kişiler bakımından üçüncü kişilere, kamuya karşı korunan bir alan meydana getirilerek onun bu yaşam alanı içinde, özgürce, birey olarak varlığını koruyup

geliştirmesi amaçlanarak bu çerçevede kişilerin özel hayatına müdahale edilemeyeceği belirtilmiştir²⁵². Hukukî güvenlik ilkesinin ve hukuk devleti ilkesinin de gereği olarak kişilerin özel yaşamlarının korunması ve özel yaşamlarının gizliliğinin ihlâl edilmemesi büyük önem taşımaktadır. Ancak devlet vergilendirme yetkisini kullanırken ise, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine çeşitli şekillerde müdahale edebilir. Vergilendirme yoluyla müdahale edebileceği haklardan biri de özel yaşama saygı hakkıdır. Ancak yapılan müdahalenin kanunî sınırlar içinde kalması, hakkın ihlâlüne sebebiyet vermemek bakımından önem teşkil etmektedir. Özel yaşama saygı hakkının sınırları değerlendirilirken öncelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde hakkın hangi şartlarda sınırlandırılabilmesine değinilecek, daha sonra ise, Anayasa'da hakkın sınırlarının düzenleniş şekline ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde kişilere yapılan müdahalelerin Sözleşme ile uyumluluğu tartışılacaktır.

2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Özel Yaşama Saygı Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci maddesinde, herkesin, özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğunu belirterek, dört temel hak garanti altına alınmıştır. Sözleşme organları "özel hayat" ın her zaman geçerli bir tanımını yapmanın güçlüğü nedeniyle önlerine gelen somut olayın kendisine özgü koşullarını değerlendirerek, bunun özel hayat kavramına dahil olup olmadığını saptamaya çalışmışlardır²⁵³. Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ve Mahkemesi genel olarak kararlarında, kişinin bireysel davranışını ilgilendiren kurallar koyduğu her durumda, devletin özel hayata müdahalesi olduğunu; bu müdahalenin ikinci fıkraca meşru kılınmadığı durumlarda da özel yaşama saygı çiğnenmiş olacağını belirtmektedir²⁵⁴. Maddenin ikinci fıkrasında yer alan sınırlama sebepleri ise, ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik

²⁵² Özokes, Temel Haklar, s. 160.

²⁵³ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 334; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 166. Bu çerçevede Komisyon, özel hayat kavramı içerisine kişinin bedenî ne manevî bütünlüğünün, isminin, kişiliğini geliştirme ve gerçekleştirme için hemcinsleriyle özellikle duygusal ilişkiler kurma ve bunu devam ettirme hakkının, diğer insanlarla olan ilişkileri bağlamında meslek faaliyetlerinin de girdiğini de belirtmiştir (Niemietz Almanya'ya karşı, 16.12.1992, Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 383).

²⁵⁴ AİHK, Bürüggemann et Scheuten Almanya'ya karşı, 12.07.1977; AİHM, Burghartz İsviçre'ye Karşı, 22.02.1994, (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 334).

refahı, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunmasıdır. Özel yaşam hakkına yönelik sınırlamaların meşru olup olmadığı denetlenirken ise, müdahalenin hukuka uygun olması (yardımcı hukuk kaynakları ve yargı kararları da yeterli kabul edilmektedir) ve müdahalenin amacının demokratik bir toplumda gerekli olup olmaması dikkate alınmaktadır²⁵⁵. Bu noktada birinci madde sayılan haklar mutlak değildir ve fakat sadece kanunlara uygun olan (kanunların öngörülebilir ve ulaşılabilir olması gerekmektedir) ve 8'inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen meşru hedeflerden bir veya birkaçına ulaşmak için demokratik bir toplumda gerekli olan müdahaleler, kişinin maddede sayılan haklarının devlet tarafından kabul edilebilir bir biçimde sınırlandırılması olarak kabul edilecektir. Böylelikle denilebilir ki, Mahkeme, önündeki inceleme konusu olay açısından öncelikle 8'inci maddenin uygulanabilirliğini inceleyecektir. Somut olayın özel hayat kavramına dahil olup olmadığı ve bu durumun özel yaşama müdahale olarak kabul edilip edilmeyeceği belirlenip olumlu yanıt alındıktan sonra müdahalenin ikinci fıkra anlamında meşru kılınp kılınamayacağı araştırılarak, eğer bu şartlardan biri bile yoksa maddenin ihlâl edildiğine karar verilecektir²⁵⁶. Sözleşme'ye taraf olan devletin bu anlamda yükümlülüğü, özel yaşama yönelen müdahaleleri önlemektir. Ayrıca bu müdahaleleri önlemek dışında devlet, özel yaşamı, alacağı tedbirlerle güvence altına alarak üçüncü kişi tarafından da özel yaşamına yönelik müdahalelere karşı kişinin kendisini savunabilmesi için gerekli şartları oluşturmalıdır²⁵⁷. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türkiye hakkında verdiği bir kararda, polis memurunun konuta girmesinin Sözleşme'nin 8'inci maddesine aykırı olduğu iddia edilmiş, Mahkeme ise, öncelikle işyeri konumunda olan bir yerin, Sözleşme'nin 8'inci maddesinin uygulama alanında olduğuna karar

²⁵⁵ Bkz. Türmen, Kapsam, s. 199 vd; Jonathan Cooper, “Özel ve Ailevi Yaşama Saygı Hakkı (İHAS Madde 8)”, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2003, s. 127 vd.

²⁵⁶ Özel yaşama yapılan bir müdahale bulunduğu tesbit edilmiş olsa ve bu müdahale her ne kadar kanunla öngörülmüş olma şartına uygun olsa bile, demokratik bir toplumda eğer özel yaşama müdahale niteliğine sahip olan kanun maddesinin veya işlemin mutlaka zorunlu olmadığı sonucu çıkarıldığında da o işlemin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci maddesini ihlâl ettiğini karar verilmiştir (Norris İrlanda'ya karşı, 26.10.1988, Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 383). Bu noktada “demokratik toplum düzeninin gereklerine uygunluk” dan, hakka ilişkin sınırlamanın, ulaşılmak istenen amaca erişmek için gerekli olduğu ölçüde yapılması, güdülen meşru amaçla orantılı olması anlaşılmalıdır. Nitekim ölçülük ilkesi, “gerekli olmanın” bir alt kavramıdır (Bkz. Metin, s. 82). Ölçülük dışında “demokratik bir toplumda gerekli olma”nın içeriğinde zorunluluk ve ayrımcılığın da değerlendirilmesi gerektiği konusunda bkz. Cooper, s. 129 vd.

²⁵⁷ Tezcan, Erdem ve Sancakdar s. 362.

vermiştir²⁵⁸. Müdahalenin haklılığına ilişkin olarak ise, polisin, gecikmenin sakıncalı olabileceği durumlarda, mahkeme emri olmadan arama yapabilmesini, başvuranın konutuna saygı gösterme hakkını ihlâl ettiği sonucuna varılmıştır. Nitekim polis memurunun, aramanın gerekliliği ve kapsamı hakkında kendi başına karar verme yetkisine sahip olduğu ve bu davranışına karşı etkili bir iç hukuk yolunun olmadığı belirtilmiştir. Böylelikle Mahkeme, başvuranın, konutuna saygı gösterilmesi hakkına, yetkili makamların keyfi müdahalelerine karşı yeteri kadar koruyacak teminatlar içermediği kanaatine varmıştır.

Vergilendirme açısından vergi tarhındaki ön işlemler açısından (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama gibi) özel yaşama müdahale söz konusu olabilmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergilendirmeye ilişkin davalarda, vergi idaresinin yükümlünün özel yaşamına yönelik müdahalesini ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirmekte, ancak söz konusu müdahalenin meşru sayılabildiğini kanunla öngörülmesine ve demokratik toplumda gerekli olmasına bağlamaktadır. Bu noktada Mahkeme'nin taraf devletlere bazı suçlar hakkında fiziksel kanıt elde etmek için konutun aranmasını ve mallarına el konulması gibi önlemlere başvurabileceğini kabul ederek bu durumu taraf devletlerin takdir hakkı çerçevesinde değerlendirmiştir. Ancak böyle bir önlemi açıklamak için kullanılan nedenler ilgili ve yeterli olmalıdır ve ayrıca Mahkeme, ilgili kanunların ve uygulamaların istismara karşı kişilere yeterli ve etkin koruma mekanizmaları sağladığı konusunda tatmin olması gerekmektedir²⁵⁹. Mahkeme aramada etkin korumanın sağlandığının kabul edilmesi için ne tür güvencelere sahip olunması konusunda verdiği bir kararda, aramanın tek bir görevli tarafından ve davacıya hakkındaki dosyayı inceleme fırsatı verildikten sonra ve arama sırasında bir avukatının ve davacının hazır bulunarak yapılması gerektiğini belirtmiştir²⁶⁰. Ayrıca kararda bu güvencelere ek olarak; arama, sadece sınırlı sayıdaki üst düzey devlet memuru tarafından hazırlanan yazılı bir emir ile bu amaç için özel eğitim görmüş yetkililer tarafından gerçekleştirilmeli, eğer bu görevlilerin

²⁵⁸ İşıldak Türkiye'ye Karşı, 30.09.2008, www.inhak-bb.gov.tr, 05.06.2012

²⁵⁹ Ursula Kil Kelly, **Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı**, İnsan Hakları El Kitapları, Numara: 1, Almanya, 2001, www.yargitay.com.tr, (05.02.2011), s. 110.

²⁶⁰ Mahkeme söz konusu davada aramanın yaklaşık iki saat sürmüş olması, tüm evin aranmış olmasına rağmen hiçbir şeye el konulmamasını davacının haklarına yapılan müdahaleyi hedeflenen amaçla orantılı bulmuş ve Sözleşme'nin ihlâl edilmediğine karar vermiştir (Camenzind İsviçre'ye karşı, 16.12.1997, Kil Kelly, s. 112).

tarafsızlıklarını etkileyen bir durum varsa görevlerinden ayrılmalı, aramaya ilişkin rapor aramaya katılan kişiler önünde hazırlanmalı, aramaya yetkili memurun mutlaka aramanın yapılacağı yerdeki kişiye aramayla ilişkili bilgi verilmeli, arama kararına ilişkin bu karardan etkilenenlere itiraz hakkı tanınmalıdır²⁶¹. Gümrük yetkililerinin hâkim kararı olmaksızın konutta arama yapması, gümrük yetkililerinin çok geniş yetkilere sahip olması (denetimlerin uzunluğu ve kapsamı, sayısı, yerindeliliğini değerlendirme konusunda münhasır yetkilerinin bulunması) ve daha da önemlisi ortada bir hâkim kararının bulunmaması müdahale ile meşru amaç arasındaki orantıyı sağlayamayacak derecede belirsiz ve boşluklarla dolu olduğundan Sözleşme'ye aykırı olduğu sonucuna varılmıştır²⁶². Diğer yandan mahkemeden arama emri alınmış olması da her zaman Sözleşme'nin 8'inci maddesine uyum açısından yeterli olmayabilir²⁶³. Komisyon'un kabul edilemezlik kararı verdiği bir olayda, vergi dairesi tarafından, gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirin nereye ve nasıl harcadığına ilişkin bilgi istenmesinin özel yaşam hakkına müdahale olduğuna ancak verginin doğru biçimde toplanması ve vergi kaçakçılığının ve dolandırıcılığının önlenmesi için böyle bir düzenleme var olduğunu belirtmiş, bu durumu da ülkenin ekonomik refahının sağlanması gerekli bir önlem olarak değerlendirmiştir²⁶⁴.

Akustik ve optik araçlarla gizli gözetlemeye yönelik tedbirler de Sözleşme'nin 8'inci maddesine müdahale niteliği taşımakta, devlet organları tarafından gözetlenmeksizin kişilerin hareket etme kabiliyetlerinin var olması gerekmektedir. Söz konusu durum telefon konuşmaları için de geçerlilik

²⁶¹ Camenzind İsviçre'ye karşı, 16.12.1997, (Kilkelly, ss. 111–112)

²⁶² Funke Fransa'ya karşı, 25.02.1993, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, ss. 169–170. Başka bir kararında arama ve elkoyma açısından, iç hukukta, vatandaşlarına kamu yetkililerinin söz konusu önlemlere başvurabileceği koşul ve ortamda hakkında yeterli bilgi verecek düzeyde açık olması gerektiğini, aramanın belirsiz içerikli bir mevzuata dayanamayacağını belirtmiştir (Petri Salinen Fransa'ya karşı, 27.02.2005, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 171). Mahkemenin Mialhe kararında da, arama konusunda Fransa'da Gümrük İdaresi'ne 1986 ve 1989 reformları öncesi çok geniş bir yetki tanınması, hâkim güvencesinin bulunmaması ve ayrıca evdeki konuyla ilgisi bulunmayan birçok sayıda belgeye el konulması nedeniyle 8'inci maddenin ihlâl edildiği sonucuna varılmıştır (Mialhe Fransa'ya karşı, 25.02.1993, Tezcan, Sınır, s. 76).

²⁶³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Niemietz kararında arama için önceden mahkemeden izin alınmasına rağmen düzenin bozulmasının ve suçun önlenmesi ve başkalarının haklarının korunması hedefleriyle orantılı olmadığına karar vermiş, arama emrinin aşırı kapsamlı ifadelerle hazırlanması ve yapılan aramanın incelenen malzemelerin bazılarının tâbi olduğu mesleki gizlilik ilkesini çiğnediğini belirtmiştir. Arama yetkisinin kullanılmasında kanunların özel usulü önlemler içermemesi nedeniyle orantılılık ilkesine aykırı bulmuştur (Niemietz Almanya'ya karşı, 16.12.1992, Kilkelly, ss. 114–115).

²⁶⁴ AİHK, X Belçika'ya karşı, 07.12.1982, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 171.

göstermektedir²⁶⁵. Nitekim Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçunun araştırılması sırasında telefonla dinlemenin bahse konu olan hakka müdahale oluşturup oluşturmadığını incelerken telefon dinlemenin ve diğer yöntemlerle telefon konuşmalarına müdahalenin özel yaşama ve haberleşme hürriyetine ciddi bir müdahale oluşturduğunu belirterek, bu müdahalenin mutlaka hukukî bir temelini olması ve bu hukukun belirli, açık ve ayrıntılı düzenlemeler içermesi gerektiğini belirtmiştir²⁶⁶. Görevleri ya da uğraş alanları gereği kamuya mal olmuş kişiler için özel yaşamlarına saygının sınırı ise, biraz daha dardır. Nitekim bu kişiler yaşamlarının kişiye özel niteliğinin bir kısmını kaybederler. Mahkeme siyasetle uğraşan bir kişinin mal beyanında bulunması gereği hakkında önüne gelen bir uyumsuzlukta, mal beyanında yer alan bilgilerin vergi idaresince yıllık gelir vergisi beyannameleri ile karşılaştırarak doğruluklarının kontrol edilmesinin, siyasetle uğraşan kişinin mali durumu hakkındaki yükümlülüklerinden kaçınma veya kaçakçılık girişimlerine karşı bir güvenlik niteliğinin olması amacıyla sağlanacağını belirtmiştir²⁶⁷. Kararda, beyannamelerin internet üzerinden kamuya açıklanmasının, beyanda bulunma yükümlülüğünün kamusal denetime açık olmasını güvenceye bağladığından da söz etmiştir.

3. 1982 Anayasasında Özel Yaşama Saygı Hakkı

Özel yaşama saygı hakkı, Anayasa'nın 20'nci maddesinde özel hayatın gizliliği kenar başlığıyla düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında, herkesin, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğunu, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamayacağını belirtilmiştir. İkinci fıkrasında ise, bu hakkın, milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi,

²⁶⁵ Tezcan, Erdem ve Sancakdar s. 387.

²⁶⁶ Mahkeme kararında Fransa'nın iç hukukunu araştırarak, bir hâkim kararının gerekliliği, polis yetkililerinin hâkimlerce denetlenmesi, kararı hâkim alıyorsa bunların da üst yargı mercilerince denetlenmesi, her türlü izlemede istisnai ve hileli yolların kullanılmaması, sanık veya şüpheli ile avukatı arasındaki ilişkilerde mahremiyete saygı gösterilmesi gibi olanakların bir kısmının iç hukukta kanunlarda, yardımcı kaynaklarda düzenlenmemesi ve bazılarının yargı kararlarında dahi ifade edilmemesi hukukî belirlilik açısından yetersiz bulunmuştur. Bu sebeple de özel yaşam hakkının ihlâl edildiğine karar verilmiştir (Huvig Fransa'ya karşı, 24.04.1990, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, ss. 168-169).

²⁶⁷ Böylece bilginin doğruluğu hakkında kuşku duyulduğunda vergi incelemesi, herhangi bir vergi yükümlüsünde olduğu gibi başlatılabilecektir (Wypych Polonya'ya karşı, 20.10.2005, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, ss. 172-175).

genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri ya da 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 üstü, özel kâğıtları ve eşyalarının aranamayacağı ve bunlara el konulamayacağı düzenlenmiştir²⁶⁸. İkinci cümlesinde ise, hâkim kararını, el koymadan itibaren 48 saat içerisinde açıklaması gerektiği aksi halde el koymanın kendiliğinden kalkacağı düzenlenmiştir. Özel yaşama müdahale ancak 13'üncü maddede yer alan sınırlama sebeplerine bağlı olarak sınırlanabilecektir²⁶⁹. Görüldüğü üzere özel yaşama saygı hakkı sınırsız bir hak niteliğinde olmayıp, bu hakka müdahalenin gerekli olduğu bazı durumlarda ve bazı önemli nedenlerle kişi bu müdahaleye katlanmak zorunda kalabilmektedir²⁷⁰. Vergi hukuku açısından da kamu düzeni ve suç işlenmesinin önlenmesi amaçlarıyla özel yaşama müdahale edilebilmektedir. Özel yaşama saygı hakkının vergi ile ilişkisi, vergilere ilişkin bilgilerin toplanması sırasında özellikle yükümlüler denetlenmesi, vergilendirme yapılabilmesi için kişilerin mali güçlerine ilişkin bilgilerin elde edilmesi, konutta

²⁶⁸ Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunen yetkili merciin emrinin de yeterli görülmesi, insan onurunun ihlâline de yol açabilecek çok ağır bir tedbiri dahi hâkim kararı olmaksızın olanaklı kıldığı için konut dokunulmazlığına yönelik yeterli garanti getirmediği noktasında bkz. Oğuz Şimşek, “Konut Dokunulmazlığı Temel Hakkı- Anayasa Hukuku Açısından Bir Yaklaşım”, İzmir Barosu Dergisi, Sayı: 2, Nisan 1998, (O. Şimşek, Konut), s. 103.

²⁶⁹ Temel hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlama sebeplerine, mülkiyet hakkı çerçevesinde yer verildiğinden burada değinilmekle geçilecektir. Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre özel yaşama saygı hakkı da özüne dokunulmadan, kanunla sınırlanabilecektir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Kişisel verilerin korunması da kanunî temelinin olması şartıyla, kamu yararı sebebiyle, belirli ve ölçülü bir şekilde sınırlanabilir (O. Şimşek, Kişisel, s. 124-127).

²⁷⁰ Any. M. 31.03.1987 gün ve E. 1986/24, K. 1987/8, www.anayasa.gov.tr, (05.06.2011). Kararda, özel hayatın korunmasının, her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demek olduğunu belirtilmektedir. “...Orada meydana gelenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kişiler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişinin temel haklarından biridir. Bu niteliği sebebiyle, özel hayatın gizliliğine dokunulmaması, insan haklarına ilişkin beyanname ve sözleşmelerde korunması istenilmiş ayrıca tüm demokratik ülke mevzuatında açıkça belirlenen istisnalar dışında bu hak devlet organlarına, topluma ve diğer kişilere karşı korunmuştur. İnsanın mutluluğu için büyük önemi olan özel hayata saygı gösterilmesi hakkı, onun kişiliği için temel bir hak olup yeteri kadar korunmadığı takdirde kişilerin ve dolayısıyla toplumun kendini huzurlu hissedip güven içinde yaşaması mümkün değildir. Bu nedenlerle söz konusu gizliliği çeşitli ihlâl eylemleri suç sayılarak ceza yaptırımlarına bağlanmıştır. Aramanın, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve kişi özgürlüğü gibi haklara getirdiği geçici sınırlamalar Anayasal dayanağını, temel hak ve hürriyetlerin yerine göre sınırlandırılabilmesini mümkün kılan Anayasa'nın 13. maddesinin ilk fıkrasındaki genel nitelikli sınırlama nedenleriyle, özel hayatın gizliliğine ilişkin 20. maddesinde bulunmaktadır...”

arama ve el koyma işlemlerinin yapılması ve ceza hukuku anlamındaki suçlara yönelik olarak haberleşmenin dinlenmesi noktalarında söz konusu olmaktadır. Bu müdahaleler yapılırken hâkim kararının var olması ise, müdahalenin hukuka uygun olup olmadığının tesbitinde önemli bir noktadır. Bu noktada hâkim kararı olmadan örneğin, yükümlüler denetlenirken vergi kaçırıldığına ilişkin olarak bir delile ulaşılması durumunda, bu delil hukuka uygun yollarla elde edilmediğinden bir ceza yargılamasında kullanılamayacaktır. Nitekim Anayasa'nın 38'inci maddesinin beşinci fıkrasında, kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kullanılamayacağı belirtilmiştir.

4. Vergi Usûl Hukukunda Özel Yaşama Saygı Hakkı

a. Genel Olarak

Vergi borcunun doğumundan itibaren ödenmesine kadar vergi dairesi, verginin tam ve doğru tahsili için vergi yükümlülerine ilişkin işlemler yapmaktadır. Bu işlemlerle ise, kişilerin özel yaşamlarına müdahale edilebilmektedir. Vergilendirme yoluyla yükümlülerin özel hayatlarına müdahale edilirken Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa'da yer alan sınırlamaların dikkate alınması gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi uyarınca özel yaşama müdahale edilebilmesi için hukuka uygun (öngörülebilir ve ulaşılabilirlik bu noktada önemli) ve demokratik bir toplumda gerekli olması aranmaktadır. Anayasa açısından da 20'nci maddedeki sebeplere bağlı olarak ve Anayasa'nın 13'üncü maddesi çerçevesinde sınırlandırılabilir. Vergi usûl hukuku bakımından da, gerek vergi kanunlarındaki düzenlemelerin gerekse de uygulamaların bu sınırlandırmalara uygun olması gerekmektedir. Vergilendirme sürecinde, vergi yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu kontrol amacıyla yapılan müdahalelerin de bu kapsamda kalması gerekmektedir. Bu noktada vergilendirme süreci açısından özel yaşama saygı hakkının ihlâl edilip edilmediği ve Sözleşme ile uyumluluğu tartışılacaktır.

b. Vergilendirme Süreci Açısından

(1) Genel Olarak

Vergi hukukunda, esas olarak, yükümlünün ödemesi gereken vergiyi, vergi dairesine kendisinin bildirmesi sistemi yani beyana dayanan tarh sistemi kabul edilmiştir. Beyana dayanan tarh sisteminde kişi, vergiyi doğuran olay ve matrah üzerinden hesaplanan vergiyi vergi dairesine bildirmekte, vergi dairesi de yükümlünün beyanına dayanarak tarh işlemini gerçekleştirmektedir. Kural bu olmakla birlikte, yükümlülerin beyannamelerini tam ve doğru şekilde vermelerini sağlayabilmek için vergi idaresi tarafından yükümlülerin denetlenmesi gerekmektedir. Vergi dairesinin yükümlülerin özel hayatlarına müdahalesi, özellikle yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu araştırması durumunda ortaya çıkabilmektedir. Vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemeler de özel yaşama müdahale açısından önem arz etmektedir. Vergi hukuku açısından özel yaşama saygı hakkı incelenirken bu sebeplerle öncelikle vergi mahremiyeti çerçevesinde bir değerlendirme yapılacak arkasından da yükümlünün denetlenme yolları çerçevesinde konu değerlendirilecektir.

(2) Vergi Mahremiyeti Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine göre, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; görevleri dolayısıyla yükümlünün ve yükümlüyle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanmazlar. Vergilendirmenin tahakkuk aşamasına kadar vergi mahremiyeti bu hükümle korunmakta ve bu hükmün ihlâli Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde yer alan vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmaktadır. Tahsil aşamasında vergi mahremiyetinin ihlali ise, Amme Alacakları Tahsil Usulü

Hakkında Kanun'un 107'nci maddesindeki yasaklar ve cezalar ilişkin düzenlemeyle Vergi Usul Kanunu'na paralel olarak korunmaya çalışılmaktadır²⁷¹. Yükümlünün yararına olan bu düzenlemeyle yükümlünün vergiye yönelik olan kişisel sırlarını açıklayan veya kullanan kişiler cezalandırılarak bu şekilde yükümlülerin özel hayatları korunmaya çalışılmaktadır²⁷². Vergi mahremiyeti ile vergilendirme için önem gösteren bilgilerin sadece vergi idaresinde kalacağına ilişkin koruma getirilmektedir²⁷³. Bu durum da vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında güveni

²⁷¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na, icra müdürlüklerince istenilen bilgi ve belgelerin gönderilmesinin vergi mahremiyeti ihlali sayılıp sayılmayacağına ilişkin sorulan soru üzerine, icra müdürlüklerince istenilen belgelerin verilebileceği söylenmiştir. Ancak icra müdürlüklerince istenilen bilgiler, yükümlünün vergi levhasında bulunan bilgilerle ikametgah adresi, halâ yükümlü olup olmadığına yönelik bilgilerle sınırlandırıldığından, yükümlü hakkında istenilen 2007 yılı mali tablolarının verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılacağını belirtilerek, talebin yerine getirilmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-5-2009-MUK-2, 11.03.2009, <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/vuk/7664.htm>, 02.06.2012). Ayrıca 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43'üncü maddesi uyarınca da, meslek mensupları ve bunların yanında çalışanların, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgileri ifşa edemeyecekleri düzenlenmiştir (Kanun RG. 13.06.1989–20194).

²⁷² Kişilerin özel hayatlarını korumaya yönelik bir kanun çalışması da yapılmaktadır. Kanun'un genel gerekçesinde, Kanun'un hazırlanış amacının, Kişisel Nitelikli Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşme'nin Türkiye tarafından imzalanmasına rağmen, Sözleşme'nin onaylanabilmesi için gereken Sözleşme'deki ilkeler çerçevesinde bir kanunun kabul edilmesi olduğu belirtilmiştir (Mevcut düzenlemelerin Sözleşme ile uyumsuzluğuna ilişkin değerlendirme için bkz. Nihal Saban, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ve Anayasa İle Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu-Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 1998, (İnsan Hakları), s. 255 vd.). Kişisel Verilerin Korunması Hakkında Kanun Tasarısı'nın 1'inci maddesine göre; "Bu Kanunun amacı; kişisel verilerin işlenmesinde kişinin dokunulmazlığı, maddî ve manevî varlığı ile temel hak ve özgürlükleri korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin uyacakları esas ve usulleri düzenlemektedir.". Kanun Tasarısı'nın 6'nci maddesinde hukuka uygunluk sebepleri arasında, kanunun öngördüğü bir zorunluluk dolayısıyla kamu yararı veya resmi olarak verilmiş bir görevin yerine getirilmesi amacıyla veri işlenmesi sayılmaktadır. İstisnalar başlıklı 22'nci maddesinde ise kamu düzeninin korunması (m. 22/1,b), suçun önlenmesi için gerekli olması, suç veya meslek ahlak kurallarını ihlâl eden eylemlerin soruşturulması ve kovuşturulması (m. 22/1,c), bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin önemli ekonomik veya mali çıkarlarının gerektirmesi (m. 22/1,ç) durumlarının Kanun'un 6'ncı, 11'inci, 16'ncı, 17'nci ve 19'uncu maddelerinin uygulanmayacağı belirtilmektedir. (<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf>, erişim tarihi: 09.06.2012). Görüldüğü üzere vergi hukuku kapsamında bir verinin depolanması durumu, Kanun'un çerçevesinde istisna kısmında kalmaktadır. Tasarının kanunlaşma döneminde kişinin, kişisel verilerinin korunması bakımından getirilen geniş istisnai düzenlemelerin gözden geçirilmesi gerektiği konusunda bkz. O. Şimşek, Kişisel, s. 211–212.

²⁷³ Bkz. Roman Seer, (Çeviren: Oğuz Şimşek), "Almanya'da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Editörler: Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, İstanbul 2010, s. 373. Vergilendirmeye ilişkin veriler yalnızca kanunda belirlenen amaç içerisinde kullanılmalı ve kullanma amacının mümkün olduğunca tam olarak tanımlanması ve açıkça belirlenmesi gerekmektedir (Bkz. O. Şimşek, Kişisel, s. 83–85; Seer (çeviren: Şimşek), s. 373. Vergi yükümlüsüne kişisel verilerinin korunması hakkında yapılan müdahale ölçülü de

sağlamaktadır. Nitekim kişinin temel haklarını kullanabilmesi, kişinin kişisel verilerinin sınırsız olarak toplanması, kaydedilmesi, kullanılması ve devredilmesi karşısında korunmasını şart kılmaktadır²⁷⁴. Ancak kural bu şekilde olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde bu kuralın istisnalarına da geniş bir şekilde yer verilmiştir²⁷⁵. Bu istisnalar, vergilerin ilanı²⁷⁶, vergi levhası asma zorunluluğu²⁷⁷, Maliye Bakanlığı'nca vergi ve ceza miktarının açıklanması²⁷⁸, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananların meslek kuruluşlarına bildirilmesi²⁷⁹, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak

olmalıdır (O. Şimşek, Kişisel, s. 98, Seer (çeviren: Şimşek), s. 373). Bu anlamda verilerin toplanması ve tekrar kullanılması kanunî kullanım amacına uygun, gerekli ve makûl olmak zorundadır (Bkz. Seer (çeviren: Şimşek), s. 373).

²⁷⁴ Bkz. Seer (çeviren: Şimşek), s. 373. *Şimşek*, kişisel verilerin korunmasına yönelik verilerin korunması hukukundaki genel ilkeleri; verilerin kaliteli olması, özel kategorideki verilerin özel olarak korunması, kişisel verilerin işlenmesi sırasında ilgilinin bilgilendirilmesi, kişisel verilerin işlenmesi sırasında bilgi alma, düzeltme, sildirme, engelleme ve itiraz haklarının garanti edilmesi, veri güvenliği, verilerin işlenmesinde ön kontrol, verilerin işlenmesinde ölçülük, veri işlem faaliyetlerinin açıklığı, hak arama, sorumluluk ve yaptırımlara ilişkin düzenlemenin gerekliliği, kişisel verilerin işlenmesinin bağımsız kontrol organları tarafından denetlenmesi ve yetkisiz veri işlenmemesi ya da kişisel verilerin işlenebilmesi için yasal temelini veya ilgilinin rızasının gerekliliği olarak sınıflandırmıştır (Bkz. O. Şimşek, Kişisel, s. 83–108).

²⁷⁵ Vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemelere yer verilen kanunlarda ve Türk Ceza Kanunu'nda yer alan hukuka uygunluk sebepleri gerçekleşmiş olması durumunda vergi mahremiyeti ihlâl edilmiş olsa bile suç oluşmaz ve bu nedenle faile ceza verilmez. Bu açıdan Türk Ceza Kanunu'nda yer alan kanunun emri ve amirin hükmünü yerine getirme (TCK m. 24), meşru savunma ve zorunluluk hali (TCK m. 25) ve hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası (TCK m. 26) hukuka uygunluk sebepleriyle işlenen durumlarda suç oluşmayacaktır. Aynı şekilde kusurluluğu ortadan kaldıran durumların varlığında (mücbir sebep, cebir, tehdit vb.) da suç oluşur fakat cezalandırılmaz. (Hasan Hüseyin Bayraklı, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon, 1999, (Vergi Gizliliği), s. 62 vd.; Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, Haziran 2000, s. 126; Selenge Banu Uyanık, **Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, ss. 61–62).

²⁷⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre; vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile yükümlülerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin uygun yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur.

²⁷⁷ Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; Gelir Vergisi yükümlüleri ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile yükümlüler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorunda olduğu belirtilmişti. Ancak 6111 sayılı Kanun'un 82'inci maddesiyle birlikte "asmak zorundadır" ifadesi "levhayı almak zorundadır" şeklinde değiştirilmiştir.

²⁷⁸ Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin dördüncü fıkrası gereğince, yükümlülerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir.

²⁷⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin dördüncü fıkrası gereğince, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tesbit

talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi şeklindedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 117'inci maddesinde yer alan istisna ise, kamu alacağının tahsiline ilişkin yetki verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve borcu olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara (AATUHK m.22/A'da belirtilenler), ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç belgelerinin verilmesinin sırrın ifşası olmadığı yönündedir. Bu noktada özellikle değinilmesi gereken durum sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin vergi inceleme raporuyla tesbit edilmesi durumunda birlik ve meslek odalarına bildirilmesi durumudur. Henüz bir suçun işlendiğine dair mahkeme kararı bulunmadan vergi inceleme raporuna dayanarak böyle bir bilginin mesleki kuruluşlara bildirilmesi şeklinde getirilen istisna ile vergi mahremiyetinin düzenleniş amacında uzaklaştırılması ve yükümlünün aleyhine bir durum yaratılmasıyla birlikte yükümlünün kişisel hakları yanında mesleki haklarına da zarar vermektedir²⁸⁰. Nitekim bu durum Anayasa'nın 38'inci maddesinde düzenlenen masumiyet karinesini de ihlâl etmektedir²⁸¹. Bu maddeye göre kişilerin suçluluğu mahkeme kararıyla sabit olana kadar masum sayılırlar. Ancak bu durumda yükümlünün bu suçu işlediği vergi inceleme raporuyla peşinen kabul edilmektedir. Ancak kişinin suçluluğu, vergi inceleme elemanları tarafından hazırlanan vergi inceleme raporuyla değil bağımsız mahkemelerin verdiği hâkim kararıyla sabit olmaktadır. Bu sebeple bu düzenleme özel yaşama saygı hakkı dışında özellikle masumiyet karinesine ve bu bağlamda Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde adil yargılanma hakkını ihlâl niteliği taşımaktadır.

(3) Yükümlülerin Denetlenme Yolları Açısından

Vergi Usul Kanun çerçevesinde yükümlüleri denetleme yolları yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamadır. Bu yollarla yapılan bir denetleme, özellikle arama, doğrudan kişilerin özel hayatlarını ilgilendirmektedir.

olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmaz.

²⁸⁰ Sonsuzoğlu, s. 117; Uyanık, s. 64. Vergi mahremiyetinin düzenleniş amaçlarına ilişkin olarak bkz. Bayraklı, Vergi Gizliliği, ss. 26–31.

²⁸¹ Bu yönde bkz. Sonsuzoğlu, s. 133; Uyanık, s. 71.

Yoklama, vergi idaresinin yükümlülüğe ilişkin maddî olayları, kayıtları ve konuları saptamaya yönelik bir araştırmadır (VUK m.127-133). Yoklamada, yoklama memurlarının elkoyma ve geçici elkoyma yetkileri bulunmaktadır²⁸². Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 127'nci maddesine göre ise, elkoyma hâkim kararıyla gerçekleştirilir; ancak gecikmesinde sakınca olan durumlarda hâkim kararı olmaksızın elkoyma işlemi yapıldıysa da bu işlem 24 saat içerisinde hâkimin onayına sunulur. Hâkim ise, bu durumda kararını en geç 48 saat içerisinde açıklar aksi halde elkoyma kendiliğinden kalkar. Malına el konulan kimsenin ise, hâkime itiraz hakkı bulunmaktadır. Vergi hukukunda ise, elkoyma yetkisinde insiyatif yetkisinin yoklama memuruna verilmesi, yükümlülerin malvarlığına hâkim kararı ve bu karara itiraz hakkı olmaksızın el atılması mülkiyet hakkını da ihlâl edecektir. Anayasa'nın 22'nci maddesine göre de hâkim kararı olmaksızın kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranmayacağı ve bunlara el konulamayacağı düzenlenmiştir. Bu hüküm karşısında vergi yoklamasıyla yetkili olanlara verilen bu yetki özel yaşama saygı hakkını ve mülkiyet hakkını ihlâl etmektedir²⁸³. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de hâkim kararı olmaksızın kişilerin mallarına el konulmasının Sözleşme'ye aykırı olduğuna karar vermiştir²⁸⁴.

Vergi idaresi, yükümlülükle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapması gerektiği durumlarda ise, vergi incelemesine başvurmaktadır (VUK m.134-141). Vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak için her türlü işleme, tarh zamanaşımı süresi içerisinde girişilmektedir²⁸⁵. İncelemenin ölçülülük ilkesine uygun olarak, inceleme

²⁸² Vergi Usul Kanunu'nun 127'inci maddesinin c fıkrasına göre yoklamaya yetkili memurlar, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defterleri, belge ve delillerin tesbit edilmesi halinde bunları alma yetkisine; e fıkrasına göre ise taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması halinde bu belgeleri ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymaya, taşınan malın sahibi belli değilse tesbitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına alma yetkisine sahiptirler.

²⁸³ Özel hayatın gizliliğini ihlâl ettiği yönünde bkz. Saban, Vergi Hukuku, s. 186; Uyanık, ss. 26-27. Bir kişinin evinde veya işyerinde vergi incelemesinin yapılması sırasında, kanunda öngörülen sınırlama sebeplerine uyulmaması durumunda aynı zamanda konut dokunulmazlığı hakkı da ihlâl edilecektir. Bkz. O. Şimşek, Konut, s.101. İşyerleri de konut dokunulmazlığı kavramı içerisinde yer almaktadır. Nitekim konut dokunulmazlığı hakkı, özel yaşamı ve kişi özgürlüğünü korumaya yöneliktir. İşyerleri de özel yaşamın icra edilebildiği alanlar olduğundan, konut dokunulmazlığı hakkının kapsamında yer almaktadır (Bkz. O. Şimşek, Konut, s. 96).

²⁸⁴ Bkz. İkinci Bölüm, II, B, 2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Özel Yaşama Saygı Hakkı.

²⁸⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 308. İnceleme, matrah büyüklüğünü ve böylece ödenmesi gereken vergi miktarını tesbite yöneliktir ve kanunun üzerinden vergi almasını emrettiği gerçek mali gücü saptamayı amaçlar (Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", **Vergi**

kapsamının, doğru vergilendirme yapılmasını sağlama amacıyla orantılı olması ve doğru vergi tahsilâtını sağlamak için gerekli olması gerekmektedir²⁸⁶. Defter ve belgelerin dışında başka belgelerde de inceleme yapılabileceğinden, vergi inceleme elemanlarının yükümlüden ya da sorumludan defter, belge ve kayıtları istemesi ve vermemesi durumunda bu belgeler bir şekilde elde etmek için aramaya varılacak araştırmalar yapılacaksa burada arama hükümlerinin uygulanması gerekmektedir²⁸⁷. Aksi takdirde vergi incelemesi sebebiyle gidilen bir işyerinde hâkim kararı olmaksızın arama yapılması sonucunu doğurur ki bu durum kanunun dolanılması anlamına gelecektir.

Yükümlü ya da sorumlunun rıza ve isteği aranmaksızın, vergi uygulamaları ile ilgili ya da vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtlarının aranması ve bunlara vergi incelemesi için el konulması arama hükümleri çerçevesinde düzenlenmiştir²⁸⁸. Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesine göre; ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığını gösteren emareler bulunursa, bu yükümlü ve kaçakçılıkla ilgisi görülen kişilerin nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Arama yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bunu istemesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı yetkili sulh hâkiminden bunu istemesi ve sulh hâkiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir (VUK m.142/2)²⁸⁹. Aramaya ilişkin açıkça yazılı

Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Editörler: Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2010, (İnceleme,) s. 394 vd.).

²⁸⁶ Yavaşlar Başaran, İnceleme, s. 413 ve 415. İncelemenin, yükümlünün çalışma özgürlüğü ile maddî ve manevî varlığını geliştirme hakkını ihlâl etmemek ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli şekilde kullanımını sağlamak üzere makûl bir süre içerisinde bitirilmesi gerekmektedir (Yavaşlar Başaran, İnceleme, s. 419).

²⁸⁷ Uyanık, s. 30; Durmuş Tezcan, "Kamu Denetiminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nden Kaynaklanan Sınırları", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Editörler: Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2010, (Sınır), s. 74.

²⁸⁸ Kaneti, s. 174. Ayrıca bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 101; Karakoç, Genel Vergi, s. 315; Saban, Vergi Hukuku, s. 192 vd.; Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", **DEÜHFD.**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2003, (Arama), s. 159; Furtun, s. 306.

²⁸⁹ Vergi hukukunda açısından ancak vergi kaçaklığına ilişkin delillerin elde edilmesi ve sonucunun rapor ile açıklanmasını amaçlayan bir hukuksal kurum olan aramanın yapılabilmesi için kaçakçılık suçunun işlendiğine ilişkin bir şüphenin bulunması gerekmektedir. Bu noktada gerekli olan şüphenin ceza hukukundaki aramaya paralel olarak makûl şüphe olması gerektiği belirtilmektedir (Saban, Vergi Hukuku, s. 195; Taşdelen, Arama, s. 180) Herhangi bir belirtinin yeterli olacağı hakkında ise bkz. Uyanık, s. 34; Furtun, s. 306. Vergi kaçırıldığına ilişkin bir ihbar olması durumunda ise ihbar yazılı veya sözlü olabilecektir. Ancak ne şekilde yapılırsa yapılsın ihbar yapan kişiye ulaşılmak istendiğinde ulaşılabilecek şekilde bilgilerinin açık olması aranmalıdır (Taşdelen, Arama, s. 168; Uyanık, s. 34; Furtun, s. 307). Yapılan ihbar üzerine vergi

olmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (VUK m.147). Arama kararının, kanuna dayalı olarak, kaçakçılık suçunun işlenmesini engellemek amacıyla, ölçülü bir şekilde hâkim tarafından verilmesi gerekmektedir. Ölçülülüğü sağlama görevi de arama kararını verecek olan hâkime düşmektedir²⁹⁰. Yükümlünün konutunda, işyerinde veya üzerinde arama yapılması doğrudan ilişkili bir konu olduğu için aramanın yapılabilmesi için hâkim kararının aranıyor olması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarıyla uyumludur. Ancak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırılıktan bahsetmemek için arama emrine ilişkin karar verilirken aşırı kapsamlı ifadelerden kaçınılması, usule ilişkin ek güvencelerin kanunlarda ve uygulamada mutlaka sağlanması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu vergi idaresine, yükümlü ile ilgili araştırmaları yürütürken yükümlüden, yükümlü ile herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu idaresi müesseselerinden bilgi toplama yetki ve görevini de vermektedir (VUK m.148-152)²⁹¹. Bilgi verme Maliye Bakanlığı'nın veya vergi inceleme elemanlarının talebi üzerine kamu kuruluşları, yükümlüler, sorumlular ve yükümlü ya da sorumlularla işlemde bulunanlar tarafından olabileceği gibi (VUK m.148 ve m.151) kamu idare ve müesseseleri, Maliye Bakanlığı ve vergi daireleri tarafından sürekli şekilde de olabilir (VUK m.149). Her iki hâlde de istenilen bilgiyi vermek kural olarak zorunludur. Özel yaşam açısından önemli olan bilgi vermektan imtina etmeye ilişkin düzenlemedir. Bu durumlar Vergi Usul Kanunu'nun 151'inci maddesinde dört bent halinde belirtilmiştir. Bunların dışında gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermektan kaçınmayacakları belirtilmektedir. Kanun maddesinde kısıtlayıcı olarak sayılması ilk bakışta özel yaşama müdahale olarak düşünülebilir. Ancak bu şekilde sınırlayıcı bir düzenleme olmasaydı, vergi yükümlüleri ya da sorumlularından veya onlarla ilişkili olan üçüncü kişilerden vergi incelemelerine ilişkin bilgilerin elde edilmesi oldukça güç olacaktı. Kendisine yönelik bilgi istendiğinde çoğu durumda yükümlü

inceleme elemanının yaptığı incelemede, ele geçirdiği bulguları mutlaka objektif olarak değerlendirip bu değerlendirme sonucunda vergi kaçırıldığına ilişkin bir düşüncesi oluşmalıdır (Taşdelen, Arama, s. 169). Ayrıca arama sırasında yükümlünün işlerinin aksatılmamasına dikkat edilmeli, yükümlüye ve arama yapılan yere zarar verilmemesi için çaba gösterilmelidir (Furtun, s. 308).

²⁹⁰ Bu konuda bkz. Saban, Vergi Hukuku, s. 196; Uyanık, ss. 37–38.

²⁹¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 319; Furtun, s. 310.

özel yaşamına müdahale edildiğini ileri sürebilecekti. Maddede, bu şekilde düzenleme yapılarak özel yaşama saygı hakkı ile vergi incelemeleri sırasında doğru bilgiye ulaşmak arasında adil dengenin kurulmaya çalışıldığından bahsedilebilir.

C. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

1. Genel Olarak

Eşitlik ilkesi, insan haklarının temelinde yer alan evrensel ve üstün bir ilkedir. Nitekim tüm insanların doğdukları andan itibaren eşit olduklarının kabulü insan haklarının var oluş sebeplerinin temelinde yer almaktadır. Eşitlik ilkesi diğer bir ifade ediliş şekli ise, ayrımcılığa uğramama hakkıdır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de eşitlik ilkesinin görünümü ve uygulama biçimi olarak ayrımcılığa uğramama hakkı düzenlenmiştir (AİHS m.14). Anayasa bakımından bu hakkın karşılığı ise, Anayasa'nın 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesidir. Bu maddeden, ayrımcılık ve buna bağlı olarak keyfîlik yasağı, ayrıcalık yasağı ve eşitliği sağlama yükümlülüğü çıkan temel ilkelerdir²⁹². Öncelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan ayrımcılığa uğramama hakkı vergi hukuku temelinde açıklanmaya çalışılacak, daha sonra ise, 1982 Anayasası bakımından konunun çerçevesi çizilerek, vergi hukukunda, özellikle, vergi borcunu sona erdiren sebepler açısından ayrımcılığa uğramama hakkının nasıl değerlendirilebileceği tartışılacaktır.

2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesinde, Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, özellikle cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal ve diğer kanaatler, ulusal ve sosyal köken, ulusal azınlığa mensupluk, servet, doğum veya başka bir statü gibi herhangi bir nedenle ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınacağı düzenlenmiştir²⁹³. Sözleşme'de ayrımcılığa uğramama hakkı bağımsız bir hak olarak düzenlenmemekte, Sözleşme'deki ve ek protokoldeki haklarla birlikte yorumlanmaktadır. Bu sebeple, ayrımcılık yapıldığı ileri sürülen

²⁹² Özkes, Temel Haklar, s. 189.

²⁹³ Sözleşme'nin 14'üncü maddesinde "...gibi herhangi bir nedenle..." denilerek örnekleyici bir şekilde sayılmıştır.

konunun mutlaka Sözleşme ve ek protokollerde güvence altına alınan bir hakka ilişkin olması gerekmektedir²⁹⁴. Mahkeme Sözleşme’de yer alan bir hakkın ihlâl edildiğini saptamamış olsa bile, genel olarak ayrımcılığa uğramama hakkına aykırılığın söz konusu olduğu yönünde bir karar verebilir²⁹⁵. Ancak Sözleşme’de yer alan haklardan biriyle bağlantılı olarak ileri sürülen ayrımcılığa uğramama hakkı açısından asıl hükmün ihlâl edildiği sonucuna varılmışsa Mahkeme, davanın “önemli bir yönünü” oluşturmadığı hallerde, olayı ayrıca 14’üncü madde açısından incelemeyi çoğu zaman gereksiz bulmaktadır²⁹⁶. Ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edilip edilmediğine, aynı veya benzer durumlar ya da şartlar dikkate alınarak karar verilir. Somut olaylara ilişkin şartların farklı olduğu durumlarda ise, bir ayrımcılık yapıldığından söz edilemez²⁹⁷.

Ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edilip edilmediğine ilişkin bir değerlendirme yapılırken öncelikle karşılaştırılan durumlar arasında bir benzerlik olup olmadığına bakılmaktadır. Öncelikle başvuru, kendisinden farklı bir uygulamaya tâbi tutulduğunu iddia ettiği kişilerle aynı ya da benzer durumda olduğunu kanıtlamalıdır²⁹⁸. Daha sonra ayrımcılığa yol açan farklı bir muamele olup olmadığı araştırılır. Burada devletin aynı durumda olan kişileri neden farklı muameleyle tâbi tuttuğunu haklı, makûl ve nesnel gerekçelerle açıklaması gerekmektedir²⁹⁹. Görüldüğü üzere başvuru, farklı muamele nedeniyle bir mağduriyetinin olduğunu söylüyorsa bu durumu kanıtlayacak, ardından da Devlet neden aynı durumda olan kişileri farklı bir muameleyle tâbi tuttuğunu haklı sebeplere dayandırmaya çalışacaktır. Ayrımcılığa uğramama hakkı bakımından yasak olan durum, ayırımın objektif ve makûl bir nedenden mahrum bulunması, bu anlamda meşru bir amacının ve güdülen amaçla kullanılan araç arasında makûl bir ölçülülük

²⁹⁴ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 401; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 524; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 184; Gümüşkaya, s. 207. AİHM, Rasmussen Danimarka’ya karşı, 28.11.1984; Van Realte Hollanda’ya karşı, 21.02.1997, (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 403)

²⁹⁵ Dudgeon Birleşik Krallık’a karşı, 22.10.1981, (Sarı, s. 138).

²⁹⁶ Hentrich davasında, başvuru kendisine uygulanan ön alım hakkının keyfi ve öngörülemez olduğunu iddia ettikten sonra, bu müdahalenin ayrımcı niteliğinin olduğunu da savunmuş, Mahkeme ise zaten mülkiyet hakkının ihlâl edildiğine karar verdiğinden ayrıca ayrımcılığa uğramama hakkı açısından incelemeyi gereksiz görmüştür (Hentrich Fransa’ya karşı, 22.09.1994, Gümüşkaya, s. 224).

²⁹⁷ Engel ve diğerleri Hollanda’ya karşı, 08.06.1976, (Doğru, C.1, s. 137 vd.).

²⁹⁸ AİHM, Observer et Guardian İngiltere’ye karşı, 26.11.1991, (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 402).

²⁹⁹ AİHM, Vermeire Belçika’ya karşı, 29.11.1991; Hoffmann Avusturya’ya karşı, 05.06.1993, (Kararlar için bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 402).

ilkesinin bulunmamasıdır³⁰⁰. Meşruluk noktasında değinilmesi gereken bir husus ise, bazı yönleri bakımından birbirine benzeyen durumlar arasındaki farkların bir ayrımı gerektirdiği sonucuna varıldığında, gözetilecek ayırım ölçüsü açısından devletlerin bir takdir yetkisine sahip bulunmasıdır. Bu takdir yetkisinin kapsamı ise, özel ve somut durumun kendine özgü şartlarına, konusuna ve içeriğine, amaç-araç orantısı kurma şartına bağlı olarak değişmektedir³⁰¹.

Vergilendirme açısından ayrımcılığa uğramama hakkı genellikle mülkiyet hakkı çerçevesinde ileri sürülmüş ve Mahkeme tarafından da bu kapsamda değerlendirilmiştir³⁰². Ayrımcılığa uğramama hakkı, vergilendirme açısından değerlendirildiğinde de farklı muamele gördüğünü iddia eden kişiler ile karşılaştırılan kişilerin benzer durumda olup olmadığı, benzer durumda ise, bu kişilere gerçekten farklı muamelede bulunulup bulunulmadığı incelenecektir. Benzer durumda olan kişilere farklı bir muamele söz konusuysa o zaman da bu muamelede makûl ve nesnel bir gerekçenin varlığı araştırılmaktadır. Burada belirtmelidir ki devlet ve kişiler vergi hukuku açısından benzer durumda olamazlar³⁰³. Benzer durumda olma açısından karşılaştırılacak olan, benzer durumdaki iki vergi yükümlüsüne devletin farklı muamele yapıp yapmadığıdır. Devletin vergilendirme açısından evli çiftler ile bekâr çiftleri farklı muameleye tutması ve bu sebeple kişilerin farklı vergilendirilmesi Mahkeme'ye bir sorun olarak taşınmış, Mahkeme ise, evli kişiler ile bekâr kişilerin benzer durumda olmadığına karar vermiştir³⁰⁴.

³⁰⁰ “...Bir tefrik (işlemden farklılık) objektif ve makûl olarak haklı ve yerinde değilse; yani meşru bir amaç gütmüyorsa veya başvuru yolu ile güdülen amaç arasında makûl bir orantı ilişkisi yoksa ayırım yapılmış demektir...” (Mc.Micheal İngiltere'ye karşı, 24.02.1995, Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 403). Aynı yönde bkz. Engel ve diğerleri Hollanda'ya karşı, 08.06.1979; Rasmussen Danimarka'ya karşı, 28.11.1984 (Gümüşkaya, s. 219).

³⁰¹ Rasmussen Danimarka'ya karşı, 28.11.1984.

³⁰² Yalıtı, Vergi Yükümlüsü, s. 186; Gümüşkaya, s. 223.

³⁰³ Gümüşkaya, s. 238.

³⁰⁴ Evli bir çiftin bekâr veya birlikte bir çifte göre daha ağır vergilendirilmesi (AİHK, Lindsay Birleşik Krallık'a karşı, 11.11.1986); iki kardeşten birini ölmesi durumunda aile payı üzerinden veraset vergisi ödemesi gerekirken, evli ya da eşcinsel ilişki yaşayan bir çiftten sağ kalanın aynı durumda veraset vergisinden muaf tutulması (AİHM, Burden ve Burden Birleşik Krallık'a karşı, 12.12.2006); evli çiftlerin veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmasına rağmen eş cinsel çiftten sağ kalanına böyle bir muafiyetin tanınmaması (AİHM, Andrew Courten Birleşik Krallık'a karşı, 25.01.2006) şikayet konusu yapılmıştır. Bu konuda Mahkeme, evli bir çiftle bekar bir çiftin aynı durumda kabul edilemeyeceğini karar vererek bu noktada bir ayrımcılığın olmadığını belirtmektedir. Ayrıca kız kardeşler arasındaki ilişkiyle evli bir çift arasındaki ilişkinin farklı nitelikte olduğunu; evlilik ilişkisinin hukuken tanınan, kanunî sonuçlar doğuran, resmi bir ilişki olmasına rağmen, kardeşlik ilişkisinin doğum ile ortaya çıkmış tesadüfi bir ilişki olduğunu vurgulayarak kardeşler arasında yaşamlarını birlikte geçirmeye karar verseler bile aralarında kanunî bir sözleşmenin bulunmadığı ve mali bir tahhüdün söz konusu

Devletler, vergilendirme işlemlerini yaparken belirli bir takdir yetkisine sahiptir, bu çerçevede de çeşitli vergi ödevlilerini sınıflandırarak bu kimseler için farklı kurallar belirleyebilirler. Bu şekilde meydana gelen farklılıklar da makûl ve nesnel bir gerekçeyle yapılmış olması şartıyla tek başına ayrımcılık yasağının ihlâli sayılmaz³⁰⁵. Devletlerin, iki vergi yükümlüsü arasında farklı muamele yapıp yapmadığını tesbit ederken farklı muamele yapmanın meşru bir amacı var mı ve güdülen amaçla kullanılan araç arasında makûl bir ölçülülük bulunuyor mu ona bakılmaktadır. Devletler ekonomik, sosyal, kültürel politikalar sebebiyle veya eşitlik ilkesi uyarınca yükümlülere farklı davrandıklarını, bu anlamda meşru bir amaçlarının bulunduğunu (devletlerin geniş takdir yetkileri de düşünüldüğünde) ileri sürüp ispatlayabildikleri ölçüde Mahkeme'nin haklarında ihlâl kararı vermesinden kurtulabilirler³⁰⁶. Ayrımcı muamele açısından eğer meşru bir amacın bulunduğu tesbit edilirse son değerlendirme ölçülülük ilkesi açısından yapılmakta ve vergilendirmenin mali amacı göz önünde bulundurularak sonuca varılmaya çalışılmaktadır³⁰⁷.

olamayacağını belirterek ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edilmediğine karar verilmiştir. Aynı şekilde işverenler, işçiler ve serbest meslek mensupları arasında vergiye ilişkin kuralları farklı uygulanması da haksız ve ayrımcı olarak nitelendirilmemiştir (AİHK, X Avusturya'ya karşı, 13.05.1976; X Avusturya'ya karşı, 19.12.1974). Cinsiyete dayalı ayrıma yönelik bir kararda ise Mahkeme, 45 yaş üstü ve çocuğu olmayan kadınların çocuk yardımı ödemekle yükümlü olmadıklarını, ancak aynı durumda olan bir erkeğin çocuk yardımı ödemekle yükümlendirilmesini değerlendirmiştir. Kararda aynı durumda olan kadın ve erkeğin çocuk yardımı ödeme yükümlülüğünde farklı muameleye tâbi tutulmaları, çocuk yardımından yararlanma potansiyeli taşımaya bağlı olmadığını, bu sebeple de dava konusu muafiyetin kanunî düzenlemenin niteliğine ters düştüğünü, Devletlerin bu gibi mali yükümler getirmek konusunda geniş takdir yetkileri olsa da, söz konusu tedbirlerin farklı muamele için zorlayıcı nedenler olduğu konusunda ikna olmadığını, 45 yaşın üzerinde çocuk sahibi olabilen kadınların ve 45 yaş altında çocuk sahibi olmayan erkeklerin var olduğunu unutmamak gerektiğini belirterek ayrımcılığın olduğuna karar vermiştir (Van Raalte Hollanda'ya karşı, 21.02.1997) Kararlar için bkz. Gümüşkaya, ss. 240-263.

³⁰⁵ Mahkeme, veraset vergisi miktarının mirasçıya düşen pay göz önüne alınmaksızın, terekenin bütününe göre belirlenmesi yönündeki kuralın ayrımcı olmadığına karar vermiştir. Devletlerin hangi durumlarda ve hangi kapsamda farklı bir muameleyi haklı kılacağına karar verme konusunda geniş takdir yetkisine sahip olduğu, bu anlamda başvurunun sadece diğerlerine göre fazla vergilendirildiğinin iddia etmesinin yeterli olmadığını belirtmiştir (Galeotti Ottieri della Ciaja İtalya'ya karşı, 22.06.1996, Gümüşkaya, s. 225).

³⁰⁶ Devlet, davada muamele farklılığının meşru bir amaca dayandığını gösterip kanıtlayamadığı veya hiç göstermediği durumlarda ihlâl kararıyla karşı karşıya kalacaktır. Darby davasında, İsveç'te mukim olarak kayıtlı bulunan ve kilise üyesi olmayan kişilere vergi muafiyeti uygulanması ancak Dr. Darby İsveç'te resmi olarak ikamet etmemesine hem de kilise üyesi olmamasına rağmen söz konusu muafiyetten yararlandırılmaması şikâyet konusu yapılmıştır. Mahkeme 14'üncü maddenin ihlâl edildiğine karar verirken, Hükümetin muamele farklılığının meşru bir amacı olduğunu iddia etmediklerini özellikle belirtmiştir (Darby, İsveç'e karşı, 23.10.1990, Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 187).

³⁰⁷ Burden davasında, iki kardeşle, evli çiftlere vergi muafiyeti açısından uygulanan farklı muamelenin gerekçesi bakımından vergilendirmenin mali amacına atif yapılmış, muafiyetin evlilik dışındaki bir arada yaşayan aile üyelerine de uygulanması durumunda devletin önemli bir

3. 1982 Anayasasında Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Anayasa'nın 10'uncu maddesinde eşitlik ilkesi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; “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, özürllüer, 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 tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”. Eşitlik ilkesi Anayasa'nın genel esaslar bölümünde ele alındığından cumhuriyetçilik ilkesi, Atatürk milliyetçiliği ilkesi, sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesi gibi anayasal sistemin temel yapısını belirleyen ilkelere biridir³⁰⁸. Eşitlik ilkesine aykırı kanun çıkarılamaması sebebiyle yasama organına bağlayan bir ilke olmakla birlikte yürütme ve yargı organını da bağlamaktadır³⁰⁹. Bir kanunu uygulayacak olan idarî makamlar, kişisel durumlarda uygulanacak kanunu eşitlik ilkesine uygun bir şekilde uygulamazlarsa, aynı hükmü iki kişi için de farkı farklı uygularlarsa, bu idarî işlem idarî yargı organları tarafından sırf eşitlik ilkesine aykırı olmasından dolayı iptal edilmesi gerekmektedir. Yargı organları da verecekleri kararlarda eşitlik ilkesine uygun davranmak zorundadırlar. Vergi hukukunda vergilendirmenin her aşaması için eşitlik ilkesi dikkate alınarak kurallar konulmalı, vergiye yönelik tüm eylem ve işlemlerde, hatta eylemsizliklerde eşitlik ilkesine uygun davranılmalıdır³¹⁰.

gelir kaybının söz konusu olabileceğini belirterek, muamelenin gerekli, orantılı ve elverişli olduğuna karar verilmiştir (AİHM, Burden ve Burden Birleşik Krallık'a karşı, 12.12.2006).

³⁰⁸ Bkz. Gözler, Anayasa, s. 98.

³⁰⁹ Gözler, Anayasa, s. 98; Özekes, Temel Haklar, s. 190.

³¹⁰ Gümüşkaya, s. 221. Anayasa Mahkemesi bir kararında “...Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında 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 konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabılır. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödeyeceği ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. Vergilendirme alanında da aynı hukukî durumda olan kişilere birbirlerinden farklı uygulama yapılması vergilendirmede eşitlik ilkesi (Any. m. 73/2) zedeleyecektir³¹¹. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre, belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmayacak; ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya vergiler kapsam dışı tutulabilecektir³¹².

durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çığnemiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çığnendiğini göstermez... Dava konusu kurallar, Net Aktif Vergisi'nin, konusunu, matrahını ve oranını yasakoyucunun vergilendirme amacına yönelik nesnel (objektif), genel ve vergilendirilen ekonomik etkinlik alanları ve yükümlüler yönünden hiçbir ayrıcalık taşımayan kurallardır..." diyerek söz konusu durumu Anayasa'ya aykırı bulmamıştır (Any. M. 13.07.1995 gün ve E. 1994/85, K. 1995/32, www.anayasa.gov.tr., 30.05.2012).

³¹¹ "...Vergilendirmede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişileri 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... Kurum kazancından kâr payı elde eden bir tam mükellefle, aynı miktarda ticarî kazanç elde eden tam mükellef miktarları aynı olsa bile gelir unsurları farklı kaynaklardan olduğundan vergi yükünün âdil dağılımı yönünden karşılaştırılmazlar..." Any. M. 25.06.1998 gün ve E. 1996/73, K. 1998/41 (www.anayasa.gov.tr., 05.06.2011). Anayasa Mahkemesi'nin bir başka kararında ise; "... Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma malî güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin %0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, makûl ve âdil olmayıp malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören "mali güç" ve "vergide eşitlik" ilkelerine aykırılık oluşturur..." denmektedir (Any. M. 15.10.2009 gün ve E. 2006/119, K. 2009/145, www.anayasa.gov.tr, 06.06.2012).

³¹² Any. M. 16.01.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3, www.anayasa.gov.tr., 05.06.2011. Söz konusu kararda Gelir Vergi Kanunu geçici 58'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (h) bendinde, turistik amaçlı turistik seyahatlerde seyahate katılan yükümlünün kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerden her birinin seyahati için hayat standardı gösterge tutarı belirlendiği halde, dava konusu (k) bendinde yer alan seyahatlerin hayat standardı ek gösterge dışında tutulması dava konusu yapılmıştır. Mahkeme ise; "...Yurt dışı seyahatleri ister tedavi, ister hac amacıyla yapılsın seyahati yapan kişinin mali gücünün varlığını gösterir. Hayat standardı esaslı uygulamasında, turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerin her biri için temel göstergeye ilave tutar eklendiği halde, dava konusu kuralda, tedavi ve bir kez yapılan hac seyahati bunun dışında tutulmuştur. Bu seyahatlerin hayat standardı göstergeleri dışında tutulmasının, Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, âdil ve dengeli dağılımı ilkelerine ve bunları sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu sonucuna varılmıştır..." şeklinde belirterek, dava konusu kuralın iptaline karar vermiştir.

4. Vergi Usûl Hukukunda Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Eşitlik ilkesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki görünümü ayrımcılığa uğramama hakkı olmakla birlikte, eşitlik ilkesinin ve ayrımcılığa uğramama hakkının vergi hukuku açısından görünümü ise, mali güce göre vergilendirme ilkesidir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre; herkes; kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Bu ilke mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini belirlemektedir³¹³. Vergi adaletini sağlamak, iktisadi teşvikler, vergi tekniğine ilişkin nedenler ve siyasal nedenlerle vergi muafiyeti, istisna ve indirimlerine yer verilerek yatay eşitlik ilkesinden sapmalar olabilmektedir³¹⁴. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ise, çeşitli ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile getirilen bu şekildeki istisnaları genellikle Sözleşme'ye aykırı bulmamaktadır³¹⁵. Çalışma konusunun içeriği düşünülerek, mali güce göre vergilendirme açısından Türk Vergi Sistemi'ne ilişkin yapılan değerlendirmeye bu kapsamda yer vermekle yetinilmiştir.

Vergi hukuku açısından, özellikle idarenin takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda, ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edildiği görülmektedir. Tarh işleminden vergi tahsil edilene kadar geçen sürede idarenin kanunları vergi yükümlülerine karşı farklı şekillerde uygulaması ayrımcılığa uğramama hakkını doğrudan ihlâl edecektir. Özellikle üzerinde durulması gereken nokta, mülkiyet hakkıyla da doğrudan ilişkisinin kurulabilmesi açısından, vergi borcunu sona erdiren sebepler bakımındandır. Ancak yinelemek gerekir ki vergi idaresi takdir yetkisini kullanırken ve kanunları uygularken tüm vergilendirme süreci boyunca kişiler

³¹³ “Mali gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik ilkesinin de uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınma suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda Anayasa’da öngörülen verginin “mali güce göre ödenmesi”, herkesin vergi ödemesi ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin etkin uygulama aracını oluşturur. Verginin adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.” (Any. M. 27.09.2006 gün ve E. 2002/133, K. 2006/91, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011). Aynı yönde bkz. Any. M. 23.07.2003 gün ve E. 2003/48, K. 2003/76, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011; Any. M. 01.04.2010 gün ve E. 2008/110, K. 2010/55, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011.

³¹⁴ Orhaner, s. 166 vd; Akdoğan, ss. 199–202; Mutluer, Öner ve Kesik, s. 239.

³¹⁵ Langereis, s. 158; Gümüşkaya, s. 254.

arasında bir ayrımcılık yaratmadan hareket etmelidir. Aksi takdirde bu hakka aykırı davranışın iç yargı organları tarafından çözüme kavuşturulmaması durumunda, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından ayrımcılığa uğramama hakkı çerçevesinde incelenmesi söz konusu olabilecektir.

Vergi borcunun sona ermesi mülkiyet hakkıyla doğrudan ilgili olmakla birlikte, bu aşamada yükümlülere uygulanacak işlemlerde de idare takdir yetkisini kullanırken, yükümlülere eşit davranması gerekmektedir. Nitekim idarenin, kanunları uygularken ve takdir yetkisini kullanırken bütün yükümlülere objektif bir biçimde yaklaşım eşit muameleye tâbi tutması, ayrımcılığa uğramama hakkının sağlanması açısından son derece önemlidir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nda 115'inci maddesinde düzenlenen terkin işlemi uygulanabilmesi için Kanundaki şartların gerçekleşmesi ve bu konuda Maliye Bakanlığı'nca karar verilmesi gerekmektedir³¹⁶. Maliye Bakanlığı'nın veya yetkisini mahalline devredildiği zaman ilgili idarî birimin terkinine ilişkin kararlarına karşı yargı yolu açık olduğundan verilen karara karşı yargı mercilerine başvurulabilir. Burada idare karar verirken dikkatli davranarak zarar görenler arasında ayrıma yaratacak uygulamalardan kaçınmalıdır. Eğer yükümlü yapılan uygulamayla ayrımcılığa uğradığını düşünmesi takdirde iç hukuk yollarını tüketebilir, buralardan sonuç alamaması halinde ise, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurarak mülkiyet hakkıyla birlikte ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edildiğini savunabilir.

Uzlaşma açısından ise, durum biraz daha farklıdır. Yükümlüler uzlaşma yolu ile vergi sorunlarının uyuşmazlık haline getirerek mahkemeye intikal ettirmeden,

³¹⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesine göre: yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden; varlıklarının en az üçte birini kaybeden yükümlülerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları; ürünlerinin en az üçte birini kaybeden yükümlülerin, afete uğrayan arazi için zararın gerçekleştiği hasat ve devşirme zamanına rastlayan yıla ilişkin olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi ve vergi cezaları Maliye Bakanlığı'nca zararlar orantılı olmak üzere tamamen veya kısmen terkin edilir. Aynı maddenin 2'nci fıkrasına göre zarar derecesi ve ilgili bulunan zarar derecesi mahalli idare kurullarının yapacağı araştırmayla belirlenmektedir. İdare kurulları sadece zarar gören gelir kaynağını ve bu kaynakla ilgili zarar derecesini belirlemede, bu anlamda verilen kararlar yargısal nitelikte değildir (VUK m.115/2). Bir değerlendirme yaparak vergi ve cezaların terkinine karar verme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir³¹⁶. Ancak Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir (VUK m.115/1 son cümle) (Ayrıca bkz. Özgür Biyan, "Vergi Hukukunda Terkin Müessesinin Esasları", **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayını, Sayı: 79, Ocak-Şubat 2007, s. 78 vd.). Ayrıca kamu alacakları açısından (vergi niteliğinde olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan kamu alacakları ve diğer kamu alacakları) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 105'inci maddesinde benzer bir düzenlemeye yer verilmekle birlikte bu durumda alacakların terkin edilmesine Bakanlar Kurulu karar vermektedir.

vergi idaresi ile arasında çözüme kavuşturulmaktadır. Böylelikle ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere veya inceleme sonucu tarh edilmesi düşünülen vergilere ilişkin olarak yükümlü ve idare bir araya gelerek bir yandan vergi borcu ve vergi ziyaı cezası miktarında anlaşarak sorunu çözüme kavuşturmakta bir yandan da bu sorunların uyuşmazlık haline gelmesinin önüne geçerek vergi anlaşmazlıklarını idarî aşamada çözmektedir³¹⁷. Vergi borcunda ve/veya vergi cezasında uzlaşmaya varıldığı oranda o vergi ve/veya cezadan yükümlü kurtulmakta ve aynı durumda olan kişiler açısından bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Ancak idarî aşamada çözüm yolu olan uzlaşmaya başvurmak yükümlüler için zorunlu bir yol olmamakla birlikte, usul ekonomisine uygun olarak sorunun mahkemeye taşınmadan çözüme kavuşturulması amaçlanmaktadır. Bu noktada yükümlüler isterler ise, uzlaşma yoluna başvurabilirler isterlerse de dava açma haklarını kullanabilirler. Hatta uzlaşma yoluna başvurup da bir çözüm elde edemeyen ya da istediği oranda bir indirim elde edemeyenler de uzlaşma yolunu denedikten sonra dava açma haklarını kullanmaktadırlar. Böylelikle yükümlülerin adil yargılanma hakkı da ihlâl edilmemiş olmaktadır. Bu noktada uzlaşma yoluna başvuranların yararlandığı indirim oranları da pek tabii ki uzlaşma kabiliyetlerine bağlı olarak birbirinden farklı olabilecektir. Böyle bir durumda, mülkiyet hakkının ve ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edildiğine ilişkin bir görünüm ortaya çıkmaktadır. Nitekim aynı durumda olan iki yükümlünün uzlaşma yoluna başvurması ve biri uzlaşıırken diğerinin uzlaşmadan sonuç elde edememesi veya farklı oranlarda vergi ve/veya cezadan vazgeçilmesi durumunda eşitlik ilkesi açısından problemler ortaya çıkmaktadır³¹⁸. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından ayrımcılığa uğrayıp uğramadığı tesbit edilirken, böyle bir ayırım yapmada, devletin meşru bir amacının olup olmadığı taraf devletlerin geniş takdir yetkileri de

³¹⁷ Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşma, Ek 1-9'uncu maddelerde de tarhiyat sonrası uzlaşma düzenlenmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası girmektedir. Ancak vergi kaçakçılığına bağlı olarak kesilen üç kat vergi ziyaı cezası tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değildir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ise ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle ve bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları girmektedir.

³¹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 171; Karakoç, Genel Vergi, s. 694; Güneş Yılmaz, "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, 2003, s. 243. Uzlaşmanın kaldırılması gerektiği yönündeki görüş için bkz. Yılmaz, s. 348. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile uzlaşma kurumunun çeliştiği ve uzlaşmaya ilişkin kanun hükümlerinin tam ve titizlikle işletilmesiyle bir ölçüde de olsa bu görünümün yumuşatılabileceği yönünde bkz. Güneş, ss. 207-208

göz önünde bulundurularak araştırılmaktadır. Yükümlülerin bu yola başvurmalarıyla belirli indirimler elde ederek daha uzun ve masraflı bir yol olan yargı yoluna gitmeden sorunu çözmek, idare açısından da bir an önce idarenin alacağına kavuşması sebebiyle idarenin de zaman ve para kaybına engel olmak amaçlanmaktadır. Bu açıdan devletlerin geniş takdir yetkisi de düşünülerek uzlaşma kurumunun meşru bir amacının olduğundan bahsedilebilir. Meşru amaçtan sonra ise, güdülen amaçla kullanılan araç arasında makûl bir dengenin olup olmadığı araştırılacaktır. Uzlaşma açısından güdülen amaç iki taraf arasında anlaşmanın sağlanarak, sorunun daha az ve daha az para harcanarak bir an önce çözülmesi olmakla birlikte, bunun için kullanılan araç tarafları anlaşabilmeleri için bir araya getirilmesidir. Uzlaşma toplantılarının farklı indirimlerle karşılanması veya uzlaşmanın sağlanamaması mümkündür. Bu noktada uzlaşmaya başvuran kişinin dava açma hakkını kaybetmemesi ölçülülüğün sağlanması konusunda önemlidir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin uzlaşma konusundaki değerlendirmesinin, uzlaşmanın taraf devletlerin geniş takdir yetkisi içerisinde kaldığı ve bu açıdan sadece yükümlünün bir başka yükümlüye göre daha fazla vergi ödediğinin söylenmesinin Sözleşme'ye aykırılık oluşturmayacağı yönünde olacağı düşünülmektedir.

Vergi affı, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belirli süreler içerisinde ödenmesi şartıyla bunlara ilişkin cezaların asıllarını ya da fer'ilerini kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır³¹⁹. Anayasa'nın 87'nci maddesi uyarınca af kanunu çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ndedir ve bu yetkisini çıkardığı af kanunlarıyla kullanmaktadır. Vergi hukukunda Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da affa ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Bu anlamda vergi afları konusunda ceza hukukunun genel ilkelerine başvurulmaktadır. Aflara genellikle; kısa vadede devletin finansman ihtiyacının karşılanması, vergi idaresince yapılan vergi incelemelerinin çok sınırlı olması ve bu nedenle vergi denetiminin rastlantılara kalması, kayıt dışı kalmış servet

³¹⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 219; Karakoç, Genel Vergi, s. 552. Ayrıca bkz. Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1-2, 1972, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/317/3099.pdf>, (Af), s. 115 vd.; Nihal Saban, Vergi Hukukunda Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 18, 2001, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF, 26.02.2011, (Af), s. 459 vd.; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyon, 2006, (Vergi Ceza), ss. 230–231.

unsurlarının ekonomiye çekilmesi ve kayda alınarak ekonomik yapının güçlendirilmek, vergi afları yoluyla hükümet ile seçmenler arasındaki toplumsal uzlaşmayı sağlamak, siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılması ve piyasanın canlandırmak gibi amaçlarla başvurulmaktadır³²⁰. Bu amaçlarla çıkarılan af kanunlarına çok sık başvurulmamalıdır³²¹. Zira çıkarılan af kanunu ile vergisini düzenli ve zamanında ödeyen vergi yükümlüsü ile vergisini zamanında ödemeyerek vergi olarak ödeyeceği paranın cebinde kalmasını sağlayan yükümlü arasında vergi aflarıyla eşitsizlik yaratılmaktadır. Her ne kadar kamu yararı amacıyla af kanunları çıkartılsa da yapılan düzenlemenin yeni bir af düzenlemesi beklentisi yaratması, vergisini zamanında ödeyen yükümlülerden verginin tahsil edebilmesini de zorlaştıracaktır. Görüldüğü üzere, çıkarılan af kanunları vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen arasında ayrımcılığa neden olmaktadır³²². Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ayrımcılığa uğramama hakkı çerçevesinde affa ilişkin yaklaşımı ise, affın devletlerin ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları çerçevesinde getirilen bir istisna olarak kabul edilecek, affa ilişkin düzenlemenin üye devletlerin takdir yetkisi içinde kaldığı sonucuna ulaşılabacaktır. Ayrıca Mahkeme, alacağın tahsilini kolaylaştıran kanunu başlı başına kamu yararına olduğunu ancak hazineyi koruma amacının da olduğunu söyleyerek bir anlamda affı onaylamaktadır³²³. Ancak sık aralıklarla ve politik amaçlarla af kanunları çıkartılması, vergi cezalarının önleyici işlevini azaltmakla birlikte vergiye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren ile getirmeyen arasında eşitsizliklere yol açacak ve yükümlülerin sürekli af beklentisi içinde olarak vergi ödemekten kaçınmalarına sebep olacağından ancak çok zorunlu durumlarda bu yola başvurulmalıdır³²⁴.

³²⁰ Vergi affının sebepleri için bkz. Çağan, Af, s. 115; Atilla Dallı, **4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası'nın Mali Açından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2006, ss. 18–22.

³²¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 220; Karakoç, Genel Vergi, s. 457; Mutluer, s. 244; Bayraklı, Vergi Ceza, s. 232.

³²² Bu konuda bkz. Saban, Af, s. 462.

³²³ Saban, Vergi Hukuku, s. 154.

³²⁴ Bu konuda bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 220; Karakoç, Genel Vergi, s. 552; Arslan, s. 132; Ülkemizdeki uygulanan aflara ilişkin olarak bkz. Dallı, s. 40 vd.

III. AVRUPA, İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN VERGİ SUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Suç ve cezalara ilişkin haklardan olan kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinde, Anayasa'nın ise, 38'inci maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Suç ve cezaların geçmişe yürümemesi ilkesi de Sözleşme'nin 7'nci maddesinin ilk fıkrasında hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilememesi şeklinde belirtilmiştir. Anayasa'nın 38'inci maddesinin ilk fıkrasında da aynı ilke yer almaktadır. Yargılama ve cezada teklik hakkı ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci protokolünün 4'üncü maddesine düzenlenmiştir.

Yargılama ve cezada teklik hakkı, adil yargılanma hakkıyla da ilişki içerisinde olmakla birlikte çalışmada yalnızca vergi cezaları bakımından değerlendirilmesi gereken noktalara değinilecektir. Öncelikle vergi suç ve cezalarında kanunîlik ilkesi, ikinci olarak aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmama hakkı ve son olarak ise, adli hata halinde tazminat hakkı açıklanmaya çalışılacaktır.

B. Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi

1. Genel Olarak

Kişi özgürlüğünü önemli ölçüde kısıtlayan cezaların, kanunlar tarafından açık bir biçimde belirlenmesi gereği suçta ve cezada kanunîlik ilkesinin kabul edilmesi sonucunu doğurmuştur. Böylelikle kişi, özgürlüğünün sınırlarını önceden bilebilecek ve toplumdaki davranışlarını da buna göre düzenleyebilecektir. Vergi suç ve cezalarında kanunîlik ilkesi; vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir davranışın vergi suçu sayılabilmemesinin, kanunda tipleri gösterilen vergi suçu sayılan eylemlere uygun olmasını; cezalandırılabilmesinin de, cezasının kanunda gösterilmiş olmasına bağlı

olmasıdır³²⁵. Bu çerçevede öncelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından suç ve cezalarda kanunîlik ilkesinden ne anlaşılması gerektiği ortaya konulacak, daha sonra ise, konu Anayasa ve vergi hukuku boyutuyla değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi

a. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinde hiç kimsenin kanunî bir dayanak olmadan suçlanamayacağı ve cezalandırılmayacağı güvence altına alınmıştır³²⁶. Hukuk devletinin önemli bir unsuru olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinin içerdiği güvence, Sözleşme ile öngörülen koruma sisteminde önemli bir yer tutmaktadır. Sözleşme'nin 15'inci maddesinde savaş ve herhangi bir olağanüstü durumun bile bu ilkedan sapmayı haklı kılmayacağı belirtilmektedir³²⁷. Bu ilke sayesinde, bir toplumda yaşayan insanlar neyin serbest olduğunu önceden öğrenebilmekte ve iradeleriyle yaşağı ve serbest olanı seçebilmekte ve bunun sonuçlarına da baştan razı olmaktadır³²⁸. Cezaların kanunîliği başlığını taşıyan bu maddenin uygulanabilmesi için ise, her şeyden önce

³²⁵ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Bası, Süryay Yayıncılık, İstanbul, 2010, (Vergi), s. 12. Ayrıca bkz. Hızlı, s. 26.

³²⁶ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesine göre; "1) Hiç kimse, zaman usul ve uluslararası hukuka göre bir suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkûm edilemez. Yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. 2) Bu Madde, işlendiği zaman uygar uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmal ile suçlanan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir."

³²⁷ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 15'inci madde; "1. Savaş veya ulusun varlığını tehdit eden başka bir genel tehlike halinde her Yüksek Sözleşmeci Taraf, ancak durumun gerektirdiği ölçüde ve uluslararası hukuktan doğan başka yükümlülüklerle ters düşmemek koşuluyla bu Sözleşmede öngörülen yükümlülüklerle aykırı tedbirler alabilir. 2. Yukarıdaki hüküm, meşru savaş fiilleri sonucunda meydana gelen ölüm hali dışında, 2. madde ile 3. ve 4. maddeler (fıkra 1) ve 7. maddeyi hiçbir suretle ihlale mezun kılmaz." şeklindedir. Olağanüstü bir durumda dahi alınacak önlemlerin "durumun gerektirdiği ölçüde" olabileceğinin belirtilmesiyle ölçülülük ilkesine uygun davranılması gerektiği belirtilmektedir. Mahkeme, bu madde uyarınca alınan önlemlerin ölçülü olup olmadığını değerlendirirken ulusal makamların geniş takdir yetkilerini de göz önüne almaktadır (Metin, s. 82). Görüldüğü üzere olağanüstü bir durumda bile alınan önlemin ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığı noktasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından denetim yapılabilmektedir.

³²⁸ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 45–46. Ayrıca bkz. Saban, Ceza Sistemi, s. 142.

bir cezanın varlığı gereklidir. Vergi suçları bakımından, ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalardan olan vergi kaçakçılığı, yükümlünün özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlal suçlarının maddenin kapsamında kalarak, maddedeki korumadan yararlandığı konusunda şüphe bulunmamaktadır. İdarî kabahat olarak adlandırılan vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinin koruması kapsamında olup olmadığı ise, vergi suç ve kabahatleri açısından konu değerlendirilmeden önce ayrıca tartışılması gerekmektedir³²⁹. Bu sebeple öncelikle 7'nci maddenin vergi suç ve kabahatleri bakımından uygulanabilirliği tartışılacak ardından da maddenin içeriği açıklanmaya çalışılacaktır.

b. Vergi Suç ve Kabahatlerinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7'nci Maddesinin Uygulanabilirliği

Vergi kabahatlerinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesi çerçevesinde değerlendirilebilmesi bunların suç olarak tanımlanıp, sonucunda da ceza uygulanmasına bağlıdır. Suç ve ceza kavramı Sözleşme metninde tanımlanmadığı için, ulusal hukuklardaki ceza/disiplin cezası/idarî yaptırım ayrımları karşısında kavramın içeriği önem arz etmektedir. Kavramın içeriği belirlenirken ise, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarından yola çıkılarak, ulusal sınıflandırmalar dikkate alınmamakta, bir yaptırımın Sözleşme içerisindeki kendine özgü anlamı çerçevesinde cezai olup olmadığı önem teşkil etmektedir³³⁰.

³²⁹ İç hukukta idarî yaptırım olarak adlandırılan vergi ziyayı ve usulsüzlük yaptırımlarının, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bakımından ceza olma niteliğinin tesbit edilmesi vergi cezalarına ilişkin olarak Sözleşme'nin 6'ncı, 7'nci ve Ek 7'nci Protokol'ün 2'nci maddesinin uygulanabilmesi açısından son derece önemlidir. Nitekim vergi suçları içerisinde yer alan idarî kabahatlerin ceza olma niteliği tesbit edilerek, yaptırım uygulanması durumunda yaptırım uygulanan kişinin savunma hakkına saygı gösterilmelidir. Âdil, tarafsız ve bağımsız bir hâkim önünde yargılanma, bu karara bir yargı yerinde itiraz etme ve adil yargılanma hakkı sağlanmalıdır. Suçun hukukî güvenliğe sahip bir kural ile açık ve somut bir biçimde tanımlanması ve cezaların geçmişe yürümezliği ilkesinin uygulanması gerekmektedir. Ayrıca aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkına ve bu hakkın doğal bir sonucu olan oranlılık ilkesine de uyulmalıdır (Soydan Yaltı, Taxation, s. 89; Durmuş Tezcan, "Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı Açısından İdari Uyuşmazlıkların Konumu", **Yıldız Yayla'ya Armağan**, Galatasaray Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, (Adil Yargılanma), s. 475; Durmuş Tezcan, "AİHS Açısından Vergi Cezaları Ve Adil Yargılanma Hakkı", **Turgut Akıntürk'e Armağan**, Beta Yayınları, Ankara, 2006, (Vergi Cezaları), ss. 378–379. Ayrıca bkz. Saban, Ceza Sistemi, s. 139).

³³⁰ Campbell ve Fell Birleşik Krallık'a karşı, 28.06.1984, Doğru, C.1, s. 743). Kararda Mahkeme, "Sözleşme, Devletlerin, kamu menfaatinin koruyucuları olarak görevlerini yerine getirirken iç hukuklarındaki suç kategorileri arasında ayırım yapmalarına ve aralarına bir çizgi çekmelerine

Mahkeme'nin verdiği kararlar daha çok adil yargılanma hakkının vergi ceza davalarına uygulanabilirliğine yönelik olmakla birlikte çıkış noktası, vergi kabahatlerinin suç ve sonucunda uygulanan yaptırımın cezai nitelikte olup olmamasıdır. Bu sebeple adil yargılanma hakkının uygulanıp uygulanmayacağı noktasında yapılan tesbit, aslında Sözleşme'nin 7'nci maddesinin de vergi kabahatleri bakımından uygulanıp uygulanmayacağı açısından geçerlidir³³¹. Bu sebeple adil yargılanma hakkına ilişkin kararlara da yer verilmesi gerekli görülmüştür.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bir fiilin suç olarak değerlendirilebilmesi için Engel kriterleri olarak da bilinen üç temel kriter belirlemiştir³³². Bu kriterler uyarınca, öncelikle, belirleyici olmamakla birlikte ve sadece başlangıç noktası itibariyle isnad edilen suçun sadece iç hukuktaki sınıflandırmasına bakılacaktır. Ulusal hukuk, bir suçu cezai nitelikte kabul ettiği takdirde, Sözleşme'nin bir suç söz konusu olduğunda uygulayabileceği maddeler uygulama alanı bulabilecek (m.7, Ek 7'nci Protokol'ün 2'nci maddesi ve tabiki m. 6) diğer iki kritere göre belirleme yapmaya gerek kalmayacaktır. Bu nedenle vergi ceza hukukunda yer alan vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlâl ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları cezai nitelikte iç hukukta kabul edildiğinden diğer iki kriter dikkate alınmadan, söz konusu suçlar 7'nci madde kapsamında değerlendirilecektir. İkinci kriter ise, cezanın niteliğidir. Burada suç olarak isnad edilen söz konusu fiilin diğer devletlerde nasıl değerlendirildiğine, uygulanan yargılama ve yaptırım usûlüne, bu usûlün genelde suç teşkil eden fiiller ve bunlara uygulanan usûl ile olan benzerliğine ve yakınlığına veya

karşı değildir; fakat bu suretle yapılan sınıflandırma Sözleşme bakımından belirleyici değildir. Sözleşmeci devletler bir suçu ceza olmak yerine "idari" olarak sınıflandırma yetkilerini, Sözleşme'nin 6. ve 7. maddelerinin temel hükümlerinin işleyişini dışarıda bırakmak için kullanacak olurlarsa, Sözleşme'nin bu hükümlerinin uygulanması Devletlerin egemenlik iradelerine tabi kılınmış olacaktır. Bu suretle genişleyen serbestlik, Sözleşme'nin amacına uygun olmayan sonuçlara yol açabilir" şeklinde görüş açıklamıştır. Aynı yönde; Engel ve Diğerleri Hollanda'ya karşı, 08.06.1976, Doğru, C.1, s. 137 vd. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergiye ilişkin uyuşmazlıkları "medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlık" olarak görmemekte, suç isnadı kapsamında değerlendirmektedir (Bkz. Tezcan, Sınır, s. 69).

³³¹ Bkz. Davis, s. 273.

³³² Engel kriterleri için bkz. Sibel Inceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 3. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2008, s. 85 vd.; Yaltı, Adil Yargılanma Hakkı-1, s. 161; Davis, s. 238; Philip Baker, "The "Determination of a Criminal Charge" and Tax Matters", **European Taxation**, Volume: 47, issue: 12, December 2007, s. 587; Uzun, s. 201; Wolfram Cremer, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İdari Ceza Hukuku", çev. Serdar Nart, **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, (Editörler: İlhan Uluslan ve Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, s. 177 vd.

söz konusu fiilin konusunun kapsamından dolayı mı yoksa genel olarak kamu yararı amacıyla mı hukuka aykırılık teşkil ettiğine bakılacaktır. Son aşamada ise, cezanın niteliğine ve ağırlığına bakılarak değerlendirme yapılacaktır. Vergiye ilişkin olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ilk kez Bendenoun Davası'nda, vergi kabahatlerinin cezai niteliğini tesbit etmiştir. Bu davada da Mahkeme'nin, Engel kriterleri olarak bilinen üçlü kriteri açıkça uyguladığı görülmektedir³³³. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, "...Mahkeme daha önceki içtihadının... ışığında, dört unsurun aksi gösterdiği sonucuna varmaktadır. Birincisi, Bendenoun suçlandığı fiiller Genel Vergi Yasası'nın 1729'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenmektedir. Bu hüküm özel statü sahibi belli bir gruba değil, vergi yükümlüsü sıfatıyla bütün vatandaşları kapsamaktadır. Belirli yükümlülükler getirmekte ve bunlara aykırılıkları cezalandırmaktadır. İkincisi, vergi cezaları, mali zararın tazminini değil, esas olarak tekrar suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak cezalandırmayı amaçlamaktadır. Üçüncüsü, bu cezalar, amacı hem önleyici hem de cezalandırıcı olan bir genel kural çerçevesinde uygulanmaktadır. Son olarak, mevcut davada para cezalarının miktarı ağırdır...Davanın çeşitli yönleri değerlendirildikten sonra, Mahkeme, ceza göstergesi olan noktaların ön planda olduğu sonucuna varmıştır. Bunların hiçbiri tek başına yeterli değildir, ancak hep birlikte ele alındıklarında olaydaki isnad 6/1'inci madde anlamında bir "suç" haline getirmektedir. Bu nedenle söz konusu madde uygulanabilir." sonucuna varmıştır. Ayrıca görüldüğü gibi son iki karakterin aynı anda gerçekleşmesi gerekip gerekmeyeceği, fiilin hafif bir yaptırıma tâbi olmasının da fiilin cezai niteliğini değiştirip değiştirmediği de tartışılmıştır. Örneğin, trafik suçlarına uygulanan cezaların değerlendirildiği Öztürk davasında, kuralın genel karakteri ve yaptırımın hem caydırıcı hem de cezalandırıcı amaca sahip olmasının, söz konusu suçun cezai nitelikte olduğunu göstermek için yeterli olduğu, bu nedenle cezanın hafif bir yaptırım niteliğinin taşınmasının, suçun cezai karakterini değiştirmeyeceği belirtilmiştir³³⁴. Janosevic kararında ise, belirlenen kriterler topluca

³³³ Bendenoun Fransa'ya karşı, (29.02.1994), (Yaltı, Adil Yargılanma Hakkı-1, s. 162 vd). Davanın açılmasına sebep olan idarî süreçte, vergi idaresi tarafından yapılan denetlemeler üzerine Bendenoun'a şirketin yönetim kurulu başkanı olarak, biri kurumlar vergisi diğeri katma değer vergisi ile ilgili olan ve ayrıca şahsi gelir vergisi tarhiyatını ve bunlara bağlı vergi cezalarını içeren ihbarnameler tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine konu olan bütün işlemlere itiraz edilmiş ancak idare mahkemesinde reddedilmiş, temyiz aşamasında da idare lehine davanın sonuçlanması üzerine konu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne taşınmıştır.

³³⁴ Öztürk Almanya'ya karşı, (21.02.1984), (Doğru, C.1, s. 672).

uygulanmış, kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan para cezalarında, üst bir sınır olmaması nedeniyle çok büyük miktarlara ulaşma olasılığının bulunmasını, cezanın ağırlığı için yeterli görmüş, para cezalarının ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilmiyor olmasını da cezanın niteliğini etkileyecek bir faktör olarak değerlendirmemiştir³³⁵. Ayrıca kararda, fiili ceza ve olası cezanın ağırlığı, suçun niteliği bakımından daha önce yapılan değerlendirmede zaten ortaya konulan “ayrı ve ek bir dayanak” olarak ortaya konmuştur. Jussila kararında ise, vergi cezalarının cezai karakteri için, niteliksel kriterlerin yanında mutlaka niceliksel ağırlık kriterinin gerçekleşmesinin gerekmeceği belirtilmiştir³³⁶. Bu açıdan kriterlerin topluca değerlendirildiği Bendenoun davasından ayrılarak Janosevic kararına yaklaşılmıştır. Jussila kararında, kriterlerin topluca değil, seçimlik uygulamasının vergi cezaları için de geçerli olduğunu, suçun ve cezanın niteliğine yönelik değerlendirme eğer yaptırımın, cezaî karakterini ortaya koyuyorsa, buna ek olarak niceliksel olarak da ağır ve önemli miktarda olup olmadığına bakılmayacağını belirtmiştir. Morel kararı ise, diğer kriterler açıkça gerçekleşmiş olmakla birlikte, cezanın ağırlığına tek başına dayanarak idarî yaptırımı cezai nitelikten çıkaracak şekilde dayanan istisnai bir karardır³³⁷.

Ulusal hukukta, vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak yapılan sınıflandırma, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde korumasından faydalanmak bakımından

³³⁵ Janosevic İsveç’e karşı, (23.07.2002), (Billur Yaltı, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 225, Haziran 2007, (İdari Vergi Cezası), s. 13).

³³⁶ Jussila kararının, vergi cezalarının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi bakımından emsal karar olarak görülmesi gerektiği belirtilmektedir. Jussila kararında, başvurunun defterlerinde hata bulunmuş ve KDV borcu yeniden değerlendirilmiş ve 300 Euro’nun biraz üzerinde %10 oranında fazla vergi yüklenilmiştir. Bunun üzerine vergi oranına itiraz edilmiş ve sözlü duruşma talep edilmiş ama talep reddedilmiştir. Olay bunun üzerine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin önüne taşınmıştır. Mahkeme ise Sözleşme’nin 6’ncı maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğini tartışmıştır. Mahkeme, cezanın az olmasının 6’ncı madde kapsamında suç olarak değerlendirilmesi bakımından kesinlik taşımadığını belirtmiştir. Bu anlamda cezanın az olması, vergi cezasını doğrudan 6’ncı madde kapsamında çıkarmayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Sadece küçük ve basit cezalar (vergi beyannamesini vermede gecikilmesine ilişkin cezalar dışında) bu kapsamda değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Sonuç olarak aslında idarî cezalar içinde değerlendirilen her vergi Sözleşme’nin koruması altındadır. Ancak bu yorumun oldukça mantıklı olduğu ama pratikte anlamının netleştirilmesinin gerektiği belirtilmektedir (Baker, s. 588). Karar için bkz. Jussila Finlandiya’ya karşı, (23.11.2006), (Baker, ss. 587–588).

³³⁷ Morel Fransa’ya karşı, (03.06.2003), (Yaltı, İdari Vergi Cezası, s. 12).

önemini kaybetmiş gözükmetedir³³⁸. Hapis cezasına bağlanan kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlâl ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları bakımından Sözleşme'nin 7'nci maddesi uygulama alanı bulacaktır. Vergi kabahatlerinde, cezaî nitelikte yaptırımların ağır basması, hem önleyici hem de cezalandırmak amaçlı olarak uygulanması ve kişilerin bu uygulama neticesinde ağır nitelikteki yaptırımlarla karşılaşması, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararlarıyla birlikte değerlendirildiğinde, vergi kabahatleri için de Sözleşme'nin 7'nci maddesinin uygulama alanı bulacağını göstermektedir.

c. Vergi Suç ve Kabahatleri Açısından Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinin vergi suç ve cezalarının bütününde uygulanabileceğini tesbit ettikten sonra bu maddeden ne anlaşılması gerektiği ortaya konulmaya çalışılacaktır. Suç ve cezalarda kanunîlik ilkesi; ceza mahkûmiyetinin suç teşkil eden fiilin işlendiği anda yürürlükte olan kanuna dayanacağı, cezayı gerektiren fiilin işlenmesinden sonra yürürlüğe giren ceza kanunlarının failin aleyhine olarak uygulanmayacağı, ceza kanunlarının failin aleyhine olarak genişletici bir biçimde yorumlanamayacağı ve kıyasın yasak olduğu sonucunu gerektirmektedir³³⁹. Failin lehine olan kanun ise, geçmişe yürütülebilecektir. Sözleşme'nin 7'nci maddesi bu konuda bir yasak getirmemektedir. Ayrıca Sözleşme'nin 7'nci maddesiyle bir suçtan mahkûmiyet hâlleri ele alınmakta; infaz rejimine ilişkin kurallar, suçun işlenmesini önlemek için alınan idarî tedbirler suçtan mahkûmiyet sayılamayacağından bu maddenin koruma alanından yararlanamamaktadır³⁴⁰.

³³⁸ Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos 2000, (Adil Yargılanma Hakkı-1), s. 167; Soydan Yaltı, *Taxation*, s. 89.

³³⁹ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 325; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 377; Yaltı, *Vergi Yükümlüsü*, s. 155; Davis, s. 272.

³⁴⁰ AİHK, X Avusturya'ya karşı, 23.05.1966 (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 327); AİHK. *Lawless İrlanda'ya karşı*, 01.07.1961 (Doğru, C.1, ss. 19-20). Suç ve sonucunda uygulanan yaptırımın ceza olarak kabul edilmeyen fiillerin maddenin koruması kapsamında olmadığına bir üst başlıkta değinilmiştir. Bu noktada tekrar belirtilmelidir ki vergi kabahatleri sonucunda uygulanan ceza Sözleşme'nin 7'nci maddesi açısından mahkûmiyet sonucunu doğurmaktadır. Diğer yandan disiplin kabahatleri gibi suç teşkil etmeyen fiiller, tutuklama ya da güvenlik tedbiri gibi ceza niteliği taşımayan önleyici tedbirlerin madde kapsamında olmadığına söz konusu kararlarda değinilmiştir. Aynı şekilde bir disiplin kovuşturması sebebiyle bir öğrencinin askerî okuldan kaydının silinmesi madde anlamında bir suçtan mahkûmiyet oluşturmaz (AİHK, Kemal Yanaşık

Madde metninde yer alan “hukuk” terimi diğer maddelerdeki “kanun” terimi ile aynı anlamda kullanıldığı da belirtilmelidir³⁴¹. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi “hukuk” terimini şekli değil maddî anlamı ile değerlendirmekle birlikte hem kanundan daha altta yer alan hukuk kurallarını hem de yazılı olmayan hukuk kurallarını buna dahil etmektedir³⁴². Burada önemli olan kuralın öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasının sağlanabilmesidir³⁴³. “...Mahkeme'nin görüşüne göre “hukuken öngörülmüş” ifadesinden şu iki koşul ortaya çıkmaktadır. Birincisi (uygulanacak olan) hukuk yeterince ulaşılabilir olmalıdır; eşdeyişle, vatandaşlar belirli bir olaya uygulanabilir nitelikteki hukuk kurallarının varlığı hakkında yeterli bilgiye sahip olabilmelidirler. İkincisi, vatandaşların davranışlarını düzenlemelerine olanak vermek için yeterli açıklıkta düzenlenmemiş bir norm, “hukuk” kuralı olarak kabul edilemez: Vatandaşlar belirli bir eylemin gerektirdiği sonuçları, durumun makûl saydığı ölçüde ve eğer gerekiyorsa uygun bir danışmayla önceden öngörebilmelidir...”³⁴⁴. Ayrıca kararda kanunların belirgin olmasının daha çok arzu edileceğini, ancak bu durumun aşırı derece katılığı da beraberinde getireceğini belirterek birçok kanunda az ya da çok muğlâk ifadelerin varlığının kaçınılmaz olduğuna da değinmiştir. Bir hukuk normunun açık ve gereğinde bir hukukçunun yardımıyla anlaşılabilir olması ve ilgililerce ulaşılabilir olması yeterlidir. Böylelikle tüm ayrıntıların kuralın içerisinde yer alması zorunluluğu ortadan kalkmakta ve kuralda bulunabilecek belirsizliklerin içtihat yoluyla aydınlatılmış olduğu durumlarda da söz konusu şart yerine getirilmiş sayılmaktadır³⁴⁵. Bir suçun kanunda açıkça tanımlanması zorunluluğunu ifade edilmekle birlikte aynı zamanda kişinin hangi eylemlerinin ve ihmalinin cezai sorumluluğa yol açtığının, ilgili hükmün deyiminden veya gerektiğinde mahkeme içtihatlarının yardımıyla anlaşılabilmesi

Türkiye'ye karşı, 06.01.1993, Mualla Buket Soygüt, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç Ve Cezalara İlişkin Hakları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 10, Güz 2006/2, s. 256).

³⁴¹ Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 377.

³⁴² Güneş, s. 271; Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 377. Aynı yönde; S. W. Birleşik Krallık'a karşı, 22.11.1995, Osman Doğru, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları**, C. 3, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, (C.3), s. 526 vd.

³⁴³ Davis, s. 271.

³⁴⁴ SundayTimes Birleşik Krallık'a karşı, 26.11.1991, Saban, Vergi Hukuku, s. 51.

³⁴⁵ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 325.

Sözleşme'ye uygunluk bakımından yeterlidir³⁴⁶. Ayrıca ceza hukuku da dahil olmak üzere her hukuk sisteminde, bir hüküm açıkça kaleme alınsa dahi, yargısal yorum kaçınılmazdır³⁴⁷. Bu nedenle varılan nihai sonuç, suçun ruhuna uygun olduğu ve makûl bir biçimde öngörülebildiği takdirde, cezaî sorumluluğa ilişkin kuralların açıklığa kavuşturulduğu yargısal yorum halleri Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinin kapsamı dışında değerlendirilemez³⁴⁸. Mahkeme maddenin ihlâl edilip edilmediğini denetlerken ise, kanunun uygulanması ve yorumu aşamasıyla ilgilenmemekte, başvurucuya uygulanan kanunun öngörülebilir ve ulaşılabilir olup olmadığına dikkat etmektedir³⁴⁹. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi suç ve cezaların hangi tür düzenleyici işlemlerle düzenlenebileceğini bir iç hukuk sorunu olarak algılamakta ve iç hukuk kurallarında belirtilen usûl ve esaslar çerçevesinde yürürlüğe girmiş kanun veya düzenleyici işlemleri Sözleşme'ye aykırı görmemektedir. Kanunîlik ilkesinin ihlâli iddiasıyla Mahkeme'ye yapılan bir başvuruda, başvurucu ulusal mahkeme tarafından vergi kaçakçılığı suçuna yardım ve yataklık etme suçundan mahkûm olmuş ancak vergi kaçakçılığı suçu Vergi Suçları Yasası'nda düzenlenmekle birlikte, yardım ve yataklık eylemleri Ceza Kanunu'nun 23. Bölüm ve 4'üncü Kısmında yer aldığından kanunun vergi suçunu yeterince tanımlamadığını ileri sürmüştür. Mahkeme yargı içtihatları çerçevesinde suçun belirli ve öngörülebilir olduğuna karar vererek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur³⁵⁰.

³⁴⁶ Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 155. Yargı kararlarıyla öngörülebilirliğin sağlandığına karar verilmesi yönünde ayrıca bkz. Walter Meischberger Avusturya'ya karşı, 3.10.2002; LGR İsviçre'ye karşı, 15.01.1997, (Soygüt, s. 260).

³⁴⁷ Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 155. Ayrıca bkz. Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 377.

³⁴⁸ "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinin birinci fıkrası ceza kanunlarının sanık aleyhine geriye yürümezliği sınırlı olmayıp bu madde daha genel olarak bir suç ve cezanın sadece kanun tarafından tanımlanması ilkesi ile ceza kanunlarının sanığın aleyhine örneğin kıyas yoluyla genişletilmemesi ilkesini getirdiğinden, buna göre bir suç kanunda açıkça tanımlanması gerektiğinden, bir kimsenin kendini sorumlu kılan ilgili kanun hükmünü gerekirse mahkemelerin yorumuyla birlikte bilebilir durumda olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılacağından, olayda bu şartlar yerine getirildiğinden, kanunsuz ceza olmaz ilkesinin ihlâl edilmediğine" karar verilmiştir (Kokkinakis Yunanistan'a karşı, 25.05.1993, Saban, Ceza Sistemi, s. 143).

³⁴⁹ S. W. İngiltere'ye karşı, 22.11.1995 (Tezcan, Erdem ve Sancakdar, s. 378). Ayrıca bkz. Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 156.

³⁵⁰ Kararda Avrupa İnsan Hakları Komisyonu, Ceza Kanunu'nun 23. bölümün 4. kısmında yer alan iştirak hükümlerinin ceza kanundaki suçlara ilişkin olduğunu belirttikten sonra; sözleşmenin 7.maddesindeki "kanun" ifadesinin yalnızca yazılı kuralları değil; yazılı olmayan kuralları da ve hatta mahkemelerce verilen içtihatları da içerdiğini belirtmiştir. Dolayısıyla, mevcut içtihatlardan dolayı başvurucunun, vergi kaçakçılığı suçuna yardım ve yataklık eylemlerinden mahkûm olabileceği makûl bir derecede belirli ve öngörülebilir ise, artık mahkûmiyet kararının 7. maddeyi ihlâl ettiğinden söz edilemeyecektir. Olaydan önce, ilki 1943 tarihli ve sonraki 1971 tarihli Vergi Suçları Yasası'yla bağlantılı İsviçre Yüksek Mahkemesi'nce pek çok içtihat oluşturulmuştur. Suçun işlenme tarihi olan 1985 yılından önce de bu kararlar yayımlanmış ve

Geçmişe yürümezlik ilkesi uyarınca ise, işlendiği zaman suç oluşturmamayan bir fiilin suç haline getirilmesi ya da suç olsa bile sonradan daha ağır bir ceza öngörülmesi halinde aleyhe yapılan değişiklikler geçmişe yürümez³⁵¹. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinde, geçmişe etkili olarak ihdas edilen bir cezai hükmün uygulanmasının Sözleşme'ye aykırı olduğunu kabul etmiştir. Ayrıca mevcut bir suçun, daha önce açıkça suç teşkil etmeyen fiilleri kapsayacak şekilde kapsamının genişletilmesi halinde de söz konusu maddeye aykırılık söz konusu olacaktır³⁵². Geçmişe yürümezlik ilkesi, bir vergi kaçakçılığı davası olan Veeber davasında ele alınmıştır. Söz konusu davada, 13.06.1995 tarihinden önceki fiillerin o tarihte yürürlükte olan kanun uyarınca suç olarak düzenlenmediğini, Ceza Kanunu'nun ilgili maddesinin, maddede sayılı fiillere dayalı mahkûmiyet için daha önce benzer bir fiilden idarî para cezasının kesilmesini ön şart olarak düzenlediğini, başvuru hakkında bu türden bir ceza uygulamasının yapılmadığını, 1993 ve 1994 yıllarındaki fiillere, 13.06.1995 tarihli kanunun uygulanması sebebiyle 7'inci maddenin ihlâl edildiği öne sürülmüş, Mahkeme de ulusal mahkemelerin 1995 yılı değişikliklerini, daha önce suç oluşturmamayan eylemlere geçmişe etkili olarak uyguladığı sonucuna varmıştır³⁵³.

3. 1982 Anayasasında Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi

Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin 38'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı, kanunda gösterilmeyen bir fiilin suç oluşturmayacağı ve suça ancak kanunda gösterilen cezanın uygulanabileceği düzenlenmiştir. Aynı maddenin ilk fıkrasında ise, kimsenin, işlendiği sırada yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağı, kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceği söylenerek kişinin aleyhine olan ceza kanunlarının geçmişe yürüyemeyeceği düzenlenmiştir. Kişilerin

ulaşılabilir hale getirilmiştir. Komisyon, bu nedenlerle suçun belirli ve öngörülebilir olduğuna karar vererek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur (LGR İsviçre'ye karşı, 15.01.1997, Soygüt, s. 260).

³⁵¹ Candan, Vergi, s. 20. Ayrıca bkz. Hızlı, s. 30; Taylar, Hukuki Güvenlik, s. 204; Tuncer, s. 12; B. Demirbaş, ss. 977-979; Üzeltürk, Kanunilik, s. 126 vd.

³⁵² Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 157.

³⁵³ Veeber Estonya'ya karşı, 21.01.2003, (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 158).

haklarının güvencesi olan bu ilke ile ceza hukukunda kıyaslama yoluyla veya hukukun genel ilkelerine ve örf ve adetlere dayanılarak bir fiilin suç sayılmayacağı da kabul edilmiş olmaktadır³⁵⁴. Bu ilke ile birlikte hâkimin, eylemleri suç sayma ve cezalandırma yetkisi sınırlandırılarak bu anlamda keyfilik önlenirken, kişiler de hangi eylemlerin suç teşkil ettiğini önceden öğrenme ve buna göre davranma olanağına kavuşmaktadırlar³⁵⁵. Madde gereğince yürütmeyi oluşturan alt birimlerden herhangi biri tarafından ne sebeple ve gerekçe ile olursa olsun suç ve ceza konulamaz³⁵⁶. Nitekim Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinde de idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacağı belirtilmektedir³⁵⁷.

Ceza hukuku anlamındaki vergi cezaları için (vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları açısından) suç ve cezalarda kanunilik ilkesi mutlak bir biçimde uygulanmaktadır. Kanun dışında herhangi bir düzenleyici işlemle, vergi suç ve cezalarının konulması mümkün değildir³⁵⁸. Bu ilkenin sonucu olarak, kanunla konulan vergi suç ve cezalarının tüm

³⁵⁴ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 6. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 114; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, 8. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 36; Veli Özer Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 67; Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 132, Mahmut Koca ve İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 42.

³⁵⁵ Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 46; Hakeri, s. 35; Özbek ve diğerleri, s. 68.

³⁵⁶ Bayraklı, Vergi Ceza, s. 17 vd.; Özbek ve diğerleri, s. 72; Öztürk ve Erdem, s. 49; Koca ve Üzülmez, s. 46. Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen "idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacağı" ilkesine esas olarak Anayasa'da yer verilmesi gerektiği yönünde bkz. Centel, Zafer ve Çakmut, s. 63. Bu ilkenin "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesinin doğal bir sonucu olduğu için ayrıca düzenlenmesine gerek olmadığı yönünde bkz. T. Demirbaş, s. 114.

³⁵⁷ Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesine göre; "(1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez. (2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. (3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz."

³⁵⁸ Ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezaları ile idarî nitelikteki vergi suç ve cezaları (vergi kabahatleri) birbirlerinden farklı niteliklere sahiptir. Ceza hukuku anlamındaki vergi suçlarının işlenip işlenmediğine adli mahkemeler karar vermekte ve cezayı da mahkemeler tayin etmektedir ve yükümlü hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşılaşmaktadır. Ayrıca cezayı tayin eden mahkemenin daha sonra bu cezayı kaldırması veya azaltması mümkün olmamaktadır. Bu suçlara Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. İdarî nitelikteki vergi suç ve cezalarının varlığının tesbitini ise vergi idaresi yapmaktadır ve yaptırım olarak yükümlü aleyhine para cezası uygulanmakta, bu para cezasının ödenmemesi durumunda hapis cezasına dönüşmesi mümkün olmamaktadır. Ayrıca idare bu cezalar üzerinde tasarruf ederek; azaltabilir veya ortadan kaldırabilir. Vergi idaresi tarafından ceza kesme idarî işlemine karşı dava açılması durumunda ise usulü açıdan İdari Yargılama Usulü Kanunu, Danıştay Kanunu ve Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un

unsurları yine kanunda yer almak zorundadır. Bu çerçevede ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesine göre kanunilik ilkesi Anayasa’da daha dar anlamda kabul edilerek, içtihat yoluyla bir suçun öngörülebilir, belirli veya ulaşılabilir olmasına imkân tanımamaktadır³⁵⁹.

Vergi suçlarının diğer bir görünümü olan, vergi kabahati olarak adlandırılan, vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri için de vergi suç ve cezalarının kanuniliği ilkesi kabul edilmektedir³⁶⁰. Danıştay’ın 4’üncü Dairesi’nin Anayasa Mahkemesi’ne yaptığı başvuruda, başvuru gerekçesini ileri sürerken vergi kabahatlerinin Anayasa’nın 38’inci maddesi çerçevesinde değerlendirileceğini, “...Anayasa’nın 38’inci maddesindeki kuralın idari nitelikteki suç ve cezalar için de geçerli olduğu, tartışmaya neden olmayacak ölçüde açık bulunduğundan, ayrıca tartışılmayacaktır...” diyerek ortaya koymuştur³⁶¹. Anayasa Mahkemesi ise, bir kararında Anayasa’nın 38’inci maddesi çerçevesinde değil, 73’üncü madde çerçevesinde suç ve cezaların kanuniliği ilkesine vurgu yapmaktadır³⁶². Ancak başka bir kararında vergi ziyai cezasının vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımadığını, ancak vergi ziyai suçunu işleyenlere öngörülen

hükümleri uygulanmaktadır. Söz konusu farklılıklar için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2006, (İdari), s. 117; Bahri Öztürk, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Ulsan ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009 s. 126. Ayrıca bkz. Hakeri, ss. 62-63.

³⁵⁹ Bu durumun sebebi ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne taraf olan ülkeler arasında yazılı olmayan hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerin de bulunmasıdır. Bu ülkelerde örf- adet (common law) ve içtihatlar önemli yer tutmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde katı bir kanunilik ilkesinin kabul edilmesi bu açıdan sakıncalı olacaktır.

³⁶⁰ Bayraklı, Vergi Ceza, s. 13; Saban, Ceza Sistemi, s. 49.

³⁶¹ Any. M. 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, www.anayasa.gov.tr, (20.05.2011).

³⁶² Söz konusu kararda “...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, *vergilelendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı* gibi vergilelendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.” demektedir (Any. M. 15.07.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, www.anayasa.gov.tr, (20.05.2011). (İtalikler benim) Anayasa’nın 38’inci maddesinin idari yaptırımlarda uygulama alanı bulmayacağı yönünde başka bir kararda ise “.....Bu durumda incelenen kural, vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na yetki vermekle yasadışı suç oluşturma olanağı vermediğinden Anayasa’nın 38. maddesine de aykırı değildir. Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir. Bu durumda kanunsuz suçtan söz edilemez...” denmektedir (Any. M. 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, www.kazanci.com, 01.06.2011)

bir yaptırım olduğunu belirterek cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların kanunla belirlenmesi gerektiğini eklemiştir³⁶³. Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer alan kanunilik ve geçmişe yürümeme ilkeleri, hem adli nitelikteki suç ve cezalar hem de kabahat olarak nitelendirilen ihlaller ve bunların idarî nitelikteki cezaları için temel bir ilkedir³⁶⁴. Nitekim kabahat olarak kabul eden bir davranışı yapan kişinin maddî varlığından alınan para cezası ile mülkiyet hakkına yapılan müdahale de bazı anayasal sınırlara tâbi olacaktır. Anayasa'nın 2'nci maddesindeki hukuk devleti ilkesi ve Anayasa'nın 13'üncü maddesi bu anlamda sınır olarak kabul edilmekle birlikte, kanunilik ilkesi ve geçmişe yürüme yasağı da bu anlamda sınır niteliğini taşımaktadır³⁶⁵.

³⁶³ Anayasa Mahkemesi bu kararında ziyaa uğratan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması sebebiyle, bu durumu Anayasa'nın 38'inci maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2'nci maddesindeki "hukuk devleti" ilkelerine aykırı bulmuştur. Any. M. 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2001/5, www.anayasa.gov.tr, (20.05.2011). Anayasa'nın 38'inci maddesinin vergi kabahatleri bakımından da uygulama alanı bulacağı konusunda bkz. Any. M. 20.05.2010 gün ve E. 2009/51, K. 2010/73, www.kazanci.com.tr, 01.06.2011. Kararda, "...Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan bahsedileme..."yeceğine değinilmiştir. İdarî bir yaptırımla da olsa yürütmenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza yaratılmayacağı yönünde bkz. Any. M. 15.02.2006 gün ve E. 2002/40, K. 2006/20, www.anayasa.gov.tr, (01.06.2011).

³⁶⁴ Bu yönde bkz. Gerek ve Aydın, Anayasa, s. 306; Tezcan, Vergi Cezaları, s. 379; Saban, Ceza Sistemi, s. 145; Funda Başaran Yavaşlar, "İdarî Nitelikli Vergi Suç Ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 25, Sayı: 299, Temmuz 2006, (İdarî), s. 122; Candan, Vergi, s. 10; Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, 2008, (Etkiler), s. 75; Güneş, s. 24; B. Demirbaş, s. 953; Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 111. Kabahatler Kanunu'nun 27'inci maddesinde sulh ceza mahkemelerinin görevli olduğu yönündeki kurala istisna olarak, Kanun'un ek 1'inci maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahkemelerine ilişkin hükümlerinin saklı olduğuna ilişkin getirilen istisna, Kabahatler Kanunu'nun vergi kabahatleri için de uygulama alanı bulacağını göstermektedir. Bu sebeple çatışma halinde Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin Vergi Usul Kanunu'ndaki idarî nitelikli vergi suç ve cezalarına ilişkin genel hükümleri zımnen ilga ettiğinin kabul edilmesi yönünde bkz. Yavaşlar Başaran, Etkiler, s. 75; Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, (Kabahat), s. 38. Aynı konuda hem Kabahatler Kanunu'nda hem Vergi Usul Kanun'da hüküm bulunması durumunda, çatışma yaşanan her bir kuralın ayrı ayrı incelenmesi gerektiği yönünde bkz. Erdem, s. 419.

³⁶⁵ Bu sebeple temel hak ve hürriyetlere müdahaleyi, yöneticilerin keyfi işlem ve davranışlarından kurtararak kanunî güvenceye bağlama amacını taşıyan kanunilik ilkesi, vergi kabahat ve yaptırımlarının bütün unsurlarıyla kanun koyucu tarafından belirlenmesini emretmekte ve vergi

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte idarî vergi suç ve cezaları da kabahat olarak nitelendirilmekte ve Kabahatler Kanunu'nda yer alan temel ilkeler vergi kabahatleri için de uygulama alanı bulmaktadır³⁶⁶. Bu sebeple vergi kabahatleri açısından Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinde kanunîlik ilkesinin göz önünde tutulması gerekmektedir³⁶⁷. Söz konusu maddenin son fıkrasında; kabahat karşılığı olan yaptırımların türünün, süresinin ve miktarının ancak kanunla belirlenebileceği söylenmiştir. Bu fıkra da mutlak bir kanunîlik prensibi hâkimken, aynı şeyi ilk fıkra için söylemek mümkün değildir. Zira Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddenin ilk fıkrasında, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu konusunda kanunda bir açıklık yoksa hükmün içeriğinin kapsam ve koşullarını kanununun belirlediği çerçevede idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabileceği belirtilmiştir³⁶⁸. Ancak, kıyas yoluyla yeni yaptırımlar ihdas edilmesi, kişilerin hukuk güvenliği açısından tehlike oluşturacağından, bu durum hiçbir zaman kıyas noktasına varmamalıdır³⁶⁹. Avrupa

kabahatleri ve yaptırımları için de sıkı bir biçimde uygulama alanı bulması gerekmektedir. Bkz. Yavaşlar Başaran, İdari, s. 125.

³⁶⁶ Yavaşlar Başaran, İdari, s. 137; Candan, Vergi, s. 11; Erdem, s. 417; Taşdelen, Kabahat, s. 37

³⁶⁷ Kanunîlik ilkesinin idarî yaptırımlar konusunda, ceza hukukunda olduğu gibi katı bir şekilde uygulanmadığı ve uygulanamayacağı konusunda bkz. Turgut Tan, "İdari Yaptırımlar Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki Güvenceler", **Hukuk Kurultayı 2004**, Ankara, 2004, s. 104; Oğuz Sancakdar, "İdari Cezaların Yaptırımları Teorisindeki Yeri Ve Türk Hukuku'ndaki Anayasal Temelleri", **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Uluslan ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009 s. 77; Öztürk, s. 130. İdarî nitelikteki vergi davaları için de suçta ve cezada kanunîlik ilkesi ceza hukukundaki anlamıyla uygulanması gerektiği yönündeki görüş için bkz. Saban, Ceza Sistemi, s. 150; Güneş, s. 24.

³⁶⁸ Kanun'da yer alan çerçeve hükmün yeterli görülerek kabahatlerin idare tarafından belirlenmesine izin vermenin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına ve Anayasa'nın 38'inci maddesinin birinci fıkrasına aykırı olduğu yönünde bkz. Yavaşlar Başaran, İdari, s. 137.

³⁶⁹ Öztürk, s. 130; Turgut Candan, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel Haklar", **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, (Editörler: İlhan Uluslan ve Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, (Danıştay), s. 255. Kanunîlik ilkesinin doğal bir sonucu olarak, kıyas yoluyla yeni bir suç öngörülemediği gibi, idarî yaptırımı gerektiren davranışlar da kıyas yoluyla uygulanamayacağı yönünde bkz. Any. M. 13.01.2011 gün ve E. 2009/21, K. 2011/16, www.kazanci.com.tr, (01.06.2011). Danıştay da kararlarında idarî yaptırım türlerinin kıyas yoluyla uygulanmayacağı vurgulamaktadır (Dş. 4. D. 26.06.1998 gün ve E. 1997/3156, K. 1998/2821 (Candan, Vergi, s. 16); Dş. 1. D. 25.11.1998 gün ve E. 1998/335, K. 1998/357 (Dş. Der., S. 100, s. 39-40); Dş. 8. D. 20.11.1997 gün ve E. 1995/4503, K. 1997/3471 (Dş. Der., S. 96, s. 393); Dş. mürettep D, 9.12.1980 gün ve E. 1979/34, K. 1980/3823 (Dş. Der., S. 42-44, s. 352). Danıştay, idarî düzenlemelerle vergi suçu oluşturulamayacağı ve ceza kesilemeyeceğini ifade etmektedir. Örneğin, kanunda yer almayan, idarî düzenleme ile kullanma zorunluluğu getirilen adisyon fişini düzenlemeyenlere Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ikinci bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine karar vermiştir (Dş. 4. D. 05.01.1994 gün ve E. 1992/4914, K. 1994/1, Candan, Vergi, s. 18). İdarî ihlâlin ancak kanunla ihdas edilebileceğini ve idarenin yönetmeliklerle ancak kanunun koyduğu sınırlar içerisinde hareket

İnsan Hakları Sözleşmesi açısından ise, kanunun altında yer alan kurallarla da düzenleme yapılması ulaşılabilir ve öngörülebilir olduğu takdirde kanunilik ilkesini ihlâl etmediğinden kapsam ve koşullarının kanunda belirlenmesi şartıyla idarenin düzenleyici işlemleriyle kanundaki açıklığın giderilebileceği düzenlemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumludur.

Anayasa'nın 38'inci maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinde de bahsedilen diğer bir ilke ise, kanunların geçmişe yürümemesi ilkesidir. Maddeye göre; "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". Bu ilke uyarınca yapıldığı tarihte vergi suçu sayılmayan bir eylemin sonradan yürürlüğe giren kanunla vergi suçu sayılması mümkün olmadığı gibi, bir vergi suçunun işlendiği tarihteki cezasını ağırlaştırarak sonraki kanun hükmünün, yürürlüğe girdiği tarihten önce tüm unsurları bakımından tamamlanmış bulunan bu vergi suçunun failine uygulanması mümkün değildir³⁷⁰. Ancak lehde olan kanun hükmünün geçmişe yürüyerek uygulanması mümkündür. Önceki kanuna göre suç sayılan eylemi suç olmaktan çıkararak, suçun unsurlarını eylem sahibinin yararına olarak değiştiren, cezaları azaltan, ceza ehliyeti yaşımı yükselten, zamanaşımı sürelerini kısaltan kanun hükümleri, failin lehine kabul edilmektedir³⁷¹.

edebileceğini belirttiği aksi yönde kararı için bkz. Dş. 11. D. 03.11.1998 gün ve E. 1997/2130, K. 1998/3560, Candan, Vergi, s. 17).

³⁷⁰ Candan, Vergi, s. 20; Öztürk, s. 131. Ayrıca bkz. Centel, Zafer ve Çakmut, s. 101; Hakeri, s. 67; Bayraklı, Vergi Ceza, s. 34; Özbek ve diğerleri, s. 126, Erdem, s. 60. Kanunlar geçmişe yürütüldüğü zaman hukuki güvenlik ilkesi zedelenecek, kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaptıklarından, sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemlere ilişkin vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsacaktır. Bu durum aynı zamanda ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı da bozacaktır (Kaneti, s. 45; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 46; Karakoç, Genel Vergi, s. 141; Tuncer, s. 8; B. Demirbaş, s. 978). Kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getiren vergi kanunlarının özellikle mali yükümlülükleri arttırıcı hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi, hukuki güvenlik ilkesinin sağlanabilmesi açısından önemi için bkz. Karakoç, Yargısal Denetim, s. 313. Danıştay suçun bütün unsurlarıyla tamamlandığı an olarak vergi ziyama bağlı kabahatler açısından vergi ziyamın oluştuğu, usulsüzlük kabahatleri için ise eylemin yapıldığı tarihi esas almaktadır (Dş. 4. D. 15.01.1983 gün ve E. 1983/1257, K. 1983/8201; Dş. 4. D. 23.10.1996 gün ve E. 1995/4210, K. 1996/3810 (Candan, Vergi, s. 21-22).

³⁷¹ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 103; T. Demirbaş, s. 128; Hakeri, s. 68; Bayraklı, Vergi Ceza, s. 36; Özbek ve diğerleri, ss. 126-127; Candan, Vergi, s. 24. Pozitif Vergi Ceza Hukuku'nda lehde olan kanun hükmünün uygulanması ilkesi, ancak (genelde kanun koyucu bu durumu geçici ve ek geçici maddelerle yapmıştır) yazılı kural haline getirilmesi şartıyla uygulanabilirliğe sahiptir (Candan, Vergi, s. 26).

Kabahatler Kanunu'nun 5'inci maddesinde Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümlerine atıf yapılarak, geçmişe yürümeme ilkesinin kabahatler bakımından da uygulama alanı bulacağı belirtilmektedir³⁷². Maddenin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde ise, kabahat karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulanacağı belirtilmektedir. Bu durumda eski kanun zamanında işlenmiş ve cezası verilmiş ancak henüz infaz edilmemiş kabahatler hakkında yeni düzenlemeye göre yaptırım uygulanacağından lehde hüküm uygulaması yasaklanmakta ve bu durum da Anayasa'nın 38'inci maddesine aykırılık oluşturmaktadır³⁷³.

4. Vergi Usûl Hukukunda Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi

Vergi suç ve cezalarının, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesine uygunluğundan bahsedilebilmesi için, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde vergi suç ve cezalarında kanunîlik ilkesinden bahsederken de belirtildiği gibi ulaşılabilir, öngörülebilir ve başkasının yardımıyla da olsa anlaşılabilir olması gerekmektedir. Vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak konulan kurallar içtihatlarla ulaşılabilir ve öngörülebilir hale getirilse de bu maddeye aykırı bir durumun oluşmadığı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından kabul edilmektedir. Ceza hukuku anlamındaki vergi suçları bakımından zaten kanunîlik ilkesi kabul edildiği için Sözleşme'ye aykırılık bulunmamaktadır. Aynı şekilde vergi kabahatleri için çerçevesi kanunla çizilmiş olması kaydıyla, idarenin bu sınırlar içerisinde kalmak suretiyle takdir yetkisinin bulunması da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumludur.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığını düzenleyen 359'uncu maddesinde yer alan "hesap ve muhasebe hilesi yapmak" fiilinin, kanunîlik ilkesi açısından değerlendirilmesi gerekmektedir³⁷⁴. Maddede "hesap ve muhasebe hilesi" dışında yer

³⁷² Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukukî güvenlik ilkesi bu yasağı içerdiğinden, bu yasağın ayrıca düzenlenmesine gerek olmadığı yönünde bkz. Yavaşlar Başaran, İdari, s. 137.

³⁷³ Yavaşlar Başaran, İdari, ss. 137-138; Candan, Vergi, s. 26

³⁷⁴ Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre; "a)Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

alan vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillere açık ve anlaşılabilir şekilde yer verilmektedir. Aslında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bu fiilleri bir bütün olarak hesap ve muhasebe hilesi olarak nitelendirmek de mümkündür³⁷⁵. Nitekim madde metninde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ve sahte belgenin ne olduğu tanımlanarak bu düzenlemeler açık ve belirli hale getirilmiştir. Ancak hesap ve muhasebe hilesinin içeriğinin ve kapsamının ne olduğu söz konusu düzenlemeden anlaşılammaktadır. Oysaki bir suçun oluştuğundan bahsedebilmek için bazı unsurların bir araya gelmesi gerekmektedir. Bu unsurlar; tipe uygun eylem, hukuka aykırılık ve kusurluluktur³⁷⁶. Tipe uygun eylemin bir görünümü olan kanunîlik unsuru, suçun kanunda yazılı olmasını gerektirmekle birlikte, suçta ve cezada kanunîlik ilkesinin bir sonucu olan belirlilik ilkesi suçun tanımının açık olmasını, tanımın esnek ve belirsiz kavramlardan oluşmamasını gerektirmektedir. Ancak böylelikle kıyas yoluyla suç yaratma tehlikesi doğmayacaktır³⁷⁷. Fakat Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan "hesap ve muhasebe hilesi yapma suçu"nda, sadece defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanların bu suçu işleyeceğine yer verilmesi, hesap ve muhasebe hilesinin içeriğine ilişkin hiçbir

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ve bu belgeyi kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını 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. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

³⁷⁵ Mustafa Alpaslan ve Akın Gencer Şentürk, "Hesap ve Muhasebe Hilesi Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkelere Aykırılıklar İçermekte Midir?", **E-Yaklaşım**, Sayı: 203, Kasım 2009, www.yaklasim.com., 28.05.2011. Ayrıca bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Basım Yayım, Bursa, 2011, s. 411; Bayraklı, **Vergi Ceza**, s. 243.

³⁷⁶ Özbek ve diğerleri, s. 199. Suçun unsurlarını; kanunîlik unsuru, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve kusurluluk unsuru olarak belirleme için bkz. Cantel, Zafer ve Çakmut, s. 211; T. Demirbaş, s. 195; Şenyüz, s. 346 vd.

³⁷⁷ Cantel, Zafer ve Çakmut, s. 56; Hakeri, s. 115; Özbek ve diğerleri, s. 201.

açıklamaya yer verilmemesi kanunîlik ilkesine aykırıdır³⁷⁸. Vergi hukukuna ilişkin tüm işlemler muhasebe kayıtları üzerinden gerçekleştiğinden zaten vergi kaçakçılığına ilişkin suçlar, hesap ve muhasebe hilesi yaparak gerçekleşecektir³⁷⁹. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi uyarınca da bu suçun öngörülebilir ve ulaşılabilir olduğundan bahsetmek zor görünmektedir. Her ne kadar Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi uyarınca suç ve cezalarda kanunîlik ilkesinin varlığından söz edebilmek için kanun dışında herhangi bir düzenleyici işlemle veya yargı yorumuyla suçun ve cezasının anlaşılabilir ve ulaşılabilir olması yetmekteyse de “hesap ve muhasebe hilesi yapma” suçunda bu sonuca ulaşabilecek düzenleyici işlemlere veya yargı kararlarına da yapılan araştırma çerçevesinde rastlanmamıştır. Bu sebeple Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde yer alan kanunîlik ilkesine, söz konusu suçun düzenlemesi uygun görünmemektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7’nci maddesi ve bu maddeye ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında cezaların kanunîliğinden bahsedilmekle birlikte, cezaların orantılı ve ölçülü olması gerektiğine ilişkin bir karara rastlanmamıştır. Aslında para cezalarının mülkiyet hakkını etkilemesi sebebiyle para cezalarının orantılı ve ölçülü olması gerektiği Sözleşme’nin ek 1’inci protokolde düzenlenen mülkiyet hakkıyla ilişkilendirilerek açıklanması gerekmektedir³⁸⁰. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gereğince mülkiyet hakkının kanuna dayanarak, meşru bir amaç çerçevesinde ve ölçülü şekilde sınırlanabileceğine çalışmada mülkiyet hakkına ilişkin yapılan açıklamalarda yer verilmişti. Bu noktada mülkiyet hakkını sınırlayan para cezaları da maddede yer alan sınırlama sebeplerine dayanacaktır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi uyarınca kanunla sınırlamanın ne anlama geldiği hem mülkiyet hakkı çerçevesinde vergilendirme açısından hem de

³⁷⁸ Bkz. Alpaslan ve Şentürk, “Hesap ve Muhasebe Hilesi Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkelere Aykırılıklar İçermekte Midir?”, www.yaklasim.com., 28.05.2011.

³⁷⁹ Ersin Nazalı, “Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil Midir?”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 28, Sayı: 333, Mayıs 2009, s. 101.

³⁸⁰ Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Ek 1 No’lu Protokolü’nün 1’inci maddesinin ikinci fıkrasında; birinci fıkradaki hükümlerin, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri kanunları uygulama konusunda sahip oldukları haklara helal getirmeyeceği düzenlenmiştir. Böylelikle taraf devletler para cezaları için kanunî düzenlemeler yaparak para cezasına hükmettiği kişinin mülkiyet hakkına dokunabilir. Ancak mülkiyet hakkından yoksun bırakabilmek için kanunlara dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve hukukun genel ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, ölçülülük ilkesinin örtülü bir şekilde de olsa bahsetmediği hak ve özgürlükler alanında da uygulayarak, ilkenin uygulama alanını genişletmektedir (Bkz. Metin, s. 80).

cezaların kanunîliği ilkesi çerçevesinde vergi cezaları açısından açıklandığından tekrardan kaçınmak amacıyla yapılan açıklamalara atıf yapmakla yetinilmektedir³⁸¹. Vergi cezaları çerçevesindeki para cezaları açısından, bir diğer sınırlama sebebi olan kamu yararı ise, vergi yükümlü veya sorumlular üzerinde caydırıcı etki yaparak bu kabahatlerin işlenmesini engellemektir. Bu noktada kanunîlik ve meşru amaç çerçevesinde bir sorun bulunmamakla birlikte burada tartışılması gereken nokta ölçülülük ilkesidir. Öncelikle vergi ziyayı kabahatinin cezası kayba uğratılan verginin bir katıdır (VUK m. 344/1). Vergi kaçakçılığı ile birlikte vergi cezasının işlenmesi durumunda ise, vergi ziyayı cezası 3 kat olarak uygulanmaktadır (VUK m.344/2). Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince para cezasına muhatap olan yükümlü ya da sorumludan gecikme faizi alınmaktadır. Bu noktada örneğin, 100.000 TL vergi aslı ödemek zorunda olan yükümlü, vergi kaçakçılığı suçunu da işlemişse vergi aslının 3 katı olan 300.000 TL para cezası kesilecektir. Kişinin, 100.000 TL'lik vergi aslıyla birlikte toplamda 400.000 TL ve gecikme faizi ödemesi gerekecektir. Bu durum rakamlar büyüdükçe daha dikkat çeker hale gelmekte ve zaman zaman kişinin ticari hayattan silinmesine yol açacak durumlara sebep olmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak vergi aslının üç katı oranında ceza uygulamasının orantılı olduğundan bahsetmek güçtür.

Usulsüzlük kabahatleri bakımından ise, genel usulsüzlük cezalarının vergi ziyayı kabahatiyle birlikte işlenmesi durumunda ağır olanın kesilmesi şeklindeki düzenlemeyle bir oran kurulmaya çalışılmıştır (VUK m.336/2). Kanun'un 352'nci maddesinde de birinci dereceden ve ikinci dereceden usulsüzlük kabahatlerinin neler olduğu belirtilerek cezalarının kanuna ek 2 no'lu cetvelde düzenleneceği belirtilmiştir³⁸². Bu cezalar açısından da bir orantısızlık söz konusu değildir. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük

³⁸¹ Bkz. İkinci Bölüm, II, A, 2, b, (2). Vergiye İlişkin Düzenlemenin/Tasarrufun Hukukî Temelinin Olması ve İkinci Bölüm, III, B, 2, c. Vergi Suçları Açısından Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi.

³⁸² 411 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile belirlenen miktarlar; birinci dereceden usulsüzlükler açısından sermaye şirketleri için 105 TL, sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için 66 TL, ikinci sınıf tüccarlar için 33TL, bunlar dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tâbi olanlar için 16TL, kazancı basit usulde tesbit edilenler için 8.80TL, gelir vergisinden muaf esnaf için ise 4 TL'dir. İkinci derecede usulsüzlükler açısından ise birinci dereceden usulsüzlükler açısından sermaye şirketleri için 58TL, sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için 33TL, ikinci sınıf tüccarlar için 16TL, bunlar dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tâbi olanlar için 8.80TL, kazancı basit usulde tesbit edilenler için 4TL, gelir vergisinden muaf esnaf için ise 2.30TL' dir (RG. 26.12.2011–28154).

cezaları için ise, üst sınır belirlenerek vergi aslına bağlı vergi ziyayı cezasını aşması engellenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde dördüncü fıkrasında böyle bir üst sınır getirilmemesi eleştirilmekteydi³⁸³. Ancak yapılan düzenlemeyle bir sene içerisinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamının 880.000 TL'yi geçemeyeceği belirtilerek bir üst sınır getirilmiştir³⁸⁴. Bu düzenlemeyle evrensel hukuk ilkelerinden olan suçta ve cezada orantılılık ilkesine hizmet edilmiştir.

C. Aynı Suçtan Dolayı İki Kez Cezalandırılmama Hakkı

1. Genel Olarak

Aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 7 No'lu Protokolü'nün 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Maddede; hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve kanuna uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamayacağı veya mahkûm edilemeyeceği belirtilmiştir. İkinci fıkrada, birinci fıkradaki hükmün, yeni ve yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılama usulü ve kanuna olarak davanın yeniden açılmasını engellemeyeceği; üçüncü fıkrada ise, Sözleşme'nin 15'inci maddesi çerçevesinde bu maddede yer alan yükümlülükler aykırı hiçbir tedbir alınamayacağı düzenlenmiştir. Söz konusu madde aslında adil yargılanma hakkının bir uzantısı niteliğindedir. Suç ve cezalar incelenirken konunun ele alınmasının sebebi ise, vergi kabahatleri ile vergi cezalarının birlikte uygulanması durumunda Sözleşme'ye aykırılığın var olup olmadığının tartışılması içindir.

³⁸³ Garip Ayaz, "Üst Sınır Özel Usulsüzlük Cezası Anayasaya Aykırıdır", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2008, ss. 59–60. Ayaz, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası için bir üst sınır görülmemesi sebebiyle ortaya çıkacak ceza tutarının makûl, âdil, amaçla orantılı olmadığını ve ölçsüz bir yükümlülük olduğunu ve hukuka açıkça aykırı olduğunu belirtmiştir (Ayaz, s. 60).

³⁸⁴ 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Karamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 01.08.2010–27659) ile üst sınır 770.000 TL olarak getirilmiş, 411 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile bu sınır 2012 yılı için 880.000 TL olarak tesbit edilmiştir.

Bu noktada öncelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından ilkenin nasıl anlaşıldığı ortaya konmaya çalışılacak, ikinci olarak Anayasa'daki düzenlemeye yer verilecek, son olarak ise, Vergi Usul Hukuku'nda nasıl uygulandığı ve Sözleşme ile uyumluluğu tartışılacaktır.

2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Aynı Suçtan İki Kez Cezalandırılmama Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci protokolünün 4'üncü maddesine düzenlenen yargılama veya cezada teklik hakkı, aynı suçta birden fazla yaptırım uygulanamamasını, bir kimsenin aynı fiil nedeniyle iki kez kovuşturulamamasını ve cezalandırılmamasını ifade eder³⁸⁵. Bu hak, kişilerin güvenliği açısından büyük önem taşımakta ve beraat etmiş sanık, aynı konu hakkında bir daha kovuşturma yapılamayacağını bilerek güven içinde olmaktadır³⁸⁶. Bu maddede yer alan cezada ve yargılamada teklik hakkı sadece kişinin aynı Devletin mahkemeleri tarafından aynı suçtan dolayı iki kez yargılandığı ve iki kez mahkûm edildiği durumlarda uygulanmaktadır³⁸⁷.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi kabahatlerinin sonucunda ortaya çıkan idarî yaptırımlarla, vergi hukukundaki adli suçların cezalarının iki kez cezalandırma özelliğini taşıyıp taşımadığını değerlendirirken hukuksal niteliklerine, uygulama alanına, amacına, uygulayan makama, sonuç ve etkileri bakımından

³⁸⁵ Bkz. Hızlı, s. 32; Recep Gülşen, “Yeni Türk Ceza Kanunu Ve Milletler Arası Ceza Hukuku Bağlamında “Non Bis İn İdem” İlkesi”, **Prof. Dr. Hüseyin Hatemi’ye Armağan**, Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, Diyarbakır, 2005, s. 318; Rifat Murat Önok ve Burak Pınar, “Kesin Hüküm Müessesesi Bağlamında Ceza Mahkemesi Kararları ile Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi ve Bağlayıcılığı Üzerine Bir Deneme”, **Mali Pusula**, Yıl: 2, Sayı: 19, Temmuz 2006, s. 71; B. Demirbaş, s. 969; Mustafa Özen, “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1, 2010, s. 390. Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının iki görünümü bulunmaktadır. Aynı konuda aynı sanık için verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa bunların reddinin gerekmesi yatay olarak hakkı belirtmekte (sadece iç hukuka ilişkin bir kuraldır); aynı sanığın, aynı fiili, aynı konuda olursa sanığın yargılanmaması da dikey olarak hakkı belirtmektedir (Bkz. Erol Cihan ve Feridun Yenisey, “Ne Bis İn İdem İlkesi”, **Prof. Dr. Çetin Özek Armağanı**, Şan Ofset, İstanbul, 2004, s. 219). Bu ilkenin fiilin aynılığı ve kişinin aynılığı olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır (Bu unsurlar için bkz. Cihan ve Yenisey, ss. 220–221; Özen, ss. 391–395).

³⁸⁶ Önok ve Pınar, s. 71. Ayrıca bkz. Cihan ve Yenisey, s. 220; Gülşen, s. 318; Özen, s. 390.

³⁸⁷ AİHM, Baragiola İsviçre’ye karşı, 21.10.1993 (Gilles Dutertre, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003, www.yargitay.gov.tr., (05.02.2011), s. 340). Ayrıca bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 314.

birbirleri bakımından farklı yaptırım türlerinde olup olmadıklarına yani suçun unsurlarına bakarak karar vermektedir³⁸⁸. Nitekim Ponsetti davasında Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı olarak uygulandığını, bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçun unsurlarından farklı olduğunu, Genel Vergi Yasasının 1741 ve 1728'inci maddelerinin aynı suçu düzenlemediklerini belirterek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur³⁸⁹. Mahkeme bir başka kararda cezaların amacı bakımından bir inceleme yapmış iki cezanın amaçlarının farklı olduğuna karar vermiştir³⁹⁰. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bir başka kararında ise, suçların temel unsurlarının aynı olup olmadığı noktasında inceleme yapacağını vurgulamış, başvurucunun ticari işletme ruhsatının kaldırılmasının cezai bir yaptırım olmadığını vurgulayarak, bu durumu inceleme dışında bırakmıştır. Mahkemece verilen hapis cezasının dayanağının faaliyete ilişkin bilgilerin defterlere doğru kaydedilmesi gerektiği şeklindeki genel bir yükümlülüğe aykırılık, idarece kayba uğratan verginin katları olarak uygulanan vergi ziyaı cezasının ise, vergi beyannamelerinde kasten yanlış bilgiyi beyan edilmesi fiili nedeniyle verildiğinden suçun unsurlarının farklı olduğunu tesbit ederek ihlâl kararı vermemiştir³⁹¹. Bir başka kararda Mahkeme, ilk para cezasının bilgi verilmediği için, 21 ay sonraki ikinci para cezasının ise, yükümlü ve idare arasındaki görüşmelerin ışığında ve belge vermeyi reddetmeyi sürdürmesi nedeniyle kesildiğini, ceza konusu fiilin zaman ve konu itibarıyla farklılaştığını ve bu nedenle de “iki aleyhte kararın aynı fiile dayanmadığı”nı belirterek kabul edilmezlik kararı vermiştir³⁹². Ayrıca söz konusu haktan bahsedebilmek için cezanın aynı kişiye uygulanması gerekmektedir. Cezanın birinin başvurana diğerinin ise, tüzel kişiye kesilmesi durumunda da hakkın ihlâlinden bahsedilemeyeceğini belirtilmiştir³⁹³.

³⁸⁸ Yücel Oğurlu, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış Ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, **Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, 1999, s. 193; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 160.

³⁸⁹ Ponsetti ve Chesnel Fransa'ya karşı, 14.09.1999, (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 160)

³⁹⁰ Rosenquit İsveç'e karşı, 14.09.2004, (Soygüt, s. 261).

³⁹¹ AİHM, Manasson İsveç'e karşı, 08.03.2003, (Soygüt, s. 262).

³⁹² J.B. İsviçre'ye karşı, 06.04.2000, (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 160).

³⁹³ Geir İsaeksen Norveç'e karşı, 02.10.2003, (Soygüt, s. 262).

3. 1982 Anayasasında Aynı Suçtan İki Kez Cezalandırılmama Hakkı

Temel bir ilke olan aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı Anayasa’da bir ilke olarak yer almamasına rağmen, Anayasa Mahkemesi’nin verdiği kararlarda da genel hukuk ilkelerini destekleyici ölçü norm olarak değerlendirmiştir³⁹⁴. Anayasa Mahkemesi bir kararında, disiplin cezası almanın sonucu olarak ek ödemeden kesinti yapılmasını disiplin cezası niteliğinde olmadığına, kamu performans yönetiminde verimliliğin artırılmasını sağlamak için tercih edilmiş bir yöntem olduğuna karar vererek bu durumun, aynı konu ya da eylem nedeniyle iki kez cezalandırma anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir³⁹⁵. Devlet Memurları Kanunu’nun 131’inci maddesinin birinci fıkrasında ceza davası ile disiplin soruşturmasının kural olarak birbirinden bağımsız yürüyeceği düzenlenmiştir. Vergi cezaları bakımından da vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler bu fiillerle vergi ziyana da sebebiyet veriyorsa bu durumda vergi ziyana ilişkin uygulanacak para cezası 3 kat artırılarak uygulanır (VUK m.344/2). Nitekim aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin idarî yaptırımlarda geçerli olmadığı, bunun sebebinin ise, ceza yaptırımları ile idarî yaptırımların değişik alanları düzenlemeleri ve amaçlarının farklı olmasından kaynaklandığı savunulmaktadır³⁹⁶. Bu durum da ceza muhakemesi kararları ile idarenin karar verdiği yaptırımın birbirini etkilememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 367’nci maddesinin son fıkrasında da ceza muhakemesi kararlarının, vergi kabahatlerini uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarında etkili olmadığını ve bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamayacağı düzenlenmektedir. Bu durumda, idarî yaptırımlarla, ceza hukuku anlamındaki vergi suçlarının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde değerlendirilerek sonuca ulaşılması gerekmektedir.

³⁹⁴ Örnek kararlar için bkz. Any. M. 02.06.1989 gün ve E. 1988/36, K. 1983/24, <http://www.anayasa.gov.tr>, (04.06.2011); Any. M. 17.05.2007 gün ve E. 2004/13, K. 2007/58, www.anayasa.gov.tr, (04.06.2011), Any. M. 01.04.2010 gün ve E. 2008/114, K. 2010/53, www.anayasa.gov.tr, (04.06.2011).

³⁹⁵ Any. M. 01.04.2010 gün ve E. 2008/114, K. 2010/53, www.anayasa.gov.tr, (04.06.2011).

³⁹⁶ Oğurlu, s. 190; Erdem, s. 69.

4. Vergi Usûl Hukukunda Aynı Suçtan İki Kez Cezalandırılmama Hakkı

Vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunda hapis cezası ile cezalandırılan fiillerin aynı zamanda vergi ziyana da sebebiyet vermesi halinde vergi ziyai cezası ile yaptırıma bağlanıyor olması, bu madde bağlamında değerlendirilmesi gereken bir husustur. İç hukukta vergi ziyai kabahati sonucunda idarî bir yaptırım olarak para cezası, kaçakçılık suçunun işlenmesi durumunda ise, hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Açıklandığı gibi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi suçun unsurları ve amacı bakımından bir inceleme yaparak, aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlâl edilip edilmediğine karar vermektedir. Bu noktada tartışılması gereken vergi ziyai kabahati ile vergi kaçakçılığı suçunun unsurları ve amaçları yönünden aynılığın bulunup bulunmadığıdır. Vergi ziyai cezası kesilebilmesi için, kast unsurunun bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yükümlünün, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi; şahsî, medenî haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile diğer sebeplerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine ve haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi gerekmektedir (VUK m. 341 ve m. 344/1). Bu kabahatten dolayı ceza verilebilmesi için kural olarak vergi kaybı şarttır. Ancak vergi kaybına, kasten veya taksirle sebebiyet verilebilir (KK. m. 9)³⁹⁷. Vergi kaçakçılığı suçu ise, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen hareketlerden sadece birinin yapılmasıyla ortaya çıkabilmektedir. Bu hareketlerin tamamlanmasıyla birlikte suç oluşmaktadır. Ancak maddede yer alan bazı hükümlerde, vergi kaybının gerçekleşmesi de arandığından, bu düzenlemelerde kaçakçılık suçunun oluşması bakımından vergi kaybının doğması da şarttır³⁹⁸. Kaçakçılık suçu, ceza hukuku anlamında bir suç olduğundan, suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır (TCK. m.21/2). Bu durumda, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ışığında vergi ziyana yol açan bir fiilden ötürü hem ceza mahkemesinde ceza kovuşturması yapıp

³⁹⁷ Kabahatler Kanunu'ndaki bu düzenlemeyle birlikte objektif sorumluktan kusur sorumluluğu esasına geçilmiş olmakta, bu anlamda bir vergisel kabahatin varlığından söz edebilmek için, sadece hukuka aykırı faaliyetin varlığı yeterli olmayıp, fiilin en azından taksirle işlenmesi gerekmektedir (Bkz. Yavaşlar Başaran, İdari, s. 138).

³⁹⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 498; Saban, Vergi Hukuku, s. 246.

hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi hem de vergi idaresi tarafından vergi ziyai cezası kesilmesi yargılamada veya cezada teklik hakkına aykırı olmayacaktır³⁹⁹. Çünkü vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenebilmekte olduğundan suçun kurucu unsurları birbirinden farklılık göstermektedir⁴⁰⁰. Ayrıca vergi ziyai kabahatinde netice unsuru aranmasına rağmen vergi kaçakçılığına ilişkin fiiller bakımından bu unsurun aranmaması da bu fiillerin aynı olmamasına neden olmaktadır⁴⁰¹. Bu noktada vergi kabahatleri ile vergi cezaları arasında yargılama ve cezada teklik hakkı ihlâl edilmemektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları gereğince iki suçun unsurunda ve amacında aynılık bulunmaması sebebiyle yargılamada ve cezada teklik hakkına aykırı bir durum bulunmamaktadır.

D. Adli Hata Halinde Tazminat Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci Protokolü'nün 3'üncü maddesinde, bir kişinin, kesin bir kararla cezai bir suçtan mahkûm edilmesi ve sonradan yeni veya yakın zamanda keşfedilmiş bir delilin kesinlikle yanlış bir adalet uygulaması olduğunu göstermesi veya kişinin affedilmesi nedeniyle cezai kararın iptal edilmesi halinde, bilinmeyen delilin açıklanmamış olmasının tamamen veya kısmen o kişiye atfedildiğinin isbatlandığı haller dışında, böyle bir mahkûmiyet sonucunda cezaya maruz kalan kişi ilgili devletin kanuna ve uygulamasına göre tazmin edileceği düzenlenmektedir. Bu noktada tazminat ödenmesinin şartları; mahkûmiyet hükmünün kesinleşmiş olması (mevcut bir kanunla düzeltilmesi yolunun kapalı bulunması), yeni ve sonradan ortaya çıkan bir kanıttan adli bir hataya düşüldüğünün açıkça anlaşılması (ilgilinin suçsuzluğunun şüpheye yer bırakmayan şekilde ortaya çıkması) ve bu belirlemeye dayanılarak mahkûmiyet hükmünün iptal edilmiş veya affedilmiş olmasıdır⁴⁰². Anayasa'da ise, 40'ıncı maddenin üçüncü fıkrasında Devletin tazminat ödemeye hükmedilmesine ilişkin bir düzenleme yer almaktadır. Bu maddede, kişinin, resmi görevliler tarafından meydana gelen haksız

³⁹⁹ Hızlı, s. 44; Önok ve Pınar, s. 74; B. Demirbaş, s. 970; Taşdelen, Kabahat, s. 209; Erdem, s. 69.

⁴⁰⁰ Bkz. Ponsetti ve Chesnel kararı, dipnot 389.

⁴⁰¹ Taşdelen, Kabahat, s. 209.

⁴⁰² Nakov kararında kesinleşmiş bir mahkûmiyet kararının bulunması, adli hatanın delille kesinlik kazanması ve mahkûm olan kimseden kaynaklanmaması gerektiği belirterek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur (Nakov Makedonya'ya karşı, 24.10.2002, Soygüt, s. 259).

işlemler sonucu uğradığı zararın, kanuna göre, Devletçe tazmin edileceği ve Devletin sorumlu olan kişiye rücu hakkının saklı olduğu belirtilmektedir⁴⁰³.

Vergi cezaları özelinde düşünüldüğünde, idarî kabahat niteliğinde olan vergi suçları ve ceza hukuku anlamında vergi suçlarına ilişkin mahkûmiyet kararının verildiği durumlarda bu hak gündeme gelecektir. Maddede yazılı şartlar çerçevesinde örneğin vergi kaçakçılığı suçundan dolayı mahkûmiyet kararı verilmesinde adli bir hatanın saptanması durumunda Devlet tazminat ödemeye hükmedilecektir. Ancak vergi cezalarında adli hata olması sebebiyle şikâyet edilen devletin tazminata hükmedilmesine ilişkin bir karara ulaşılamamıştır.

⁴⁰³ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 141'inci maddesinde koruma tedbirleri nedeniyle, bu tedbirlerin hukuka uygun olmamasından kaynaklı Devletten tazminat istenebileceği düzenlenmiştir. Fakat bu şekilde bir tazminata hükmetmenin kapsamıyla Sözleşme'de yer alan adli hata halinde tazminata hükmetmenin kapsamının farklı olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ

AÇISINDAN KAMU İCRA HUKUKUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GENEL ÇERÇEVE

Kamu icra hukuku, “Devletin ve diğer kamu idarelerinin ve kurumlarının, mali yükümlerden doğan veya kamu alacağı sayılan alacaklarının güvence önlemlerini, ödenmesini ve hukukî cebre dayanarak tahsilini düzenleyen bir (mali hukuk) dalı” olarak tanımlanmaktadır⁴⁰⁴. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte vergi dairesi ile vergi yükümlüsü arasında ortaya çıkan vergi borcu ilişkisinin, kesinleşip vadesinin gelmesiyle birlikte borç yükümlü tarafından kendiliğinden ödenmekte, gönüllü olarak vergi borcu ödenmediği takdirde ise, alacaklı vergi dairesi tarafından tahsil edilmektedir⁴⁰⁵. Borçluya bir ödeme emri gönderilmekte ve bu şekilde borcun ödenmesi için yükümlü zorlanmaktadır. Yükümlü buna rağmen borcu gecikme zammıyla birlikte ödemediği takdirde, yükümlünün malları veya hakları üzerinde haciz uygulamasına gidilmekte ve haczedilen mallar paraya çevrilerek kamu alacaklısının alacağına kavuşması

⁴⁰⁴ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 24; Karakoç, Genel Vergi, s. 571. Kamu icra hukukuna ilişkin tanımlar için bkz. Mutluer, s. 320.

⁴⁰⁵ Kamu idaresinin, kamu hizmetlerinin ve bunların finansmanını sağlayan kamu maliyesinin niteliklerinden dolayı, kamu icra hukuku çerçevesinde doğan borcun kaynağının farklı olduğu belirtilmiştir. Kamu hizmetlerinin yürütülmesi gereği, idarede istikrar ve bir ölçüde kollektif çıkarın kişisel çıkara üstün tutulması ilkeleri, kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli fonların tehlikeye sokulmadan, düzenli ve zamanında sağlanmasını zorunlu kıldığından kamu alacaklarının belli, özel ve etkili usullere göre tahsilinin gerektiği vurgulanmıştır (Ahmet Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı**, AÜHFY, Ankara, 1981, (Vergi İcra), s. 652; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 158; Metin Taş, **Vergi İcra Hukukunda Haciz**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000 s. 6 vd.). Alacaklı tarafın aynı zamanda tahsil dairesi olarak takip yapmasının hukukun temel ilkelerine, hukukî güvenliğin sağlanmasına, kuvvetler ayrılığına, Anayasaya, menfaat dengesine aykırı olduğu, bu sebeplerle kamu alacaklarının, ayrı bir kanunda değil, kamu alacaklarına ilişkin özel bir takip yolunun İcra İflas Kanununun içerisinde düzenlenmesi gerektiği yönünde bkz. Sabri Şakir Ansay, **Hukuk İcra ve İflas Usulleri**, 5. Bası, İstiklal Matbaası, Ankara, 1960, s. 16; E. İlhan Postacıoğlu, **İcra Hukuku Esasları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, s. 21; Pınar Çiftçi, **İcra Hukukunda Menfaat Dengesi**, Adalet Yayınları, Ankara, 2010, ss. 185-187. Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a ilişkin doktrindeki eleştiriler için bkz. Saim Üstündağ, **İcra Hukukunun Esasları**, 8. Bası, İstanbul, 2004, s. 15 vd.; Edip Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996, (E. Şimşek), s. 4-5; Özekes, Temel Haklar, s. 195.

sağlanmaktadır⁴⁰⁶. Ayrıca haciz aşamasında yükümlünün mallarına el konulana kadar, kötüniyetli yükümlünün mallarını kaçırma ihtimali de dikkate alınarak, kamu alacağını güvence altına alabilmek için birtakım güvence önlemlerine yer verilmiştir. Bu güvence önlemleri arasında ise, teminat, ihtiyatî tahakkuk, ihtiyatî haciz, tasarrufun iptali davası ve bazı durumlarda müteselsil sorumluluk halleri sayılabilir. Görüldüğü üzere gerek güvence önlemleri gerekse de cebren tahsil süreci açısından doğrudan mülkiyet hakkına el atılmaktadır. Kamu icra hukukunun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında değerlendirilmesi, mülkiyet hakkı, özel yaşama saygı hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı, borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağı ve seyahat özgürlüğü kapsamında yapılmaya çalışılacaktır. Kamu icra suçlarına ilişkin ise, suç ve cezalarda kanunîlik ilkesi ve aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkına değinilecektir. Bu noktada belirtilmelidir ki kamu icra hukuku açısından konu tartışılırken, çalışılan konunun kapsamı düşünülerek, sadece Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin bir değerlendirme yapılacaktır⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ İcra hukukunda, tüm malvarlıksal değerlere dair alacak talepleri mülkiyet hakkına yönelmekle birlikte haciz aşamasıyla borçlunun mülkiyet hakkına doğrudan müdahalede bulunmaktadır (bkz. Çiftçi, s. 102).

⁴⁰⁷ Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu'nun kapsamına vergi, resim, harçlar gibi geleneksel kamu gelirlerinin yanında gümrük ve tekel idarelerince tahsil edilen vergiler, para cezaları, ecrimisil alacakları, idarî sözleşmelerden doğan alacaklar, parafiskal gelirler, fon gelirleri de dahildir (AATUHK m. 1 ve 2). Kamu alacağının kapsamı için bkz. Kumrulu, Vergi İcra, ss. 654-660; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 159 vd.; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 25vd; Taş, s. 12 vd.; Karakoç, Genel Vergi, s. 592 vd.; Mutluer, s. 322; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyon, 2009, (Vergi İcra), s. 7 vd.

II. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN TAHSİL İŞLEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Mülkiyet Hakkı

1. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Usul Kanunu'na etkisinin bahsedildiği ikinci bölümde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin mülkiyet hakkını nasıl düzenlediğine ve bu düzenlemeyi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin nasıl yorumladığına özellikle vergilendirme yetkisi çerçevesinde yer verilmiştir. Bu başlık altında ise, tekrardan mümkün olabildiğince kaçınmak amacıyla, mülkiyet hakkı çerçevesinde tahsil sürecinin nasıl etkilendiğine yer verilecektir. Bu sebeple genel açıklamaların dışında, iç hukuk bakımından da önem arz edecek kararlara değinmeye çalışılacak, daha sonra ise, iç hukuktaki düzenlemelerde ve uygulamalarda görülen problemlere değinilmeye çalışılacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin hukuka uygunluğundan bahsedebilmek için söz konusu müdahalenin hukukî dayanağının olması, genel yarara uygun meşru amacının bulunması ve müdahalenin ölçülü olması gerekmektedir. Mülkiyete yönelik müdahalenin hukukî dayanağı olmasından bahsedebilmek için mutlaka öngörülebilir ve ulaşılabilir olması gerekmektedir. Bu noktada müdahalenin keyfi nitelikte olmaması önem arz etmektedir. Hentrich kararında vergi kaçırmayı önlemek için, Genel Vergi Yasasında getirilen hükme göre düşük fiyattan satım yapıldığı takdirde bunun vergi kaçırmaya yönelik olarak yapıldığı varsayılarak hazineye ön alım hakkı tanınmıştır. Ancak Mahkeme, Sözleşme'ci diğer devletlerin vergi sistemlerinin hiçbirinde buna eş değer bir ön alım hakkının uygulanmadığını ve ön alımın, fiyatın her düşük olduğu durumda değil, öngörülemeyen bir biçimde uygulandığını belirtmiştir. Devletin vergi kaçırmayı önlemek için farklı uygun yöntemlere de (örneğin ödenmeyen vergiler için para cezaları konulması ve bu önlemleri ceza tehdidiyle düzenli olarak uygulanması gibi) sahip olduğunu belirtmiştir. Ön alımın gerekçesiz yapılması, öngörülemez niteliğiyle orantısız bir müdahale oluşturması,

tahliye edilen alıcıların hazinece malın önalımına itiraz etme olanağının, yeterliliğinin bulunmaması nedeniyle Sözleşme'ye aykırı bulmuştur⁴⁰⁸. Bu noktada Mahkeme, sınırlarını belirlemede tamamen idarenin takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda, kişileri sebepsiz yere malından yoksun bırakılmasının mülkiyet hakkını ihlâl ettiği sonucuna varmıştır. Vergisel müdahalenin ölçülü olması ve kişiler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması gereği de Hentrich kararında vurgulanmış ve ön alım hakkının keyfi nitelikte uygulanmasıyla birlikte başvuru kişinin kişisel ve aşırı bir yüke maruz kaldığı sonucuna ulaşmıştır.

Bulves kararında da başvuru kişinin, Katma Değer Vergisi ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmesine rağmen, satıcının Katma Değer Vergisi beyan yükümlülüklerini geç yerine getirmesi sebebiyle satın aldığı mallar için ödediği Katma Değer Vergisi'ni indirme hakkının kabul edilmediği ve aynı Katma Değer Vergisi'ni haksız bir biçimde ikinci kez de devlete ödediği için mülkiyet hakkının ihlâli nedeniyle Mahkeme'ye başvurulmuştur⁴⁰⁹. Başvuruda Mahkeme, Katma Değer Vergisi sisteminin istikrarlı bir şekilde çalışmasını sağlamak ve sistemin suiistimalini durdurmak için devlet tarafından birtakım araçlar getirebileceğini kabul etmiş, ancak getirilen araçların, başvuru şirketin malvarlığını barışçıl bir şekilde kullanma hakkına yapılan müdahale ile orantılı olup olmadığının araştırmıştır. Mahkeme ise, başvuru şirketin, satıcı firmanın Katma Değer Vergisi beyan yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayacak şekilde izleme, kontrol etme veya bunu sağlama yetki ve imkânı hiçbir biçimde olmadığından, satıcıya ödediği Katma Değer Vergisi'ni indirme olanağına sahip olup olmayacağı konusunda belirsiz bir duruma düşen başvuru kişinin avantajsız bir duruma sokulduğu belirtmiştir. Söz konusu kararda, satıcının Katma Değer Vergisi ödevlerini zamanında yerine getirmemesinin sonuçlarına katlanmaması gerektiği sonucuna varılarak, başvuru üzerindeki kişisel ve aşırı yükün toplum yararı ile mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken âdil dengeyi bozduğuna ve bu açıdan da Sözleşme'nin ihlâl edildiğine hükmedilmiştir. Bu olaydan da anlaşıldığı üzere vergi hukukunda suiistimali önleyecek düzenlemelerin ancak bu olaya ilişkin bilgisi bulunan ve karışan kişiler için

⁴⁰⁸ Hentrich Fransa'ya karşı, 22.09.1994, Yalıtı, Vergi Yükümlüsü, s. 72 vd.

⁴⁰⁹ Bulves AD. Bulgaristan'a karşı 22.01.2009 (Billur Yalıtı, "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 Basımevi, Cilt: 1, Ankara, 2009, (Sorumluluğun Sınırı), ss. 516-519).

uygulama alanı bulabileceği, ödevlerini eksiksiz yerine getiren sorumlu ya da yükümlülerin, bir başkasının eylemlerinin veya eylemsizliklerinin sonucuna malvarlıklarıyla katlanmaları mülkiyet hakkının ihlâl etmektedir⁴¹⁰.

Vergilerin tahsiline yönelik yapılan düzenlemelerin ve eylemlerin mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşımaması için izlenen amaçla kullanılan aracın orantılı da olması gerekmektedir. K davasında, Komisyon, Danimarka'da belli mali suçlardan hükümlü olan ve firar eden başvuruçunun tüm malvarlığına el konulmasının mülkiyet hakkını ihlâl etmediğine; Lemoine davasında ise, 80.000 Frank'ı aşan vergi borcu için vergi yükümlülerinin malik oldukları dokuz mamelek üzerine 1 milyon Frak tutarında haciz konulmasının ise, mülkiyet hakkına aykırı olarak değerlendirmiştir⁴¹¹. Gasus Dossier davasında ise, Mahkeme, şirketin mülkiyeti muhafaza kaydının bulunduğu beton karıştırıcısının haczedilmesinin, haczin keyfi olduğunu göstermediğini belirtmiş, amaç olan verginin tahsili ile araç olan müsadere yetkisinin arasında makûl bir orantının olduğunu kabul etmiştir⁴¹². Yükümlünün mülkiyeti muhafaza etmek kaydıyla makinenin teslimini gerçekleştirmesini bir risk olarak görmekte ve bundan dolayı yükümlünün sorumlu olacağı sonucuna varmıştır. Bu noktada Mahkeme, vergilerin tahsil sürecinde de Sözleşme'ye üye devletlerin geniş takdir yetkilerinin bulunduğunu belirterek, yeterli hukuksal güvencenin olduğu, kişileri aşırı bir yük altına sokmadığı düzenlemeleri ve uygulamaları Sözleşme'ye aykırı görmemiştir.

2. Kamu İcra Hukukunda Mülkiyet Hakkı

a. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, devletlere kamu alacaklarının tahsilinde, geniş takdir yetkisi tanımaktadır. Ancak devletlerin bu alanda kendi takdir yetkilerini kullanırken sınırsız bir yetkisi de yoktur. İç hukukta tanınan takdir yetkisi ve sınırlarının, kamu icra hukuku açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Avrupa

⁴¹⁰ Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 520.

⁴¹¹ AİHK. K Danimarka'ya karşı, 27.12.1983, (Gümüşkaya, s. 177); Lemoine Fransa'ya karşı, 29.04.200, (Gümüşkaya, s. 174).

⁴¹² Gasus Dossier Hollanda'ya karşı, 23.02.1995, (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, ss. 52–53).

İnsan Hakları Mahkemesi'nin bu genel yaklaşımı göz önünde bulundurularak, iç hukuktaki tesbit edilebilen problemlerli noktalar, öncelikle kamu alacağına ilişkin güvence önlemlerine ilişkin düzenlemeler ve uygulamalar, daha sonra ise, cebren tahsil sürecindeki düzenlemeler ve uygulamalar bakımından değerlendirilmeye çalışılacaktır.

b. Kamu Alacağına Yönelik Güvence Önlemleri Açısından

(1) Genel Olarak

Kamu alacaklısı, alacağın tehlikeye girmesi halinde tahsil aşamasının gelmesini bekleyip, tahsil gerçekleşmezse cebri icra yoluna başvurabilmektedir. Ancak kamu alacaklısı, cebri icra yollarını denediğinde tahsil edilmesi gereken kamu alacağının tahsil imkânsızlığıyla karşılaşma ihtimali mevcuttur. Bu ihtimale karşı hazinenin gelecekteki durumunu garanti altına almak için kamu alacaklarının korunmasına ilişkin birtakım güvence önlemleri getirilmiştir⁴¹³. Bu koruyucu önlemler ile kamu borçlusunu, kamu alacaklısının koruyucu imkânlarının olduğunu bilerek, kamu borcunu zamanında ve eksiksiz ödeme yolunda bir irade gösterebilecek, bu durumda da kamu alacaklısı, alacağını daha kısa zamanda ve tam olarak alabilecektir⁴¹⁴. İnceleme konusu olan vergi hukuku açısından da bir tarafta vergi idaresi yani kamu hazinesi korunurken, diğer yandan vergi yükümlüsünün temel haklarının ihlâl edilmemesi gerekmektedir. Nitekim söz konusu güvence önlemleri ile kamu borçlusunun mülkiyet hakkına doğrudan müdahale edilmektedir. Bu müdahalenin ise, hukuka uygun olması gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında mülkiyet hakkına yapılan bu çeşit müdahalelerin nasıl değerlendirildiğine ilişkin bir üst başlıkta verilen bilgiler çerçevesinde, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki düzenlemelerde tesbit edilebilen problemlerli noktalar tartışılmaya çalışılacaktır⁴¹⁵. Bu sebeple ihtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkuk ve kamu borcundan limited şirket ortakları ve kanunî temsilcilerin sorumluluğu konuları incelenecektir. Yurt dışına çıkış yasağına ilişkin açıklamalar

⁴¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 166; Karakoç, Genel Vergi, s. 603; Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, (B. Çelik), s. 47.

⁴¹⁴ B. Çelik, s. 47.

⁴¹⁵ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, RG. 28.07.1953–8469.

ise, bu yasağın seyahat özgürlüğü çerçevesinde değerlendirilmesinin daha uygun olması sebebiyle, bu başlık altında bahsedilmeyecektir.

(2) İhtiyatî Haciz İşlemi

İleride tahakkuk edecek veya vadesi gelecek ya da ödeme emri gönderilecek bir kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, kamu borçlusuna ait bazı malların onun tasarruf alanında çıkarılması yoluyla, bu malların borçlu tarafından cebri icranın dışına çıkarılmasına engel olabilmek için Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü ve 16'ncı maddeleri arasında ihtiyatî haciz düzenlenmiştir⁴¹⁶. İhtiyati haciz, kamu alacağının ödenmesini ya da tahsilini güvence altına almak için, kanunda belirtilen sebeplere dayanarak, kamu borçlusunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden idarî bir kararla el konulmasıdır⁴¹⁷. Ayrıca genel icra hukukunda düzenlenen ihtiyatî hacizden farklı olarak, kamu icra hukuku açısından ihtiyatî haciz bir idarî işlem olarak ortaya çıkmakta ve bu idarî işleme dayanarak, idarenin re'sen harekete geçme yetkisi çerçevesinde uygulanmaktadır⁴¹⁸.

⁴¹⁶ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesine göre ihtiyatî haciz, bu maddede belirtilen sebeplerle, bir süreyle sınırlı olmaksızın, alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuru tarafından, haczin nasıl yapılacağına ilişkin hükümlere göre uygulanır. İhtiyati haciz sebepleri ise; teminat istenmesini gerektiren durumlar (bu durumlar aynı kanunun 9'uncu maddesine göre, kaçakçılık ve ağır kusur suçları, kaçakçılık suçuna katılma hali ve kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhının bulunmaması halidir), borçlunun belirli bir ikametgâhı olmaması, borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapma ihtimali varsa, borçludan teminat istendiği halde belli bir sürede teminat veya kefil göstermemesi, mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir süre içinde teminat veya kefil göstermemesi ya da şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefilin kabul edilmemesi, mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir süre içinde mal bildiriminde bulunmaması veya noksan bildirimde bulunması, kamu davasını gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davası açılması, kamu borçlusunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarrufları olmasıdır.

⁴¹⁷ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998, s. 13; İhtiyatî hacze ilişkin tanımlar için bkz. Erginay, s. 135; Kaneti, s. 369; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 167; E. Şimşek, s. 103; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 75; Karakoç, Genel Vergi, s. 609; B. Çelik, s. 66; Mutluer, s. 329; Bayraklı, Vergi İcra, s. 44; Öner, s. 150. Genel icra hukukunda ihtiyatî haciz tanımı için bkz. Muhammet Özekes, **İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, (İhtiyati Haciz), s. 12. Doğrudan ihtiyatî haciz uygulaması, ancak tahakkuk etmiş olduğu halde henüz vadesi gelmemiş kamu alacakları ile tahakkuk etmiş ve vadesi gelmiş olmasına rağmen henüz ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu alacakları için söz konusudur (Bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 78).

⁴¹⁸ Bkz. E. Şimşek, s. 103; Dönmez, s. 13; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 78; Karakoç, Genel Vergi, s. 609; Mutluer, s. 329; Bayraklı, Vergi İcra, s. 44. Genel icra hukukunda ihtiyatî haczin uygulanabilmesi için İcra İflas Kanunu'nun 257'nci maddesine göre, rehinle temin edilmemiş ve vadesi gelmiş ya da vadesi gelmemekle birlikte kanunda belirtilen durumların varlığında borç, borçlu nezdinde muaccel hale gelirse (muayyen yerleşim yerinin olmaması yahut borçlu mallarını gizlemeye, kaçırmaya veya kendisi kaçmaya hazırlanması, kaçması veya bu amaçla

Genel icra hukukundan farklı olarak, ihtiyatî haczin uygulanması için hâkim kararına da gerek yoktur⁴¹⁹. İhtiyatî haczin uygulanabilmesi için kanundaki ihtiyatî haciz sebeplerinin birinin var olması ve vergi dairesi başkanlarının bu konuda karar vermesi yeterlidir⁴²⁰. Devletin kamu alacağına bir an önce ve eksiksiz bir şekilde kavuşması amacıyla getirilen bu düzenleme açısından önemli olan nokta idarenin takdir yetkisini kullanırken, bu yetkisini keyfiyete varacak şekilde kullanmamasıdır. Nitekim ihtiyatî hacizle birlikte yükümlünün veya sorumlunun malvarlığına süresiz şekilde doğrudan el atılmaktadır. Bu durumda cebri tahsil işlemleri başlayana kadar malvarlığına el konulan yükümlü ya da sorumlu hiçbir şekilde ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde tasarrufta bulunamayacaktır⁴²¹. Ayrıca bu süreç içerisinde de gecikme zammı hesaplanmaya devam edecektir.

İhtiyatî haciz işlemine başvurmadan önce, kamu alacaklısının, kamu borçlusundan teminat istemesi, kamu borçlusunun teminat göstermediği durumlarda malvarlığı üzerinde ihtiyatî haczin uygulanması gerekmektedir⁴²². Böylelikle yükümlülerin ya da sorumluların, kendi malvarlıkları üzerinde serbestçe tasarruf etme hakları kısıtlanmamış olacaktır. Kişi malvarlığındaki istediği bir malı teminat olarak gösterecek ve örneğin o anda yükümlü/sorumlu için önemli olan banka

alacaklının haklarını ihlâl eden hileli işlemlerde bulunması) borçluda veya üçüncü şahısta olan taşınır ve taşınmaz malları ve alacaklarıyla diğer hakları ihtiyaten haczettirilir (Bu konuda geniş bilgi için bkz. Özkes, İhtiyatî Haciz, s. 131–167).

⁴¹⁹ Kamu alacaklısına kendi alacağının tahsili için böyle bir yetki verilmesinin alacaklı ile borçlu arasında korunması gereken menfaat dengesini ortadan kaldırdığı yönünde bkz. Çiftçi, s. 192. Ayrıca idarenin kanundan aldığı yetkiyle ihtiyatî haciz kararı vermesinin Anayasa'ya, hukuka ve kuvvetler ayrılığı ilkesine de aykırı olduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. Çiftçi, ss. 190–192.

⁴²⁰ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un (RG. 16.05.2005-25817) 33'üncü maddesine göre, "...mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne..." yapılmış sayılmaktadır.

⁴²¹ Burada cebri takip usullerinden teminatın paraya çevrilmesi yoluyla takip yolunun tercih edilmesi gerekmektedir. Nitekim teminata bağlanmış bir kamu alacağı vardır. Eğer kamu alacağı vadesinde ödenmemişse, bu borcun ödenmesi gerektiğini, ödenmemesi durumunda ise teminatın paraya çevrileceğini içeren bir yazı gönderilir, eğer ödenmezse de teminat paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilir. Artık ödeme emri gönderilerek haciz yolu ile takibe gitmeye gerek yoktur (Bkz. Dönmez, s. 16).

⁴²² Bu yönde; Dş. 4. D., 25.01.2011 gün ve E. 2008/9413, K. 2011/342, www.kazanci.com.tr, 10.06.2012. İstene teminatın gösterilmesi için borçluya ne kadar süre tanınacağına ilişkin bir düzenleme Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almamaktadır. Fakat süreler ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunulmuştur (AATUHK m. 8). Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesinde ise idare tarafından verilecek sürenin 15 günden az olmaması gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda kamu alacaklısı, kamu borçlusuna 15 günlük bir süre vermeli, bu sürede teminat gösterilmezse ihtiyatî haciz işlemine başvurmalıdır (Dönmez, s. 30). İstenecek teminat talebinde sürenin idarece ne kadar belirleneceğinin veya hiç belirlenmeyeceğinin idarenin takdirine bırakıldığı konusunda bkz. Mutluer, s. 327.

hesabına bloke konulmasının önüne geçilmiş olacaktır. İhtiyatî haczin borca yetecek miktar kadar uygulanması da son derece önemli olmakla birlikte mülkiyet hakkının korunması gereğinin de bir sonucudur⁴²³. Aksi takdirde örneğin, banka hesabındaki miktardan çok daha düşük olan vergi borcu için tüm banka hesabındaki paranın kullanılmasını engellemek, yükümlünün/sorumlunun ticari hayatını önemli şekilde etkileyebilecek ve telafisi güç zararlara yol açabilecektir.

İhtiyatî haciz işlemine karşı borçlu, ihtiyatî haczin uygulandığı sırada hazır bulunuyorsa ihtiyatî haczin uygulandığı, hazır bulunmuyor ise, ihtiyatî haciz tutanağının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren yedi gün içinde dava açabilir (AATUHK m.15/1). Bu davada borçlunun, ihtiyatî haciz sebeplerinin somut olayda gerçekleşmediğini ileri sürebilmesi için idarenin ihtiyatî haciz sebeplerini borçluya bildirmesi gerekmektedir. Ancak borçlunun yokluğunda gerçekleştirilen ihtiyatî hacizlerden sonra borçluya gönderilen ihtiyatî haciz tutanağında veya yetkili amir tutanağında imzalanan ihtiyatî haciz varakasında ihtiyatî haciz sebebine açıklayıcı bir şekilde yer verilmemektedir. Genellikle ihtiyatî haciz kararı verilirken sadece Kanun'un 13'üncü maddesine gönderme yapılması ve ihtiyatî haciz sebeplerinden somut olayda hangisinin gerçekleştiği belirtilmemesi savunma hakkının kullanılmasını engellemektedir⁴²⁴. Borçlu, idarenin savunmasıyla birlikte ihtiyatî haciz sebebini çoğu zaman öğrenmektedir. Sebep gösterilirken idare mutlaka, bu madde kapsamında örneğin, borçlunun kaçtığını, ödeme gücü olmasına rağmen ödeme yapmayarak hileli yollara tevessül ettiğini tesbit etmek veya isbatlamak zorundadır⁴²⁵. Nitekim kamu alacaklısı, kamu borçlusunun, kamu alacağını ödemeksizin kaçırma tehlikesi bulunması halinde haciz uygulaması yoluna gitmektedir. Böyle bir tehlikenin bulunduğunu tesbit etmeden kamu alacaklısının ihtiyatî haciz yoluna başvurması, kamu alacaklısı ile yükümlü arasındaki âdil dengenin bozulmasına sebep olacak, kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki

⁴²³ Çiftçi, s. 102.

⁴²⁴ Dönmez, s. 63; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 82. Ayrıca bkz. Çiftçi, s. 192.

⁴²⁵ Hukuktaki genel kurala uygun olarak, bir vakıadan kendi lehine hak çıkararak o vakıayı isbat yükü altındadır. İhtiyatî haciz işleminden kendi lehine hak çıkaracak kamu alacaklısının da bu iddiasını, ihtiyatî haciz işlemine karşı 7 gün içerisinde dava açılması halinde, isbat etmesi gerekmektedir.

güveni zedeleyecek ve kamu borçlusu açısından maddî-manevi zararlara yol açabilecektir⁴²⁶.

İhtiyati haciz işlemine karşı dava açıldığında ise, yürütme kendiliğinden durmamakta, bunun için mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermesi gerekmektedir⁴²⁷. Ancak ihtiyatî hacze ilişkin yürütmeyi durdurma kararı verilse bile, yürütmeyi durdurma kararı kesinleşmeden, idare, mal üzerindeki ihtiyatî haczi kaldırmayabilir⁴²⁸. Çünkü İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca haciz ve ihtiyatî haciz ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararlar kesinleştikten sonra idarece işlem tesis edileceği belirtilmektedir. Hükmün kapsamına yürütmeyi durdurma kararları da girmektedir. Bu sebeple, idarenin ihtiyatî haczi kaldırma yükümlülüğü, ihtiyatî hacze ilişkin verilen yürütmeyi durdurma kararına süresinde itiraz edilmez veya itiraz edilmesine rağmen karar yürütmeyi durdurma yönünde kesinleşirse ortaya çıkmaktadır. Aynı şekilde ihtiyatî hacze itiraz edilse ve ilk derece mahkemesi itirazı haklı görse de ihtiyatî haciz kararı kalkmamakta, kararın kesinleşmesi beklenmektedir. İhtiyati haciz kararının kesinleşmesinin beklenmesi ile kişinin malvarlığı zarar görmektedir. Özellikle ihtiyatî haczin ölçüsüz bir şekilde kişilerin malları üzerine konulduğu da dikkate alındığında, bir de mahkemenin kararının kesinleşmesinin aranması kişilerin mülkiyet hakkını zedelemektedir. Böylelikle ihtiyatî haciz adeta, öne çekilen bir haciz aşaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, kamu borcundan daha fazla ölçüsüz bir şekilde ve hukuka aykırı olarak banka hesaplarına ihtiyatî haciz konulan kamu borçlusunun, itiraz ederek, mahkemede kararın kendi lehine çıkmasını sağlasa

⁴²⁶ Bu konuda bkz. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın hazırladığı, İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar Raporu, 15.12.2006, http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/MaliPlatf_orm/, 18.04.2011. Ayrıca ihtiyatî hacizde, çoğunlukla hukukî ilişkinin daha tam açıklığa kavuşmamış olması, karşılıklı menfaatlerin dengelenmesini zorunlu kıldığından ve menfaat dengesinin gözetilmesinin önemini de arttırdığından, iki tarafın menfaatleri bakımından normalde gösterilenden daha fazla özen gösterilmelidir (Bkz. Özekes, İhtiyati Haciz, ss. 19–27).

⁴²⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, “Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.”

⁴²⁸ Karakoç, Amme Alacakları, s. 93

bile, ihtiyatî haczin kalkması için kararın kesinleşmesi de beklendiğinden ve tüm bu süreç boyunca banka hesabını da kullanmadığından, kamu borçlusunun malvarlığı hakları ve hatta kişilik hakları üzerinde telafisi güç zararlara sebep olabilecektir⁴²⁹. Türkiye’de yargılamaların da çok uzun sürdüğü dikkate alındığında durumun vahameti daha net görülebilir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergiye ilişkin ulusal düzenlemelerde, taraf devletlerin takdir hakkının varlığını kabul etmektedir. Bu sebeple alacak-borç ilişkisinde taraf olan kamu alacaklısının, kendi alacağı için ihtiyatî haciz kararı vererek uygulamasını, kanundaki sebeplere bağlı olarak ihtiyatî haciz kararı alındığı takdirde, üye ülkenin takdir hakkı çerçevesinde olduğunu kabul ederek Sözleşme’ye tek başına bu sebeple aykırı olmadığını düşünülebilir. Ancak mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne uygunluğundan söz edebilmek için ayrıca verilen ihtiyatî haczin uygulanma süresinin makûl olması, vergi ödevlilerinin mali durumunu güçleştirmemesi ve üzerlerinde kişisel aşırı bir yük oluşturmaması gerekmektedir. Ayrıca mülkiyet hakkına yapılan bu şekilde müdahalenin keyfi nitelikte olmaması ve öngörülebilmesi de büyük önem taşımaktadır. Ancak iç uygulamada, yukarıda açıklandığı üzere ihtiyatî haciz kararları ölçsüz şekilde verilerek kişiler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaktadır. İhtiyati haciz çok uzun süre uygulanmaktadır. Ayrıca idarenin takdir yetkisi kapsamında olan ihtiyatî hacze ilişkin çoğu zaman kamu borçluları ihtiyatî haciz sebebini dahi bilmeden bu uygulamayla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu sebeple öngörülebilir olduğunu söylemek de güç görünmektedir.

Açıklanan hususlar dikkate alınmadan yapılan ihtiyatî haciz uygulaması olağan bir hale gelecek ve kamu alacaklısı keyfi davranarak istediği her durumda ihtiyatî haciz işlemini uygulayabilecektir. Bu şekilde sınırlarını idarenin belirlediği,

⁴²⁹ İhtiyati haciz nedeniyle uğranılan zararın tazmini için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da açık bir düzenlememe olmamasına rağmen, idare hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde idareyi sorumlu tutmak mümkün olacaktır. İhtiyati haciz kararında, idarenin haksız olduğunun anlaşılması, sorumluluk için yeterli olmalıdır. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre ihtiyatî haczin kaldırılmasına ilişkin karar verilip, kesinleşmesine rağmen, ihtiyatî haciz kararı kaldırılmamışsa, tazminat davası açılması mümkündür. Bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 94-96. Vergi yükümlülerinin zararının tazmini konusunda idarenin sorumlu olması gerektiği ve yargı organlarının vergi yükümlülerin zararlarını karşılama noktasında gerekli önlemleri alması gerektiği yönünde bkz. Hakan Üzeltürk, “Vergi Mükelleflerinin Zararlarının Tazmini”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, Şubat 2005, (Zarar), ss. 389-390. Genel İcra Hukuku’nda haksız ihtiyatî hacizden kaynaklanan zararlardan sorumluluğa ilişkin (İİK m.259) bkz. Özekes, İhtiyati Haciz, s. 393 vd.

ölçüsüz bir uygulamanın ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumlu olduğundan bahsetmek son derece güçtür.

(3) İhtiyatî Tahakkuk

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile verginin tahakkuku arasındaki zaman içerisinde, ileride verginin alınmasını güçleştireceği izleniminin verilmesi durumunda, kamu alacağını güvence altına almak için vergi ihtiyaten tahakkuk edilmektedir⁴³⁰. İhtiyati tahakkuk için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17'inci maddesindeki nedenlerin bulunması gerekmektedir⁴³¹. Bu sebepler genel olarak ihtiyatî haciz sebepleri ile aynıdır. Söz konusu sebeplerden biri gerçekleştiğinde, ihtiyatî haczin hangi büyüklükte bir kamu alacağı için uygulanacağını bilmesi ve belirlenmesi ihtiyatî tahakkuk yapılmasını zorunlu kılmaktadır⁴³². İhtiyatî tahakkuk, kamu borçlusu hakkında kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımadığından, ihtiyatî tahakkuk işlemine karşı dava açılmaz. Ancak ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz işlemine karşı dava açılabilir. Davada ihtiyatî haciz sebepleri tartışma konusu yapılabileceği gibi, ihtiyatî tahakkuk sebepleri ve miktarına ilişkin itirazlarını da ileri sürülebilir (AATUHK m.20). Nitekim borçluya ihtiyatî tahakkuk miktarına ve sebeplerine itiraz etme imkânının verilmesi, hukuk devletinin bir gereği olan vergilerin kanunîliği ilkesine de uygundur⁴³³. Aksi bir durum, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne de aykırılık taşıyacaktır. Böylelikle mülkiyet hakkına müdahalenin keyfi nitelikte olması önlenmekte ve idarenin yaptığı bir işleme karşı yargı yolu kapatılmamış olmaktadır. İdarenin, ihtiyatî tahakkuk yetkisini kullanırken, kamu borçlularının korunması gerektiğini de düşünerek gereksiz uygulamalardan kaçınması gerekmektedir. İhtiyati

⁴³⁰ Bkz. Erginay, s. 135; Kaneti, s. 370; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 167; E. Şimşek, s. 145; Karakoç, Kamu Alacakları, s. 97; Karakoç, Genel Vergi, s. 614; Mutluer, s. 328; Bayraklı, Vergi İcra, s. 53; Öner, s. 149.

⁴³¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17'inci maddesinin ikinci fıkrasında ihtiyatî tahakkuk sebepleri olarak, ihtiyatî hacze ilişkin 13'üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5'inci bentlerinde yazılı sebeplerden birinin mevcut olması, yükümlü hakkında 110'uncu maddeye göre (amme alacağının tahsiline engel olma hükmü) takibata girişilmesi ve teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmesi sayılmıştır.

⁴³² Karakoç, Kamu Alacakları, s. 97; Karakoç, Genel Vergi, s. 616. İhtiyati tahakkukun bir idarî işlem olması sebebiyle, tek başına idarî tahakkuka ilişkin de dava açılabilmesi konusunda bkz. Bayraklı, Vergi İcra, s. 57.

⁴³³ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 102.

tahakkuk sebeplerinin de ihtiyatî haciz sebepleri gibi mutlaka belirtilmesi ve gerekçelendirilmesi gerekmektedir. Böylelikle idare takdir yetkisini kullanırken, kullandığı yetkiyi gerekçelendirmek zorunda kalacağından gereksiz uygulamaların önüne geçilmesi sağlanabilir. İhtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz işlemine karşı da dava açıldığında, ihtiyatî haciz başlığı altında açıklandığı üzere, mahkeme kararının kesinleşmesi aranmaktadır. Kamu borçlusunun malları üzerinde tasarruf yetkisinin sınırlanması sonucunu doğuran ihtiyatî haciz işleminin uzunca bir süre devam edecek olan kanun yolu sonucuna kadar beklenmesi, vergi yargılaması hukukunun kamu alacaklısı ile kamu borçlusunun karşılıklı çıkarlar dengesini sağlama işlevini yok edici bir etkiye sahip olması nedeniyle mahkeme kararının derhal uygulanması ilkesini, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk uyuşmazlıklarında da kamu borçlusunun lehine verilen kararlar yönünden geçerli kılmak gerekir⁴³⁴. İdarenin keyfi nitelikte ve ölçüsüz şekilde uyguladığı ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî tahakkuka bağlı haciz işlemleri Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan mülkiyet hakkına aykırıdır.

(4) Limited Şirket Ortaklarının ve Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğu

Kamu alacaklarının güvence önlemleri içerisinde kanunî temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenmiştir⁴³⁵. Süreç

⁴³⁴ Karakoç, Kamu Alacakları, s. 104.

⁴³⁵ Kanun'un 35'inci maddesine göre: "Limited şirket ortakları şirketten tamamen ve kısmen tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tâbi tutulurlar. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulurlar. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olması halinde bu şahıslar amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen tutulurlar." Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi ise; "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması durumunda bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu

içerisinde yapılan değişikliklerle kamu alacağında yaşanan sorunlara karşı alacağın tahsiline ilişkin hükümler ağırlaştırılmıştır⁴³⁶. Yapılan düzenlemede mülkiyet hakkı açısından iki durumun değerlendirilmesi gerektiği düşünülmüştür. İlki mükerrer madde 35’de yer alan şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı için kanunî temsilciye yönelinmesi; ikincisi ise, müteselsil sorumluluğa ilişkin 35’inci ve mükerrer 35’inci maddede getirilen düzenlemedir.

436 tutulur. Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” şeklindedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35’inci maddesi, 4369 sayılı kanunla değişikliğe uğramış, eskiden limited şirketin ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan kamu borçlarından dolayı sermaye miktarıyla sorumlu tutulurken, bu değişiklikte artık sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulmuşlardır (4369 sayılı Kanun, RG. 29.07.1998–23417 mükerrer). 5766 sayılı kanunla daha sonra 35’inci madde ve mükerrer 35’inci madde değişikliğe uğramıştır. Bu değişiklikte 35’inci madde çerçevesinde amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli sayılmıştır. Ayrıca amme alacağına, devletin daha hızlı ve tam olarak ulaşması amaçlanarak, 35’inci ve mükerrer 35’inci maddeye iki fıkra eklenmiştir (5766 sayılı Kanun, RG. 01.08.2008–26954). Bu noktada mükerrer madde 35’e eklenen son fıkra ile bu düzenlemeden önce var olan bir tartışmaya doktrindeki ve yargı kararlarındaki görüşlerin tersine bir şekilde son verilmeye çalışılmıştır. Değişiklik yapılmadan önce, vergilere ilişkin sorumluluk konusunda Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesinin mi yoksa Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesinin mi uygulanması gerektiği tartışma konusuydu. Doktrinde kabul edilen görüş, özel nitelikli hüküm olan Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesinin böyle bir durumda uygulama alanı bulacağıydı (Sezgin Yılmaz ve Özgür Özkan, “Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluklarının 213 Sayılı VUK ve 6183 Sayılı AATUH Kanunu’nun 35. Maddesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 44, 2008, s. 98). Bu düzenlemeye kadar verilen yargı organlarının yerleşmiş görüşü ise Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen kamu alacakları için Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesinin uygulanacağı yönündedir (Örnek kararlar için bkz. Dş. 3. D. 21.12.1998 gün ve E. 1997/5295, K. 1998/4660 (İrfan Barlass, “5766 Sayılı AATUHK’un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 244, 2009, s. 167); Dş. 4.D. 04.11.1997 gün ve E. 1997/1869, K. 1997/3971 (www.kazanci.com.tr, 16.04.2011); Dş. 4. D. 27.06.2001 gün ve E. 2001/2547, K. 2001/3219 (www.kazanci.com.tr, 16.04.2011); Dş. VDDK. 16.06.2006 gün ve E. 2006/27, K. 2006/174 (www.kazanci.com.tr, 16.04.2011) Ancak eklenen fıkra ile artık böyle bir yorumu yapmak mümkün gözükmemektedir. Çünkü fıkrada, kanunî temsilcilerin sorumluluğuna dair Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzenlemenin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı kabul edilmiştir. Bu durumda vergi ve buna bağlı alacaklar açısından da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesine uygulanma imkânı verilerek, idareye kanunî temsilcilerin takibinde önemli imkânlar tanınmıştır. Düzenleme sonunda Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesi yürürlükten kaldırılmamış ama uygulama alanı da kalmamıştır (Bu doğrultuda bkz. Yusuf İleri, “Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 188, Ağustos 2008, s. 122; Akın Gencer Şentürk, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin Kanuni Düzenlemelerin Hukukiliği Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 28, Sayı: 326, Ekim 2008, s. 133). Vergiyi doğuran olay döneminde bunu beyan etmemiş olan kanunî temsilcilere yönelik olarak Vergi Usul Kanunu’nun halâ geçerli olduğu yönündeki görüş için bkz. Barlass, s. 169. Yapılan değişikliğin, vergi ve vergiye bağlı alacaklar ve bunlarla ilgili Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesi açısından herhangi bir uygulama alanı ve etkisi bulunmadığı yönünde bkz. Levent Yaralı, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 170.

5766 sayılı Kanunla mükerrer 35'inci maddenin ilk fıkrasında yapılan değişiklikle, yükümlülerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları için, kamu idaresi, kanunî temsilciye yönelecektir. Yapılan bu düzenlemeyle kanunda öngörülen tüm cebren takip ve tahsil işlemleri tükenmeden kanunî temsilciye yönelmek mümkün hale gelmiştir⁴³⁷. Bu durumda idare takip sürecinin başında veya ilerleyen aşamalarda kamu alacağının tahsil edemeyeceğini öngörürse, kanunî temsilciye borcun tahsili için ödeme emri gönderebilecek ve artık örneğin, şirket tüzel kişiliği ile şirketin kanunî temsilcileri eş zamanlı olarak takip ve tahsil işlemleriyle karşı karşıya kalabilecektir⁴³⁸. Böyle bir durumda kanunî temsilciye yapılan takip, yükümlüden karşılanmayacağı anlaşılan kısım açısından yapılmalıdır yani tüm kamu alacağı için kanunî temsilciye gidilmemelidir⁴³⁹. Ayrıca kamu borçlusunun, herhangi bir malvarlığı değerinin kamu alacağını karşılayıp karşılamadığına değil, gerekli tüm araştırmaların sonucunda bulunan ve haczedilen malvarlığının kamu alacağını karşılayıp karşılamadığına bakılacaktır⁴⁴⁰. Görüldüğü üzere idare, yükümlüye karşı başlatılan takibin herhangi bir aşamasında, kamu alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğini düşünebilir. Bu durum ise, tamamen idarenin subjektif yaklaşımıyla ortaya çıkacaktır. Bu noktada birtakım objektif ölçütler getirilmesi gerekmektedir. Bu ölçütler ise, idarenin düzenleyici işlemleriyle değil kişilerin mülkiyet hakkını doğrudan etkilemesi sebebiyle kanunla getirilmelidir⁴⁴¹. Mevcut durumda böyle bir ölçütün olmaması, mülkiyet hakkının vergi idaresinin subjektif değerlendirilmesi ile

⁴³⁷ İleri, s. 123; Şentürk, s. 128; Barlass, s. 171. Oysaki Danıştay, değişiklik yapılmadan önce verdiği kararlarında, şirketin vergi borcu için Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da öngörülen tüm cebren takip ve tahsil işlemleri tamamlanmadan ve dolayısıyla kamu alacağının yükümlüden tamamen veya kısmen tahsil imkânının bulunmadığı açık ve kesin olarak ortaya konulmadan, kanunî temsilciye karşı takibe başlanılmayacağı görüşündedir (Dş. 4. D. 30.11.2000 gün ve E. 1999/2597, K. 2000/5013 (İleri, s. 122). Maddenin eski şekline göre, kanunî temsilciye gidilebilmesi için, kamu borçlusunun haczi kabil herhangi bir malvarlığının bulunmaması veya haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacağı anlaşılmaktadır.

⁴³⁸ İleri, s. 123; Barlass, s. 166. Kanun'un 3'üncü maddesine göre tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı; "Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını" ifade ettiği belirtilmiştir.

⁴³⁹ Yaralı, s. 196.

⁴⁴⁰ Yaralı, s. 196.

⁴⁴¹ Bumin Doğrusöz, "Limited Şirket Ortağının Sorumluluğu Genişliyor", Referans Gazetesi, 11.02.2008, http://www.radikalreferansarsivi.com/haber.aspx?HBR_KOD=90035, (16.04.2011).

sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre ise, mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Tahsil imkânsızlığı nedeniyle kanunî temsilciye veya limited şirket ortaklarına gidilmesinin idarenin subjektif değerlendirilmesine bırakılmayıp, bu konuda belli ölçütlere yer verilmesi gerekmekte, düzenlemenin belirgin olması sağlanmalıdır. Bu ölçütlerin de kanunda sorumluluğu bulunan kişilerce ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Ayrıca mülkiyet hakkına yapılan müdahalede izlenen amaçla kullanılan aracın orantılı olması gerekmektedir. Bu sebeple tahsil edilemeyen kamu alacağı için değil de tüm kamu alacağı için kanunî temsilciye gidilmesi, kanunî temsilcinin mal varlığına ölçüsüz bir müdahale sonucunu doğuracaktır.

2008 yılında 5766 sayılı Kanun'la yapılan diğer bir değişiklikle birlikte ise, kamu alacağının doğduğu dönemde ortak olup şirketten ayrılan ortakların, bu alacağın ödenmesinden dolayı sorumluluğunun devam etmekte; kamu alacağı doğduğu dönemde ortak olmadığı halde sonradan ortaklığa giren kişiler de kamu borçlarından sorumluluğa dahil edilmektedir. Aynı şekilde kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanunî temsilci veya pay sahibinin farklı kişiler olması durumunda da kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Görüldüğü üzere artık hem eski pay sahipleri ve kanunî temsilciler sorumlu olmaya devam edecekler hem de yeni pay sahipleri ve kanunî temsilciler sorumlu olacaklardır⁴⁴². Ancak bu şekilde kişileri bilmedikleri ve bilemeyecekleri bir durumdan dolayı bir kusur aramadan sorumlu tutmak, bu sorumluluğun bir süreyle sınırlı olmaması, ölçüsüz bir müdahale olarak değerlendirilmekte ve sorumluya orantısız ağır bir yük getirmektedir⁴⁴³. Çünkü mülkiyet hakkına müdahale edilebilmesi için daha önce de açıklandığı üzere müdahalenin elverişli, gerekli ve orantılı olması gerekmektedir. Pay devri veya temsilci değişimi sonrası devreden, devralan üzerinde kontrol, izleme, ödevlerini yerine getirmeye zorlama veya ödemeyi sağlama gibi bir yetkisi bulunmamakla birlikte, devralanın da geçmiş dönemde beyannamelerin hukuka uygun verilip verilmediğinin denetlemek veya bu

⁴⁴² Bu konuda getirilen düzenlemenin eski yargı kararları dikkate alınmadan yapıldığının tesbiti için bkz. Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 510 vd.

⁴⁴³ Bu konudaki değerlendirme için bkz. Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 528 vd.

beyannamelerin doğru verilmesini sağlamak gibi bir görevi bulunmamaktadır⁴⁴⁴. Bu sebeple düzenlemenin elverişli olduğundan bahsedilemez. Nitekim eski temsilcinin beyanname vermek ya da imzalamak yanında şirket kasasından para çekmek, bankada işlem yapma gibi yetkileri de sona ermektedir. Kamu alacaklısı hiç yetkisi kalmamış eski temsilci adına takip başlatılabilecektir⁴⁴⁵. Böyle bir durumda artık kişiler, etki edemeyecekleri bir durumdan dolayı sorumlu tutulmuş olacaklardır. Oysaki sorumluluğun söz konusu olabilmesi için bir yetki ve ifa kuvvetine sahip bir iradenin varlığı gereklidir⁴⁴⁶. Aynı şekilde kimden ve ne zaman isteneceği belirli olmayan yani belirsiz ve öngörülemeyecek bir tahsil şeklinin demokratik bir toplum için gerekli olduğundan, devreden veya devralan yüzünden bir diğerinin malvarlığına, herhangi bir kusur veya irtibat şartı aranmaksızın el atılmasının orantılı olmasından da bahsetmek mümkün değildir⁴⁴⁷. Nitekim böyle bir durumda kamu alacağının alacaklısı olan devlet, kişilerin kusurlu olup olmamasına veya haksız olup olmamasına bakmadan alacağını alacak, kusuru olmadan fazla para ödeyen kişi ise, ödediği fazla parayı özel hukuk kuralları çerçevesinde almaya çalışacaktır⁴⁴⁸. Mülkiyet hakkına müdahalenin orantılı olması gerektiği göz önünde tutulduğunda, yapılan bu düzenlemenin ise, elverişli ve orantılı olmaması sebebiyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne uygunluğundan bahsedilemez.

c. Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili Açısından

(1) Genel Olarak

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesi uyarınca kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz edebilir. İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan

⁴⁴⁴ Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 524.

⁴⁴⁵ Değişiklik yapılmadan önceki uygulamada vergi dairesi, öncelikle mevcut temsilci adına işlem yürütmekte, eğer bu mevcut temsilci de, kamu alacağını tahsil imkânı bulamaz ve alacağın doğduğu sırada bir başka kişi temsilci ise bu kişiye yönelik, icra takibi başlatırdı. Bu düzenleme ile ise artık vergi dairesi, doğrudan alacağın doğduğu tarihte temsilcilik sıfatına sahip olan kişi adına da icra takibi başlatabilecektir (İleri, s. 124). Ayrıca bkz. Barlass, s. 170.

⁴⁴⁶ Barlass, s. 170.

⁴⁴⁷ Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, ss. 524-525.

⁴⁴⁸ İleri, s. 124.

ise, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edileceği belirtilmiştir⁴⁴⁹. İtiraz etmediği takdirde ise, ödeme emrinde belirtilen miktara yetecek kadar, borcuna ilişkin mal beyanında bulunması gerekmektedir (AATUHK m.58/6, m.59). Borcuna yeter miktarda malını bildirmesi yeterlidir, yoksa bütün mal varlığının bildirilmesi aranmamaktadır. Mal bildiriminden sonra ise, haciz aşamasına geçilmekte, mal beyanında bildirilen mallardan borca yetecek miktarı haczedilmektedir (AATUHK m.62). Haciz aşaması ise, kamu borçlusunun, malına el uzatıldığı aşamadır ve kişi bu aşamada somut olarak mülkiyet hakkına müdahaleyi hissetmektedir. Bu sebeple öncelikle haciz aşaması çerçevesinde daha sonra ise, satış aşaması çerçevesinde mülkiyet hakkının ihlâl edilip edilmediği değerlendirilecektir.

⁴⁴⁹ Haksız çıkma zammının Anayasa'ya aykırı olduğu genel olarak tartışılmakla birlikte, Anayasa Mahkemesi yeni bir kararında haksız çıkma zammının Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir. Kararın gerekçesinde; haksız çıkma zammının süratli ve etkin takip ve tahsilatın sağlanmasına yönelik olduğu, idarenin yapmış olduğu işlemlerin yargı denetimi kapsamında olduğu ve ödeme emrine karşı dava açılabilirliğini, bunu engelleyen bir durumun ortaya çıkmaması nedeniyle hak arama özgürlüğünü engelleyen bir durumun ortaya çıkmadığını belirtmiştir (Any. M. 03.02.2011 gün ve E. 2009/83, K. 2011/29, www.anayasa.gov.tr, 01.06.2012). Kararda Anayasa Mahkemesi, dava açma hakkını çok dar yorumlamış ve dava açma hakkının verilmiş olmasını yeterli görmüş, haksız çıkma zammının dava açma hakkına etkisini tartışmamıştır bile. Bu sebeple kararın gerekçesine katılmak mümkün değildir. İcra ve İflas Kanunu'nda da icra inkâr tazminatı adı altında % 40 oranında benzer bir uygulama bulunmaktaydı (İİK m. 67/2). Ancak, yeni bir düzenlemeyle bu oran % 20'ye indirilmiştir (6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava Ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun m.11, RG., 05.07.2012-28344) . Maddede; “Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın yüzde yirmiden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkum edilir.” denmektedir. Burada alacaklının kötüniyetli olması aranmasına rağmen, borçlu için kötüniyet aranmamış, itirazın haksızlığına karar verilmesi tazminat için yeterli görülmüştür. Kamu icra hukuku açısından ise alacaklı durumda olan devlet bakımından ise kötüniyetin aranması mümkün değildir. Bu noktada kamu borçlusunun iyiniyetli olup olmadığına kamu icra hukuku bakımından bakılması düşünülebilir. Ayrıca açılmış bir davanın reddedilmiş olması, tek başına mahkemenin yersiz bir şekilde meşgul edilmesi anlamına gelmemelidir. Ödeme emrine karşı yargı yoluna başvurulmasını fiilen güçleştiren haksız çıkma zammının demokratik toplumdaki düzeni içinde bulunmasının izahının güç olduğu, bu uygulamanın hak arama özgürlüğünün özüne dokunduğu belirtilmektedir. Ödeme emrine karşı dava açılması takibi durdurmamakta, takip ve tahsil süreci içerisinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır. Bu sebeple mahkemelerin sebepsiz yere meşgul edilmesinin önlenmesi bakımından da elverişliliği bulunmadığı da vurgulanmaktadır. Bkz. Mustafa Akkaya, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, C. I, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2009, ss. 345-347.

(2) Haciz Açısından

Vadesi gelen kamu alacağı için gönderilen ödeme emrinin gereğini yerine getirmeyen kamu borçlusunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul mallarından veya gayrimenkullerinden, alacak veya haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesi tarafından haczedilmektedir (AATUHK m. 62/1)⁴⁵⁰. Haciz işlemi sırasında ise, tahsil dairesi, kamu idaresi ile kamu borçlusunun menfaatlerini dengelemekle yükümlüdür (AATUHK m. 62/son)⁴⁵¹. Menfaatler dengesi, alacaklı tarafta devletin bulunduğu, kamu icra hukukunda, insan hakları ihlallerinin önüne geçilebilmesi açısından önem arz etmekle birlikte, bu dengenin sağlanması genel icra hukukuna oranla çok daha zordur. Çünkü devlet, hazineyi kayba uğratmamak adına devlet alacağı olan vergi alacağına bir an önce kavuşmak istemekte, yaptığı işlemler çerçevesinde insan haklarını ikinci planda tutmakta, kamu borçlusu ölçüsüz fiillerle çok rahat karşılaşabilmektedir. Tahsil dairesinin hem kamu alacaklısının hem de kamu borçlusunun haklarını gözeterek haciz işlemi gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁴⁵². Ancak genel icra hukukundan farklı olarak haciz işleminin, alacaklı kamu idaresinin tahsile ilişkin birimi tarafından gerçekleştirildiği düşünüldüğünde haciz işleminde tarafsız davranabilmek ve alacaklı ve borçlu arasındaki menfaati denkleştirmek çok daha önemli hale gelmektedir. Nitekim haciz işlemiyle birlikte kamu borçlusunun doğrudan mallarına el atılmakta ve mallar

⁴⁵⁰ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesine göre, alacaklı amme idaresi, devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyelerini; tahsil dairesi terimi ise alacaklı amme idaresinin bu Kanunu uygulamakla yükümlü idaresini, servisini, memur veya memurlarını ifade eder.

⁴⁵¹ Haciz, alacaklı olan kamu idaresi ile kamu borçlusunun menfaatlerinin çatıştığı en hassas noktalardan biridir. Ayrıca haciz ile kamu borçlusu dışında üçüncü kişilerin de mülkiyet hakkına müdahale edilmektedir. Bu noktada kamu alacaklı ve kamu borçlusu ve hatta üçüncü kişilerin menfaatlerin dengelenmesi önem arz etmektedir (Genel İcra Hukuku'nda haciz aşamasında menfaatlerin denkleştirilmesi önemi ve bu alanda yaşanan problemler için bkz. Çiftçi, s. 269 vd.). Menfaatlerin dengelenmesi gereği, sadece haciz aşamasıyla değil cebren icra yoluna başvurulduğu andan itibaren ortaya çıkmaktadır. Hukuk devletinin amacı gerçek bir hukukî koruma sağlanması ve çerçevede hakikatin ortaya çıkarılmasıdır. Nitekim genel icra hukuku kapsamında kişiler açısından cebren takip yollarına başvurulduğunda, hakikatlere ulaşılması için taraflara eşit silahlar verilmesi ve bu sayede ortaya çıkan hakikat uyarınca taraf menfaatlerinin dengelenmesi gerekmektedir birlikte, bu dengenin ne şekilde korunacağı hususunun, son derece hassas bir konu olduğu belirtilmektedir (Çiftçi, s. 5; Özkes, Temel Haklar, s. 36).

⁴⁵² Haciz aşamasında yani borçlunun konutuna girerek kamu borçlusunun mallarına el konulmasından önce veya sonra, yapılan müdahalenin Anayasa'ya veya kanuna uygunluğu herhangi bir denetimden geçmemesinin hukukun genel ilkelerine, evrensel insan haklarına ve Anayasa'ya aykırı olduğu konusunda bkz. Çiftçi, s. 111.

paraya çevrilerek, kamu alacaklısı alacağına kavuşmaktadır. Haciz sonuçları itibariyle de oldukça ağır sonuçlara yol açmakta ve idareye son derece güçlü yetkiler verdiği için kamu idarelerinin keyfi işlemlerine karşı kamu borçlularının korunması oldukça önemlidir. Hacizde ölçülü davranılması oldukça önemlidir. Konut dokunulmazlığı çerçevesinde konutta uygulanacak haciz işleminin en son başvurulması ve bu konuda dikkatli davranılması gerekmektedir⁴⁵³. Ayrıca kamu alacağına yeter miktarda malların haczedilmesi, kamu borçlusunun mali durumunu güçleştirmeyecek malların tercih edilmesi ve böylelikle kamu borçlusu üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması gerekmektedir. Haciz işleminde, borcu yüzünden malvarlığına el atılmasına katlanmak zorunda olsa da borçlunun yaşam alanını da tamamen yok edecek ve malvarlığını olduğundan daha değersizleştirecek bir sonuç doğurmaması da önemlidir⁴⁵⁴. Yokluğu borçluya en az zarar veren ve borçlu bakımından telafisi daha kolay olan malların öncelikle haczedilmesi gerekmektedir⁴⁵⁵. Bu noktada haczedilemeyecek malların kapsamı da önem taşımaktadır. Haczedilemeyecek mallara 70'inci maddede yer verilmiştir. Bu maddenin kişilerin temel ihtiyaçları göz önünde bulundurularak, ekonominin sanayiye dayandığı da dikkate alınarak tekrar ele alınmasında yarar vardır⁴⁵⁶. Ayrıca haczedilemeyecek malların içerisinde sayılan

⁴⁵³ Özkes, Temel Haklar, s. 172.

⁴⁵⁴ Özkes, Temel Haklar, s. 185.

⁴⁵⁵ Özkes, Temel Haklar, s. 213. Ayrıca değersiz mallar veya bu malın satışından sonra satış giderinin karşılanması dahi mümkün olmayan mallar haczediliyorsa, amaca uygun bir hacizden söz edilemeyecektir. Uygulamada başvuru sıradan ev eşyalarının haczi açısından bu durumla karşılaşmaktadır. Ev eşyasından haciz ve satışından elde edilecek para ile alacak arasında açık bir oransızlık varsa, alacağı elde etmeden çok borçluyu zorlamaya hizmet ediyorsa, bu eşyaların haczinde vazgeçilmelidir. Aksi durum oranlılık ilkesini zedelemektedir. Bkz. Özkes, s. 217.

⁴⁵⁶ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinde yer alan haczedilemeyecek malların içeriğine bakıldığında daha çok ekonomisi tarıma dayalı bir devlet için düzenlenmiş bir görünüm çizmektedir. Bu maddenin kapsamına sanayileşmiş bir toplumda haczedilemeyecek bazı malların da katılması gerekmektedir. Örneğin, bir fabrikanın işleminde zaruri olan makineler gibi. Aynı eleştiri İcra ve İflâs Kanunu'nda yer alan haczedilemeyecek mallar için de yöneltilmiştir. "İcra ve İflâs Kanunu'nun hazırlandığı dönemle bugünkü anayasa, insan hakları, hukuka saygı anlayışının aynı olmadığı; aynı şekilde kaleme alınsa dahi, aynı hükmün artık farklı anlaşılıp yorumlanması gerektiği açıktır. Ancak, bu anlayışın İcra ve İflâs Kanunu'na yansıtıldığı söylenemez. Bunun için, Kanun'un haczi caiz olmayan mal ve haklara ilişkin 82. maddesine bakmak yeterlidir" (Özkes, Temel Haklar, s. 28). Yine örneğin, işletmenin sabit geliri varsa işletmedeki makine, araç veya gereci haczetmek yerine, belirli bir süre için gelirin haczini kabul etmek hem borçlu hem işletmede çalışanlar için daha uygun olabilir (Özkes, Temel Haklar, s. 228). Haczedilemeyecek malların kapsamına ilişkin olarak 6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava Ve Cezaların Erteleme Hakkında Kanun'un 16'ncı maddesiyle İcra ve İflâs Kanunu'nda değişiklik yapılmıştır. Bu maddeye göre; "2004 sayılı Kanunun 82'nci maddesinin birinci fıkrasının (2), (3) ve (12) numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, fıkraya aşağıdaki (13) numaralı bent ile

haline münasip evi olmayan, ancak bankada, sadece o ev kadar parası olan bir kişinin, bu birikiminin de haczedilmemesi gerekmekte, o birikim de haline münasip ev kapsamında düşünülmelidir⁴⁵⁷. Belirtilen şekilde gerçekleştirilmeyen, ölçüsüz uygulanan haciz işleminin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumluluğundan da bahsedilemeyecektir.

Bir malın üzerinde istihkak iddiası bulunması durumunda ise, kamu borçlusu nezdinde haczedilecek başka mallar varsa, o malın haczinin de sonraya bırakılması hem alacaklı hem de üçüncü kişi açısından daha yerinde olacaktır. Kamu alacaklısı böylelikle istihkak iddiasıyla uğraşıp alacağını geç elde etmekten kurtulacak, üçüncü kişinin de yersiz yere mülkiyet hakkına müdahale edilmiş olmayacaktır.

Üçüncü kişiler elindeki kamu borçlusunun mallarının haczedilmesi konusu da önem taşımaktadır ve bu şekildeki bir haciz, haciz bildirgesi ile yapılmaktadır⁴⁵⁸. Haciz bildirgesi tebliğ edilen kişi ise, borcu olmadığı, malın kendinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği, malın tüketildiği, kusuru olmaksızın telef olduğu gibi bir iddiada ise, haciz bildirgesinin kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içerisinde alacaklı tahsil dairesine itirazda bulunmalıdır, aksi takdirde mal elinde ve borç zimmetinde sayılır ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca asıl borçlu yerine üçüncü kişi konularak ödeme emri tebliğ ettirilip, haciz işlemi uygulanır (AATUHK m.79/4). Üçüncü kişiden alınmak istenen tutarın, asıl borçluya ödemesi gereken tutar olmalıdır⁴⁵⁹. Örneğin, vergi borcu 200.000 TL olan

maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir. 2. Ekonomik faaliyeti, sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan borçlunun mesleğini sürdürebilmesi için gerekli olan her türlü eşya, 3. Para, kıymetli evrak, altın, gümüş, değerli taş, antika veya süs eşyası gibi kıymetli şeyler hariç olmak üzere, borçlu ve aynı çatı altında yaşayan aile bireyleri için lüzumlu eşya; aynı amaçla kullanılan eşyanın birden fazla olması durumunda bunlardan biri, 12. Borçlunun haline münasip evi, 13. Öğrenci bursları.”. Haczedilemeyecek malların kapsamına ilişkin olarak yapılan bu düzenleme olumludur. Aynı yönde bir düzenlemenin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da da yapılmalıdır. Ancak haczedilemeyecek mallara ilişkin olarak diğer bentlerin de gözden geçirilmesi, günümüz ekonomik şartlarına göre düzenlenmesi gerekmektedir.

⁴⁵⁷ Burada borçlunun veya ailesinin sosyal durumuna göre, bir veya iki yıllık kira parası karşılığı miktarın haczedilmez kabul edilmesi, onun dışındaki parasının veya evinin haczedilmesi önerilmektedir (Özekes, Temel Haklar, s. 200).

⁴⁵⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 79’uncu maddesine göre, “Hamiline yazılı olmayan ve ciro su kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczi, borçlu veya zilyed olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği ile yapılır.

⁴⁵⁹ İbrahim Değirmenci, “Kamuya Borçlarda Alacak Haczi Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 139. Bu noktada *Kızılot* yazısında gerçekleşen bir örneğe yer vermiştir. (A) şirketi, (T) şirketinden bir mal satın almış ve malın bedeli olan 1.368 TL’yi

bir kişinin, üçüncü kişiden 50.000 alacağı varsa, tahsil dairesi 200.000TL’lik borcun tamamı için üçüncü kişiye gidemez. Aksi takdirde bu kişi borcu olmadığı bir miktarı ödemek zorunda bırakılacak ve doğrudan bu kişinin mülkiyet hakkının ihlâliyle karşı karşıya kalınacaktır. Ayrıca üçüncü kişiden borcunu tahsil dairesine ödemesi için de kesinleşmiş bir borcu olmalıdır. Kesinleşmiş bir borç ortada olmadığı durumlarda, bu borç için zamanında itiraz edilmemiş olsa dahi daha sonraki zamanlarda yapılan gerçeğe uygun itirazlar dikkate alınarak hem gereksiz yere ihtilaf yaratılmasının önüne geçilmeli hem de yargıya başvurulduğunda yürütme kendiliğinden durmadığından (tahsilât aşamasında dava açıldığında yürütmenin durdurulması için bu konuda bir karar alınmalıdır) üçüncü kişiler için telafisi imkânsız zararlara yol açması engellenmelidir⁴⁶⁰. Kişinin kendisine ait olmayan bir borçtan sorumluluğunun doğması ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne aykırıdır. İdarenin yaptığı böyle bir uygulama, izlenen amaçla kullanılan aracın orantılı olması ilkesine aykırıdır. Üçüncü kişi bakımından, öngörülebilir olmayan bu yönde uygulama, kişinin mülkiyet hakkının ihlâli sonucunu doğurabilecektir.

(3) Satış Açısından

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 84 ile 87’nci maddeleri arasında menkul malların satışı, 88 ile 99’uncu maddeleri arasında ise, gayrimenkul malların satışı düzenlenmektedir. Kanun’un 84’üncü maddesinin ikinci fıkrasında, bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle muhafazasına imkân olmayan veya beklediği takdirde önemli bir değer düşüklüğüne uğraması muhtemel bulunan

ödemmiştir. (T) şirketinin ise vergi dairesine 158.222 TL vergi borcu bulunmaktadır. Vergi dairesi (T) şirketinin kestiği faturaları inceliyor ve (A) şirketi adına fatura kestiğini tesbit edip (A) şirketinin adres bilgilerini alıyor. (A) şirketine bir haciz bildirgesi gönderiliyor ve (T) şirketinin 158.222 TL vergi borcu olduğu belirtiliyor. Haciz bildirimini şirketin çalışanına tebliğ ediliyor ancak çalışan da bu tebliği unuttuğundan 7 günlük itiraz süresi geçiyor. Daha sonra ise vergi dairesi (A) şirketine 158.222 TL’lik bir ödeme emri gönderiyor. Bunun üzerine (A) şirketi dava açıyor (Şükrü Kızılot, “Trajikomik Bir Haciz”, Hürriyet, 12.11.2005, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=3512145&yazarid=82>, 22.04.2011)

⁴⁶⁰ Değirmenci, s. 141. Ayrıca uygulamada alacaklı vergi dairesi, haciz bildirgesi tebliğ edildikten sonra ortaya çıkan tüm ödemelerin kendisine yapılmasını isteyerek, kendisine yapılmayan ödemeler için üçüncü kişi durumunda olana karşı cebren tahsil yoluna başvurmaktadır. Uygulama bu doğrultuda gelişirse, vergi dairelerine borçlu olan yükümlülerden mal ve hizmet alındığında ödeme yapmadan önce mutlaka vergi dairesine sorulmasını gerektirecektir. Bu durum ise borçlu yükümlülerden mal ve hizmet alınmamasına sebep olabilecektir.

malların paraya çevrilmesine derhal başlanabileceğine ilişkin düzenleme, kamu borçlularının mülkiyet hakkını korumaya yöneliktir⁴⁶¹.

Gayrimenkullerin satışına ilişkin 98'inci maddede, ikinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkân bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla amme idaresince teferruğ edilebileceği ve teferruğ bedelinin, gayrimenkulün biçilen rayiç değerinin %50'si olacağı düzenlenmektedir. Söz konusu düzenleme, kamu borçluların mülkiyet hakkını korumaya yönelik olarak görülmekle birlikte kamu borçlusunun malının yarı yarıya değersizleştirmektedir. Bu oranın mülkiyet hakkı ve ölçülük ilkesi göz önünde bulundurularak arttırılması gerektiği düşünülmektedir⁴⁶². Teferruğ edilen gayrimenkulun, teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl içinde satışa çıkarılamayacağı ve bu süre zarfında amme alacağı gecikme zammı ile birlikte kamu borçlusuna ödendiği takdirde, gayrimenkulun kendisine geri verileceğine ilişkin düzenleme ise, kamu borçlusuna, borcunu ödediği takdirde malına kavuşma imkânı vermesinden dolayı olumlu bir düzenlemedir. (AATUHK m.98/2-3).

B. Özel Yaşama Saygı Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci maddesinde düzenlenen özel yaşama saygı hakkının ihlâl edilip edilmediği değerlendirilirken, öncelikle somut olayın özel hayat kavramına dahil olup olmadığı ve bu durumun özel yaşama

⁴⁶¹ Menkul malların satışına ilişkin 87'nci maddede ise, haczedilen menkul mallara verilen bedelin, 81'nci maddeye göre memur veya bilirkişi tarafından tesbit olunan değer % 75'inden aşağı olması durumunda veya hiç alıcı çıkmaması durumunda, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen bir zamanda mallar tekrar satışa çıkarılacağı ve bu ikinci arttırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılacağı düzenlenmiştir. Burada verilen bedele ilişkin bir alt sınır getirilmesi, örneğin malın bedelinin % 40'ından aşağı satılamamasının aranması olumlu olmakla birlikte, malın % 60 oranında bir değer kaybı yaşaması sonucu doğuracağından ve belki de hiç pahasına satılma anlamına geleceğinden, oranın arttırılması gerekmektedir. Nitekim İcra ve İflas Kanunu'nun menkullerin satışına ilişkin 116'ncı maddenin ikinci fıkrasına göre; "Şu kadar ki, artırma bedelinin malın tahmin edilen kıymetinin yüzde kırkını bulması ve satış isteyen alacağına rüçhanı olan alacakların toplamından fazla olması ve bundan başka paraya çevirme ve paraların paylaşılması masraflarının geçmesi şarttır".

⁴⁶² Genel İcra Hukuku'nda da arttırmaya çıkarılan mal, ilk arttırmada değerinin % 50'sine (6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava Ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun'un 25'inci maddesi ile İcra ve İflas Kanunu'nun 115'inci maddesi değiştirilmiştir), ikinci arttırmada ise % 40'ına satılmaktadır (İİK m. 115,116,126). Bu durumunun mülkiyet hakkı ve ölçülülük ilkesi bakımından açıklanmasının güç olduğu yönünde bkz. Özkes, Temel Haklar, s. 185.

müdahale olarak kabul edilip edilmeyeceği değerlendirilecek, kabul edilmesi durumunda müdahalenin ikinci fıkra anlamında meşru kılınıp kılınmayacağı araştırılacaktır. Maddenin ikinci fıkrasındaki sınırlama sebepleri ise; ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun veya düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunmasıdır. Yapılan müdahalenin demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde ve kanunla öngörülmüş olması da gerekmektedir⁴⁶³.

Kamu icra hukuku bakımından, kişinin özel yaşamına ve konutuna müdahale ile haciz aşamasında karşılaşılmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Zor Kullanma başlıklı 80'inci maddesinde, haczin uygulanmasında istendiği takdirde, kilitli ve kapalı mahallerin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi mecbur olduğu belirtilmiştir. İkinci fıkrada, gerekirse bu yerlerin zorla açtırılıp, kilit ve her türlü tertipler kırılabilceği ve haczolunan malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabileceği; üçüncü fıkrada ise, borçlunun üzerinde haczi kabil kıymetli mallar bulunduğu ve kendisi bunları rızasıyla teslim etmediği veya üzerinde sağladığı takdirde şahsına karşı da zor kullanılacağı düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere, haciz sırasında, hacze gelen memura aşırı yetkiler verilmiştir. Memurun durumun gerektirdiği her türlü zora başvurabilme, borçlunun şahsına karşı da zor kullanma yetkilerinin çok özenli kullanılması gereken yetkiler olduğu belirtilmelidir⁴⁶⁴. Burada her ne kadar devletin kamu alacağına kavuşması hedeflenmekte ise, de kamu borçlusunun özel yaşamına, konut dokunulmazlığına ve vücut dokunulmazlığına karşı yapılabilecek ölçüsüz hareketlerden kaçınılması gerekmektedir. Nitekim zor kullanma kanunla düzenlenmiş olmakla birlikte, maddede zor kullanmayı gerektirecek bir durum varlığının olup olmadığının belirleme yetkisi ve sınırları haczi yapan memura bırakılmıştır. Özel yaşama yönelik müdahale, ülkenin ekonomik refahı sebebiyle sebebine dayanılarak yapılsa da demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde yapılması gerektiği unutulmamalıdır⁴⁶⁵. Aksi takdirde, özel yaşama ve konuta

⁴⁶³ Tekrardan kaçınmak amacıyla, İkinci bölüm, II, B. Özel Yaşama Saygı Hakkı başlığı altındaki açıklamalara atıf yapmakla yetinilmektedir.

⁴⁶⁴ Bu düzenlemenin uygulamada ciddi sorunlar yaratacağı yönünde bkz. Taş, s. 68.

⁴⁶⁵ Örneğin, içinde haczi mümkün olan mal bulunmayan veya boş olduğu ya da borçluyla bağlantısı bulunmadığı bilinen bir konuta girilmesi hukuka uygun değildir. Burada hâkim konuta girilmesine, gerçekten gerekli ise izin vermelidir (Bkz. Özekes, Temel Haklar, s. 172). Ayrıca takiple ilgisi olmayan veya alacağı elde etmeye hizmet etmeyecek olan özel nitelikli, kişisel,

yapılan ölçüsüz müdahalenin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumluluğundan bahsetmek güç görünmektedir.

Özel yaşama saygı çerçevesinde değinilmesi gereken diğer bir konu ise, vergi mahremiyetidir. Kamu icra hukuku bakımından konu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unun 107'nci maddesinde sırrın ifşası başlığı altında düzenlenmiştir. Maddeye 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. Bu kanunun 41 inci maddesine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz; bu kurum ve kuruluşlarda vazifeli bulunan kimseler edindikleri bilgileri ifşa ettikleri takdirde birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılırlar. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."⁴⁶⁶. Sırrın ifşasını ele alan bu hükümlerle, kişilerin özel yaşamları koruma altına alınmaktadır. Kamu borçlusunun veya onunla ilgili kişiler, şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait bir sırrın açıklanması durumunda, suçtan zarar görenlerin şikâyetleri üzerine suçun soruşturulması ve kovuşturulması için yetkili makamlara şikâyette bulunabilmektedirler. Söz konusu düzenleme, vergi yükümlülerinin özel yaşamlarına ve vergi mahremiyetlerine müdahalenin en aza indirilmesi bakımından önem taşımaktadır. Sırrın ifşası kapsamına girecek verilerin hukuka aykırı şekilde

meslekî veya ailesine ait belge ve kayıtların korunarak takip dışında tutulması gerekmektedir (Bkz. Özekes, Temel Haklar, s. 165).

⁴⁶⁶ Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi; "(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet 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 hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür. (2) Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır. (3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet 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." şeklindedir.

depolanması ve gerektiğinde yok edilmemesi ise, Sözleşme'ye aykırılık oluşturacaktır⁴⁶⁷.

C. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesinde düzenlenen ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edildiğine kanaat getirilmesi için başvuruçunun karşılaştırılan kişilerle benzer durumda olduğunun kanıtlanması, ayrımcı bir nedenle yapılmış farklı bir muamele olması, Devlet'in neden farklı muamele tâbi tuttuğunu haklı sebeplerle açıklayamamış olması ve güdülen amaçla kullanılan araç arasında makûl bir ölçünün olmaması gerekir⁴⁶⁸. Kamu icra hukuku açısından, idare işlem tesis ederken, aynı durumda olan iki kamu borçlusuna eşit davranması gerekmektedir. Özellikle idarenin takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda, aynı durumda olan iki kamu borçlusuna aynı davranılması, farklı davranıldıysa da bunun haklı sebeplerle açıklanabilir olması gerekmektedir. Kamu icra hukukunda düzenlenen ve idarenin takdir yetkisinin bulunduğu tecil uygulaması bu açıdan ele alınabilir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesi uyarınca, kamu borçlusunun iyiniyetli olması, haciz uygulanmasının veya haczedilen malların paraya çevrilmesinin kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecek olması, kamu borçlusunun talebinin olması, borçlunun teminat göstermesi ve idarenin bu konuda takdir yetkisini kullanarak tecil kararını vermesi gerekmektedir⁴⁶⁹. İdarenin bu alanda takdir yetkisi olmakla birlikte, Sözleşme bakımından da devletlerin bir takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilmekle birlikte, idare, takdir yetkisini kullanırken aynı durumda olan iki kişi arasında ayrıma yer vermeyecek şekilde

⁴⁶⁷ Bkz. Burak Pınar ve Pınar Bacaksız, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I- Sırrın İfşası Suçu)", **Medenî Usûl ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 3, 2006, s. 637.

⁴⁶⁸ Tekrardan kaçınmak amacıyla İkinci Bölüm, II, C.Ayrımcılığa Uğramama Hakkı başlığı altındaki açıklamalara atıf yapmakla yetinilmektedir.

⁴⁶⁹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre; "Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunun çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir".

davranması gerekmektedir⁴⁷⁰. Eğer bir ayırım yapılması gerekiyorsa da bu duruma ilişkin haklı bir nedeninin olması ve idarenin ölçülü davranması gerekmektedir. Aksi şekilde verilen tecil ya da tecilin reddine ilişkin kararlar, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan ayrımcılığa uğrama hakkına aykırı olacaktır.

Ayrımcılığa uğramama hakkında, değinilebilecek bir diğer konu ise, kısmen haczedilebilen mallardır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 71'inci maddesinde kısmen haczedilebilen gelirler düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre; "Aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların üçte birinden çok dörtte birinden az olamaz. Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası haczolunamaz." Kısmen haczedilebilen mallar arasında, aylıkların ve emeklilik aylıklarının herhangi bir ayırım yapılmaksızın haczedilebileceği düzenlenmiştir. İcra ve İflas Kanunu'nun 83'üncü maddesi uyarınca kısmen haczedilebilecek mallar ilişkin düzenlemeye göre; "Maaşlar, tahsisat ve her nevi ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama müstenit olmayan nafakalar, tekaüt maaşları, sigortalar veya tekaüt sandıkları tarafından tahsis edilen iratlar, borçlu ve ailesinin geçinmeleri için icra memurunca lüzumlu olarak takdir edilen miktar tenzil edildikten sonra haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların dörtte birinden az olamaz. Birden fazla haciz var ise, sıraya konur. Sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe sonraki haciz için kesintiye geçilemez." İş Kanunu'nun 35'inci maddesinde ise, işçilerin aylık ücretlerinin dörtte birinden fazlasının haczedilemeyeceği veya başkasına devir ve temlik olunamayacağı düzenlenmiştir. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 93'üncü maddesinde ise; "Bu Kanun gereğince sigortalılar ve hak sahiplerinin gelir, aylık ve ödenekleri, sağlık hizmeti sunucularının genel sağlık sigortası hükümlerinin uygulanması sonucu Kurum nezdinde doğan alacakları, devir ve temlik edilemez. Gelir, aylık ve ödenekler; 88 inci maddeye göre takip ve tahsili gereken alacaklar ile nafaka borçları dışında haczedilemez. Bu fıkraya göre haczi yasaklanan gelir, aylık ve ödeneklerin haczedilmesine ilişkin talepler, borçlunun muvafakati bulunmaması halinde, icra

⁴⁷⁰ Tecil talebinin yerinde kullanılıp kullanılmadığı, iç hukuk bakımından denetime tâbidir. Bu sebeple takdir yetkisi, keyfi bir uygulamanın sonucunda olmuşsa, bu işleme karşı dava açılıp, red kararı iptal edilebilir. Bkz. Karakoç, Kamu Alacakları, s. 180.

müdürü tarafından reddedilir.” şeklinde düzenleme yer almaktadır⁴⁷¹. Görüldüğü üzere, kamu borçlusunun maaşına haciz konulacağı zaman Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a gidilmekte, ancak kişi örneğin işçi ise, İş Kanunu’ndaki düzenleme özel bir düzenleme olması sebebiyle dikkate alınması gerekmekte ve en fazla maaşının 1/4’ü haczedilebilmekte, kişi emekliyse de Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri dikkate alınarak aylıkları haczedilemeyecektir. Örneğin, memur olan bir kamu borçlusunun maaşı, en çok 1/3’ü haczedilebilecek ve haciz maaşının 1/4’ünden az olamayacak; işçi olan bir kamu borçlusunun ise, maaşının en çok 1/4’ü haczedilebilecektir. Zira memurlar için işçi veya emeklilerden farklı olarak özel bir düzenleme mevcut değildir.

Kamu borçlusunun memur ve işçi statüsünde çalışmasına göre maaşlarının haczi bakımından farklı muameleye tâbi tutulmuştur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına da bakıldığında, devletler ekonomik, sosyal, kültürel politikalar sebebiyle veya eşitlik ilkesi uyarınca farklı davrandıklarını ve bu çerçevede devletlerin geniş takdir yetkileri de düşünülerek meşru bir amaçlarının bulunduğunu kanıtlayarak Mahkeme’nin ihlâl kararı vermesinde kurtulabilir. Burada devletlerin geniş takdir yetkisi bulunan bir alanın olması sebebiyle, meşru amacın da kanıtlanmasıyla, ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edilmediği sonucuna ulaşılabilir. Ancak iç hukuk bakımından her kanunda farklı bir oranın esas alınarak karmaşık bir durumla karşı karşıya kalınmasının engellenmesi gerekmektedir. Emekli Sandığı Kanunu, Sosyal Sigortalar Kanunu ve Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu, bir çatı altında Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun altında toplanarak emekli aylıklarının haczi aynı hükümlere tâbi tutulmuştur⁴⁷². Aynı şekilde memur ve işçi aylıkları bakımından da

⁴⁷¹ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın kısmen haczedilebilecek mallara ilişkin verdiği özelveye göre; 5510 sayılı Kanunun geçici 4. maddesinde yer alan bu düzenlemeye göre, 01.10.2008 tarihinden önce 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine tâbi olanlar, 01.10.2008 tarihinden sonra da 5434 sayılı Kanun hükümlerine tâbidirler. Söz konusu Kanunda emekli aylıklarının haczedilemeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, 6183 Sayılı Kanunun 71. maddesi uyarınca üçte birinden çok dörtte birinden az olmamak (Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası olmamak) üzere kısmen haczedilmesi mümkündür. Bkz. <http://www.antvdb.gov.tr/ozelgeler/ozelge.php?islem=goster&ozid=1194>, 02.06.2012.

⁴⁷² Anayasa Mahkemesi’nin önüne giden bir olayda Mahkeme yaşlılık aylığının haczedilmesinin, istisnasının ise sosyal güvenlik primleri ve nafaka alacakları olmasının eşitlik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir. Kararın gerekçesinde ise; “...Yaşlılık aylığı, belirli bir süre çalıştıktan sonra çalışamamanın ve kazançtan yoksun kalmanın karşılığı olup, amacı da yaşlılık döneminde çalışmama dolayısıyla gelirden yoksun kalmaya yönelik tehlikenin ortadan kaldırılmasını sağlamaktır. Böylece kişilere, yaşlılık nedeniyle çalışamaz duruma geldiklerinde

aynı hükümlere tâbi tutulması, hatta Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile İcra ve İflas Kanunu'nda haczedilmezlik ve kısmen haczedilebilirliğe ilişkin hükümlerin aynı şekilde düzenlenerek, bu konudaki karışıklıklarının ve eşitsizliklerin giderilmesinde yarar bulunmaktadır.

D. Borçtan Dolayı Özgürlüğünden Yoksun Bırakılma Yasağı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 4 No'lu Protokolü'nün birinci maddesinde borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağı düzenlenmiştir. Maddeye göre; “Hiç kimse, yalnızca akdî ilişkiden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememiş olmasından dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılamaz”. Bu madde Sözleşme'nin 5'inci maddesinde yer alan; “Aşağıda belirtilen haller ve yasada belirlenen yollar dışında hiç kimse özgürlüğünden yoksun bırakılamaz” düzenlemesini tamamlayıcı niteliktedir. Anayasa'nın 38'inci maddesinin sekizinci fıkrasına göre de; “Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz”. Hem Sözleşme'de hem de Anayasa'da sadece “sözleşmeden doğan borç” koruma kapsamına alınmıştır⁴⁷³.

yaşamlarını sürdürebilecekleri bir geliri sağlama güvencesi verilmektedir. Sosyal güvenlik her şeyden önce, herhangi bir nedenle kısmen ya da tamamen çalışamayanlara ve bu nedenle gelir kaybına uğrayarak muhtaç duruma düşenlere, insan onuruna yaraşır asgarî bir hayat sürmeleri için gerekli gelirin sağlanmasını öngörür. Sosyal güvenlik, ekonomik yönden güçsüzleri, insanca yaşamak için yeterli geliri olmayanları koruyup kollar...” denmektedir. Ayrıca kararda, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 83'üncü maddesi gereğince çalışanların maaşlarının 1/4'ü üzerine haciz mümkün iken yaşlılık aylıkları üzerine haciz yasağının eşitlik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de çalışanlar ile yaşlılık aylığı alanların statüleri aynı olmadığından aralarında eşitlik karşılaştırması yapılamayacağı belirtilmektedir (Any. M. 06.01.2011 gün ve E. 2009/19, K. 2011/4, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012). Karşıoy gerekçesinde ise; “Sigorta aylıklarına haciz yasağı getirilmesinin nedeni, kuşkusuz belirli bir miktarı aşmadığı düşünülen bu aylıkları alanları, geçim sıkıntısı içine düşürmemektir. Ancak, bu husus bir varsayım olup, sigortadan yeterli miktarda aylık alanların da bulunduğu bir gerçektir. Hiçbir sosyal güvencesi ve geliri olmaması durumunda alacaklının, sigorta aylığı alan borçludan daha zor durumda kalabileceği de açıktır...” denilerek mülkiyet hakkının ihlâl edildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Muhalefet şerhinde ise; “Mülkiyet haklarından olan alacağına kavuşma hakkına, emekli maaşı haczi engeli konulmasında herhangi bir kamu yararı bulunmamakta, aksine adaletli bir hukuk düzeni tesisine engel olması nedeniyle emekli maaşı haczi yasağı bizatihi kamu yararı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir...” denilerek mülkiyet hakkının ihlâl edildiği savunulmaktadır.

⁴⁷³ Çekin karşılıksız çıkması sebebiyle hapis cezasının söz konusu olması durumu Anayasa Mahkemesi'nce incelenmiş, ancak çekin temelinde her zaman bir sözleşme bulunması zorunlu olmamakla birlikte, temelde bir sözleşme ilişkisi bulunduğu durumlarda ise, çekte bu ilişkiden bağımsız ve sözleşme olarak nitelendirilmeyecek bir kambiyo taahhüdü söz konusu olması ve keşidecinin bilerek karşılıksız çek keşide etmesi sebebiyle Anayasa'nın 38'inci maddesinin sekizinci fıkrasına aykırı olmadığına karar vermiştir (Any. M. 21.11.2002 gün ve E. 2001/408, K. 2002/191, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012).

Sözleşmenin konusu ise, bir para borcu, satma, satın alma borcuna ilişkin veya bir şeyi verme, yapma, yapmama taahhütlerine ilişkin olabilir ve özel hukuk alanındaki sözleşmeleri kapsadığı gibi taraflardan birinin kamu tüzel kişisi olduğu ya da kamu hukukuna giren bütün sözleşmeleri de kapsar⁴⁷⁴. Borçlunun, borcunu ödeyemeyecek durumda olması da aranmış, iyiniyetli olan ve borcunu ödemek istemesine rağmen ödeyemeyecek durumda olan kişinin özgürlüğünden alıkonulamayacağı belirtilmiştir⁴⁷⁵. Borcun sözleşmeden doğmadığı durumlar koruma kapsamında olmadığı için borcun, kamu makamının tek taraflı kararından doğması durumunda (vergi cezaları, para cezaları, vergi kabahatleri gibi) maddenin içeriğine dahil değildir⁴⁷⁶.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 60'ıncı maddesi uyarınca, kendisine ödeme emri gönderilen borçlu, 7 günlük süre içinde borcunu ödemez ve mal bildiriminde de bulunmazsa, mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya özgü olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur. Mal beyanında bulunmamaya ilişkin benzer bir düzenleme İcra ve İflas Kanunu'nun 76'ncı maddesinde de bulunmaktadır⁴⁷⁷. Belirtilen düzenlemelerde, kanun emrine rağmen,

⁴⁷⁴ Tekin Akıllıoğlu, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek 4 No'lu Protokol 1'inci Maddeye Göre Borç İçin Hapis Yasağı", http://www.idare.gen.tr/akillioglu_borc.htm, 01.02.2012, (Yasak); Feyzioğlu, "Sözleşmeden Kaynaklanan Yükümlülükler Nedeniyle Hürriyetin Kısıtlanması", (http://www.turkhukusitesi.com/makale_43.htm, 01.02.2012; Soygüt, ss. 258-259; B. Demirbaş, s. 970

⁴⁷⁵ Akıllıoğlu, Yasak; Feyzioğlu.

⁴⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a bendinin 2 sayılı alt bendinde, vergi denetimine esas defter, kayıt ve belgeleri gizleyenlere 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmesini borç için hapis yasağı kapsamında olup olmadığını tartışmış, özgürlüğün kısıtlanmasının idarî bir uygulama sonucunda olması ve kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız mahkemeler tarafından uygulanacak bir yaptırım olması sebebiyle Anayasa'ya aykırı görmemiştir (Any. M. 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012). Ayrıca bkz. Akıllıoğlu, Yasak; Feyzioğlu, Soygüt, s. 259; B. Demirbaş, ss. 970-971.

⁴⁷⁷ İcra ve İflas Kanunu'nun 76'ncı maddesine göre; "Mal beyanında bulunmayan borçlu, alacaklının talebi üzerine beyanda bulununcaya kadar icra mahkemesi hakimi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere hapisle tazyik olunur. Ancak bu hapis üç ayı geçemez." Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir kararda; "... İcra ve İflas Kanunu'nun 337. maddesinin birinci fıkrasında ve 76. maddesinde borçlunun özgürlüğü bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasını gerektiren eylem, mal beyanında bulunmama eylemidir. Yukarıda belirtildiği gibi hukuk devleti ve ceza hukuku ilkeleri gereği kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanmaz ve cezalandırılmaz. İtiraz konusu uyarınca, müddeti içinde mazereti olmaksızın icra dairesine gelmeyen veya yazılı olarak mal beyanında bulunmayan kimse disiplin hapsi cezası ile cezalandırılmasının yanı sıra, İcra ve İflas Kanunu'nun 76. maddesine göre de mal beyanında bulunmama eylemi nedeniyle tazyik hapsi cezası ile cezalandırılabilir..." diyerek İcra ve İflas Kanunu'nun 337'nci maddesinin birinci fıkrasını Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir (Any. M. 28.02.2008 gün ve E. 2006/71, K. 2008/69, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012).

borçlunun buna uymayarak alacaklısına malvarlığı hakkında beyanda bulunmamış olması durumunda hapse karar verilir. Burada sözleşmeden doğan bir borç bulunmamakla birlikte, icra takip işlemlerinin gecikmesi, alacaklının alacağına geç kavuşması cezalandırılmıştır. Ödeme emrinin gönderilmesiyle birlikte, kişiye ödemesi veya borcuna yetecek miktarda mal beyanında bulunması gerektiği belirtilmekte, ancak kişi, bilerek bu duruma aykırı davranmaktadır. Bu sebeple mal beyanında bulunmama neticesinde kişinin hapisle tazyik edilmesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 4 No'lu protokolünün birinci maddesine ve Anayasa'nın 38'inci maddesinin sekizinci fıkrasına aykırı değildir.

E. Seyahat Özgürlüğü

1. Genel Olarak

Anayasa'nın 23'üncü maddesinde yerleşme ve seyahat özgürlüğü düzenlenmekte ve bu hakka uygulanan sınırlar yer almaktadır. Bu maddeye göre, herkes yerleşme ve seyahat özgürlüğüne sahiptir. Seyahat özgürlüğü suç soruşturması ve kovuşturması nedeniyle ve suç işlemesini önlemek amaçlarıyla kanunla sınırlanabilecektir. Vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğü ise, 5982 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle yeniden düzenlenmiştir⁴⁷⁸. Bu yeni düzenlemeye göre ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak yurt dışına çıkış özgürlüğü sınırlanabilecektir. Eski Anayasa metninde bu sebeplere ek olarak vatandaşlık ödevi sebebiyle de bu hakkın sınırlanabileceğine yer verilmekteydi ve hâkim kararı aranmamaktaydı. Ancak yeni düzenlemeyle birlikte artık vergi ödevi, askerlik hizmeti gibi sebeplerden dolayı seyahat özgürlüğünün kısıtlanması mümkün değildir. Ayrıca suç soruşturması ve kovuşturması sebeplerine bağlı olarak sınırlanacak olsa da bu sınırlamaya eskiden idarî bir birim de karar verebilecekken artık mutlaka hâkim kararı aranmaktadır. Bu durum da kişilere, hakkın kullanılması ve sınırlanması açısından önemli bir güvence sağlamaktadır.

⁴⁷⁸ 5982 sayılı Kanun, Kabul Tarihi: 07.05.2010, Resmî Gazete Sayısı: 27580. Maddenin gerekçesinde; "Maddede yapılan değişiklikte, idare tarafından, vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyetinin sınırlandırılmasına son verilmekte; yurt dışına çıkma hürriyetinin, sadece suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle ve hâkim kararına bağlı olarak sınırlandırılabilmesi ilkesi benimsenmektedir." denmektedir.

2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Seyahat Özgürlüğü

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 4'üncü Protokol'ün 2'inci maddesinin ilk fıkrasında, bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkesin, bu ülke içinde serbestçe seyahat etme hakkına ve ikametgâhını seçme özgürlüğüne sahip olduğu belirtilmiştir. İkinci fıkrasında herkesin kendi ülkesi de dahi bulunduğu ülkeden çıkmakta serbest olduğu düzenlenmiştir. Üçüncü fıkrasında ise, bu hakların kullanılmasında, ulusal güvenlik veya kamu güvenliği için, kamu düzeninin sürdürülmesi, suçların önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması bakımından hukuka uygun bulunmayan ve demokratik bir toplumda gerekli olmayan herhangi bir sınırlama konamayacağını, son fıkrasında ise, birinci fıkrada sayılan hakların, belirli yerlerde, demokratik bir toplumdaki kamu yararının haklı kıldığı ölçüde ve hukuka uygun olarak sınırlandırabileceğini belirterek hakka müdahalenin sınırını çizmiştir. Mahkeme, seyahat özgürlüğünü kısıtlayan herhangi bir önlemin kanunî dayanağının olup olmadığını, maddede geçen meşru amaçlarla ve kamu yararı ile kişi hakları arasında âdil bir dengenin gözetilerek yapılıp yapılmadığını sırasıyla inceleyerek ihlâlin varlığına ya da yokluğuna karar vermektedir⁴⁷⁹.

Seyahat özgürlüğü kapsamında vergi hukuku açısından özellikle sorun olarak yurt dışına çıkış yasağı ile karşılaşılmaktadır. Riener kararı bu açıdan önemli bir karar olmakla birlikte yurt dışına vergi borcu nedeniyle çıkma yasağının konulmasını maddedeki sınırlamalar çerçevesinde değerlendirmektedir⁴⁸⁰. Kararda söz konusu yasağın kanunî bir temelini bulunması, bu temelini öngörülebilir ve belirli olup olmadığı orantılılık ilkesi çerçevesinde incelenmiştir. Meşru amaç açısından ise, böyle bir yasağın vergi borcunu ödenmesini sağlama amacıyla konulduğunu, kamu düzeninin sürdürülmesi ve başkalarının haklarının korunması amacıyla getirildiğinden meşru bir amacının olduğu sonucuna varılmıştır. Bu noktada esas

⁴⁷⁹ AİHM, Riener Bulgaristan'a karşı, 27.05.2006, (Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 177).

⁴⁸⁰ Riener, Bulgaristan'a kahve ithalatı işiyle uğraşmakta ve Bulgaristan'da dar yükümlü sıfatıyla vergi yükümlüsüdür. Vergi dairesi tarafından özel tüketim vergisi ve faiz olarak yüksek oranda bir vergi borcu tarh edilmiş ve yaptığı itirazların sonuçsuz kalmasıyla birlikte vergi idaresi banka hesaplarına tedbir koymuş ancak bu tedbir alacağını küçük bir kısmının karşılanmasına yetmiştir. Bunun üzerine vergi dairesi kesinleşmiş vergi borçları ödenene kadar yurt dışına çıkış yasağı kararı almasını isteyerek Pasaport Dairesi de söz konusu kararı almıştır. Riener'in yasağın kaldırılması yönünde yaptığı bütün itiraz ve davalar reddedilmiştir. Bunun üzerine seyahat özgürlüğünün ihlâl edildiği gerekçesiyle Mahkeme'ye şikâyetle bulunulmuştur.

olarak orantılılık açısından inceleme yapılmıştır. Orantılılık açısından olay özelinde ve genel olarak da başka bir somut olayda da böyle bir yasağın uygulanması sırasında Sözleşme'ye uygun olup olmadığı araştırılırken dikkat edilen hususlar şunlardır; miktarın yüksekliği ile sağlanmaya çalışılan kamu yararı arasında bir dengenin gözetilmesi gerektiği, yasağın süresinin uzun olmaması, yasağın borcun tahsiline hizmet etmesi gerektiğinden bu durum hiç araştırılmadan otomatik olarak vergi dairesince yasağın konulmaması, ilgili kanunun ve uygulamasının belirsiz olmamasıdır. Değerlendirilen somut olay açısından ise, Mahkeme'ye göre, vergi alacağının en azından bir kısmını tahsil edebilmek için vergi dairesinin açık yollara başvurmamış olması tahsilât için gerekli ve orantılı bir biçimde sınırlandırılmadığını göstermektedir. Yasağın dönemler itibariyle yenilenmesi ise, sadece başvuru borcunu ödemediğinin belgelendirmesinden ibaret kalan, yasağın otomatik olarak devamını sağlayan, yasağın orantılılığını ve haklılığını araştırmayan bilgi notu olarak yorumlanmıştır. Yurt dışına çıkış yasağının başka ülkelerde de uygulanabilmesi için o kişinin yurt dışına çıkılmasına izin verildiği takdirde ödemediğinden kaçınabileceğine inanmak için somut sebeplerin olması gerekmektedir. Mahkeme bu değerlendirmeleri yaptıktan sonra, yurtdışına çıkış yasağının otomatik mahiyeti, orantılılık ilkesinin değerlendirilmemiş olması, ilgili kanunun ve uygulamaların bazı konularda belirsiz oluşu ve yasağın çok uzun süre uygulanması nedenlerine dayanarak bu yasağın orantılı olmadığı sonucuna varmış ve seyahat özgürlüğünün ihlâl edildiğini tesbit etmiştir.

3. Kamu İcra Hukukunda Seyahat Özgürlüğü

Vergi hukuku açısından da seyahat özgürlüğünün engellendiği duruma, genellikle yurt dışına çıkış yasağı noktasında karşılaşılmaktadır. Yurt dışına çıkış yasağı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesinde düzenlenmiştir⁴⁸¹. Bu maddeye göre; devlete ait olan ve Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarının ödeme emrini tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da söz konusu kanun uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyatî haciz kararı alınan

⁴⁸¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesindeki borçlunun yurt dışına çıkış hakkına sınırlama getirilmesinin menfaat dengesinin alacaklı lehine bozulmasına sebebiyet vereceği noktasında bkz. Çiftçi, ss. 106-107.

amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca engellenecektir. Yurt dışına çıkış yasağı kamu alacağının yüz bin Türk lirası üzerinde olması borç için teminat alınmaması halinde uygulanmaktadır (AATUHK m.36/A/2). Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tesbit edilmesi, yargı mercilerince kamu alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde, yasak, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır (AATUHK m.36/A/3). Hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde de alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlarca kaldırılır (AATUHK m.36/A/4). Yurt dışına çıkış yasağı, kamu borçlusuyla birlikte kamu alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca kamu borçlusu sayılan kişi hakkında da uygulanır (AATUHK m.36/A/5).

Eskiden Pasaport Kanunu'nda yurt dışına çıkış yasağı düzenlenmekteydi; fakat Anayasa Mahkemesi bu düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir⁴⁸². Kararda, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bir önceki başlıkta

⁴⁸² Any. M. 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81, www.anayasa.gov.tr, 26.02.2011. Karara göre, "...Pasaport Kanunu'nun 22. maddesinin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülen "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" şeklindeki bölümünde, vergi çeşidi, vergi borcunun cinsi, vadesi, niteliği ve tutarı ya da alt sınırı, resim, harç ya da benzeri mali yükümlülüklerden doğan borçlar için yasak uygulanıp uygulanmayacağı, borcun hangi evresinde yasak talebinde bulunulacağı ve tüm olağan yasa yollarının kullanılarak kesinleşip kesinleşmediği, yargı sürecinde yasak isteminde bulunulup bulunulmayacağı, vergi borçlusu, yasal temsilcilerin ya da müteselsil sorumluların durumu, zamanaşımı, vergi borçlusunu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirecek idare, yasağın bildirilme şekli ve süresi ile hangi durumlarda ve kim tarafından kaldırılacağı gibi konularda somut bir tanım, nitelendirme ya da düzenlemeye yer verilmemiştir.... Vergi borcu, Anayasa'nın 73. maddesine göre vatandaşlık ödevidir. Anayasa ve yasalarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, yasalarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bu anayasal yükümlülük, aynı zamanda seyahat özgürlüğünü düzenleyen 23. maddede sınırlama nedeni olarak öngörülmüştür. Getirilen yasaklama, yurtdışına çıkmak isteyen kişilerin vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı niteliktedir. Bu nedenle itiraz konusu kural ile gerçekleştirilen sınırlamanın, kaynağını Anayasa'da bulan meşru bir amaca yönelik olduğu görülmektedir. Ancak, "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" yurt dışına çıkış yasağı uygulanabileceğine ilişkin kuralla getirilen sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir 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 makûl bir ilişkinin bulunduğu söylelenebilmesi 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

incelenen Riener kararına da atıf yapılarak, ölçülülük ilkesi çerçevesinde Anayasa'ya aykırılık sorunu değerlendirilmiş, sadece Pasaport Kanunu'nda "vergiden borçlu olduğu" ibaresine yer verilmesi, somut bir tanım ve nitelendirme içermediği için sınırları belirsiz olarak tesbit edilmekte ve bu sebeple de kanunla düzenleme şartının yerine getirilmediği belirtilmektedir. Amaç ve araç arasında makûl ve uygun bir ilişkinin kurulmaması ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmediği sonucuna varılmıştır.

Seyahat özgürlüğüne ilişkin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesi yürürlükte iken, Anayasa'nın 23'üncü maddesinin ikinci fıkrası somut, ayrıntılı ve uygulanabilir bir şekilde düzenlenmiştir⁴⁸³. Nitekim daha sonra, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı da 2010/1 No'lu tahsilat iç genelgesinde, Anayasa'nın 23'üncü maddesi karşısında 36/A maddesinin ilga olduğunu, 5982 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yurt dışına çıkış yasağının uygulanamayacağını, var olan yasakların da kaldırılacağını belirtmiştir⁴⁸⁴. Nitekim bu yöndeki düzenleme de 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 165'inci maddesiyle yapılmış ve Anayasa değişikliği ile birlikte artık uygulanamaz hale gelmiş olan Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesi yürürlükten kaldırılmıştır⁴⁸⁵. Bu kanun hükmünün kaldırılması son derece yerinde olmuştur. Aksi takdirde Anayasa'ya aykırı bir kanun hükmü söz

amaç ile araç arasındaki makûl ilişki ve denge ortadan kalkar. 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 makûl ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir..."

⁴⁸³ 5982 Sayılı Kanun, 07.05.2010, Resmi Gazete Sayısı:27659 (Mükerrer). Somut, ayrıntılı ve uygulanabilir şekilde düzenlenen bu madde ayrıca bir düzenleme yapmaya gerek olmadan uygulanabilir niteliktedir. Yüksek yargı organları da bu şekilde düzenlenen Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanabileceğine karar vermiştir. Örnek kararlar için bkz. Any. M., 03.06.1976 gün ve E. 1976/13, K. 1976/31, <http://www.anayasa.gov.tr/>, 26.02.2011; YCGK 28.03.1988 gün ve E. 1988/5-76, K. 1988/135, www.kazanci.com.tr, 27.02.2011; YHGK 17.06.1998 gün E. 1998/10-457, K. 1998/510, www.kazanci.com.tr, 27.02.2011; Dş. 4. D. 13.11.2006 gün ve E. 2005/2134, K. 2006/2156, www.kazanci.com.tr, 27.02.2011.

⁴⁸⁴ 08.10.2010 tarihli Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı da 2010/1 No'lu tahsilat iç genelgesi, www.gib.gov.tr, 26.02.2011.

⁴⁸⁵ RG. 13.02.2011-27857.

konusu olacaktı ve bu kanun maddesinin Anayasa'ya aykırılığı sebebiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması halinde iptal edilecekti.

Görüldüğü üzere süreç içerisinde Pasaport Kanunu'nda düzenlenen yurt dışına çıkış yasağı Anayasa'ya aykırı bularak kaldırılmış, ardından bu yasak Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesinde düzenlenmiştir. Fakat yapılan Anayasa değişikliği ile "vatandaşlık ödevi" sebebiyle seyahat özgürlüğünün engellenemeyeceğinin kabul edilmiş ve yapılan son değişikle birlikte Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesi de yürürlükten kaldırmıştır. Yurt dışına çıkış yasağı süreç içerisinde farklı kanunlarda farklı şekillerde düzenlenmiş ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne uygun bir hale getirilerek yasak yürürlükten kaldırılmıştır. Belirtmelidir ki seyahat özgürlüğünün suç soruşturması ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlemlerini önlemek amacıyla kanunla sınırlanabileceğine ilişkin anayasal düzenleme varlığını devam ettirmektedir. Bu sebeple, ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezaları için (vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları açısından) seyahat özgürlüğünün kanunla kısıtlanmasında bir engel bulunmamaktadır.

III. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN KAMU İCRA SUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Sırrın ifşası suçu, arttırmaya katılma ve mal satın alma yasaklarına aykırılık suçu ve kamu alacağının tahsiline engel olma suçları Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Bu başlık altında, kamu icra suçlarının, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumluluğu değerlendirilmeye çalışılacaktır. Suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin ve aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmama hakkının, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa çerçevesinde değerlendirilmesine vergi suçları kısmında yer verilmiştir. Kamu icra suçları açısından, tekrardan kaçınmak amacıyla, ilgili yerlere atıf

yapmakla yetinilmektedir⁴⁸⁶. Bu kapsamda ise, doğrudan, suç ve cezalarda kanunîlik ilkesinin ve aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmama hakkının, kamu icra suçları bakımından değerlendirilmesi yapılarak konu açısından özellik arz eden noktalara değinilmeye çalışılacaktır.

B. Kamu İcra Hukukunda Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesine göre, ceza mahkûmiyeti, işlendiği anda yürürlükte olan kanuna dayanacak, cezayı gerektiren fiilin işlenmesinden sonra yürürlüğe giren ceza kanunları failin aleyhine olarak uygulanmayacak, ceza kanunları, failin aleyhine olacak şekilde geniş bir biçimde yorumlanamayacak ve kıyas yapılmayacaktır. Suç ve cezanın yer aldığı düzenlemenin ulaşılabilir ve öngörülebilir olması da önem taşımaktadır.

Kamu icra hukuku kapsamında düzenlenen gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunma suçuna değinmek gerekmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 111'inci maddesine göre; bu Kanun'a göre istenilen mal beyanını gerçeğe aykırı surette yapanlarla yaşayış tarzları mal bildirimindekilere uymayanlara da üç aydan bir yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Burada kamu borçlusunun yaşayış tarzının söz konusu bildirimde uymaması yaptırım altına alınmıştır. Kişinin yaşayış tarzıyla, mal varlığının her zaman birbirine paralel olmayacağı unutulmamalıdır. Örneğin, kamu borçlusunun, ailesinin evinde oturması ve evin de kendi malvarlığına ve kazancına göre oturamayacağı bir ev olması durumunda bu madde çerçevesinde yaptırım uygulanmaz. Ancak uyumsuzluk olduğunu düşünen idare, Cumhuriyet Savcılığı'na ihbar edebilir⁴⁸⁷. Ceza yargılamasında maddî gerçeğin araştırılması ilkesi geçerli olduğu için, soruşturma ve kovuşturma organları kamu borçlusunun yaşayış tarzının mal bildirimine uygun olup olmadığını re'sen araştırarak ortaya çıkaracaktır. Maddenin düzenlenişi, iç hukuk bakımından suç ve cezada kanunîlik ilkesine belirsiz kavramlara yer verilmesi sebebiyle çok uygun olmamakla birlikte, idareye verilen takdir yetkisi Cumhuriyet

⁴⁸⁶ Bkz. İkinci Bölüm, III, B. Suç ve Cezalarda Kanunîlik İlkesi, C. Aynı Suçtan Dolayı İki Kez Cezalandırılmama Hakkı.

⁴⁸⁷ Kanun'un 115'inci maddesine göre; 110 ile 114'üncü maddelerinde yazılı suçlar, alacaklı amme idaresinin o yerdeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip edilir.

Savcılığı'na ihbar etmekle sınırlıdır. İdare suçun oluşup oluşmadığına ilişkin karar vermemekte, kararı yargı organları vermektedir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi uyarınca, suça ilişkin tüm unsurların kanunla düzenlenmesi gerekli olmamakta, kuralda bulunabilecek belirsizliklerin, kanundan daha altta yer alan hukuk kurallarıyla, gerektiğinde bir hukukçunun yardımıyla veya içtihat yoluyla aydınlatılmış olması durumunda da söz konusu şartın yerine getirildiği kabul edilmektedir. Bu sebeple, söz konusu hüküm Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırı değildir.

C. Kamu İcra Hukukunda Aynı Suçtan İki Kez Cezalandırılmama Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 7 No'lu Protokolünün 4'üncü maddesinde düzenlenen aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkının ihlâl edilip edilmediği değerlendirilirken, hukuksal niteliklerine, uygulama alanına, amacına, uygulayan makama, sonuç ve etkileri bakımından birbirlerinden farklı yaptırım türlerinden olup olmadıkları, yani suçun unsurlarına bakarak karar verilmektedir.

Kamu icra hukuku kapsamında sırrın ifşası suçuna yer verilmiştir (AATUHK m.107). Bu kapsamda sırrın ifşası suçu ile vergi mahremiyeti suçunun söz konusu hakkı ihlâl edip etmediğine değinilebilir. Sırrın ifşası suçu, tahsil aşamasını düzenleyen bir kanun olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmektedir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ise, Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca aynı Kanun'un 5'inci maddesinde de vergi mahremiyeti düzenlenmiştir. Her iki suç için de Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinin uygulanacağı belirtilmektedir. Her iki Kanun'da, farklı adlarla belirtilen bu düzenlemeler, vergi mahremiyetinin ihlalini engellemeyi amaçlamaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi mahremiyetini ihlal suçu, tahsil aşamasına kadar açıklanan sırlara yönelik koruma sağlarken, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen sırrın ifşası suçu tahsil aşamasında ifşa edilen sırlara ilişkin koruma sağlamaktadır. Farklı alanlara ilişkin düzenlemeler olması sebebiyle de aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkını ihlâl etmemektedir.

Kamu icra hukuku açısından değinilmesi gereken diğerk bir konu ise, mal beyanında bulunmama, gerçeğe aykırı mal beyanında bulunma veya mal edinimlerini bildirmemeye ilişkin düzenlemelerin, bu hak kapsamında değerdendirilmesidir. Mal beyanında bulunulmaması durumunda, mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya özgü ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezası verilmektedir (AATUHK m.60). Kamu icra hukuku çerçevesinde istenilen mal beyanını, gerçeğe aykırı surette yapanlarla yaşayış tarzları mal bildirimindekilere uymayanlara da üç aydan bir yıla kadar hapis cezası verilmektedir (AATUHK m.111). Usulüne uygun mal bildiriminde bulunan fakat daha sonra edinilen mallarını ve her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları zamanında bildirmeyerek amme alacağının tahsilini engelleyenlere veya zorlaştıranlara bir seneye kadar hapis cezası verileceğı düzenlenmektedir (AATUHK m.112). Her üç düzenlemede de idarenin alacağına kavuşmasının önüne gelmesi amaçlanmıştır. Ancak söz konusu düzenlemelerin amaçları farklıdır. Mal beyanında bulunulmasına ilişkin düzenlemede, icra takibinin yürütülmesi amaçlanmakta ve kamu borçlusuna borcuna yetecek kadar malını göstermesi istenerek, o malın üzerine haciz konulması sağlanmaktadır. Kanun'da yer alan bir yükümlülüğün ihlâl edilmesi sonucu, bir yaptırım öngörülmüştür. Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma suçunda ise, idareye karşı yapılan hileli bir davranış yaptırım altına alınmıştır. Burada bir önceki düzenlemeden farklı olarak mal bildiriminde bulunulmuştur. Bildirimin gerçeğı yansıtmaması nedeniyle ceza uygulanmaktadır. Mal edinme ve arttırmalarını bildirmeme suçunda ise, mal bildiriminde bulunan kamu borçlusu, borcuna yetecek kadar mal bildiriminde bulunmamış, ancak daha sonra mal varlığında artış gelmesine rağmen amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmıştır. Daha önce alacağına yetecek kadar mal bildiriminde bulunanların bu düzenleme kapsamında bildirim yapma yükümlülüğü olmadığı gibi daha sonra edineceğı mallarından borcuna yetecek kadarını bildirmesi yeterlidir. Görüldüğü üzere üç düzenlemenin de kanuna konuluş amacı farklıdır⁴⁸⁸. Bu sebeple aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkı ihlâl edilmemiştir.

⁴⁸⁸ Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir kararda; "... İcra ve İflas Kanunu'nun 337. maddesinin birinci fıkrasında ve 76. maddesinde borçlunun özgürlüğü bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasını gerektiren eylem, mal beyanında bulunmama eylemidir. Yukarıda belirtildiğı gibi hukuk devleti ve ceza hukuku ilkeleri gereğı kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanmaz ve cezalandırılmaz. İtiraz konusu kural uyarınca, müddeti içinde mazereti olmaksızın icra dairesine

SONUÇ

Çalışmada, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan haklardan, vergi hukuku temelinde insan haklarının ihlâli kabul edilerek, başvurulabilecek olan mülkiyet hakkına, özel yaşama saygı hakkına, ayrımcılığa uğramama hakkına, cezalarda kanunilik ilkesine, aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmama hakkına, adli hata halinde tazminat hakkına, borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağına ve serbest dolaşım özgürlüğüne yer verilmiştir. Bu haklar, vergilendirme süreci kapsamında Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun temelinde değerlendirilmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi iç hukukta bağlayıcı bir kaynak olmakla birlikte, genellikle yargı organları tarafından “destek ölçü norm” olarak kullanılmaktadır. Daha yeni kararlarda ise, iç hukuk mevzuatına başvurulmadan Sözleşme hükümlerinin ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yorumlarının karara dayanak yapıldığı gözlemlenmiştir. 2004 Anayasa değişikliğiyle birlikte, Sözleşme'nin, iç hukuktaki yeri tartışmalarının da önüne geçilerek, kanun ile Sözleşme arasında çatışma olması durumunda, Sözleşme kanundan üstün tutulmuştur. Ancak düzenleme, Anayasa ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi arasında bir çatışma olduğunda hangisinin uygulanacağına ilişkin bir belirleme yapmamaktadır. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin onaylanması ve yargı yetkisinin tanınmasıyla birlikte ulusal mevzuatın Sözleşme ile uyumlu hale getirileceği de kabul edilmektedir. Her ne kadar Anayasa'daki hükümlerle, Sözleşme'de yer alan hükümler bakımından bir çatışma söz konusu olmasa da hükümlerin yorumlanması ve uygulanması bakımından zaman zaman farklılıklar olmaktadır. Bu noktada, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yorumuna göre Sözleşme'ye aykırı olabilecek, ancak Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa aykırı bulmadığı bir kanun maddesi söz konusu olduğunda, uluslararası sorumluluğun doğması ile karşı karşıya kalılabilecektir. Aynı şekilde iç hukukta Sözleşme'ye

gelmeyen veya yazılı olarak mal beyanında bulunmayan kimse disiplin hapsi cezası ile cezalandırılmasının yanı sıra, İcra ve İflas Kanunu'nun 76. maddesine göre de mal beyanında bulunmama eylemi nedeniyle tazyik hapsi cezası ile cezalandırılabilir...” diyerek İcra ve İflas Kanunu'nun 337'nci maddesinin birinci fıkrasını Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir (Any. M. 28.02.2008 gün ve E. 2006/71, K. 2008/69, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012).

aykırı olan bir uygulamanın, yargı organları tarafından hukuka aykırılığı kabul edilip, bir zarar doğmuşsa tazmin edilmediği sürece de Sözleşme kapsamında sorumluluk doğabilecektir.

Mülkiyet hakkı açısından, vergilendirme ile kişilerin mülkiyet hakkına dokunulması Sözleşme'ye aykırı olmamakla birlikte, bu müdahalenin hukuka uygun, kamu yararıyla ve ölçülü olmadığı durumlarda Mahkeme ihlâl kararı vermektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergilendirme alanında üye devletlerin geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunu da vurgulamaktadır. İç hukukta, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale genellikle Sözleşme'deki anlamıyla hukuka dayanarak ve kamu yararı amacıyla yapılmaktadır. İç hukukta, müdahalenin ölçülülüğü ile ilgili problemlerle karşılaşmaktadır. Özellikle tahsil aşamasına gelindiğinde, doğrudan yükümlünün mallarına el atılması sebebiyle mülkiyet hakkının ihlâli daha hissedilir hale gelmektedir. Kamu alacaklarına ilişkin güvence önlemlerinden olan ihtiyatî hacze ve ihtiyatî tahakkuka ilişkin uygulamada ciddi problemler yaşanmakta, kişilerin mülkiyet hakkı ölçüsüz şekilde sınırlandırılmaktadır. Aynı şekilde kanunî temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının da malvarlığına doğrudan el atmayı gerektirecek düzenlemeler Sözleşme'ye aykırı görünmektedir. Cebren tahsil işlemi olan haciz işleminde ise, kanunda menfaatlerin denkleştirilmesi gerektiğinden bahsedilmiş olsa da uygulamada bu tür olumlu örnekler görülmemektedir. Devlet kendi alacağı için orantısız ve ölçüsüz hacizler gerçekleştirmektedir.

Özel yaşama saygı hakkı çerçevesinde, devletin, kişinin bireysel davranışını ilgilendiren kurallar koyduğu her durumda özel yaşama müdahalenin söz konusu olduğu kabul edilmektedir. Bu müdahalenin meşru olabilmesi için ise, müdahalenin hukuka uygun olması ve amacının demokratik bir toplumda gerekli olması gerekmektedir. Vergilendirme alanında, özellikle vergi yükümlülerinin denetlenmesi sırasında, özel yaşama müdahale edildiği görülmektedir. Zaman zaman özellikle arama ve el koyma sırasında ölçüsüz uygulamalarla karşılaşmaktadır. Aynı şekilde haciz aşamasında da devlet, alacağına kavuşmak adına, özel yaşama müdahale etmektedir. Özellikle kişinin konutunda yapılacak hacizlerde ve kişinin üstündeki mal varlığına ilişkin uygulanacak hacizlerde, memura zor kullanma yetkisi verilmesi tekrar değerlendirilmesi gereken bir konudur. Burada haczi yapan memurun,

tarafların menfaatlerini denkleştirecek şekilde davranması ve ölçsüz uygulamalarda kaçınması gerekmektedir. Aksi durum iç hukuka aykırı olmakla birlikte devletin uluslararası sorumluluğunu da doğurabilecektir. Vergi mahremiyetinin ihlâline ilişkin düzenlemelerin ve uygulamanın da yeniden gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Ayrımcılığa uğramama hakkının ihlâl edildiği ise, genellikle mülkiyet hakkı ile birlikte ileri sürülmektedir. Devlet, kişileri farklı bir muameleye tâbi tuttuysa, bu durumu meşru bir temele dayandırmak zorundadır. Aksi takdirde ihlâl kararıyla karşılaşılacaktır. Aynı zamanda güdülen amaçla kullanılan aracın da ölçülü olması gerekmektedir. Bu değerlendirmeler yapılırken devletlerin geniş takdir yetkisi de dikkate alınmaktadır. Burada, özellikle, idareye takdir yetkisi verilen konularda, kişilerin farklı uygulamaya tâbi tutulması noktasında ayrımcılık yasağının ihlâli ile karşılaşılmaktadır. Kısmen haczedilebilecek mallar açısından da çalışanların maaşlarının farklı oranlarda hazine ilişkin düzenlemelerin bütünleştirilmesi gerekmektedir.

Vergi suçları açısından, Sözleşme, kanunun daha altındaki düzenleyici işlemleri de hukuka uygunluk kriterinin gerçekleşmesi için yeterli saydığından, vergi kabahatlerinin çerçevelerinin kanunla çizilmesi durumunda içlerinin düzenleyici işlemlerle doldurulması Sözleşme'ye aykırı değildir. Ancak bu düzenleyici işlemlerin ulaşılabilir ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Suç ve cezalara ilişkin maddelerin, kanunilik ilkesi dikkate alınarak yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Ölçülük ilkesine, cezaların kanuniliğine ilişkin maddede yer verilmemiş olsa da gerek mülkiyet hakkından gerekse de Sözleşme'nin genelinden, Sözleşme anlamında, cezaların da ölçülü olması gerektiği sonucu çıkmaktadır. İç hukuktaki cezaların ise, ölçülü olduğundan bahsetmek zor görünmektedir. Kişilerin mahvına yol açabilecek ölçsüz cezaların önüne geçilmesi gerekmektedir.

Borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağı kapsamında sözleşmeden doğan borç korumaya alındığından, mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya özgü olarak uygulanan hapisle tazyik bu yasak kapsamında değildir. Seyahat özgürlüğü açısından, vergi hukuku özelinde karşılaşılabilecek problem ise, yurt dışına çıkış yasağıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre, yasağın kanunî bir temelinin olması ve öngörülebilir ve belirli olması ve orantılı olması

gerekmektedir. İç hukukta, yapılan düzenlemelerle, vergi yükümlüsünün, vergi borcunu dememesinden dolayı yurt dışına çıkışı engellenemeyecektir. Ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezaları için ise, seyahat özgürlüğünün kanunla ve orantılı bir şekilde sınırlanmasına bir engel bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akad, Mehmet ve Abdullah Dinçkol. **1982 Anayasası**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 1998.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Akıllıoğlu, Tekin. **İnsan Hakları**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1995, (İnsan Hakları).

Ansay, Sabri Şakir. **Hukuk İcra Ve İflâs Usulleri**, 5. Bası, İstiklal Matbaası, Ankara, 1960.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, Bursa, 2011.

Artuk, Mehmet Emin, Ahmet Gökçen ve Caner Yenidünya. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Türk Ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon, 1999, (Vergi Gizliliği).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyon, 2006, (Vergi Ceza).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyon, 2009, (Vergi İcra).

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 25. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.

Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Bası, Sürayay Yayıncılık, İstanbul, 2010, (Vergi).

Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Sorumluluk).

Carss-Frisk, Monica. **Mülkiyet Hakkı**, İnsan Hakları El Kitapları, Numara: 4, Ankara 2003, http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/kitaplar/AIHS_P1M1_Mulki_yet.pdf, 06.06.2012.

Centel, Nur, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut. **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

Çağan, Nami. **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, (Süreler).

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

Çeçen, Anıl. **İnsan Hakları**, 3. Bası, Savaş Yayınları, İstanbul, 2000.

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, (B. Çelik).

Çiftçi, Pınar. **İcra Hukukunda Menfaat Dengesi**, Adalet Yayınları, Ankara, 2010.

Davis, Howard. **Human Rights Law**, Oxford University Press, United States of America, 2007.

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 6. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, (T. Demirbaş).

Dinç, Güney. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Malvarlığı Hakları**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2007.

Doğru, Osman. **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları**, Cilt: 1, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, (C.1).

Doğru, Osman. **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları**, Cilt: 3, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, (C.3).

Dönmez, Recai. **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998.

Dutertre, Gilles. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003, www.yargitay.gov.tr, (05.02.2011).

Erdem, Tahir. **Vergisel Kabahatler**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Etgü, Mehmet Akif. **Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Gemalmaz, H. Burak. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Mülkiyet Hakkı**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2009.

Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, (Anayasa).

Gözler, Kemal. **Anayasa Normlarının Geçerliliği Sorunu**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1999, (Sorun).

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, (Anayasa).

Gözler, Kemal. **Hukuka Giriş**, 7.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, (Hukuka Giriş).

Gözlügül, Said Vakkas. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuzun Etkisi**, 2. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2002.

Gözübüyük, Şeref ve Feyyaz Gölcüklü. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Grgić, Aida, Zvonimir Mataga, Matija Longar ve Ana Vilfa. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Mülkiyet Hakkı**, İnsan Hakları El Kitapları, Numara: 10, Belçika 2007, www.yargitay.gov.tr, (05.02.2011).

Gümüşkaya, Gamze. **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3.Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku**, 8. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.

Hızlı, Yılmaz. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

İnceoğlu, Sibel. **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 3. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2008.

Kaboğlu, İbrahim Ö. **Anayasa Hukuku Dersleri**, 3. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006, (Anayasa).

Kalabalık, Halil. **İnsan Hakları Hukuku Ders Notları**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004.

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

Kapani, Münci. **İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları**, Bilgi Yayınevi, İstanbul, 1991.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Süreler).

Karakoç, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Kamu Alacakları).

Kilkelly, Ursula. **Özel Hayata Ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı**, İnsan Hakları El Kitapları, Numara:1, Almanya, 2001, www.yargitay.gov.tr, (05.02.2011).

Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmöz. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.

Metin, Yüksel. **Ölçölülük İlkesi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.

Mutluer, Kâmil M. **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Mutluer, M. Kâmil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

Orhaner, Emine. **Kamu Maliyesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.

Örücü, Esin. **Mülkiyet Hakkının Sınırlanması**, İTÜ Yayınları, İstanbul, 1976.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002.

Özbek, Veli Özer, Nihat Kanbur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Özdek, Yasemin. **Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye**, TODAİE, Ankara, 2004.

Özekes, Muhammet. **İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, (Temel Haklar).

Özekes, Muhammet. **İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, (İhtiyati Haciz).

Öztürk, Bahri, Mustafa Ruhan Erdem. **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.

Pazarcı, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk**, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Pekcanitez, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes. **Medenî Usûl Hukuku**, 10. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Postacıoğlu, İlhan E. **İcra Hukuku Esasları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, (Vergi Hukuku).

Sarı, H.Gürbüz. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek 1. Protokole Göre Malvarlığı Haklarının Korunması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

Soydan Yaltı, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1995, (Uluslararası Vergi Anlaşmaları).

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Basım Yayım, Bursa, 2011.

Şimşek, Edip. **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996, (E. Şimşek).

Şimşek, Oğuz. **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, (Beta Yayınları), İstanbul 2008, (O. Şimşek, Kişisel).

Taş, Metin. **Vergi İcra Hukukunda Haciz**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

Taşdelen, Aziz. **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, (Kabahat).

Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem ve Oğuz Sancakdar. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, 12. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2007.

Toluner, Sevin. **Milletlerarası Hukuk ile İç Hukuk Arasındaki İlişkiler**, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1973.

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

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, C.II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

Ünal, Şeref. **Temel Hak ve Özgürlükler ve İnsan Hakları Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997.

Üstündağ, Saim. **İcra Hukukunun Esasları**, 8. Bası, İstanbul, 2004.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, (Vergi Yükümlüsü).

Yaralı, Levent. **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler Ve Sınırları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

MAKALELER

Acar, Hakan. “Uluslararası Sözleşme Hukukunda Mücbir Sebep (Force Majeure) Kavramı Ve Hukuki Sonuçları”, **Kazancı Dergisi**, Sayı: 45-46, 2008, ss. 7-22.

Akıllıoğlu, Tekin. “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, Prof. Dr. Lûtfi Duran’a Armağan, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 1-3, 1988, ss. 11-22, (Kamu Yararı).

Akıllıoğlu, Tekin. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve İç Hukukumuz”, **Ankara Üniversitesi Siyasi Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 44, Temmuz-Aralık 1989, ss. 155-173, (İç Hukuk).

Akıllıoğlu, Tekin. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Ek 4 Nolu Protokol 1’inci Maddeye Göre Borç İçin Hapis Yasağı”, http://www.idare.gen.tr/akillioglu_borc.htm, (01.06.2012), (Yasak).

Akkaya, Mustafa. “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt: I, Ankara, 2009, ss. 339-347.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “2001 Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Getirdiği Yeni Boyut”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:19, 2002, ss. 141-176.

Alpaslan, Mustafa ve Akın Gencer Şentürk. “Hesap ve Muhasebe Hilesi Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkelere Aykırılıklar İçermekte Midir?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 203, Kasım, 2009, www.yaklasim.com, 28.05.2011.

Ayaz, Garip. “Üst Sınıfın Özel Usulsüzlük Cezası Anayasaya Aykırıdır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 28, Sayı: 325, Eylül 2008, ss. 58-61.

Baker, Philip. “The “Determination of a Criminal Charge” and Tax Matters”, **European Taxation**, Volume: 47, Issue: 12, December, 2007, ss. 587-588.

Balta, Tahsin Bekir. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye”, **Türkiye’de İnsan Hakları Semineri**, AÜHFY, Ankara, 1970, ss. 257-291.

Balcı, Mustafa. “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Sürelere Etkisi”, **Kazancı Hukuk Dergisi**, Sayı: 53-54, 2009, ss. 229-243.

Barlass, İrfan. “5766 sayılı AATUHK’un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 244, 2009, ss. 165-171.

Bilge, Suat. “İnsan Hakları ve Türkiye”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 46, Sayı:2, 1989, ss. 307-314.

Biyar, Özgür. “Vergi Hukukunda Terkin Müessesinin Esasları”, **Mali Çözüm**, İSMMO Yayını, Sayı: 79, Ocak-Şubat 2007, ss. 75-84.

Candan, Turgut. “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler Ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Ulusar ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, ss. 246-283, (Danıştay).

Cihan, Erol ve Feridun Yenisey. “Ne Bis İn İdem İlkesi”, **Prof.Dr. Çetin Özek Armağanı**, Şan Ofset, İstanbul, 2004, ss. 219-224.

Cooper, Jonathan. “Özel Ve Ailevi Yaşama Saygı Hakkı (İHAS Madde 8)”, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve İdari Yargı Sempozyumu**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2003, ss. 117-131.

Cremer, Wolfram. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İdari Ceza Hukuku”, (Çeviren: Serdar Nart), **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, ss. 173-184.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 1980, ss. 129-151, (Demokratik).

Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:1, 1984, ss. 171-183, <http://www.anayasa.gov.tr>, (02.06.2012), (Anayasa).

Çağan, Nami. “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1-2, 1972, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/317/3099.pdf>, (26.02.2011), ss. 111-122, (Af) .

Çelik, Edip. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Türk Hukukundaki Yeri Ve Uygulaması“, Prof. Dr. Lutfi Duran’a Armağan, **İdare Hukuku Ve İlimleri Dergisi**, Sayı:1-3, 1998, ss. 47-56, (E. Çelik).

Değirmenci, İbrahim. “Kamuya Borçlarda Alacak Haczi Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 14, Sayı:157, Ocak 2006, ss. 138-141.

Demirbaş, Burcu. “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Prof.Dr. Muallâ Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt: II, Ankara, 2009, ss. 953-985, (B. Demirbaş).

Doğrusöz, Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama Ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 1-3, Aralık 1985, ss. 65-76, (Vergilendirme Yetkisi).

Doğrusöz, Bumin. “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu-Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 1998, ss. 135-160, (Yargı Kararları).

Doğrusöz, Bumin. “Limited Şirket Ortağının Sorumluluğu Genişliyor”, Referans Gazetesi, 11.02.2008, http://www.radikalreferansarsivi.com/haber.aspx?HBR_KOD=90035, 16.04.2011.

Dönmezer, Sulhi. “İnsan Haklarının Tarihsel Gelişimi, Dünyadaki Ve Türkiye’deki Durumu”, **İnsan Hakları Ve Yargı (Sorunlar Ve Çözümler)**, T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, 1998, ss. 21-30.

Dündar, Mustafa ve Mehtap Konuk. “4369 Sayılı Yasanın Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:122, Kasım 1998, ss. 17-35.

Eren, Fikret. “Mülkiyet Kavramı”, **Dr. A. Recâî Seçkin’e Armağan**, AÜHFY, Ankara, 1974, ss. 765-795.

Fendoğlu, Tahsin. “Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulamasında (Bağımsız Ölçü Norm) veya (Destek Ölçü Norm) Sorunu”, **Anayasa Yargısı**, “Anayasa Mahkemesi’nin 38. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler”, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2000, ss. 363-384, (Sorun).

Fendoğlu, Tahsin. “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak Ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY. md.13.)”, **Anayasa Yargısı**, “Anayasa Mahkemesi’nin 40. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler”, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Antalya, 2002, ss. 178-212, (Sınır).

Feyzioğlu, Metin. “Sözleşmeden Kaynaklanan Yükümlülükler Nedeniyle Hürriyetin Kısıtlanması”, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_43.htm, 01.06.2012.

Furtun, İdris Hakan. “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Editörler: Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2010, ss. 300-313.

Gerçek, Adnan. “Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 29, Sayı: 209, Şubat 2006, ss.121-149.

Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. “Anayasa’nın 90. Maddesi Değişikliği Karşısında Yasaların Geleceği ve Anayasal Denetim”, **TBBĐ**, Sayı: 55, 2004, ss. 226-238, (Denetim).

Gülmez, Mesut. “Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri Ve Değeri”, **TBBĐ**, Sayı: 54, 2004, ss. 147-161.

Gülşen, Recep. “Yeni Türk Ceza Kanunu Ve Milletler Arası Ceza Hukuku Bağlamında “Non Bis İn İdem” İlkesi”, **Prof. Dr. Hüseyin Hatemi’ye Armağan**, Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, Diyarbakır, 2005, ss. 317-345.

İleri, Yusuf. “Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 188, Ağustos 2008, ss. 120-124.

Kaboğlu, İbrahim Ö., “Hukukta Yeni Düzenleme”, **Radikal**, 26.07.2004, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=123268>, 23.12.2009, (Düzenleme).

Karabulut, Mustafa. “Mülkiyet Hakkı (İHAS ek protokolü madde 1)”, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve İdari Yargı**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2003, ss. 284-303.

Karagülmez, Ali. “5170 Sayılı Yasa’yla Anayasa’nın 90. Maddesinde Yapılan Değişikliğe Bir Bakış”, **TBBD.**, Yıl: 17, Sayı: 54, Eylül-Ekim 2004, ss. 163-177.

Karakoç, Yusuf. “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 13, 1996, ss. 249-373, www.anayasa.org.tr, (23.01.2011), (Yargısal Denetim).

Karakoç, Yusuf. “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması”, **Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan**, DEÜ Yayınları, İzmir, 2000, ss. 387-406, (Vergi İdaresi).

Kızılot, Şükrü. “Trajikomik Bir Haciz”, **Hürriyet**, 12.11.2005, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=3512145&yazarid=82>, (22.04.2011).

Kumrulu, Ahmet. “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı**, AÜHFY, Ankara, 1981, ss. 647-668, (Vergi İcra).

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkındaki Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, 1988, ss. 237-250, (Gecikme Faizi).

Langereis, Ch. J. “Taxation And The Right To Property”, **The Right to Property-The Influence Of Article 1 Protocol No.1 ECHR On Several Fields Of Domestic Law**, Editörler: Jan PeterLoof, Hendrik Ploeger ve Arine Van Der Steur, Shaker Publishing, Maastricht, 2000, ss. 155-163.

Nazalı, Ersin. “Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak Suçunun İşlenmesi Mükün Değil Midir?”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 28, Sayı: 333, Mayıs 2009, ss. 90-103.

Oğurlu, Yücel. “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış Ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımını Ayrımı”, **Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, 1999, ss. 143-194.

Önok, Rifat Murat ve Burak Pınar. “Kesin Hüküm Müessesesi Bağlamında Ceza Mahkemesi Kararları ile Vergi Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi ve Bağlayıcılığı Üzerine Bir İnceleme”, **Mali Pusula**, Yıl: 2, Sayı: 19, Temmuz 2006, ss. 67-89.

Özen, Mustafa. “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1, 2010, ss. 389-417.

Özenç, Mehmet O. “Vergilerin İadesinde Ödenecek Faiz Hesaplanırken Üç Aylık Sürenin Başlangıcı Ve Vergi İnceleme Süresi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 123, Aralık 1998, ss. 33-35.

Öztürk, Bahri. “Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Uluslan ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, ss.123-139.

Pauliat, Helene. “Mülkiyet Hakkı (İHAS Ek Protokolü Madde 1)”, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve İdari Yargı**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2003, ss. 267-283.

Pınar, Burak ve Pınar Bacaksız. “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Kamu İcra Suçlarının Durumu (I-Sırrın İfşası Suçu)”, **Medenî Usûl ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 3, 2006, ss. 633-656.

Pınar, Burak ve Nedim Meriç. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi”, **TBBD**, Sayı: 84, 2009, ss. 188-211.

Saban, Nihal. “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ve Anayasa İle Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu-Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 1998, ss. 249-274, (İnsan Hakları).

Saban, Nihal. “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, 2000, ss. 138-150, (Ceza Sistemi).

Saban, Nihal. “Vergi Hukukunda Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 18, 2001, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg18/SABAN.PDF, (26.02.2011), ss. 451-475, (Af).

Sancakdar, Oğuz. İdari Cezaların Yaptırımları Teorisindeki Yeri Ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Editörler: İlhan Uluslan ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, ss. 59-107.

Seer, Roman. “Almanya’da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması”, (Çeviren: Oğuz Şimşek), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Editörler: Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2010, ss. 372-380.

Serozan, Rona. “Mülkiyet Hakkının Özü, İşlevi ve Sınırları”, **Prof.Dr. Ümit Yaşar Doğanay’ın Anısına Armağan**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, ss. 239-254.

Sonsuzoğlu, Elif. “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Dzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, Haziran 2000, ss. 116-134.

Soydan Yaltı, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yüklüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos 2000, ss. 151-167, (Adil Yargılanma Hakkı-1).

Soydan Yaltı, Billur. “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, Temmuz 2000, ss.103-114, (Sınır).

Soydan Yaltı, Billur. “Taxation and the European Convention on Human Rights in Turkey”, **European Taxation**, Volume: 42, Issue: 2, February 2002, ss. 85-89, (Taxation).

Soygüt, Mualla Buket. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç Ve Cezalara İlişkin Hakları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 10, Güz 2006/2, ss. 253-265.

Şahbaz, İbrahim. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Türk Yargı Sistemindeki Yeri”, **TBBD**, S.54, 2004, ss. 178-216.

Şentürk, Akın Gencer. “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin Kanuni Dzenlemelerin Hukukiliği Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 28, Sayı: 326, Ekim 2008, ss. 127-134.

Şimşek, Oğuz. “Konut Dokunulmazlığı Temel Hakkı-Anayasa Hukuku Açısından Bir Yaklaşım”, **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı: 2, Nisan 1998, ss. 88-107, (O. Şimşek, Konut).

Şirin, Mehmet. “Mükelleflerin Vergi İdaresinden Alacaklarına Faiz Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 205, Eylül 1998, ss. 13-20.

Tan, Turgut. “İdari Yaptırımlar Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki Güvenceler”, **Hukuk Kurultayı 2004**, Ankara, 2004, ss. 97-117.

Taşdelen, Aziz. “Vergisel Arama”, **DEÜHFD.**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2003, ss. 159-190, (Arama).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt: II, Ankara, 2009, ss. 1189-1222, (İspat).

Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı: 307, Mart 2007, ss. 196-214, (Hukuki Güvenlik).

Tezcan, Durmuş. “AİHS Açısından Vergi Cezaları Ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Turgut Akıntürk’e Armağan**, Beta Yayınları, Ankara, 2006, ss. 369-383, (Vergi Cezaları).

Tezcan, Durmuş. “Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı Açısından İdari Uyuşmazlıkların Konumu”, **Yıldız Yayla’ya Armağan**, Galatasaray Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, ss. 469-484, (Adil Yargılanma).

Tezcan, Durmuş. “Kamu Denetiminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nden Kaynaklanan Sınırları”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Editörler: Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2010, ss. 65-77, (Sınır).

Türmen, Rıza. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin İç Hukukumuzda Etkileri”, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 17, 2000, ss. 32-40, (İç Hukuk).

Türmen, Rıza. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Temel Hak Ve Özgürlüklerin Kapsam Ve Sınırlamaları”, **Yargıtay Dergisi**, Sayı: 106, 1975, ss. 192-213 , (Kapsam).

Uzun, Mehmet Cengiz. “Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, Nisan 2008, ss. 187-235.

Üzeltürk, Hakan. “Vergi Mükelleflerinin Zararlarının Tazmini”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, Şubat 2005, ss. 385-390, (Zarar).

Üzeltürk, Hakan. “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, **25. Türkiye Maliye Sempozyumu, “Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi”**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, ss. 117-140, (Kanunilik).

Vural, Tacettin. “Üç Ay İçinde Yapılmayan İadelerin Yargıda Uyuşmazlık Yaratılması Halinde Faiz Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 128, Mayıs 1999, ss. 77-81.

Yaltı, Billur. “Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı: 305, Ocak 2007, ss. 4-11, (Bir Danıştay Kararı Ardından).

Yaltı, Billur. “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine”, **Doç.Dr. Mehmet Somer’in Anısına Armağan**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, ss. 1025-1049, (İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi).

Yaltı, Billur. “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 225, Haziran 2007, ss. 7-20, (İdari Vergi Cezası).

Yaltı, 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 Basımevi, Cilt: I, Ankara, 2009, ss. 507-536, (Sorumluluğun Sınırı).

Yaltı, Billur. “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı: 310, Haziran 2007, ss. 21-40, (Kayıp).

Yavaşlar Başaran, Funda. “İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 25, Sayı: 299, Temmuz 2006, ss. 116-147, (İdari).

Yavaşlar Başaran, Funda. “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci Ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, 2008, ss. 72-94, (Etkiler) .

Yavaşlar Başaran, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak Ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk Ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği Ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, ss. 147-202, (Sınır).

Yavaşlar Başaran, Funda; “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum** Kitabı, Editörler: Bahri Öztürk ve Funda Yavaşlar Başaran, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2010, s. 394-425, (İnceleme).

Yılmaz, Sezgin ve Özgür Özkan. “Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluklarının 213 Sayılı VUK ve 6183 Sayılı AATUH Kanunu’nun 35. Maddesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 44, 2008, ss. 94-101.

Yılmaz, Güneş. “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003, ss. 194-206.

Yürekli, Sabahattin. “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, **Prof.Dr. Naci Kınacıoğlu’na Armağan**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, Aralık 1997, http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/1_2_17.pdf, (06.06.2012).

Yüzbaşıoğlu, Necmi. “Mayıs 2004’te Anayasanın 90’ıncı Maddesine Eklenen Hükmün Türk Anayasallık Blokuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Bülent Tanör Armağanı**, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, ss. 782-818.

TEZLER

Dallı, Atilla. **4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2006.

Pınar, Burak. **Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukukî Analizi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009.

Uyanık, Selenge Banu. **Vergilendirme İlişkisi ve Özel Yaşamın Gizliliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008,

DIĞER KAYNAKLAR

Anayasa Mahkemesi, 28.09.1965 gün ve E. 1965/26, K. 1965/49, <http://www.anayasa.gov.tr/index.>, 23.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 12.05.1966 gün ve E. 1965/45, K. 1966/16, <http://www.anayasa.gov.tr/index.>, 23.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 20.09.1966 gün ve E. 1963/156, K. 1966/34, <http://www.anayasa.gov.tr/index.php>, 20.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1967 gün ve E. 1963/336, K. 1967/29, www.anayasa.gov.tr, 22.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 09.12.1972 gün ve E. 1970/48, K. 1972/3, www.anayasa.gov.tr, 02.04.2011.

Anayasa Mahkemesi, 03.06.1976 gün ve E. 1976/13, K. 1976/31, <http://www.anayasa.gov.tr/>, 26.02.2011.

Anayasa Mahkemesi, 24.05.1977 gün ve E. 1977/19, K. 1977/82, <http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l>, 13.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 02.06.1977 gün ve E. 1977/43, K. 1977/84, [www.anayasa.gov.tr.](http://www.anayasa.gov.tr/), 13.01.2011

Anayasa Mahkemesi, 29.01.1980 gün ve E. 1979/38, K. 1980/11, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=614&content=, 13.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 23.06.1980 gün ve E. 1988/50, K. 1989/27, www.anayasa.gov.tr, 03.04.2011.

Anayasa Mahkemesi, 06.09.1986 gün ve E. 1985/21 K. 1986/23, www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986 gün ve E. 1985/8, K. 1986/27, www.anayasa.gov.tr, 26.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7 <http://www.anayasa.gov.tr/index.>, 23.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 gün ve E. 1986/24, K. 1987/8, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 22.05.1987 gün ve E. 1986/17, K. 1987/11, www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011

Anayasa Mahkemesi, 19.04.1988 gün ve E. 1987/16, K. 1988/8, www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011

Anayasa Mahkemesi, 14.06.1988 gün ve E. 1988/14, K. 1988/18, www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27, www.anayasa.gov.tr, 26.03.2011

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 gün ve E. 1988/9, K. 1988/28, <http://www.anayasa.gov.tr/>, 29.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 24.11.1988 gün ve E. 1987/19, K. 1987/31, www.anayasa.gov.tr, 02.04.2011

Anayasa Mahkemesi, 07.03.1989 gün ve, E. 1989/1, K. 1989/12, www.anayasa.gov.tr, 03.04.2011

Anayasa Mahkemesi, 02.06.1989 gün ve E. 1988/36, K. 1983/24, <http://www.anayasa.gov.tr>. 04.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 3.06.1989 gün ve E. 1988/50, K. 1989/27, www.anayasa.gov.tr, 03.04.2011.

Anayasa Mahkemesi, 08.09.1989 gün ve E. 1988/37, K. 1989/36, www.anayasa.gov.tr, 26.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42 <http://www.anayasa.gov.tr>., 23.12.2009.

Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALI_TIRAZ/K1989/K1989-42.htm, 03.04.2011.

Anayasa Mahkemesi, 10.01.1991 gün ve E. 1990/25, K. 1991/1, www.anayasa.gov.tr 02.04.2011.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, www.anayasa.gov.tr, 23.01.2011

Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43, www.anayasa.gov.tr, 26.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 11.04.1994 gün ve E. 1994/43, K.1 994/42-1, <http://www.anayasa.gov.tr>., 23.12.2009.

Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 13.07.1995 gün ve E. 1994/85, K. 1995/32, www.anayasa.gov.tr, 30.05.2012.

Anayasa Mahkemesi, 11.12.1996 gün ve E. 1996/49, K. 1996/46, www.anayasa.gov.tr, 26.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 25.06.1998 gün ve E. 1996/73, K. 1998/41, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 28.03.2001 gün ve E. 1999/51, K. 2001/63 (Karşı oy yazısı), www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 28.03.2002 gün ve E. 2001/5, K. 2002/4, www.anayasa.gov.tr, 02.04.2011.

Anayasa Mahkemesi, 21.11.2002 gün ve E. 2001/408, K. 2002/191, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi 27.12.2002 gün ve E. 2002/146, K. 2002/201, <http://www.anayasa.gov.tr>, 23.12.2009.

Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3, www.anayasa.gov.tr, 03.04.2011.

Anayasa Mahkemesi, 11.03.2003 tarih ve E. 2002/55, K. 2003/8, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K200308.htm>, 23.12. 2010.

Anayasa Mahkemesi, 10.04.2003 gün ve E. 2002/112, K. 2003/33, www.anayasa.gov.tr, 26.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 04.06.2003 gün ve E. 2001/392, K. 2003/60, (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-60.htm>), 03.04.2011.

Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003 gün ve E. 2003/48, K. 2003/76, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 gün ve E. 2004/14, K. 2004/84, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011

Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, www.anayasa.gov.tr, 20.05.2011.

Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2001/5, www.anayasa.gov.tr, 20.05.2011.

Anayasa Mahkemesi, 20.10.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, www.anayasa.gov.tr, 23.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 15.02.2006 gün ve E. 2002/40, K. 2006/20, www.anayasa.gov.tr, 01.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 gün ve E. 2002/133, K. 2006/91, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, www.kazanci.com.tr, 13.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 17.05.2007 gün ve E. 2004/13, K. 2007/58, www.anayasa.gov.tr, 04.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81, www.anayasa.gov.tr, 26.02.2011.

Anayasa Mahkemesi, 28.02.2008 gün ve E. 2006/71, K. 2008/69, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 20.03.2008 gün ve E. 2006/167, K. 2008/86, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 05.06.2008 gün ve E. 2008/16, K. 2008/116, <http://www.anayasa.gov.tr/index.php>, 13.01.2011.

Anayasa Mahkemesi, 02.06.2009 gün ve E. 2004/10, K. 2009/68, www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün ve E. 2007/44, K. 2009/148, www.anayasa.gov.tr, 06.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146, www.kazanci.com.tr, 01.05.2011.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün ve E. 2006/119, K. 2009/145, www.anayasa.gov.tr, 06.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 01.04.2010 gün ve E. 2008/110, K. 2010/55, www.anayasa.gov.tr, 05.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 01.04.2010 gün ve E. 2008/114, K. 2010/53, www.anayasa.gov.tr, 04.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 20.05.2010 gün ve E. 2009/51, K. 2010/73, www.kazanci.com.tr, 01.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 16.07.2010 gün ve E. 2010/29, K. 2010/90, www.anayasa.gov.tr, 28.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, 06.01.2011 gün ve E. 2009/19, K. 2011/4, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 13.01.2011 gün ve E. 2009/21, K. 2011/16, www.kazanci.com.tr, 01.06.2011.

Anayasa Mahkemesi, 03.02.2011 gün ve E. 2009/83, K. 2011/29, www.anayasa.gov.tr, 01.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 gün ve E. 2008/58, K. 2011/37, <http://www.anayasa.gov.tr/>, 15.05.2012.

Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 gün ve E. 2009/59, K. 2011/69, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 12.05.2011 gün ve E. 2009/31, K. 2011/77, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 18.05.2011 gün ve E. 2009/1, K. 2011/82, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 16.06.2011 gün ve E. 2008/12, K. 2011/104, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 20.10.2011 gün ve E. 2011/54, K. 2011/142, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 17.11.2011 gün ve E. 2010/11, K. 2011/153, <http://www.anayasa.gov.tr/index.>, 06.06.2012.

Anayasa Mahkemesi, 08.12.2011 gün ve E. 2010/119, K. 2011/165, www.anayasa.gov.tr, 02.06.2012.

Danıştay 5. Dairesi, 22.05.1991 gün ve E. 1986/1723, K. 1991/933, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, 23.12.2010.

Danıştay 9. Dairesi, 22.12.1994 gün ve E. 1994/1108, K. 1994/5288, www.danistay.gov.tr, 22.04.2011.

Danıştay 4. Dairesi, 20.06.1996 gün ve E. 1995/6183, K. 1996/2968 <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 08.04.2011.

Danıştay 4. Dairesi, 04.11.1997 gün ve E. 1997/1869, K. 1997/3971 www.kazanci.com.tr, 16.04.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 24.03.1999 gün ve E. 1999/653, K. 1999/1305, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 08.04.2011.

Danıştay 4. Dairesi, 27.06.2001 gün ve E. 2001/2547, K. 2001/3219 www.kazanci.com.tr, 16.04.2011.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.03.2004 gün ve E. 2003/317, K. 2004/41, www.kazanci.com.tr, 29.03.2011.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.03.2004 gün ve E. 2003/317, K. 2004/317; 07.12.2001 gün ve E.2001/451, K.2001/46, www.kazanci.com.tr, 29.03.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 24.02.2005 gün ve E. 2001/1208, K. 2005/239, www.kazanci.com.tr, 29.03.2011.

Danıştay 4. Dairesi, 24.11.2005 gün ve E. 2005/963, K. 2005/2261 www.kazanci.com.tr, 29.03.2011.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.06.2006 gün ve E. 2006/27, K. 2006/174, www.kazanci.com.tr, 16.04.2011.

Danıştay 3. Dairesi, 05.10.2006 gün ve E. 2006/1488, K. 2006/2447, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 08.04.2011.

Danıştay 4. Dairesi, 13.11.2006 gün ve E. 2005/2134, K. 2006/2156, www.kazanci.com.tr, 27.02.2011.

Danıştay 3. Dairesi, 02.10.2007 gün ve E. 2006/4355, K. 2007/2579, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 08.04.2011.

Danıştay 4. Dairesi, 25.01.2011 gün ve E. 2008/9413, K. 2011/342, www.kazanci.com.tr, 10.06.2012.

Danıştay 4. Dairesi, 06.10.2011 gün ve E. 2011/5499, K. 2011/6892, www.kazanci.com.tr, 10.06.2012.

Danıştay 4. Dairesi, 06.10.2011 gün ve E. 2011/5499, K. 2011/6892, www.kazanci.com.tr, 10.06.2012.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 18.04.1984 gün ve E. 1984/11-39, K. 1984/426, www.kazanci.com.tr, 01.05.2011.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 12.03.1996 gün ve E. 1996/6-2, K. 1996/33, www.kazanci.com.tr, 25.05.2011.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 02.07.2003 gün ve E. 2003/7-438, K. 2003/463, www.kazanci.com.tr, 25.05.2011.

Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 27.10.2004 gün ve E. 2004/11405, K. 2004/12644, www.kazanci.com.tr, 25.05.2011.

Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, 10.10.2007 gün ve E. 2007/5574, K. 2007/9733, www.kazanci.com.tr, 25.05.2011.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 28.03.1988 gün ve E. 1988/5-76, K. 1988/135, www.kazanci.com.tr, 27.02.2011.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 17.06.1998 gün E. 1998/10-457, K. 1998/510, www.kazanci.com.tr, 27.02.2011.

08.10.2010 tarihli Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı da 2010/1 No'lu Tahsilat İç Genelgesi, www.gib.gov.tr, 26.02.2011.

2012 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Kısmen Haczedilebilecek Mallara İlişkin Verdiği Özelge, <http://www.antvdb.gov.tr/ozelgeler/ozelge.php?islem=goster&ozid=1194>, 02.06.2012.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-5-2009-MUK-2, 11.03.2009, <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/vuk/7664.htm>, 02.06.2012.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın Hazırladığı İhtiyati Haciz Uygulamasında Sorunlar Raporu, 15.12.2006, http://www.istanbulymmoo.org.tr/_dosya/MaliPlatform/, 18.04.2011.

Kişisel Verilerin Korunması Hakkında Kanun Tasarısı, <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf>, 09.06.2012.

Taxpayers' Rights and Obligation-Practice Note (prepared by OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration), <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>, 06.06.2012.

Işıldak Türkiye'ye Karşı, 30.09.2008, www.inhak-bb.gov.tr, 05.06.2012.

Intersplav Ukrayna'ya karşı, 09.01.2007, aihm.anadolu.edu.tr., 30.03.2011.

Danıştay 1. Dairesi, 22.04.1992 gün ve E. 1992/136, K. 1992/147, (Dş. Der., Yıl: 23, Sayı: 86).

Danıştay 1. Dairesi, 25.11.1998 gün ve E. 1998/335, K. 1998/357 (Dş. Der., Sayı: 100, s. 39-40).

Danıştay 8. Dairesi, 20.11.1997 gün ve E. 1995/4503, K.1997/3471 (Dş. Der., Sayı: 96, s. 393).

Danıştay mürettep Dairesi, 9.12.1980 gün ve E. 1979/34, K. 1980/3823 (Dş. Der., Sayı: 42-44, s. 352).

Danıştay 1. Dairesi, 25.11.1998 gün ve E. 1998/335, K. 1998/357 (Dş. Der., Sayı: 100, s. 39-40).

Danıştay 8. Dairesi, 20.11.1997 gün ve E. 1995/4503, K. 1997/3471 (Dş. Der., Sayı: 96, s. 393).

Danıştay mürettep Dairesi, 9.12.1980 gün ve E. 1979/34, K. 1980/3823 (Dş. Der., Sayı: 42-44, s. 352).