

T.C
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

VERGİLENDİRMENİN TEMEL HAK VE
ÖZGÜRLÜKLERLE İLİŞKİSİ

SERKAN SELVİ
2501080444

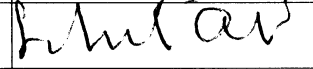
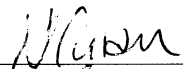
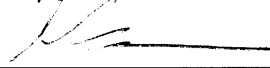
Tez Danışmanı
Prof. Dr. ELİF SONSUZOĞLU

İSTANBUL 2010

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz **MALİ HUKUK** Bilim Dalında **2501080444** numaralı **SERKAN SELVİ**'NİN hazırladığı **“VERGİLENDİRMEİNİN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERLE İLİŞKİSİ”** konulu **YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA-TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **29/07/2010 PERŞEMBE** günü **Saat: 15:30'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **...kabulü...'**ne* **OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU	kabul	
PROF.DR.ATEŞ OKTAR	kabul	
DOÇ.DR.NAGEHAN OKTAYER	Kabul	
DOÇ.DR.NAZAN SUSAM	Kabul	
YRD.DOÇ.DR.İRFAN BARLASS	Kabul	

ÖZ

Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi **Serkan SELVİ**

Bir ülkede vergilendirme ile ilgili yapılan düzenlemeler, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak hemen hemen bütün temel hak ve özgürlükler üzerinde etkili olan yasama işlemleridir. Demokratik bir yönetim anlayışını benimsemiş, hukukun üstünlüğünü esas kabul eden devletler, kamusal ihtiyaçların finansmanı açısından vergi ile ilgili yasal düzenlemeleri, millet adına milletin verdiği yetki ile parlamentoları aracılığıyla gerçekleştirirken vatandaşlarının temel hak ve özgürlüklerini yine vergi ile ilgili düzenlemelerle korumaya çalışmakta veya aksine sınırlandırmaktadır.

Bu çalışmada, vergilendirmeye karşı duyarlı temel hak ve özgürlükler üzerinde durulmakta, Anayasamızda devlete pozitif ve negatif görev yükleyen hükümler açısından Türk vergi mevzuatında ki hükümler incelenmektedir. Bu bağlamda devletin anayasada ki hükümler bakımından kendisine yüklenen pozitif görevi vergi yasalarında düzenleme yapmak suretiyle yerine getirmiş olduğu hükümler, eksik yasal düzenleme niteliğinde ki hükümler ve Anayasaya aykırı hükümler ortaya konulmakta ve eksik yasal düzenlemeler ve Anayasaya aykırı durumlar açısından bir takım çözüm önerileri dile getirilmektedir.

ABSTRACT

The Relationship Between Fundamental Rights of Freedoms and Taxation

Serkan SELVİ

In a country where the regulations related to taxation, either direct or indirect influence on almost all basic rights and freedoms which are the legislative process. Adopted the concept of democratic governance, rule of law states that accept the principles , the public needs funding for tax-related legal regulations, the nation on behalf of the nation has given the authority and the parliament through the performing of its citizens basic rights and freedoms still tax-related regulations to protect working or otherwise limits.

In this study, sensitive to taxation has focused on fundamental rights and freedoms the Constitution, the provisions of our state in terms of positive and negative task load in the Turkish tax legislation that the provisions are examined. In this context, the state's constitution that the provisions with regard to the loaded positive role tax laws regulate by fulfilling the provisions of the missing regulatory nature in that provision and unconstitutional provisions put forward is and lacking legal regulations and unconstitutional conditions in a number of solutions has been emphasized.

ÖNSÖZ

Vergi ile ilgili düzenlemelerin temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ya da dolaylı bir biçimde etkileşim içerisinde bulunması, vergi yasaları yoluyla temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması veya belirli ölçüler içerisinde sınırlanabilmesi hususu bu çalışmayı bir zorunluluk haline getirmiştir. Gerçekten de Anayasadaki bazı hükümlerle koruma altına alınmak istenen temel hak ve özgürlükler, zaman zaman vergi yasaları aracılığıyla sınırlandırılabilir. Bilakis bazen vergi yasaları aracılığıyla temel hak ve özgürlüklerin bir kısmı, Anayasada ki düzenlemeden daha kapsamlı bir biçimde de korunabilmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın esas amacı, Anayasamızda devlete pozitif ve negatif görev yükleyen hükümler açısından Türk vergi mevzuatındaki hükümlerin incelenmesi, bu doğrultuda eksik yasal düzenlemelerin ve Anayasaya aykırı durumların ortaya konması olmuştur.

Bu çalışmanın içeriği, belirlenen tez konusu başlığı çerçevesinde çizilmeye çalışılmıştır. Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilişkisi ortaya konmadan önce, vergilendirme yetkisinin kaynağı, tanım ve kapsamı, ilkçağlardan günümüze değin tarihsel evrim ve gelişimi ortaya konulmuştur. İkinci bölümde, çalışmanın esas amacına yönelik olarak 1982 anayasasında yer alan temel hak ve özgürlüklerle ilgili hükümler, Türk vergi mevzuatı açısından incelenmeye tabi tutulmuştur. Son bölümde ise temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması, sınırlamalarla ilgili anayasal ilkeler ele alınmış ve vergi yasalarıyla temel hak ve özgürlüklerin sınırlanabileceği konusu işlenmiştir. Buna paralel olarak da Türk vergi mevzuatında temel hakları sınırlandıran hükümler ele alınmış ve bunlarla ilgili çözüm önerileri belirtilmiştir.

Tez konusunun belirlenmesinde ve bu alanda çalışma yapılmasının gerekliliği hususunda tavsiyelerde bulunan değerli hocam Doç. Dr. Nagihan Oktayer'e, çalışmanın hazırlanması sırasında emeği geçen ve desteğini esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu'na, Erasmus Öğrenci Değişim Projesi kapsamında İtalya'da ki araştırmalarım için beni yönlendiren Yard. Doç. Dr. Nazan Susam hocama, tez konusu ile ilgili kaynak desteği ve önerilerde bulunan değerli hocam Prof. Dr. Hülya Kirmanoğlu'na, Roma Tor Vergata Üniversitesi öğretim görevlisi Dott. Susanna Petrini'ye ve bu zorlu süreçte gösterdikleri sabır ve anlayış için aileme teşekkürü borç bilirim.

Serkan SELVİ

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ-TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ VE 1982 ANAYASASINDA YER ALAN VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KAYNAĞI	6
2. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TANIM VE KAPSAMI	7
2.1. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi	9
2.2. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi	10
3. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	11
3.1. İlkçağ Uygarlıklarında Vergilendirme	11
3.2. Batı Demokrasilerinde Vergilendirme	13
3.2.1. İngiltere'deki Gelişmeler	14
3.2.2. ABD'deki Gelişmeler	16
3.2.3. Fransa'daki Gelişmeler	17
3.2.4. Almanya'daki Gelişmeler	20
3.3. Türkiye'de Vergilendirme	21
3.3.1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergilendirme	21
3.3.2. Tanzimat Öncesi Dönemde	22

3.3.3. Tanzimat Döneminde	24
3.3.4. Meşrutiyet Döneminde	26
3.3.5. Kurtuluş Savaşı Döneminde	27
3.3.6. Cumhuriyet Döneminde Vergilendirme	29
3.3.6.1. 1923-1980 Döneminde	30
3.3.6.2. 1980 Sonrası Dönemde	33
4. ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ	35
4.1. Verginin Yasallığı İlkesi	36
4.2. Verginin Mali Güce Göre Alınması İlkesi	39
4.3. Verginin Genelliği İlkesi	41
4.4. Verginin Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	42
4.5. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	43

İKİNCİ BÖLÜM

1982 ANAYASASINDA VERGİLENDİRMEYE KARŞI DUYARLI TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER İLE İLGİLİ HÜKÜMLER VE BUNLARIN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. 1982 ANAYASASININ GENEL NİTELİKLERİ İLE TEMEL HAK VE ÖDEVLERİN İLİŞKİSİ	44
1.1. Devlete Pozitif Görev Yükleyen Düzenlemeler	49
1.2. Devlete Negatif Görev Yükleyen Düzenlemeler	50
2. DEVLETE GÖREV YÜKLEYEN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN TÜRK VERGİ MEVZUATININ İNCELENMESİ	51
2.1. Devlete Negatif Görev Yükleyen Anayasal Hükümler Açısından Türk Vergi Mevzuatı	51
2.1.1. Zorla Çalıştırma Yasağı	51
2.1.2. Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği	52

2.1.3. Özel Hayatın Gizliliği	53
2.1.4. Konut Dokunulmazlığı	56
2.1.5. Haberleşme Özgürlüğü	57
2.1.6. Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü	57
2.1.7. Mülkiyet Hakkı	62
2.2. Devlete Pozitif Görev Yükleyen Anayasal Hükümler Açısından Türk Vergi Mevzuatı.....	68
2.2.1. Devletin Pozitif Görevi Vergi Yasalarında Düzenleme Yapmak Suretiyle Yerine Getirmiş Olduğu Hükümler	68
2.2.1.1. Ailenin Korunması	68
2.2.1.2. Sosyal Güvenlik Bakımından Özel Olarak Korunması Gerekenler	70
2.2.1.3. Yabancı Ülkede Çalışan Türk Vatandaşları	70
2.2.1.4. Sanatın ve Sanatçının Korunması	71
2.2.1.5. Ormanların ve Orman Köylüsünün Korunması	72
2.2.1.6. Esnaf ve Sanatkarların Korunması	74
2.2.2. Devletin Kendisine Yüklenen Pozitif Görevi Vergi Yasaları Aracılığıyla Yerine Getirmek Maksudıyla Düzenleme Yapmış Olduğu Fakat Düzenlemenin Eksik Yasal Düzenleme Niteliğinde Olduğu Haller	75
2.2.2.1. Bilim Sanat Hürriyeti - Sanatın ve Sanatçının Korunması ..	75
2.2.2.2. Sağlık Hizmetleri ve Çevrenin Korunması	76
2.2.2.3. Sporun Geliştirilmesi	78
2.2.2.4. Sosyal Güvenlik Bakımından Korunması Gerekenler.....	80
2.2.2.5. Tarih, Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması	81
2.2.2.6. Planlama	83
2.2.3. Anayasanın Devlete Pozitif Görev Yüklediği Düzenlemelere Aykırı Yönde Vergi Yasalarında Düzenleme Yapmış Olduğu Haller	84
2.2.3.1. Kişinin Dokunulmazlığı, Maddi ve Manevi Varlığı	84
2.2.3.2. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü	86
2.2.3.3. Ücrette Adaletin Sağlanması	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN SINIRLANMASI

1. GENEL SINIRLAMA NEDENLERİ	92
1.1. Yasallık İlkesi	93
1.2. Anayasanın Sözüne ve Ruhuna Aykırı Olmama İlkesi.....	95
1.3. Demokratik Toplum Düzeninin Gereklerine Aykırı Olmama İlkesi ...	96
1.4. Ölçülülük İlkesi	99
1.5. Nedensellik İlkesi	102
1.6. Laik Cumhuriyetin Gereklerine Aykırı Olmama İlkesi	103
2. ÖZEL SINIRLAMA NEDENLERİ	104
3. SADECE SOSYAL VE EKONOMİK HAKLARA İLİŞKİN SINIRLAMA NEDENİ.....	105
4. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN VERGİ YASALARIYLA SINIRLANDIRILMASI	107
SONUÇ	114
KAYNAKÇA	121

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.e.	aynı eser
a.g.e	adı geçen eser
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
a.g.m.	adı geçen makale
AMKD	Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
bkz.	Bakınız
b.s.	Bası
C.	Cilt.
Çev.	Çeviren
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İÜHF	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İÜSBE	İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
k.	karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	madde
RG	Resmi Gazete
s.	sayfa
s.s.	sayfalar
Sy.	Sayı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti

t.	tarih
t.y	tarih yok
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yay.	Yayınevi
Y.İ.M	Yüksek İdare Mahkemesi

GİRİŞ

Tarih boyunca insanların toplumsal bir varlık olarak bir arada yaşaması zorunluluğu, ortak kamusal ihtiyaçların giderilmesinde bir üst varlık olarak devleti zorunlu kılmıştır. En eski çağlardan beri devlet toplumsal ve ekonomik hayatta çeşitli nedenlerle bir takım fonksiyonlar üstlenmiş ve üstlendiği fonksiyonları yerine getirebilmek adına başvurduğu en önemli kaynak vergiler olmuştur. Finansman ihtiyacının sağlanması, sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi bakımından vergi almak durumunda olan devlet, mali egemenliğinden hareketle vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.

Vergi insanlık tarihi kadar eski olup, tam olarak nerede, ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı net olarak bilinemesi de, bugün vergi hakkında bilinen tarihte en eski devletlerde bile var olduğudur. Zaruri ortak ihtiyaçların giderilmesi bakımından en eski çağlardan günümüze vergilendirme yetkisi çeşitli aşamalardan geçmek zorunda kalmıştır. Toplumsal gelişmenin ve tarihsel ilerlemenin en doğal sonucu olarak vergilendirme yetkisi de zamanla evrim geçirmiştir.

Başlangıçta hemen her yerde gönüllü bir ödeme niteliğine sahip olan vergi, aynı zamanda hükümdarlara verilen bir armağan olma özelliğine haizdi. Bu durumda da türü ve miktarı verenler tarafından belirlenmekteydi. Daha sonra hükümdarlar doğrudan bazı kesimlere başvurarak mali yardım talebinde bulunmuşlardır. İlk zamanlarda gönüllü olma özelliğini koruyan bu yardımlar zamanla zorunlu bir nitelik kazanmaya başlamıştır. Vergilerin zorunlu bir nitelik kazanmasıyla birlikte vergi insiyatifi verenden alana geçmiştir. Bu da daha sonraları vergi alanların keyfi davranmalarına yol açmış, bunu önlemek amacıyla bazı tedbirler alınmak durumunda kalmıştır. Bu bağlamda 1215 tarihinde İngiltere’de Manga Carta (Büyük Şart)’nın ortaya konmasında ki esas neden kralın keyfi vergi uygulamalarına son verme isteği olmuştur. O tarihten günümüze her ülke çeşitli mücadeleler sonucu kanunsuz vergi alınmaması ilkesine anayasalarında yer vermeye başlamıştır.

Vergilendirme yetkisi devletlerin varlıklarının teminatı ve egemenliklerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Kamu hizmetlerinin genel ve temel bir kaynak olarak görülen vergiler ile finanse edilmesi, devletlerin asırlar boyu süre gelen evrimlerinin bir sonucudur. Devletler zamanla kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için topladıkları özel mülk ve teşebbüs gelirlerinin, savaşlar sonrası mağlup edilen devletlerden alınan haraçların, uluslar arası mal hareketlerinden alınan gümrük resimlerinin yetersiz olduklarına kanaat getirmiş ve halkın da kamu hizmetlerinin finansmanına katılmasına ihtiyaç duymuştur. Zamanla devletin mülkiyet ilişkisine dayanmaksızın, üretimden aldıkları payın yani verginin toplam kamu gelirleri içerisinde ki payının yükselmesi ile birlikte giderek vergiler devletin temel gelir kaynağı haline dönüşmeye başlamıştır.

Tarihsel süreç içerisinde yaşanan devrimler, savaşlar, iktisadi ve sosyal krizler toplumların merkezileşmesine ve evrensel bildirgelerin açıklanmasına neden olmuştur. Devlete karşı direnişin sonucu olan bildirgeler, yeni anayasaların yapılmasına veya mevcut olanların da değiştirilmesine yol açmıştır. Anayasal hareketler bakımından bir sonuç belgesi olan anayasalar, haklar bildirgeleri ile başlamaktadır. Bildirgelerde yer alan vergilendirmeye yönelik düzenlemelerin anayasalara bir bütün olarak veya değiştirilerek girmesi neticesinde, mali güç kavramı anayasal düzleme taşınmış ve yasal meşruiyet kazanmıştır.

Kamu giderlerinin karşılanmasında temel kaynak durumunda olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin alacaklısı konumunda olan devlet ile bunların borçlusu konumunda olan yükümlülerin çıkarları tarih boyunca birbirine ters yönlerde ilerleme çabası içerisinde olmuştur. Dengenin oluşturulmasında etkin alt ilkelerden hareketle üst kavram ve ilke olarak nitelendirilebilecek olan “*verginin kanuniliği ilkesine*” ulaşılmıştır.

Çağdaş anayasaların hemen hepsinde vergi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Vergilendirme devlet için demokratik rejimi finanse eden, siyasal iktidarların sosyal ve iktisadi politikalarının yürütülmesini sağlayan etkili ve mühim bir araçtır. Aynı

zamanda vergilendirme diğerk bir yönü ile kişilerin hak ve özgürlüklerine, malvarlıklarına yönelen bir müdahale niteliğı taşıır. Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili hükümlerin kaynağını anayasalar oluşturmali ve vergilendirme ile ilgili kanunların da anayasaya uygun hazırlanmaları gerekmektedir. Bunun da ötesinde vergi ile ilgili düzenlemelerin anayasaya uygunluğunu denetleyecek bir üst yargı organının da varlığı, temel hak ve özgürlüklerin vergiler aracılığıyla zaptı rapt altına alınmasına engel olacak, demokratik rejim için bir güvence sağlayacaktır.

Normlar hiyerarşisi bakımından bütün kanunların anayasaya tabi ve ona uygun olması, hukuk düzeninin muhafazası bakımından gereklidir. Bir demokraside devlet organlarının faaliyeti, yasama-yürütme organı ayırımından öte, çoğunluk partisi olan iktidar ile muhalefet arasında ki rekabete bağılıdır. Devlete ait işler anayasal kurallar ile yasama ve yürütme organı arasında paylaştırılmış olsalar dahi, bunlar gerçekte parlamentoda çoğunluğu elinde bulunduran iktidar partisinin elindedir, dolayısıyla parlamenter demokrasilerde kabul edilen kanunlar, iktidar partisının programını uygulamak üzere çıkartılır ki, çoğunluğun bu yetkisini kötüye kullanabileceğı ihtimali gözden uzak tutulmamalıdır. Bu bağlamda, kanunların anayasaya uygunluğunun denetiminin, çoğunluğu temsil eden hükümet politikaları üzerinde önemli bir kontrol mekanizması oluşturduğunu söyleyebilmekteyiz.

Günümüzde kamu gücüne dayanılarak alınan verginin, anayasal sınırlar içerisinde salınıp-toplanması zorunluluğı vardır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin itina ile göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Usulüne uygun bir biçimde çıkarılmış yasalarla getirilen vergi mükellefiyetini kabul etmek bir vatandaşlık görevidir. Anayasamızda devletin vergilendirme yetkisi, verginin kanuniliğı, eşitlik, genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleriyle sınırlandırılmıştır. Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkes için ödev olarak kabul edilen vergi ödeme yükümlülüğü, zamanında ve eksiksiz yerine getirildiğı takdirde, kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetleri aksatılmadan sürdürülebilecektir. Fakat kişilerin ödevini yerine getirebilmesi için de devletin üzerine düşen görevleri eksiksiz bir biçimde yerine getirmesi zorunludur.

Devlet vergilendirme yetkisini, yasama organı aracılığıyla kullanırken diğer bir deyişle verginin yasallığı ilkesine göre hareket ederken dahi, vergi yasaları aracılığıyla temel hak ve özgürlüklere doğrudan ya da dolaylı olarak müdahale edebilmektedir. İşte tam da bu noktada çalışmanın amacı vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilişkisini anayasal hükümler doğrultusunda incelemektir. Bu kapsamda vergilendirmeden etkilenmesi muhtemel hak ve özgürlükler, başta Anayasamız ve diğer mevzuattaki hükümler de göz önüne alınmak suretiyle incelenecek, bu inceleme yapılırken Türk vergi mevzuatı; devlete negatif ve pozitif görev yükleyen temel hak ve özgürlükler açısından analize tabi tutulacaktır. Devlete pozitif görev yükleyen anayasal hükümler açısından Türk vergi mevzuatı incelenirken de, devletin kendisine anayasa tarafından verilen bu pozitif görevleri vergi yasalarında düzenleme yapmak suretiyle yerine getirmiş olduğu hükümlere, eksik yasal düzenleme niteliğindeki hükümlere ve pozitif göreve aykırı yönde yapılan düzenlemelere ayrı ayrı değinilecektir.

Birinci bölümde çalışmanın esas amacı ortaya konulmadan önce, vergilendirme yetkisinin tanım ve kapsamı açıklanacak ve akabinde vergilendirmenin tarihsel gelişim süreci içerisindeki evrimi incelenecektir. Bu evrimin ilk basamağında kısaca ilkçağda vergilendirme olgusu ele alındıktan sonra, Batı demokrasileri ve Türkiye'deki durum tespit edilmeye çalışılacaktır. Vergilendirmenin Türkiye'de geldiği noktanın daha iyi anlaşılması bakımından 1982 Anayasasında yer alan Anayasal vergilendirme ilkelerine de ana hatlarıyla değinilecektir.

İkinci bölümde çalışmanın esas amacına yönelik olarak, 1982 Anayasasında yer alan vergilendirmeye karşı duyarlı temel hak ve özgürlükler ile ilgili hükümler, Türk vergi mevzuatı açısından incelenecektir. Bu bağlamda ilk olarak 1982 Anayasasının genel nitelikleri ile temel hak ve ödevlerin ilişkisi üzerinde durulacak, devlete pozitif ve negatif görev yükleyen anayasal hükümler, vergi yasalarına paralel olarak incelenirken, Anayasaya aykırı olan düzenlemeler tespit edilecek ve bunlarla ilgili çözüm önerileri dile getirilmeye çalışılacaktır.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırsız olmadığı, bazı durumlarda sınırlamalara tabi tutulması söz konusu olabileceği gerçeği doğrultusunda üçüncü ve son bölümde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusu incelenecektir. Burada en önemli nokta sınırlamayı kimin yapacağı ve sınırlamanın ölçüsünün ne olacağıdır. Dolayısıyla son bölümde sınırlama nedenleri(sınırlamanın ölçütleri) ana hatlarıyla incelendikten sonra, tezin hazırlanma amacına yönelik olarak daha ziyade temel hak ve özgürlüklerin vergi yasalarıyla sınırlandırılması hususuna ağırlık verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME YETKİSİ-TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ VE 1982 ANAYASASINDA YER ALAN VERGİLENDİRME İLKELERİ

1. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN KAYNAĞI

Toplum halinde yaşamının bir sonucu olarak ortaya çıkan ortak kamusal ihtiyaçların finansmanında devlet, hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahiptir. Devletin vergilendirme yetkisinin temelinde “egemenlik”¹ yer almaktadır. Ancak egemenlik gücüne dayanarak devlet, kişilerden “zorunlu”² ve karşılıksız bir yükümlülük olan vergiyi alabilmektedir.³ Bu bağlamda devletin vergilendirme yetkisinin kaynağı onun sahip olduğu egemenlik gücü ve bu gücü bağımsız ve tam olarak kullanabilmesinde yatmaktadır.

Egemenlik; eski tabiriyle “hakimiyet” terimi en basit anlamıyla bir kudretin <gücün>, bir iktidarın en üstün olma özelliğidir. Egemenlik kavramını ilk defa ele alarak sistemli bir şekilde açıklamaya çalışan, Jean Bodin’dir. Bodin için egemenlik, devletin varlığının esas şartı, devletin asli cevheridir.⁴ Günümüzde ise egemenlik devletin bütün hakları ve yasal iktidarı olarak tanımlanmaktadır.⁵

Egemenlik ile devlet gücü farklı kavramlar olup birbirlerine karıştırmamak gerekir. Devlet gücü, devletin sahip olduğu yetkilerin bütününe ifade ederken,

¹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş 11.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000, s.230.

² S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s.6.

³ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 13.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.30.

⁴ Aydoğan Özman, **Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1-4, 1964, ss.56-57.

⁵ Ian Browlie, **Principles of Public International Law**, Clarendon Press Oxford,(England 1966), p.98.

egemenlik ise devlet gücünün kapsamını belirleyen bu yetkilerin, devlet gücünün niteliğinin en üstün olma özelliğidir.⁶

Egemenlik kavramı pratik olmaktan öte, yasal bir içerik taşımaktadır. Egemenlik bir ülkede yasa yapma hakkına sahip organa bağlıdır. Çağdaş demokrasilerde parlamentoların, ülke sınırları içerisinde uygulanacak yasaları yapma hakları içsel egemenliği belirlemektedir. Egemenliğin bir de dışsal boyutu vardır ki, o da devletin uluslararası hukuk açısından sahip olduğu yetkileri ifade etmektedir.⁷

Ülkemizde egemenliğin kaynağı⁸ ve fonksiyonuyla ilgili olarak 1982 Anayasasının 6.maddesinde şu ilkelere yer verilmektedir; *“Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir. Türk milleti egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette, hiçbir kimseye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiç kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisini kullanamaz.”* Buradan da anlaşılacağı üzere, Anayasanın açık hükmü ile ülkemizde egemenliğin kaynağına milletin iradesi yerleştirilmiştir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin kaynağında da millet iradesi yer almaktadır.

2. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TANIM VE KAPSAMI

Yetki kavramı, egemenlik kavramının tamamını kapsamamaktadır. Egemenlik kavramı birçok yetkiyi içerse de, devletin sahip olduğu her bir hakkı ya da hakların toplamını ifade etmektedir. Devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden olan vergilendirme yetkisi devletin ülkesi üzerinde ki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.⁹ Bu düşüncenin dayanak noktasında ise herkesin; siyasal bir örgütlenme olan devletin

⁶ Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 9 Eylül Üniversitesi S.B.E, İzmir, 1994, s.4.

⁷ Rod Hague, Martin Harop, Shoun Breslin, **Comparative Government and Politics and Introduction**, Third Edition, Mc Millan, ABD, 1993, p.7.

⁸ İsmail Doğan, **Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Hakları**, 5.Baskı, Pegem Yayıncılık, 2004, s.141.

⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.; Özhan Uluatam/Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, 2001, s.17 ; Birol Terlemez, **1982 Anayasasında Vergileme İlkeleri**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:2001, Sayı.4, No:2558.

doğal bir üyesi olduğu ve bu örgütlenmenin sunmakla yükümlü olduğu hizmetler açısından egemen konumda olması ve bu sebepten dolayı da toplumu oluşturan bireylere yükümlülükler getirebileceği anlayışı vardır.¹⁰ Diğer bir ifade ile vergilendirme yetkisi, vergi yaratma ve yaratılan vergileri belirli bir toprak parçası üzerinde uygulama hakimiyetidir.¹¹ Demokrasi ile yönetilen ülkelerde devlet kamusal ihtiyaçların karşılanması için gereken gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak toplamaktadır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluğu ifade eder.

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içinde devlet anlayışına ve biçimine göre farklılıklar göstermiştir.¹² Jandarma devlet anlayışında, bu yetki mutlak ve sınırsız olmuştur. Liberal devlet anlayışı vergilendirmeyi, karşılık ilkesine dayanan yararlanma kuramı ile açıklamaya çalışırken, kollektivist devlet anlayışı, fedakarlık ve ulusal görev kavramları ile açıklamıştır. Çağdaş anlayış ise vergilendirme yetkisini, devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır.¹³

Kamu tercihi teorisyenlerine göre vergilendirme yetkisi devletin zor alım gücünün en belirgin göstergesidir. Bu yetki ile devlet bireylerin ve kurumların kaynaklarının bir kısmını devlete transfer edilmesini sağlamaktadır. Normal olarak devletler yetkilerini kullanarak elde ettikleri vergi gelirlerini kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için kullanırlar. Ancak burada önemli olan konu, siyasi iktidarların vergilendirme yetkisini kullanmasının nedeni ile bu yetkinin niteliği ve içeriğinin birbirinden ayırt edilmesidir. Vergilendirme yetkisi bir siyasi güç olarak, toplanan vergi gelirlerinin belli bir şekilde kullanılması şartına bağlı değildir. Yani vergilendirme yetkisinin kullanılması harcamaların niteliği ile ilgili değildir. Bu yönü ile vergilendirme yetkisi sadece basit bir zor alım gücüdür.¹⁴

¹⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.230.

¹¹ Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1994, s.1.

¹² Uğur Yiğit, **Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.32.

¹³ Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1994, s.33.

¹⁴ Geoffrey Brennan, James M.Buchanan, **The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution**, Cambridge University Press, New York, 1980, p.8.

Vergilendirme yetkisinin, hukuk devleti ilkesi açısından ve sosyal devlet ilkesi açısından çeşitli sınırları olduğu gibi; uluslararası alanda da sınırlandırıldığı görülmektedir. “Vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan devlet anlamına gelen hukuk devletinde, hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için; temel hakların güvenceye alınması, yasaların anayasaya uygunluğunun sağlanması, yönetimde hukuka bağlılığın sağlanması ve yargı kuruluşlarının bağımsızlığını ve güvenilirliğini sağlayacak koşulların yerleştirilmesi gerekmektedir.”¹⁵

Devlet, vergilendirme yetkisiyle kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale ettiğinden; hukuk devleti vergi hukuku açısından da sınırlama getirmektedir. Yetkinin yasama ve yürütme organları tarafından keyfi kullanımı önlenmeye çalışılırken, bu açıdan yargı organına da görev düşmektedir.¹⁶ Hukuk devleti ilkesi ile birbirini tamamlayan sosyal devlet ilkesi açısından da vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış olup; bu ilke gereğince vergilendirmenin mali amacının yanı sıra sosyo-ekonomik amaçları önem kazanmıştır. Sosyal adaletin, refahın ve güvenliğin sağlanmasını amaçlayan sosyal devlet, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak ve ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır.

2.1. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini içermektedir.¹⁷ Dar anlamda vergilendirme yetkisinde ödeme gücü ilkesini esas alır ve geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamı içerisine de girmektedir. Tam kamusal mal ve hizmetlerde bireysel faydayı ölçebilmenin imkansızlığından dolayı; milli

¹⁵ Mümtaz Soysal, **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1979, ss.183–185.

¹⁶ Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.39.

¹⁷ Çağan, **a.g.e.**, s.5 ; Fatih Saraçoğlu, “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri,” **G.Ü. İ.İ.B.F Dergisi**, 2003, S.3, ss.3-7.

savunma, iç güvenlik gibi tam kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında dar anlamda vergilendirme yetkisi kullanılmaktadır.¹⁸

Dar anlamda vergilendirme yetkisi tüm vergileri kapsamaktadır.(Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi vb. gibi) Fakat bu vergiler de zamana, döneme ve yere göre değişiklik gösterebilmektedir.

2.2. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderleri karşılamak üzere kişiler ve kurumlar üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi içermektedir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamına giren vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tam bir listesini çıkarmak mümkün değildir. Çünkü dar anlamda vergilendirme yetkisini içerdiği gibi bundan başka harçlar, resimler, sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar, belediye gelirleri kanununda düzenlenen katılma payları, üniversite seçme sınavına katılan öğrencilerden alınan ücretler, Emekli Sandığına ve Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen aidatlar ile ilgili yetkileri de içermektedir.¹⁹

Dar anlamda vergilendirme de ödeme gücü ilkesi esas alınmasına karşın, geniş anlamda vergilendirme yetkisinde ise yararlanma ilkesi esas alınmaktadır. Bu demek oluyor ki dar anlamda vergilendirme yetkisi, tam kamusal mal ve hizmetlere uygulanırken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi tam kamusal mal ve hizmetleri kapsadığı gibi, yarı kamusal mal ve hizmetlere de uygulanmaktadır. Şöyle ki bir ülkede temel eğitim hizmetleri tam kamusal mal ve hizmet niteliği taşıdığından dolayı vergiden muaf olduğu halde, yüksek eğitim ve öğretim hizmetlerinden uygulamada harç alınması yararlanma ilkesinin bir sonucudur ve geniş anlamda vergilendirme yetkisinin kapsamındadır.

¹⁸ Cengizhan Hatipoğlu, **Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü.S.B.E.,İstanbul, 2005, s.21.

¹⁹ Çağan, **a.g.e.**, s.5.

3. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Günümüzde kamu giderlerinin finansmanında başvurulacak kaynakların en önemlisi olan vergi, tarihsel ve sosyal bir kurum olup, kökeni itibarıyla beşeri ortak yaşam kadar eskidir. Bireylerin, siyasal topluluklara²⁰ dönüşmeye başladıkları zamandan beri, ortak ihtiyaçları gidermek üzere, toplum üyelerini vergiler yoluyla yükümlü kılma yöntemlerini aramışlardır.²¹ Buna mukabil söz konusu kamusal finansman teknikleri, bunların nitelikleri, amaçları, iktisadi, mali ve siyasi önemi yüzyıllar boyu süregelen tarihsel süreç içerisinde köklü değişikliklere maruz kalmıştır.²² Vergilemedeki bu değişimleri etkileyen en önemli faktörlerde kuşkusuz; sosyal ve iktisadi yapı, devlet anlayışı ve sosyolojik ideolojiler olmuştur. Tüm bu gelişmeler de sonuç olarak “*vergi devletinin*”²³ doğmasına yol açmıştır.

Vergilendirmenin tarihsel evrimine ana hatlarıyla değinmek suretiyle, temel hak ve özgürlüklerin hangi aşamalardan geçtiğini daha kolay gözlemleyebilmekteyiz. Bu maksatla çalışmanın bu bölümünde ilkçağlardan-günümüze vergilendirmenin temel hak ve özgürlükler bakımından gösterdiği gelişmeleri ortaya koymaya çalışacağız.

3.1. İlk Çağ Uygarlıklarında Vergilendirme

Bu çağda devletler mutlak hükümdarlıklarla yönetilirdi ve devlet bireyden mutlak olarak üstün ve ona hakimdi. Ayrıca devlet gücünü Tanrıdan aldığı için tanrısal yetkilere de sahipti. Zamanla hakimiyet ülkeyi Tanrı adına yöneten mutlak hükümdarların eline geçmiş ve bu dönemde hakimiyetine dayanan hükümdar halk üzerinde dilediği gibi baskı kurmuş, onları tahakküm altına almıştır.²⁴ “*Kişisel hak ve hürriyetler çok sınırlı olduğu için insanları zorla çalıştırmak, malını, eşyasını ve*

²⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 9.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.120.

²¹ Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Çev. Salih Turhan, İstanbul, 1976, s.3.

²² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.81.

²³ Vergi devleti kavramını ilk olarak J.A. **Schumpeter**, Osmanlı İmparatorluğu ile Avusturya İmparatorluğunun askeri güçleri arasında ki farkları tahsil eden bir yazısında kullanmıştır; “**The Crisis of the Tax State**”, International Economic Papers, No.4,London,Mc Millan Co.,1954, pp.3-38.

²⁴ Bedri Gürsoy, “**1876 Anayasasının Mali Hükümleri**”, Fadıl H.Sur’un Anısına Armağan, AÜSBF Yayın No:522, Ankara, 1983, s.178.

*imkanlarını kamu hizmetleri için almak ve onlara borç ve haraç yüklemek oldukça kolay olmuştur.*²⁵” Bu demektir ki; devlet egemenlik yetkisine dayanarak, vergilendirme konusunda keyfi hareket edebilmekteydi.

Çağının en güçlü devletlerinden biri olan Yunanlılar da kamu hizmetleri çok sınırlı olduğu için, esirler ve köylüler devlete olan yükümlülüklerini bedensel hizmet karşılığı yerine getirirlerdi. Yunan devleti vergi sisteminin en önemli özelliği vergilerin ihtiyari olmasıydı.²⁶ Yunan halkı hiçbir halkta rastlanmayan aşırı bir vergi ödeme eğilimi içerisinde olmuştur.²⁷ Çünkü Yunanlılar vergi ödemeyi yüksek bir erdem olarak kabul ediyordu. Dolayısıyla birçok kamusal ihtiyaç zenginler tarafından karşılanıyordu. Fakat burada önemli bir nokta, verginin ihtiyari olma özelliği yalnızca tam vatandaşlara tanınmakta, buna karşılık esirler maden ocaklarında çalışmak veya ticaretle uğraşanlar kazanç vergisi ödemek zorundaydılar. Buradan da anlaşılacağı üzere ilkçağda Antik Yunanda “temel hak ve özgürlükler” tüm bireyler arasında eşitlik esasına dayanmamaktadır.

İlk çağ uygarlıklarından Roma devletine baktığımızda,”*verginin esas itibariyle kamu hizmetlerine bir karşılık, bir bedel olarak yorumlandığını ve vergilerin dayandığı yasal ve iktisadi dayanağın bu olduğunu görürüz.*”²⁸ Tıpkı günümüzde de olduğu gibi Roma’da da vergiler zorunlu ve cebri idi ve vergi gelirlerinin büyük bir kısmını baş vergisi ve mağlup devletlerden alınan haraçlar (tributum) oluşturuyordu.

İlk çağda vergilerin tahsili konusunda kaba cebir unsuruna çok ağırlık veriliyordu. Böyle bir olayın meydana geldiğine dair M.Ö 2300 yılına ait bir kanıt bulunmaktadır. Bir rölyef üzerinde tasvir edilen üç vergi mükellefi, vergi tahsildarı önünde diz çöktürülmüş vaziyetteyken, bir dördüncü mükellef denetçi tarafından ensesinden yakalanarak diz çökmeye zorlanır. Rölyefin sonunda dayak cezasına

²⁵ Hakan Ay, **Maliye Tarihi(Ders Notları)**, İzmir, 2003, s.8.

²⁶ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.164.

²⁷ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998, s.4.

²⁸ Nihat Falay, **Maliye Tarihi(Ders Notları)**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1989, s.11.

çarpıtılan bir suçlu, suçlulara ait teşhir direğinde gösterilir. Bu tür resimler Mısır Milli müzesinde sergilenen toprak vazolarda mevcuttur.²⁹

Hülasa; İlkçağ uygarlıklarından en önemli iki devlet olan Yunan demokrasisinde ve Roma İmparatorluğunda vergilendirme ile ilgili dönem dönem bir takım reformlar yapılmış olsa bile, çoğu zaman hükümdarlar vergilendirme yetkisini egemenlik haklarına binaen keyfi olarak kullanmış, zaman zaman kendi vatandaşını vergi yükü altında ezmek istemese de, enflasyonist baskılar ve savaşlar nedeniyle, temel hak ve özgürlükler bakımından bugün kabul edilmesi pek de mümkün görünmeyen vergiler uygulanmıştır.

3.2. Batı Demokrasilerinde Vergilendirme

Vergiye tarihin bilinen en eski dönemlerinden beri rastlanması bir yana vergi hukukunun doğması ve gelişmesi o kadar gerilere gitmemektedir. İlkçağlarda Mutlakiyetçi dönemlerde hükümdarlar, Ülkeleri üzerindeki mülkiyet hakkına istinaden üstün yetkilere haizdi. Vergi koyma güçleri de egemenlikleri ölçüsünde mutlak ve sınırsızdı. Bu dönemde tek hukuk düzeni vardı. Özel hukuktan farklı olarak kamu hukukunun ortaya çıkmasının temelinde siyasal iktidarı elinde bulunduranların sınırsız güçlerinin sınırlandırılmaya başlaması yer almaktadır.

Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur. Mutlak iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, bunun hukuki sisteme bağlanması, demokrasi yolunda atılan en önemli adımlardan biridir kuşkusuz.³⁰ Zaten tarihte ilk demokrasi mücadelesi de, iktidarların keyfi vergi uygulamalarına isyan niteliğinde ortaya çıkmıştır. Bu mücadelenin sonucunda parlamentoların kazandığı ilk yetki vergileme yetkisi olmuştur.

²⁹ Schmölders, a.g.e., s.5.

³⁰ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.32.

3.2.1. İngiltere'deki Gelişim

Batı Avrupa'da Mutlakiyetçi dönemde kralın vergilendirme gücüne karşı ilk tepki 1215 yılında İngiltere'de ortaya çıktı, Magna Carta(Büyük Şart)adı verilen bu fermanla birlikte kral ile soylular ve din adamları arasında yapılan bir anlaşmaya göre *“kralın yetkileri ve parlamentoda temsil edilen sınıfların yetkileri birbirlerine karşı sınırlandırılmış ve özellikle parlamento vergi konulmasına karar verilmesinde yetkili kılınmıştır. Ayrıca bu belgede kral tarafından keyfi olarak fertlere mali yüküm getirilemeyeceği, vergilerin konulmasında kral için önceden senyörlerin ve ruhbanların onayını alma zorunluluğu açıklanmıştır.”*³¹

Halk hareketine dayanmamakla birlikte *“temsilsiz vergi olmayacağı”* yönünde dolaylı da olsa atılan ilk adım olan ferman,³² günümüzde genellikle insan hak ve hürriyetlerinin soyut birer kavram olmaktan kurtarılarak hukuki ve siyasal bir düzen içerisinde şekillenmesini sağlayan temel metinlerden biri olarak görülmektedir.³³ Belirli bir hukuki, felsefi ve siyasi bir görüşün parçası olmayan Magna Carta'nın verginin yasallığı ilkesi bakımından bıraktığı izleri, biz kendi ülkemizde ancak 600 yıl sonra görebilmekteyiz.

Kralın vergilendirme hakkına karşılık yönetilenlerin, vergilerin kanuna dayanarak alınması hakkına ilk kez Magna Carta'da yer verilmiştir.³⁴ Bu belge kralın otoritesini bir ölçüde sınırlamıştır fakat en önemlisi İngiltere'de kişi haklarının sağlanması bakımından ilk ciddi adım niteliğini taşımaktadır

Magna Carta'ya (Büyük Özgürlük Fermanı) rağmen zaman içerisinde İngiltere kralları bu hukuksal belgenin koyduğu sınırlamalardan kendilerini kurtarmak için

³¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s.31; İlhan F Akın, **Kamu Hukuku**, 6.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1990, s.281; Janko Musulin, **Hürriyet Bildirgeleri: Magna Charta'dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine**, Çev: Necmi Zeka, Belge Yayınları, İstanbul, 1983, ss.19-21.

³² Frans Vanistendael, **Legal Framework for Taxation**, Tax Law Design and Drafting, Editör Victor Thuronyi, I.Volume, IMF, 1996, p.18.

³³ Muzaffer Sencer, “İnsan Hakları Açısından İngiliz Devrimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.16, S.2, Haziran 1990, s.6.

³⁴ Naci Muter, **Vergi Teorisi**, 2.Baskı, Emek Matbaacılık, Manisa, 2000, s.33.

çaba göstermişlerdir. “I. Charles zamanında parlamentonun onayı olmadan mali yükümlülükler getirilmesi nedeniyle kral ile parlamento arasında çatışma yaşanmış ve bunun sonucunda 1628 yılında kral, bireylerin hak ve özgürlükleri ile ilgili bazı isteklerini “The Petition of Rights”(Haklar Dilekçesi) adını taşıyan hukuki belgeyle kabul etmek zorunda kalmıştır.”³⁵ Haklar Dilekçesi esas itibariyle parlamento tarafından onaylanmayan vergilerin ve mali yükümlerinin toplanmasını ve yasal düzenlemeler dikkate alınmadan yapılan tutuklamaları yasaklıyordu.³⁶

Magna Carta’nın uygulamasında topluma verilmiş olan hakların yöneticiler tarafından, özellikle paraya gereksinim duyulduğu durumlarda ihlal edilmesi ve yıllarca bu durumun sürmesi, İngiliz halkının 1215’de kazandıkları hakları krala anımsatmak amacıyla Haklar Dilekçesi kaleme alınmıştır.³⁷ Haklar Dilekçesi İngiltere’de halk hareketine bağlı olarak vergilendirme yetkisinde sınırlama getiren ilk anayasal belge özelliğini taşımaktadır.

Fakat daha sonra Haklar Dilekçesine rağmen kral, çeşitli nedenlerle parlamento tarafından onaylanmayan vergiler koymuştur. Kral ile parlamento arasında yaşanan uzun çekişmeler sonucu 1688 devrimiyle parlamento krala karşı zafer kazanmış ve Haklar Beyannamesi(Bill of Rights) ile yetkileri bir kez daha sınırlandırılan kral, bireysel hak ve özgürlüklerin korunması ve kanunların üstünlüğünü kabul etmiştir.³⁸ Bill of Rights’ın vergilendirme ile ilgili hükümleri şunlardır:

-Kral, parlamentonun izni olmaksızın vergi tarh edemeyeceği gibi, istikraz da akdedemeyecek, hatta iane, hibe, ihtiyari yardımlar da kabul edemeyecektir.

³⁵ Güneş, **a.g.e.**, s.33.

³⁶ Edward Wavell Ridges, “İngiliz Anayasa Hukuku”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Çev: Mukbil Özyörük, Cilt No: 8, Sayı: 3, 1951, ss. 183-209.

³⁷ Özcan Özbey, **İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2004, s.22.

³⁸ Ian Loveland, **Constitutional Law, Administrative Law and Human Rights-A critical introduction**, Oxford University Press, Oxford, 2006, pp.26-27.

*-Parlamento tarafından tarhına izin verilmemiş olan bir vergi borcunu ödememekten dolayı kimse takibata uğramayacaktır.*³⁹

İlgili madde hükümlerinden de anlaşılacağı üzere Bill of Rights yani Haklar Beyannamesi; kralın yetkilerini azaltarak belirli esaslara bağlayan, birey hak ve özgürlüklerinin korunmasını mümkün kılan, bireylerin dilekçe hakkını güvence altına alan, kanunların üstünlüğünü koruyan, parlamento ile kral arasında yapılmış bir anlaşma niteliği taşımaktadır.⁴⁰

Günümüzde; İngiliz hukuku ve bilhassa yargı kararları Magna Carta, Haklar Dilekçesi ve İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi temel alınarak şekillenmektedir.⁴¹ “İngiliz hukuku, bildirilerde yer alan özgürlük ve eşitlik gibi temel değerleri içselleştirmiştir.”⁴² Vergilendirmeye ilişkin genel kaideler ve yasalar bu bildireler bağlamında yapılmaktadır. Vergi yasaları Haklar Dilekçesi, İngiliz İnsan Hakları Bildirgesi ve Magna Carta’da yer alan eşitlik ve mali güç ilkeleri göz önüne alınarak çıkarılmaktadır.⁴³

3.2.2. Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Gelişim

Vergilendirme yetkisi konusundaki mücadele İngiltere’de vergilendirme gücünün sınırlandırılmasına yönelik olduğu halde, Amerika’da bağımsızlığın ve vergilendirme yetkisinin kazanılmasına ilişkin olmuştur.⁴⁴ “Amerika’nın bağımsızlık savaşının en önemli nedenlerinden birisi, İngiltere’nin Amerika’daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi olmuştur.”⁴⁵ İngiltere parlamentosu 1765 yılında kabul ettiği bir yasa ile yeni bir vergi koyarak, bu yoldan elde edilecek

³⁹G.Mosca, “Magna Carta’dan 20.Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri”, (Çev.Mukbil Özyörük), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:V, S:1-4, 1948, ss. 42-44.

⁴⁰ Recai Okandan, **Umumi Amme Hukuku**, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1976, s.33.

⁴¹ Yoav Dotan, “The Spillover Effect of Bills of Rights: A Comparative Assessment of The Impact of Bills of Rights in Canada and Israel”, **The American Journal of Comparative Law**, V. LIII, Number 2, Spring 2005, p.30

⁴² İbrahim Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2005, s.3.

⁴³ Philip Baker, “United Kingdom”, **The Principle of Equality in European Taxation**, Gerard T.K.MAUSSEN (ed.), London: Kluwer Law International, 1999, p.165.

⁴⁴ Çağan, **a.g.e.**,s.23.

⁴⁵ Çağan, **a.g.e.**,s.21.

gelirin, Amerika’da bulunan İngiliz askeri birliklerinin giderlerine tahsis etmişti. Amerikalılara göre ise koloniler, İngiltere parlamentosunun seçimlerine katılmadığından, bu parlamentonun kabul ettiği yasaların kolonilere uygulanmasına imkan yoktu. Burada asıl anlaşmazlık temsilsiz vergi olmaz anlayışından doğmuştu. Bu nedenden dolayı 1776 yılında 13 koloni bir araya gelerek ABD’nin bağımsızlığını ilan etmiştir. Bağımsızlık bildirisinde, devrimin nedenleri arasında İngiltere kralının halkın rızası olmadan vergi koyduğu belirtilmiştir. *“Bildiride vergilerin konması ile ilgili hükümlere de yer verilmiş ve bu bağlamda 6.maddeye göre ”bireyin kendisinin veya seçtiği temsilcilerinin isteği olmaksızın, kimsenin malı ve mülkü için vergi konamaz ve kimse mülkiyet hakkından yoksun edilemez.”⁴⁶ ”* hükmü getirilmiştir.

Bağımsızlığın ilanından sonra 1777 yılında bir kongre oluşturulmuş ve ilk örgütlenme şeklini konfederasyon olarak belirlemiştir. Her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler koymak ve borçlanmayla ilgili karar vermek kongrenin yetkileri arasında yer almıştır. Devletlerarası mali ilişkilerde başarı sağlanamayınca 1787 de Federal Anayasa kabul edilmiş ve Federal Anayasa, Federal Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarını ayrıntılı bir şekilde düzenlemiştir.

15 Aralık 1791 tarihinde Bill of Rights’ın 10 maddesi ABD Anayasası’nın 11–17 maddeleri olarak onaylanmış ve anayasanın değişik maddeleri olarak Anayasa’ya eklenmiştir.⁴⁷ Nitekim Bill of Rights’ın 4. maddesi vergilendirme ile ilgili hükümler içermektedir. Madde hükmü ile parlamentonun izni olmadıkça vergilendirme yapılamayacağı üzerinde durulmuştur.

3.2.3. Fransa’daki Gelişim

Diğer ülkelerde olduğu gibi ortaçağ boyunca Fransa’da da kral ülkeyi malikane gelirleriyle yönetmiştir. Kral savaş gibi olağanüstü hallerde halktan vergi toplayabiliyordu, fakat bunun için soylu senyörlerden ve yarı müstakil şehirlerden

⁴⁶ Güneş, **a.g.e.**, s.36.

⁴⁷ U.S Constitution, “U.S. National Archives & Records Administration”, (Çevrimiçi) <http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution.html> , (20.01.2005).

izin alması gerekiyordu. (Bu uygulama İngiltere’de Magna Carta ile birlikte kralın, senyörlerin ve ruhbanların izni olmadan vergi koyamaması şartıyla gelen bir geleneğin ürünüydü.) Bu senyörler de esasında gerçek anlamda halkı temsil etmiyor, hatta halktan keyfi vergiler topluyorlardı. 14. yüzyılda kralın vergi koyabilmesi ancak Halk Meclisi (Etats Generaux) onayıyla mümkün oluyordu ve bu sözde halk meclisi halkın vergiler konusunda ki iradesini temsil etmiyor, aksine soylu sınıfın keyfi vergilendirme anlayışına hizmet ediyordu.⁴⁸

18. yüzyılın sonlarına doğru Fransa’da halen mutlak monarşi egemendi ve bu dönemde artık toprak köleliği yoktu, ancak köylüler sayısız feodal yükümlülükler altındaydı. Köylü feodal beye ürününün dörtte birini borçlanıyor ve bunu ya mallarıyla ya da parasıyla ödüyordu. Bir de tuz vergisi vardı ki, köylüler bu verginin toplanabilmesi için çok fazla tuz tüketmeye zorlanıyordu. Tuz kaçakçılığını önlemek için kaçakçılar sert bir şekilde cezalandırılıyor, suçun tekrarı halinde tuz satıcısı asılıyordu. Bunun yanı sıra devlet şarap tüketiminden de yüklü bir vergi alıyordu. 27.000 vergi memuru köylülerin mahzenlerini didik didik ediyor ve şarap fıçılarını ölçüyorlardı. Feodal beylerin halka yaptıkları bu zulümler bununla da sınırlı kalmıyor, av düşkününü feodal bey isterse yanında ki konukları ve atlarıyla köylülerin tarlalarını ezip geçebiliyordu. Ayrıca onur kırıcı bir diğer uygulama da, köylüler geceleyin feodal beyin uykusu kaçmasın diye kurbağaları korkutup kaçırmakla yükümlüydüler.⁴⁹

Köylüler devlete ödenecek vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri takdirde, vergi borçları giderek artıyor bu nedenle hayvanları, tarım araçları, elbiseleri satışa çıkartılıyordu. Bu nedenle köylülerin tek geçim kaynağı olan çiftlikleri yok olma tehlikesiyle karşı karşıya kalmıştı. Feodal beylerin bu acımasız ve keyfi vergi uygulamalarına daha fazla direnç gösteremeyen halk her geçen gün yeni isyanlar çıkartıyor ve bu isyan hareketleri çığ gibi büyüyordu.(Bu arada halkın üzerinde böylesi yükümlülükler olduğu halde soylular ve din adamlarının krala karşı

⁴⁸ İlhan Arsel, **Anayasa Hukuku**, Ankara, 1968, ss.165-166.

⁴⁹ Falay, **a.g.e.**, s.43.

hiçbir vergi yükümlülüğü bulunmuyordu.) Nihayet 1789 devrimiyle birlikte halkın isyanı⁵⁰ doruk noktasına ulaşmış ve kanlı mücadeleler sonucu kral tahttan indirilmiştir. Devrimle beraber toplanan Ulusal Meclis ilk olarak halkın rızası olmadan hiçbir vergi alınamaz ilkesini koyan bir yasa çıkartmış, bu yasayla birlikte feodal beylerin ve kilisenin sahip oldukları vergilendirme yetkileri ve vergi ayrıcalıkları ortadan kaldırılmıştır. Ulusal Meclis aynı yıl (1789) sınıf ayrıcalıklarını ortadan kaldıran ve mutlakiyet rejimine son veren “İnsan ve Vatandaşlık Hakları Beyannamesi”ni ilan etmiştir.

Bu bildiride vergi ödevi ile ilgili maddeler şunlardır:

Madde 13. *Kamu gücünün sürdürülmesini sağlamak ve idarenin giderlerini karşılamak için herkesin vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasında, olanakları ölçüsünde, eşit olarak dağıtılır.*

Madde 14 *Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilemeye serbestçe rıza göstermeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını izlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır.*⁵¹

⁵⁰ Fransa’da vergi isyanı denildiğinde Poujade hareketinden mutlaka bahsetmek gerekir. 1950’li yıllarda Fransa’da ortaya çıkan Poujade Hareketi, başlangıçta küçük bir isyan olarak değerlendirilmiştir. Ancak daha sonra gittikçe genişleyen bir eylem dönüşen Poujade hareketi, kısa dönemde bütün Fransa’ya yayılmış ve II. Dünya Savaşı sonrası döneminin en önemli toplumsal olaylarından biri haline gelmiştir. Poujade Hareketi, dayandığı temeller ve ortaya çıkardığı sonuçlar itibarıyla tipik bir verginin isyan hareketi olarak değerlendirilebilmektedir. Poujade Hareketi’nin ortaya çıkışı genel olarak şu, şeklide özetlenebilir: Fransa’nın en fakir bölgelerinden biri olan Lot kentinin küçük bir kasabasının belediye binasında 22 Haziran 1953 günü akşamı hararetli bir toplantı yapılmaktadır. Kasabanın bütün esnaf ve zanaatkarları bu toplantıda hazır bulunmaktadır. Belediye meclisi üyelerinden biri, ertesi gün maliye müfettişlerinin kasabadaki 30 kadar esnafı denetime tabi tutacağı haberini almıştır. Toplantıda hararetli görüşmelerden sonra bu denetime kuvvetle karşı konulması kararlaştırılmıştır. Ertesi gün kasabaya gelen müfettişler, esnafın çok sıkı bir direnişi ile karşılaşmış ve hiçbir denetim işlemi yapamadan geri dönmüşlerdir. Bu kolektif direnişi organize eden kişi, söz konusu kasabada küçük bir kırtasiye dükkanı işleten ve aynı zamanda belediye meclis üyesi olan Pierre Poujade olmuştur. Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Kenan Bulutoğlu, **Vergilendirmeye Karşı Tipik Bir Reaksiyon: Poujade Hareketi**, M.E.K, Seri IV, İstanbul, 1959, s.173-197.

⁵¹ Ayferi Göze, **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, Beta Yayınları, İstanbul, 1986, ss.564-566.

İnsan ve Vatandaşlık Hakları Beyannamesi'nin vergi ödevi ile ilgili getirdiği bu maddeleri dikkatle incelediğimizde 13.maddede vergilerin fiskal amacına, vergilemede genellik ve eşitlik ilkesine ve ödeme gücü ilkesine vurgu yapıldığını görmekteyiz. Daha da önemlisi 14.maddede vergilerin yasallığı ilkesine ve belirlilik ilkesine atıfta bulunulmuştur. Gerçektende mükellef hakları açısından, bir vergi mükellefinin belli bir dönemde ne kadar vergi ödeyeceğini bilmesi ve bu vergilerin yasa koyucu tarafından belirlenmesinin anayasal metinlerle güvence altına alınması, o dönem için temel hak ve özgürlükler açısından harikulade bir gelişmedir.

3.2.4. Almanya'daki Gelişim

Almanya'daki feodal rejim, diğer Kıta Avrupa'sı devletlerine göre daha uzun sürmüştür. Feodal beylerin vergilendirme yetkisi yoktu ve gelirleri büyük oranda mülk gelirlerinden ibaretti. Ancak 16.yüzyıldan itibaren kamu hizmetlerinin artmasıyla beraber, daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Tıpkı İngiltere ve Fransa'daki gibi çoğunluğunu din adamları ve soyluların oluşturduğu Genel Meclislerin (Landstande) izni alınarak mevcut vergiler arttırılmıştır. Mevcut vergilerin arttırılması, senyörlerin halka zulmetmesi ve daha fazla sömürmeleri nedeniyle örgütlenen köylüler toplu bir mücadeleye girişmiş ve Prusya hükümdarına gerçekleşmesini istedikleri 12 maddelik bir program sunmuşlardır. "Bu programda köylüler İncil'e dayanmayan bütün vergilerin ortadan kaldırılmasını, toprak köleliğinin lağvedilmesini, sular ve ormanlar üzerinde köy halkına tasarruf hakkının tanınmasını, gayrimenkullerle ilgili makul bir verginin tarh edilmesini, keyfi bütün cezalandırmaların kaldırılmasını ve soyluların haksız yere gasp ettikleri topraklarının geri verilmesini talep etmişlerdir.⁵²" Buradan da anlaşılacağı üzere ortaçağ Avrupa'sında bütün mücadele kral ile parlamentonun vergilendirme yetkisini keyfi olarak kullanması ve halkı sömürmesi üzerinedir. Yani savaşın temelinde soylu sınıflar tarafından sömürülen halkın "temel hak ve özgürlüklerini" kazanması mücadelesi yatmaktadır.

⁵² Falay, a.g.e., s.49.

Henüz 19. yüzyılda birliğini yeni oluşturan Almanya'nın en önemli sorunu birliğini oluşturduktan sonra bağlı eyaletler arasında vergileme yetkisinin bölüşümü hususu olmuştur. 1919 Erzberger mali reformu ve 1920 Weimar Anayasası ile mali yapıda köklü değişiklikler yapılmıştır. Eyaletlerin vergilendirme yetkisi sınırlandırılarak, eyaletlere İmparatorluk gelirlerinden pay verilmiştir. 1923'ten sonra vergiler kararnamelerle düzenlenmiş, hukuki olmayan bu durum, daha sonra vergilendirme yetkisinin parlamentoya verilmesiyle birlikte aşılmıştır. Ne var ki 1934 yılında Nazi iktidarı yönetimi ele geçirince eyaletler tüm vergilendirme yetkisini kaybetmiş, yetkiler merkezi idareye geçmiştir.⁵³

İkinci Dünya savaşıdan yenik çıkan Almanya geçici bir süre mali egemenliğini ve vergilendirme yetkisini yitirmiş, bu yetkiler 1945–1949 yılları arasında İşgal devletlerinin eline geçmiştir. Daha sonra 1949 yılında Alman anayasası kabul edilerek Federal Almanya Cumhuriyeti kurulmuş, bu anayasa hem federal devlete hem de federe devlete vergilendirme yetkisi vermiştir.⁵⁴

3.3. Türkiye’de Vergilendirme

Türkiye’de vergilendirme yetkisinin tarihsel gelişimini konunun daha iyi özümsemesi bakımından Osmanlı Devleti dönemi ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere iki alt başlıkta inceleyeceğiz.

3.3.1. Osmanlı Devleti Döneminde Vergilendirme

Tarihte pek çok devlet ve imparatorlukta olduğu gibi Osmanlı İmparatorluğunda da vergilendirme konusu büyük önem arz etmekteydi. Osmanlı İmparatorluğu döneminde vergilendirme ile ilgili pek çok isyan baş göstermiştir. Örneğin “1925 yılında bir köylüye fazladan 200 akçe vergi salınması nedeniyle patlak veren bir

⁵³ Hatipoğlu, **a.g.t.**, ss.26-27.

⁵⁴ Çağan, **a.g.e.**, s.27.

olay, aşırı vergilendirmeye karşı muhalif olan bir kesimin ayaklanmasına yol açmış bu isyana Baba Zünnun ayaklanması adı verilmiştir.”⁵⁵

Osmanlı İmparatorluğu döneminde vergilendirmenin gelişimi; Tanzimat öncesi dönem, Tanzimat dönemi, Meşrutiyet dönemi ve Kurtuluş Savaşı dönemi olmak üzere dört ana başlıkta incelenecektir.

3.3.2. Tanzimat Öncesi Dönemde Vergilendirme

Osmanlı Devleti, İslam dininin ilkelerine dayanan teokratik bir devlettir. İslami usullere göre teşkilatlanmış olan devlette İslami esasların etkisiyle padişaha “mutlak itaat” edilmesi öngörülmüştür. Ululemre (devlet başkanı, yüksek otoriteyi temsil eden organ ya da organlara) itaat, padişaha mutlak itaati gerektirdiğinden, devlet otoritesinin sınırlandırılması düşüncesi yerleşmemiştir. İslam dininin vergilendirmeye ilişkin bazı kuralları vardı. *Bu kurallar uyarınca alınan vergilere şer’i vergiler adı veriliyordu.*⁵⁶ (Zekât, öşür, haraç, cizye). Öte yandan mutlak egemenliğin sahibi olan padişahın da sınırsız vergileme gücü bulunuyordu. Şariat dışında padişah tarafından konulan vergilere örfi vergiler adı verilmişti. Bu vergiler konulurken örf ve gelenekler göz önüne alınarak bölgesel farklılaşma yapıyordu. Osmanlı Devleti merkezîyetçi bir vergi idaresi kuramamış ve batılı anlamda gelirleri düzenli ödenen vergilere dayanan bir *vergi devleti* olamamıştı.⁵⁷

Osmanlı Devleti, tarım ekonomisine dayalı bir yapıya sahipti. Böyle bir yapıya sahip olması nedeniyle de gelirlerinin büyük bir kısmını toprağın işlenmesine bağlıydı. Osmanlı Devletinde toprak düzeni, askeri sistemle iç içe geçmişti. Tımar(dirlik)adı verilen toprak sisteminde vergi gelirlerinin önemli bir bölümü belli kamu görevlilerine tahsis edilmişti.(Sipahi, Kadı, Subaşı). Çoğu zaman vergileri

⁵⁵ T.İ.B., **Sınıflı Toplum Devlet ve Vergiler**, 1.Baskı T.İ.B Yayınları No:14, Aslımlar Matbaası, Ankara, 1976, s.51.

⁵⁶ Niyazi Berkes, **Yüz Soruda Türkiye İktisat Tarihi**, C:1, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Gerçek, Yayınevi, İstanbul, 1972, s.127.

⁵⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 11.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s.8; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, 1976, ss.2-3.

toplama yetkisi dirlik sistemi içerisinde sipahi adı verilen askerlere bırakılırdı.⁵⁸ Osmanlı Devletinde savaşlar kazanılıp fetihlerle yeni topraklar ele geçirildikçe, hem devletin ekonomisi hem de toprak sistemi işlerliğini devam ettirebilmiştir. Fakat daha sonra yeni ticaret yollarının bulunması sonucu Akdeniz'in önemini kaybetmesi, vergi gelirlerinde azalmalara yol açmıştır. Yine savaşlarda savunma durumuna geçilmesi ve toprak kayıpları ekonomik bozulmaya yol açmıştır.⁵⁹ Savaş giderlerinin artmasını tımar sistemindeki bozulmalar takip etmiştir. Neticede tımar sisteminden yeterli gelir elde edemediğini düşünen padişah, vergi toplama yetkisini sipahilerin elinden almış ve iltizam sistemini benimsemiştir. Buna göre devlet vergi toplama yetkisini belirli bir dönemde en çok vergi toplamayı taahhüt edip buna karşılık en az payı almayı kabul eden, mültezim adı verilen kişilere devretmiştir. Dirlik sisteminin yerini alan bu uygulama dolayısıyla halktan daha çok vergi toplamak adına mültezimler, köylüyü büyük bir baskı altına almış, mallarını yağmalamıştır.

18. yüzyılda vergi tahsilini gerek devlet, gerekse yükümlüler açısından güvence altına alabilmek için halk tarafından seçilen ve “ayan” adı verilen kişiler vergi tahsiline aracılık etmeye başladılar. Ayanlık müessesesi ilk başta halkı mültezimlere karşı korumak için var olmuştu, fakat bir süre sonra ayanlar mültezimlerle anlaşarak, kendileri de iltizam gelirlerinden pay almaya başladılar.”⁶⁰

18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren devlet otoritesi zayıflamaya başlayınca ayanların bölgesel güçleri arttı ve adeta feodal beyler oluverdiler ve köylü artık devlet yerine ayanların buyruğu altına girmiş oldu. Nihayet 1808 yılında padişah ile ayanlar arasında Sened-i İttifak adı verilen bir belge imzalandı.⁶¹ Bu belge ile padişahın vergilendirme gücü, ayanlar lehine sınırlandırılmış oldu. Yani padişah bir vergi koymadan önce ayanlarla görüşecek ve görüşme sonrası çıkan kararlara riayet edecekti. Ayrıca bu belge ile halkın birtakım kazanımları olmuştur. “*Bunlar; sadrazamın keyfi eylemlerinin yasaklanması, yoksulların ve reayanın korunması,*

⁵⁸ M. Akif Aydın, **Türk Hukuk Tarihi**, 5.Baskı, Hars Yayınları, İstanbul, 2005, s. 396.

⁵⁹ Osmanlıda ekonomik çöküş hakkında geniş bilgi için bkz., Stanford SHAW, **Osmanlı İmparatorluğu ve Modern Türkiye**, Çev: Mehmet Harmancı, C. 1, 2. Baskı., İstanbul, 1994, s. 239.

⁶⁰ Çağan, Kumrulu, Öncel, **a.g.e.**, 11.Baskı, s.9.

⁶¹ Gözübüyük, **a.g.e.**, s.103-104; Çağan, **a.g.e.**, ss.33-34.

*vergilerin haksız ve ezici olmaması, suç işlenmesi durumunda soruşturma yapılmadan ceza verilmemesi, ayaklanan kişilerin soruşturma yapılmadan idam edilmemesi gibi noktalarda belirmiştir.”*⁶² Sened-i İttifak aslında Osmanlı Devletinin merkezi otoritesine ilişkin bir zafiyeti net olarak göstermiştir, ancak hükümlerine hiçbir zaman uyulmamıştır. Sened-i İttifak padişahın vergilendirme gücünün sınırlandırılması ve etkileri yönünden Magna Carta ile benzerlik göstermektedir.

17. ve 18. yüzyıllardaki anarşik durumdan kısmen de olsa kurtulan merkezi iktidar, 19. yüzyılın ortalarına doğru etkisini sınırsız bir tarzda duyurmaya başlamıştır. *İşte bu sınırsız monarşi sistemi devletin sosyal, siyasal ve hukuki yapısını düzeltme amacıyla oluşturulan “Tanzimat Fermanı” ile yumuşatılmak istenmiştir.*⁶³

3.3.3. Tanzimat Döneminde Vergilendirme

Osmanlı devletinde hem kamu hukuku hem de özel hukuk alanında çağdaş anlamda bir kanunlaştırma hareketi ilk kez Tanzimat dönemi ile birlikte başlamıştır. Bu hareketle birlikte Osmanlı Devletinin şeriata ve örfe dayalı iç hukuku ile Avrupa hukuku; egemenlik için birbirleriyle bir yarış içerisine girmiştir. Bu yarışta yenilik taraftarları daha çok kamu hukuku alanında, İslam hukuku taraftarları ise özel hukuk alanında baskın çıkmışlardır. Bu esnada bir kamu hukuku dalı olan vergi hukuku ise batı etkisinde gelişmiştir. Hukuk alanında bu ikili yapı Tanzimat döneminin en belirgin özelliğidir.⁶⁴

1839 yılında Mustafa Reşit Paşa tarafından padişah adına okutulan Gülhane Hattı Humayunu ile Osmanlı Devleti Tanzimat adı verilen yeni bir döneme girmiş, bu ferman ile devleti yeniden kalkındırmak, iyi bir yönetimi gerçekleştirebilmek için yeni yasalar çıkarmak ve bu yeni yasalar ile halkın ırz, can, mal ve namus güvenliğini korumak, ayrıca vergilemede, askerlik hizmetinde Gayrimüslimler ile

⁶² Bülent Tanör, **Osmanlı İmparatorluğunda Anayasal Gelişmeler**, Der Yay., İstanbul, 1991, s.27.

⁶³ Güneş, **a.g.e.**, s.79.

⁶⁴ Abdüllatif Şener, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, 1.Basım BAD:6, İşaret Yayınları, Ankara, 1990, s.77.

Müslümanlar arasında eşitliği sağlamak amaçlanmıştır.⁶⁵ Padişah tarafından tek taraflı olarak çıkartılan, ferman niteliğinde olup anayasal bir belge niteliği taşımayan bu direktifle birlikte Osmanlı Devleti batıdaki gelişmeleri takip ederek modern bir anayasa hazırlama çalışmalarına başlamış ve bu bağlamda ilk Osmanlı Anayasası olan “Mecelle” bu heves içerisinde hazırlanmıştır.

Tanzimatın vergi düzeni açısından getirdiği en önemli yenilik esasında oldukça karmaşık durumda olan vergilere basit ve sade bir görünüm kazandırılması olmuştur. Çok sayıda ve karmaşık nitelikte olan örfi vergilerin kaldırılması onun yerine tek bir vergi alınması kararlaştırılmıştır.⁶⁶

Tanzimat Fermanı toplumun tabanından gelen bir harekete dayanmamış ve padişahın mutlak nitelikte ki vergilendirme yetkisine bir sınırlama getirmemiştir.⁶⁷ Çünkü bu ferman yaptırımdan yoksundu, her ne kadar padişah vergilendirme yetkisini denetlemesi için demokratik olmayan “Meclis-i Ahkâm-ı Adliye’yi”⁶⁸ kurmuş olsa da, bu meclisin padişahın tek taraflı fermana uymadığı takdirde cezalandırması mümkün değildi. Bu dönemde halkı temsil eden bir parlamento oluşturulamadığı için vergilendirme *keyfilikten* ⁶⁹ kurtulamamıştır.

28 Şubat 1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilirken, fermana vergilerin keyfi olmaması, mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate alması, sınıf ve mezhep ayrımı yapılmadan vergilerin tarh ve tahsil edilmesi ve vergilerin toplanmasında iltizam usulünün⁷⁰ kaldırılması gerektiği vurgulanmıştır.⁷¹ Fakat gerek Tanzimat Fermanında gerekse Islahat Fermanında vurgulanan bu ilkeler uygulamaya aktarılamamıştır.

⁶⁵ Çağan, **a.g.e.**, ss.34-37.

⁶⁶ Tefik Güran, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, İktisat Fakültesi Mecmuası, C:49, İstanbul,1998, s.80.

⁶⁷ Coşkun Üçok, Ahmet Mumcu, Gülnihal Bozkurt, **Türk Hukuk Tarihi**, Ankara, 1996, ss.185-200.

⁶⁸ Çağan, **a.g.e.**, s.132.

⁶⁹ Burhan Kuzu, **Türk Anayasa Metinleri ve İlgili Mevzuat**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.245.

⁷⁰ İltizam Usulünde; vergilerin kanunlara göre tarh ve tahsil hakkı, devlet tarafından anlaşma ile <mültezim>denilen üçüncü bir şahsa verilerek karşılığında belirli bir bedel alınır. Bu konuda daha geniş bilgi için bkz. TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, ss.78-79.

⁷¹ Hayri R.Sevimay, **Cumhuriyete Girerken Ekonomi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s.26 ;Üçok/Mumcu/Bozkurt, **a.g.e.**, s.275.

3.3.4. Meşrutiyet Döneminde Vergilendirme

Tanzimat döneminin sonlarına doğru padişahın baskıcı yönetimi sonrası ülkenin aydınları kötü duruma giden ülkeyi kurtarmak için çareler aramış ve kamuoyunu da etkisi altına alarak, mutlakiyetçi bir yönetimden meşrutiyete geçiş için zemin hazırlamıştır. Nihayet aydınların baskısı sonucu 1876 yılında Türk toplumunun ilk yazılı anayasası olan Kanun-i Esasi padişah tarafından kabul edilmiştir. Bu anayasa ile birlikte daha önce yasama ve yürütme yetkisinin her ikisini de elinde bulunduran padişahın yetkisi elinden yasama alınmak istendiyse de bunda tam anlamıyla bir başarı sağlanamamıştır.”*Çünkü 1876 Anayasasında padişaha tanınan yetkiler geniş kapsamlı olmuştur. Örneğin, sadrazam ve kabine üyelerini seçmek, meclisi toplantıya çağırarak, gerek gördüğünde meclisi lağvetmek, seçimleri yenilemek, kanun gücünde kararname çıkartmak gibi yetkiler padişaha aitti. Bu yetkilerle donatılan padişah gerçekte iktidarın sahibiydi.*⁷²”

Tanzimat dönemindeki bütün fermanlara rağmen belirtmek gerekir ki, Osmanlı’da hürriyet düşüncesi, mülkiyet kavramı, eşitlik ve güvenlik ilkeleri; somut şekilde ancak 1876 Anayasası ile ortaya konabilmiştir.⁷³ Bu Anayasa’nın insan hakları bakımından önemi, Osmanlı Devleti’nde ilk kez, insanların devlete karşı ileri sürebilecekleri hakları bulunduğunun anayasal anlamda kabul edilmiş olmasıdır.

1876 Anayasası, vergilendirmeye yönelik olarak üç madde içermektedir.⁷⁴ Verginin yasallığı ve özellikle mali güce göre vergi salınması vergi hukuku açısından önemli bir dönüm noktası olarak değerlendirilebilir. Nitekim 20. madde, “*Kararlaştırılan yükümler kendi kanunlarına göre tüm uyruklar arasında herkesin kudreti oranında salınır ve bölüştürülür*⁷⁵” hükmü ile verginin “kudret” yani “mali güç” ölçütüne göre salınacağı hüküm altına alınmıştır. Yine 25. madde, “*Bir kanuna*

⁷² Nezih Varcan, **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1987, s.6.

⁷³ Naci Doğan, **İnsan Hakları Hukuku**, Altın Nokta Yay., İzmir, 2005, s. 107.

⁷⁴ Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara: **AÜHF. Dergisi**, C.XXXIV, S.1–4, Olguç Matbaası, 1981, s.149.

⁷⁵ Orhan Aldıkaçtı, **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası**, 3.Baskı., İstanbul: İÜHF Yayın No: 252, Fakülteler Matbaası, 1978, s.63.

dayanmadıkça vergi ve resim adı ile ve diğer bir adla hiç kimseden para alınamaz” hükmü ile vergilerin kanuniliği güvence altına alınmıştır.⁷⁶ Ayrıca 24. madde ile savaş gibi olağanüstü durumlar saklı kalmak kaydıyla, zor alım ve angaryanın yasak olduğu belirtilmiştir.

Ne var ki II. Abdülhamit’in Kanun-i Esasi’yi yürürlükten kaldırması, Mebusan Meclisini süresiz olarak tasfiye etmesi, ülkeyi 30 yıl süren bir baskı ve istibdat dönemine sevk etmiştir. Ancak içerde gelişen olayların etkisi ve aydınların artan tepkisiyle birlikte 1909 yılında II. Meşrutiyet ilan edilmiş ve Kanun-i Esasi yeniden uygulamaya konulmuştur.”Gerçekten 1876 Anayasasının özgürlükçü bir rejimin kurulabilmesini sağlamak açısından yeterli olmayışı, 1909 yılında hükümdarın yetkilerinin sınırlanması, buna karşılık parlamentonun yetkilerinin genişletilmesi yönünde esaslı değişikliklerin yapılmasına yol açmıştır. Bununla beraber yapılan düzenlemelerle Anayasanın tüm ilkeleri değiştirilmiş ve anayasa tekniği açısından eskisinden çok üstün bir Anayasa ortaya konmuştur.”⁷⁷ Ancak 1876 Anayasasında yer alan verginin yasallığı ilkesi aynen muhafaza edilmiş, hatta parlamento yasama işlevinde daha baskın bir rol üstlenmiştir.

3.3.5. Kurtuluş Savaşı Döneminde Vergilendirme

1919 yılında Ulusal Kurtuluş Savaşını başlatan Mustafa Kemal, Osmanlı Devletinin borçlarını kabul etmekle birlikte;1881 yılında Osmanlı dış borçlarını ödeyemeyince Avrupalı devletler tarafından çıkartılan “*Muharrem Kararnamesi*”⁷⁸ ile mali egemenliğini devrettiği Duyun-u Umumiye adı verilen işgal kuvvetleri yönetimindeki oluşumun vergileme ile ilgili yetkilerini reddetmiş ve Kurtuluş Savaşı boyunca bu yetkileri kendisi kullanmıştır.

⁷⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergi ve Hukuk”, **Bilânço Dergisi**, Ankara, S.3, Boyut Matbaacılık, Kasım 1991, s.14.

⁷⁷ Güneş, **a.g.e.**, s.84.

⁷⁸ Alptekin Müderrisoğlu, **Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları**, MEK, AÜSBF Yayın No:394, Ankara, 1976, s.80.

Padişaha bağlı İstanbul hükümetinden ayrı hareket eden ve Anadolu’da kurtuluş mücadelesini zor şartlar altında sürdüren Mustafa Kemal, 23 Nisan 1920’de Türkiye Büyük Millet Meclisini toplamış ve Cumhuriyetin ilanına kadar (1923) Osmanlı Devleti hukuken ve fiilen varlığını sürdürmüştür. 1920 de TBMM’nin toplanmasıyla Türk Anayasa tarihinde görülen en büyük değişiklik, egemenliğin kaynağına milletin iradesinin yerleştirilmesi ve parlamentonun tüm gücünü artık yasama organından alması olmuştur. Meclisin toplanmasıyla hukuken Osmanlı padişahına ait olan vergilendirme yetkisi artık bu organa devredilmiştir.

1921 Anayasasının hazırlandığı bir dönemde Mustafa Kemal’in başkomutan olduktan sonra yayımladığı, Tekalif-i Milliye (ulusal yükümlülük) emirleri mülkiyet hakkı ile ilgili değinilmesi gerekli gelişmelerden biridir.⁷⁹ Bu emirler; Kurtuluş Savaşı zamanında Sakarya Meydan Muhaberesi öncesinde, ordunun ihtiyaçlarının karşılanması için çıkarılmıştır. Buna göre halkın elinde bulunan, askerin giyiminde kullanılabilecek kumaş, yün çorap, elbiseler ile nakliye için kullanılacak eşyaların belli bir yüzdesinin orduya verilmesi gerekmektedir. Alınan bu taşınır mülklerin (silah ve cephane dışındakilerin) değerinin ise, daha sonra devlet tarafından ödeneceği emirlerin içinde yer almıştır. Emirlerin bu hükmü, savaş zamanının olağanüstü şartlarında dahi, kişilerin mallarından bedelsiz olarak mahrum bırakılmadıklarını göstermiştir. Söz konusu hükmün gösterdiği diğer bir gerçek de meclisin ve Mustafa Kemal’in mülkiyet hakkına verdiği önem olmuştur.

Meclisin açılmasından sonra kabul edilen ilk kanun vergi kanunu olmuştur. Bunun nedeni ise vergilerin meclis tarafından 8 katına çıkarılacağı söylentisinin halk arasında giderek yayılması ve itibar görmesi olmuştur. Bu söylentinin kurtuluş savaşı üzerinde ki olumsuz etkisini asgari bir düzeye indirmek maksadıyla TBMM ilk olarak, ağnam vergisinin eskiden olduğu gibi 4 kat olarak alınmasına karar vermiştir.⁸⁰

⁷⁹ Tekalif-i Milliye emirlerinin maddeleri için bkz. Tefik ÇAVDAR, **Türkiye’nin Demokrasi Tarihi (1839-1950)**, İmge Yay., İstanbul, 1995, ss. 199-201.

⁸⁰ Akif Erginay, **Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları (1920-1977)**, C:1, Kazancı Yayınları, Ankara, 1977, s.1.

Mecliste yapılan çalışmalar sonrası 1921’de “Teşkilat-ı Esasiye Kanunu” adını taşıyan Anayasa kabul edilmiştir. Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyeti’nde milli gücünü tam olarak temsil eden bir meclis tarafından yapılan tek Anayasa ⁸¹ olan 1921 Anayasası, olağan üstü dönemde çıkarılan bir Anayasa olduğundan hak ve özgürlükler ile vergilendirmeye ilgili herhangi bir hüküm içermemiştir. ⁸² Çünkü bu Anayasa kurucu ve ihtilalci bir meclisin ürünüydü ve temel amacı Mustafa Kemal’i olağanüstü yetkilerle donatıp, saltanatın kaldırılmasına zemin hazırlamaktı. Nitekim 1922 de Saltanatın kaldırılması ile 1923 yılında bir Anayasa değişikliği yapılarak Cumhuriyet rejimi ilan edildi. Aynı meclis 1924 yılında yeni bir Anayasa kabul ederek, Kanun-i Esasi ve Teşkilat-ı Esasiye’nin bütün hükümlerini yürürlükten kaldırmıştır.

3.3.6. Cumhuriyet Döneminde Vergilendirme

Cumhuriyet dönemi esas itibariyle ilan edildiği 1923 yılında değil, fiilen kurulduğu 1920 yılında başlamaktadır. Ancak cumhuriyet döneminde vergilendirme yetkisini bu çalışmamızda 1923 yılından itibaren ele almakta yarar görmekteyiz. Bu dönemde bir taraftan uzun süren savaşların Türkiye ekonomisine verdiği zararlar giderilmeye çalışılırken, diğer taraftan iktisadi kalkınmayı teşvik edebilecek bir takım düzenlemelere başvurulmuştur.

Bu dönemi, 1924 Teşkilat-ı Esasiye kanununda, 1961 ve 1982 Türkiye Cumhuriyeti anayasalarında yer alan vergilendirme ile ilgili ilkeleri, anayasal çerçevede ki uygulamaları, sorunları ve çözüm önerilerini vererek açıklamaya çalışacağız.

⁸¹ Ergun Özbudun, **1921 Anayasası**, Atatürk Araştırma Merkezi Yayınları, Ankara, 1992, s.2.

⁸² Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu** 14-16 Mayıs 1998 Bodrum, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s.154.

3.3.6.1. “1923-1980” Döneminde Vergilendirme

Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukuku Cumhuriyetle doğmuştur. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra Osmanlı vergi sistemi tasfiye edilerek, çağdaş Batı Avrupa ülkelerinin yasaları model alınmıştır.⁸³

Yeni Türk Devleti kurulduktan sonra, devletin anayasasını teşkil eden 23 Nisan 1920’den beri konmuş olan çeşitli kanunların bir sistem dâhilinde birleştirilmesinin zorunluluğu nedeniyle kurulan komisyon çalışmaları başlatılmıştır. Nihayetinde oluşturulan tasarı müzakereler ve değişiklikler neticesinde⁸⁴, 1921 Anayasası yeni cumhuriyetin ihtiyaçlarına cevap verecek derecede olmadığından⁸⁵, 20 Nisan 1924 tarihinde klasik anayasa anlayışına ve sistematığıne uygun olarak 105 maddeden ibaret olan, katı 1924 Anayasası kabul edilmiştir.

Doğal hukuk felsefesine dayanan 1924 Anayasası birey hak ve özgürlüklerine geniş bir biçimde yer vermiştir. Ancak bu hak ve özgürlüklerin yargısal ve siyasal güvenceleri oluşturulmamıştır.⁸⁶ 1924 Anayasasında vergilemeye ilişkin bazı hükümlere yer verilmiştir. 84.madde hükmüne göre: “*Vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resim, aşar ve başka vergiler alınması yasaklanmıştır.*”⁸⁷ 85.madde hükmü ile de “*Vergilerin ancak kanunla salınıp, alınabileceği belirtilmiştir.*”⁸⁸ Bu hükümler ile direkt olarak verginin yasallığı ilkesine atıfta bulunulmuştur.

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde vergisel anlamda en önemli reformlar 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleşmiştir. Bu tarihlerde Alman yasalarından ilham alınarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. Yine başka

⁸³ Çağan, Kumrulu, Öncel, **a.g.e.**, 11.Baskı, s.10.

⁸⁴ Aldıkaçtı, **a.g.e.**, s.87.

⁸⁵ Bihterin Vural Dinçkol/ Pervin Somer, **Atatürk İlkeleri ve Devrimi**, İstanbul, Der Yayınları, 2006, s.187.

⁸⁶ Varcan, **a.g.e.**, s.26

⁸⁷ Anayasa Mahkemesi, 1924 Anayasası, (Çevrimiçi) , www.anayasa.gov.tr

⁸⁸ Anayasa Mahkemesi, 1924 Anayasası. (Çevrimiçi), www.anayasa.gov.tr

bir önemli gelişme ise Tahsil-i Emval kanunu yerine 1953'te Amme Alacakları Tahsil Usul kanunu çıkartılmıştır. 1960–1970 yılları arasında Planlı kalkınma döneminde daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duyulmuş ve bu nedenle Motorlu Taşıtlar Vergisi, İşletme Vergisi gibi yeni vergiler kabul edilmiştir.

Demokratik düzeni sağlama konusunda yetersiz olduğu ileri sürülen 1924 Anayasası, 1960 yılında yapılan askeri bir darbe ile değiştirilmiştir. 1961 yılında yürürlüğe giren yeni anayasa, 1924 Anayasasının bazı hükümlerini kaldırıp, bazı hükümlerini değişikliğe uğratmıştır.⁸⁹ “*Yeni anayasaya göre, yeni Türk devleti insan haklarına dayalı, milli, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olan cumhuriyettir.*” Devlet iradesi milli egemenlik ve parlamenter sistem esaslarına dayanır. 1961 Anayasasında temel haklar, özellikle sosyal ve iktisadi haklar geniş şekilde yer almıştır.”⁹⁰

1961 Anayasasında vergilemeye ilişkin olarak 1924 Anayasasından farklı tek bir hüküm eklenmiştir. Buna göre kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet, istisna ve oranlarına ilişkin değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bunun dışında vergilerin mali güce göre alınma ilkesi ve verginin yasallığı ilkesi tıpkı daha önceki anayasalarda olduğu gibi kabul edilmiştir. 1961 Anayasasına ilave edilen çok önemli diğer bir husus ise tüm kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemekle görevli Anayasa Mahkemesi'nin kurulmasıdır. Anayasa Mahkemesinin kurulmasıyla birlikte parlamento tarafından yasayla konulan vergilerin dahi anayasaya uygunluğunun denetimi⁹¹ Türk anayasa tarihinde bir ilk olmuş, verginin yasallığı ve belirliliği ilkesini güçlendirmiştir.

⁸⁹ 27 Mayıs 1961'de Kurucu Meclis tarafından kabul edilmiş ve 9 Temmuz 1961'de halkoyuna sunulurak kabul edilmiş, üç aşamada yürürlüğe girmiştir. Aldıkaçtı, **a.g.e.**, s.111; Tanör, **a.g.e.**, s.351

⁹⁰ Güneş, **a.g.e.**, ss.89-90.

⁹¹ a) MADDE 147.- (Özgün hali) Anayasa Mahkemesi, kanunların ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüklerinin Anayasaya uygunluğunu denetler. Cumhurbaşkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini Yargıtay, Danıştay, Askerî Yargıtay, Yüksek Hâkimler Kurulu ve Sayıştay, Başkan ve üyelerini, Cumhuriyet Başsavcısını, Başkanun sözcüsünü, Askerî Yargıtay Başsavcısını ve kendi üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar ve Anayasa ile verilen diğer görevleri yerine getirir. Anayasa Mahkemesinin, Yüce Divan sıfatıyla yargılamasında savcılık görevini Cumhuriyet Başsavcısı yapar.

1961 Anayasası ile Türk hukuk tarihine ilk kez “hukuk devleti” deyimini girmiştir.⁹² Vatandaşlarına insan haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlaması devletin görevleri içerisinde sayılmıştır. “Anayasa’nın 2. maddesiyle sosyal devlet anlayışı benimsenmiş ve sosyal eşitliğe yönelen sosyal haklara yer verilmiştir.”⁹³

1961 Anayasası ile Türkiye’de liberal bir ortam oluşmuş ve bu ortam içerisinde sosyalist görüşün yayılması, sendikal hareketlerin güçlenmesi bir takım çevreler tarafından kaygıyla izlenmiştir. 1960’ların sonlarına doğru siyasal şiddet eylemlerinin tırmanması ve terörist olarak adlandırılan fiillerin önlenememesi sebebiyle suç 1961 Anayasasında aranmaya başlanmıştır. 1961 Anayasasının bu tür toplumsal olaylara zemin hazırlayacak derecede liberal bir yapıda olması gerekçe gösterilerek 17 Mart 1971 muhtırası ile Türk Silahlı Kuvvetleri mevcut hükümeti istifaya zorlamış ve ordu desteğinde anayasa değişikliği gündeme getirilmiştir.

Siyasi birtakım gerekçelerle 12 Eylül 1980 tarihinde Türkiye’de bir kez daha ordu yönetime el koymuş ve 1961 Anayasasını yürürlükten kaldırarak 1982 yılında yeni bir anayasa yürürlüğe girmiştir.”*Nitekim 1961 Anayasasında olduğu gibi 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında da vergi hukuku ile ilgili temel ilkeler dile getirilmiştir.*⁹⁴”

b) MADDE 147.- (Değişik: 20.09.1971 – 1488 S. Kanun/md. 1) Anayasa Mahkemesi, kanunların ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüklerinin Anayasa’ya, Anayasa değişikliklerinin de Anayasa’da gösterilen şekil şartlarına uygunluğunu denetler. Cumhurbaşkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini, Yargıtay, Danıştay, Askerî Yargıtay, Yüksek Hâkimler Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini, Cumhuriyet Başsavcısını, Başkanun sözcüsünü, Askerî Yargıtay Başsavcısını ve kendi üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar ve Anayasa ile verilen diğer görevleri yerine getirir. Anayasa Mahkemesinin, Yüce Divan sıfatıyla yargılamasında savcılık görevini Cumhuriyet Başsavcısı yapar.

⁹² Abdullah Dinçkol, **Hukuka Giriş**, İstanbul: Der Yayınları, 2005, s.96; İbrahim Kaboğlu, “Türkiye’de Hukuk Devletinin Gelişimi”, **Hukuk Devleti**, Hayrettin Ökçesiz (haz.), İstanbul: HFSA Afa Yayınları, 1998, s.108.

⁹³ Gülay Akgül Yılmaz, **OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamalar**, Arıkan Basım Yayın, İstanbul, 2006, ss.50–51.

⁹⁴ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986–1987, s.11.

3.3.6.2. 1980 Sonrası Dönemde Vergilendirme

12 Eylül Askeri Müdahalesi sonrası ortaya çıkan yeni rejimin hukuki çerçevesi, Milli Güvenlik Konseyi tarafından kabul edilen 27 Ekim 1980 tarih ve 2324 sayılı “Anayasa Düzeni Hakkında Kanun⁹⁵” ile çizilmiştir.⁹⁶ Bu kanunun 2. maddesi ile yasama yetkisi Milli Güvenlik Konseyi’ne verilmiş, daha sonra oluşturulan Danışma Meclisi tarafından 1982 Anayasası hazırlanmış, 7 Kasım 1982 tarihli referanduma sunularak kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiş; Anayasanın 177. maddesi (geçici 3.maddesi) gereğince Milli Güvenlik Konseyi’nin ve Danışma Meclisi’nin hukuki varlıkları sona ermiştir.⁹⁷

Anayasanın “Temel Hak ve Ödevler” kısmının “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünde yer alan 73. madde, sosyal hukuk devleti ilkesi doğrultusunda, vergi ödevine egemen olan temel anayasal kuralları düzenlemektedir.⁹⁸ Bu maddeye göre;

Madde 73.

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

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

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

⁹⁵ RG: 28.10.1980, 17145.

⁹⁶ Suna Kili, Şeref Gözübüyük, **Türk Anayasa Metinleri**, Türkiye İş Bankası Yayınları, Ankara, 1985, ss. 233-234.

⁹⁷ Soysal, **a.g.e.**, ss.156-158.;Bülent Tanör , **İki Anayasa 1961-1982**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1986, ss.99-101.

⁹⁸ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 12.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.37.

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

Anayasanın 73. maddesiyle vergiye ilişkin temel amaçlar ve ilkeler ortaya konulmuştur. Anayasanın 73. maddesindeki bu düzenlemeden çıkarabileceğimiz temel ilkeler: Genellik ve eşitlik ilkesi, mali güce göre vergileme ilkesi ve de yasallık ilkesidir. Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği, gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Vergide eşitlik ilkesi ise yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Mali güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Verginin yasallığı ilkesi ise verginin temelinin, *yasalara*⁹⁹ dayanmasıdır. Ancak yasada belirtilmiş işlemler için yasada mükellef olarak gösterilen kişilerden vergi toplanması mümkün olabilir.

Anayasanın 73. maddesiyle düzenlenmiş "kanunilik ilkesi", "hukuk devleti" kavramıyla bağlantılıdır. Vergi, iktidarların elinde, ekonomiye ve bu yolla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale aracı olabilmektedir. Ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen kanunlarla, kişilerin temel hak ve özgürlükleri alanında yer alan vergiyi doğuran olaylar önlenabilir veya caydırılabilir. Bu nedenle vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin çalışma ve sözleşme hürriyetleri ile mülkiyet ve miras haklarının zedelenmemesi için hukuk devletinin belirleyici unsurlarındandır.

Çağdaş demokrasilerde vergilendirme yetkisi, kural olarak yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu kural; vergilerin ancak kanun ile konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gereğini ifade etmektedir. Bunun dışında yürütme ve yargı organlarının vergilendirme konusunda yetkisiz olmaları gerekmektedir.¹⁰⁰ Bu bağlamda vergilendirme yetkisinin sınırları anayasalar çerçevesinde belirlenmeli, kişi

⁹⁹ Shultz, J.William;Harris,Lowell, **American Public Finance**, Eight Edition ,Prentice-Hall Inc.,New Jersey,1965, p.123.

¹⁰⁰ Ali Çımat, **Vergilendirme Yetkisi ve Bu Yetkinin Demokrasi İle İlişkisi**, Vergi Raporu, Yıl:4, S:21, Şubat-Mart 1996, s.62.

hak ve özgürlüklerinin vergiler yoluyla ihlal edilemeyeceği bu yolla teminat altına alınmalıdır.

1982 Anayasasının 7. maddesinde ki “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez.*” hükmü, yine anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında ki , “*Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmünün kaynağını açıklamaktadır. Dolayısıyla ilgili anayasa hükümlerinden; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece TBMM tarafından konulup, değiştirilip, kaldırılabilceği ve meclisin bu üç yetkisini yürütme ve yargı organlarına devredemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.¹⁰¹

Yasama organı vergilendirme yetkisini kullanırken, yasaların anayasaya aykırı bir şekilde düzenlenmemiş olmasına dikkat etmek durumundadır. Anayasanın 11. maddesi bu hususa atfen “*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.*” demek suretiyle konunun ehemmiyetini vurgulamak istemiştir. Vergilendirme ile ilgili yasalar Anayasaya aykırı olduğu takdirde, Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunulabilmekte ve mahkeme iptal kararı verebilmektedir.

4. ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı hukuk devletinde, devlet vergilendirme yoluyla mali kaynak sağlarken, ekonomiye müdahale ettiği durumlarda kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir. Bu bakımdan vergilendirme ile gerçekleşmesi mümkün bir sınırlamanın ölçütleri, demokratik hukuk devletlerinde anayasalarla¹⁰² güvence altına alınmaktadır. Vergilendirme ile ilgili ilkelerin anayasalarda yer alması, kişileri devletin egemenlik gücüne karşı

¹⁰¹ Aykut Tavşancı, **1982 Anayasasında Merkezi ve Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkilerinin Kullanılması, Sınırları ve A.B Sürecinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İÜSBE, İstanbul, 2004, s.82.

¹⁰² AYMK.,E.89/6.

korumakta, onların hak ve özgürlüklerinin korunabilmesi bakımından önem taşımaktadır. Hukuk devletinde kişiler, devletin vergilendirme yolu ile temel hak ve özgürlükler alanlarına yaptığı müdahaleleri önceden görerek, durumlarını buna göre ayarlayabilmektedirler.

Vergi ödevi başlığını taşıyan 1982 Anayasasının 73. maddesi, sosyal hukuk devleti ilkesi doğrultusunda vergi ödevine egemen olan temel anayasal kuralları kapsar. 73. maddenin temel vergilendirme ilkeleri, verginin genelliği ilkesi, verginin yasallığı ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri şeklinde belirlenmektedir. Her ne kadar bu ilkeler birbirlerinden ayrı gibi gözükseler de, sosyal hukuk devleti ve eşitlik ilkelerinden türemektedirler ve dolayısıyla birbirlerinden kesin çizgilerle ayrılması oldukça güç olan ilkelerdir.

4.1. Verginin Yasallığı İlkesi

Vergilerin yasallığı ilkesi, yasa koyma gücüne sahip olan organın vergilendirme yetkisini kullanmasıdır. Anayasamızın 73. maddesin 3. fıkrasında yer alan “vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir.” hükmü ile ifadesini bulan ilke bize, herhangi bir verginin alınabilmesi için öncelikle yasaya dayalı olması gerektiğini anlatmaktadır. “*Yasada yazılı olmadan vergi alınmaz.*” (*Nullum tributum sine lege scripta*) kuralı pek çok ülkenin anayasasında yer almaktadır.”¹⁰³

Kanunsuz vergilerin alınamayacağı kuralının kökeninde “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ve “hukuki güvenlik ilkesi” yer almaktadır.¹⁰⁴ Buna göre temsilsiz vergi olmaz ilkesinin arka planında vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri, dolayısıyla kendi haklarında getirilen vergilere rıza gösterdikleri varsayımı kabul

¹⁰³ Walter Ganshof Van Der Meersch, “*L'Impôt et la loi*” Eirtralt de L'Quvrange: En Hommage a Victor Oothot», Faculte de Dro't, L16ge, p. 257.

¹⁰⁴ Çağan, **a.g.e.**, s.172.

edilirken, hukuki güvenlik ilkesinde yükümlünün, vergi idaresinin keyfi uygulamasına karşı (geriye yürütme, yorum, kıyas konularında) korunması gerektiği anlaşılmaktadır.¹⁰⁵

Verginin yasallığı ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli ve gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu ilke keyfi ve takdiri uygulamaları önleyerek, yaptırımların kanunlarda yer almasını sağlamakta ve bireyin bu anlamda özgürlüklerini koruyan güvenlik sınırını oluşturmada önem arz etmektedir. Böylece vergilerin milletçe kendilerini temsil etmeleri için seçerek belirledikleri yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilendirmede keyfiliğin yerini yasal temsil ve hukukun üstünlüğü almıştır.¹⁰⁶ Bunun böyle olması, verginin dayanağını kamu hukukunda bulup etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel hayatlarında hissettirmesi bakımından önem kazanmaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin fiili olarak anlam ve hayat bulabilmesi için salt bu düzenleme yeterli olmayıp ayrıca yasal idare ilkesi ile birlikte düşünülmesi ve uygulanması gerekmektedir. Yasal idare ilkesi kısaca yönetimin tüm eylem ve davranışlarında yasaların egemen olması, yönetimin temel kuruluşlarının ve yönetim ile yönetilenler arasındaki ilişkilerin yasa ile düzenlenmesi anlamına gelmektedir.¹⁰⁷

Vergide kanunilik temel hak ve hürriyetlerin garantilerinden birini oluşturur. Ancak, verginin kanunilik ilkesi çerçevesinde şekillenmesi her şey demek değildir. Bir hukuk devletinde vergi kanunilik ilkesi çerçevesinde şekillense bile mülkiyet, çalışma, sözleşme hakları gibi temel hak ve hürriyetlerinin zedelenmemesi gerekir. Vergilendirmenin temel hak ve hürriyetler üzerindeki sınırlayıcı etkisi vergilerin kanuniliği ilkesinin asli gerekçesini oluşturmaktadır.¹⁰⁸ Bu sebeple vergilerde kanunilik ilkesinin varlığı, vergi ile temel hak ve özgürlükler arasındaki sıkı etkileşime dayanmaktadır.

¹⁰⁵ Güneş, **a.g.e.**, ss.12-13.

¹⁰⁶ Şeref Ünal, **İnsan Haklarının Uluslar arası İlkeleri**, TBMM Basımevi, Ankara, 2001, s.354.

¹⁰⁷ Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.24.

¹⁰⁸ Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku", (Çevrimiçi) <http://www.tnud.org.tr/UserFiles/File/HUKUK%20DEVLET%20VE%20TRK%20VERG%20HUKUKU.doc> ,t.y.

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanun ile yapılabileceği kuralının istisnaları yine Anayasada düzenlenmiştir. Verginin yasallığı ilkesinin Anayasamızda üç istisnası vardır. Bu istisnalardan birincisi: 73. maddenin 4. fıkrası ile Bakanlar Kuruluna tanınan yetkidir. Buna göre; *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.* Buradan hareketle, Bakanlar Kurulu takdir yetkisini¹⁰⁹, yasal sınırlar içerisinde, eşitlik ilkesine uygun, kamu yararı gözeterek, gerekçeli olarak ve yasada ki özel koşulları dikkate alarak kullanmalıdır.¹¹⁰

Uygulamada Bakanlar Kurulu'nun kendisine verilen bu yetkiyi, verginin esas öğelerinin özüne yönelik düzenlemeler yaparak aşabildiği, bundan dolayı da Anayasanın bu istisnai kuralı daha açık bir hale getirmesi gerektiği ileri sürülmektedir.¹¹¹

Yasallık ilkesinin ikinci istisnası Anayasanın 91. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre TBMM, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde vergi ödevine ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna¹¹² kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilmektedir.¹¹³ Pek tabi Bakanlar Kurulu bu yetkiyi Anayasal sınırlar içerisinde kullanmak durumunda kalacaktır.

Üçüncü ve son istisna, Anayasanın 167. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve*

¹⁰⁹ Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, 2006, ss.64-105.

¹¹⁰ Aykut Tavşancı, “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.189, Haziran 2004, ss.148-149.

¹¹¹ Gülsen Güneş, “Yeni Binyıl Türkiye’sinde Yer Alması Gereken Vergi Kuralları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof.Dr.Arif Nemli’ye Armağan, Otuzdokuzuncu Seri, İstanbul, 2000-2001, s.80.(Naklen TAVŞANCI, **Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi**, s.151.

¹¹² Bakanlar Kurulunun olağanüstü hallerde KHK çıkarmada ki takdir yetkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Gerçek, **a.g.e.**, ss.89-95.

¹¹³ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.Bası, Ankara, 2006, ss.18-19.

benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.” Burada her ne kadar Bakanlar Kuruluna ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma yetkisi verilmiş olsa da, bu ek mali yükümlülükler Anayasanın 73. maddesinde yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin dışında tutulmuştur. Fakat yine de Bakanlar Kuruluna böylesine geniş bir yetkinin yasama organı tarafından devredilmiş olması da, verginin yasallığı ilkesinin istismar edilme ihtimali bakımından düşündürücüdür.

4.2. Verginin Mali Güce Göre Alınması İlkesi

Anayasanın 73. maddesinin ilk fıkrası “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” demek suretiyle ödeme gücünü anayasal bir ilke haline getirmiştir. Bu ilke öğretide ödeme gücü olarak da adlandırılmaktadır. Mali güç ile ödeme gücü arasında bir fark olup olmadığı¹¹⁴ zaman zaman tartışma konusu yapılsa da gerek öğreti gerekse uygulamada bu iki terim birbirinin yerine geçmiş durumdadır.

Vergi ödeme gücü, vergilemede adaletin sağlanmasında öne sürülen yaklaşımlardan “*ödeme gücü yaklaşımı*” ile ilgili bir kavramdır. Ödeme gücü yaklaşımı, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yöneliktir. Vergi yükünün mükelleflere adil¹¹⁵ bir şekilde bölüştürülmesini ve vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünü esas alır.¹¹⁶ Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde mükellefin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde tutulur.¹¹⁷

¹¹⁴ Yiğit, **a.g.e.**, s.93.

¹¹⁵ Richard A.Musgrave, “Progressive Taxation, Equity and Tax Design”, in **Tax Progressivity and Income Inequality**, Edited by Joel B.Slemrod, Cambridge: Cambridge University Press, 1996, pp.341-356.

¹¹⁶ Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İ.Ü.S.B.E., İstanbul, 1997, ss.6-7.

¹¹⁷ Esra Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı 21, Temmuz-Aralık 2003, ss.97-116.

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin temelini oluşturan “ödeme gücü” kavramının tanımlanması büyük önem arz etmektedir. Ödeme gücü kavramına ilişkin birçok tanım yapılmıştır. Anayasal ilke olarak ödeme gücü kavramına ilk kez yer veren 1947 tarihli İtalyan Anayasasında bu ifadenin yer almasında önemli katkısı bulunan B. Griziotti, “*ödeme gücü, vergi vermek mecburiyetinin sebebi olacaktır. Herkes kendi ödeme gücüne göre kamu giderlerine iştirak etmeğe mecbur olduğuna göre, herkes devlete aynı miktarı vermeyecek, ancak ödeme gücünün belirttiği hallerin eşitliği halinde ödemede bulunacak ve belirli ödeme gücü olmayanlar, vergiden muaf tutulacaktır*”¹¹⁸ ifadeleriyle kavramı tanımlamaya çalışmıştır.

Malî güce göre vergilendirmede, vergi, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmaktadır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler.¹¹⁹ "Mali güç", Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.

Anayasa Mahkemesi; vergiyi çağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, gelişme hızının artırılması, fiyat istikrarının sağlanması (enflasyonun düşürülmesi), işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmasında etkin bir politika aracı olarak görmektedir. Ancak, bu amaçlara ulaşmak için vergilendirme yetkisinin kullanılması sırasında hem anayasal hem de vergisel ilkeler olan mali güce göre vergilendirmede eşitlik, vergilemenin genel olması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine titizlikle uyulmalıdır.¹²⁰

Her ne kadar Anayasa, vergi salınırken "mali güç ilkesinin" gözetilmesini emretmiş olsa da uygulamada, özellikle kazanç üzerinden alınan vergilerde mali güç

¹¹⁸ A.Sami Kükrer, “Vergilemede ‘Mali Güç’ ve ‘Ödeme Gücü’ Kavramı”,**Prof. Dr. İlhan Cemalcılar Hatırasına Armağan**, Eskişehir, 1990, s.23.

¹¹⁹ Robert W. McGee, ““Is the Ability to Pay Principle Ethically Bankrupt?””,**Journal of Accounting, Ethics & Public Policy**, Vol:1, No:3, 1998, pp.503-511.

¹²⁰ Biltekin Özdemir, “Mali Güç”, (Çevrimiçi) <http://www.tpb.org.tr/makaleler/146-biltekin-oezdemr.html> , t.y.

ilkesinin yaşama aktarılmış olduğunu söylemek pek de mümkün değildir. Özellikle kazanç vergilemesinde, kazanç veya iratları üniter yapının dışına çıkartan beyan dışı bırakma, nihai vergiyi stopaj yolu ile alma gibi düzenleme ve uygulamalar mali güç ilkesini zedelemektedir.¹²¹ Öte yandan dolaylı vergiler, doğal olarak içerisinde mali güç ilkesini barındırmadıklarından, bu vergilere hakim olacak ilkeler, dolaysız vergilerde olduğu gibi anayasal ilke düzeyinde pek fazla düzenlenmemiştir. Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlıkta olması, Anayasa ile oluşturulmak istenen sistemle de bu açıdan bağdaşmamaktadır.

4.3. Verginin Genelliği İlkesi

Anayasa m.73/1’de , “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” ibaresinde yer alan herkes kavramı, anayasal vergilendirme ilkelerinden biri olan genellik ilkesini ifade etmektedir. Yani bu ilkeyle, ırk, sınıf, cinsiyet vb. konularda herhangi bir ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi mükellefi olması esası benimsenmiştir. Ancak bu düzenleme ile istisnasız herkesin vergi mükellefi olması gerektiği gibi yanlış bir sonuca varmamak gerekir. Çünkü maddede ki “herkes” ibaresi ile kast edilen¹²², vergi ödeme gücü bulunan ve vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayla ve hukuksal durumla ilişki kuranlardır.

Verginin herkesten alınması veya verginin genelliği ilkesi, vergi yükünün toplumun bazı kesimleri üzerinde birikmesinin önlenmesi ve oldukça adil bir biçimde ülkede ki bütün gerçek ve tüzel kişilere yaygınlaştırılması çabasıdır.¹²³ Bu ilkeyle ülke sınırları içerisinde yaşayan herkesin vergi yüküne katılması

¹²¹ Bumin Doğrusöz, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, (Çevrimiçi) http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=1060, 01.05.2006.

¹²² Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Sy.50, ss.60-79; Erdal Sönmez-Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık Ankara, 1999, s.51.

¹²³ N.Kemal Gündüz, “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sy.78, 1995, s.106.

öngörülmektedir.¹²⁴ Bu durum ülkede ki kamu hizmetlerinden hiçbir sınırlama olmaksızın herkesin yararlanıyor olmasından kaynaklanır.¹²⁵

Ekonomik, sosyal, siyasi ve teknik nedenlerle vergi kanunlarına getirilen muafiyet ve istisnalar ile bazı durumlarda mükellef, bazen de vergi konuları vergi kapsamı dışında tutulabilmektedir.¹²⁶ Bu gibi durumlarda verginin kapsamı daraltılmış olmasına rağmen, genellik ilkesinin ihlal edildiği iddiası pek tabi yerinde olmayacaktır. Ancak bu muafiyet ve istisnalar, Anayasanın diğer hükümlerine dayanmalıdır. Şöyleki tarım ve çiftçinin korunmasına yönelik vergisel düzenlemelerin, Anayasanın 45.maddesine dayanması, her ne kadar vergilendirmede genellik ilkesini zedeliyor gibi görünüyor olsa da, burada Anayasanın diğer hükümlerinde belirtilen amaçların gerçekleştirilmesi hedef alınmaktadır.

4.4. Verginin Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

1982 Anayasasına göre vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Bu ilke esas itibariyle Anayasanın sosyal hukuk devleti ilkesine atıfta bulunan 2. maddesinin, vergi ödevine ait bir ilke olarak somutlaşmış versiyonudur. İlkeyle, maliye ve vergi politikalarının amaçlarından verginin adil bir biçimde alınması yoluyla sosyal adalet, sosyal yarar, iktisadi ve sosyal dengenin kurulabileceği vurgulanmaktadır.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesi birbirlerini tamamlar nitelikte olup, mali güce göre vergilendirme yapıldığında, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olacaktır.¹²⁷

¹²⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.227.

¹²⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.227.

¹²⁶ Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, Çev.İclal Cankorel, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s.82.

¹²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.52.

İlkenin gerçekleştirilmesinde en az geçim indirimi, sakatlık indirimi, artan oranlı vergilendirme, zorunlu tüketim mallarından alınan vergilerin azaltılması ya da kaldırılması, asgari ücretin vergi dışı bırakılması gibi vergi politikası araçları kullanılmaktadır.

4.5. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Anayasanın m.73/1’de, verginin “*kamu giderlerini karşılamak üzere*” alınacağı hükme bağlanmıştır. Yani buna göre, kamu giderleri gerektirmedikçe kişilerden vergi alınamayacak ve vergi adı altında toplanan paralar kamu giderlerinin dışında harcanamayacaktır.¹²⁸ Ancak kamu giderinin ne olduğunu Anayasa tarafından tanımlanmamıştır.¹²⁹ Anayasada, verginin kamu giderlerini karşılamak üzere alındığına ilişkin ilke, verginin tanım ve fonksiyonunu açıklamada yetersiz kalmaktadır. Çünkü günümüz çağdaş devletlerinde vergilendirme anlayışı, vergilerin kamu giderlerinin finansmanını sağlamasının yanı sıra, etkin bir maliye politikası aracı olarak kullanılmasını da öngörmektedir.

Bu ilkeye göre, mali güce göre alınmış olan vergiler, yasalarla belirtilmiş olan kamu giderlerinin finansmanında kullanılır. İlke uyarınca toplanan vergiler, siyasi olarak belirli kişi ya da gruplara tahsis edilmeksizin, sadece kamu harcamalarının finansmanı için kullanılmaktadır. Bu noktada Anayasa mahkemesi bir kararında¹³⁰ birer kamu kurumu olarak kabul edilmesi imkansız olan siyasal partilere, devletçe yardım edilmesinin, ilke olarak Anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir.

¹²⁸ Kaneti, **a.g.e.**, s.34.

¹²⁹ Sönmez-Ayaz, **a.g.e.**, s.52.

¹³⁰ AYM 2.2.1971, 12/13 ; RG 9.7.1971.

İKİNCİ BÖLÜM

1982 ANAYASASINDA VERGİLENDİRMEYE KARŞI DUYARLI TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER İLE İLGİLİ HÜKÜMLER VE BUNLARIN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. 1982 ANAYASASININ GENEL NİTELİKLERİ İLE TEMEL HAK VE ÖDEVLERİN İLİŞKİSİ

Vergi gibi önemli bir konuya ilişkin temel esasların, normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasada düzenlenmiş olması tesadüfi değildir. Vergi olgusuyla temel hak ve özgürlükler arasında sıkı bir bağ vardır. Vergiler, kişilerin harcanabilir gelirlerini azaltması nedeniyle, özellikle harcama yaparak elde edilebilecek mülkiyet, seyahat, eğitim, sağlık vb. hakların hayata geçirilmesi açısından önemli yer tutar.¹³¹ Bazı durumlarda devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken bireylerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerinin alanına girebilmekte ve bu alanlarda sınırlamalar yapabilmekte, müdahalelerde bulunabilmektedir.¹³² Bu nedendir ki vergilendirmenin yasalar yoluyla yapılması, özgürlüklerin garantisi olarak verginin yasallığı ilkesini öngören Anayasanın 73. maddesinde yer almıştır.

Verginin yalnızca yasa ile konması, yürütmenin uygulanmasının yasalara bağlı kılınması devlet karşısında güçsüz olan bireyler için hukuksal güvence oluşturmaktadır.¹³³ Ancak bazen yine yasalar aracılığıyla temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması olasılığı bulunmaktadır. Nitekim Amerikan Yüksek Mahkemesi hakimi Robert H.Jackson'un da vurguladığı gibi, "Temel hak ve özgürlükler,

¹³¹ Şükrü Kızılot ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.21.

¹³² Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, ss.39-41. ; Karakoç,a.g.e., s.82.

¹³³ Güneş, a.g.e., s.43.

doğuştan sahip olunan, vazgeçilmez ve devredilmez nitelikleri sebebiyle, olumsuz siyasi çekişmelerden uzaklaştırılmalı, çoğunluğun ulaşamayacağı bir yere yerleştirilmeli ve birer hukuk ilkesi olarak mahkemelerin uygulamasına bırakılmalıdır. Kişinin yaşam hakkı, mülkiyet hakkı vb. diğer temel hakları oylamaya terk edilemez, seçim sonuçlarına bağlı tutulamaz.”¹³⁴ Bu sözlerden hareketle temel hak ve özgürlüklerin parlamenter demokrasilerde dahi siyasallaştırılmaması, bunların uygulanması ile ilgili denetimin yargı mercilerine bırakılmasının ne derece önem atfettiğini anlamaktayız. O halde devlet karşısında güçsüz olan bireyler için hukuksal güvence olan verginin yasayla düzenlenmesi gerçeği, içerik yönünden de hukuka uygun olmayı gerektirecektir. Bunun için yasaların içerik ve esas bakımından anayasaya uygunluğunu denetleyecek bir üst kurum olarak Anayasa mahkemesine ihtiyaç duyulmaktadır.

1982 Anayasasının başlangıcında ”Her Türk vatandaşının bu Anayasada ki *”temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince”* yararlanarak...”*hukuk düzeni içerisinde onurlu bir hayat...*” sürdürme, hak ve yetkisine sahip olduğu ifade edilmektedir.¹³⁵

1982 Anayasasında devlete görev yükleyen kurallar; temel ilkeler ve program kurallar olmak üzere iki başlıkta düzenlenmiştir. Temel ilke şeklinde ki düzenlemeler; sosyal devlet, sosyal adalet ve eşitlik ilkeleridir. Sosyal devlet ilkesi Anayasamızın 2.ve 5.maddelerinde yer almaktadır. Madde 2 de “*TC...adalet anlayışı içinde,insan haklarına saygılı,...demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.*”denilirken, madde 5 de devletin temel amaç ve görevleri “*...kişinin temel hak ve hürriyetlerini sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak suretle sınırlayan engelleri kaldırmaya...*”çalışmak şeklinde açıklanmıştır.¹³⁶ Sosyal

¹³⁴ Norman Dorsen, **Frontiers of Civil Liberties**, New York, 1968, p.5 ; Aktaran Ünal,a.g.e., s.354.

¹³⁵ Billur Yatlı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum**, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s.83.

¹³⁶ Eser Karakaş ve Elif Sonsuzoğlu, “Temel Hak ve Özgürlükler İle Vergi İlişkisi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum**, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, ss.220-221.

hukuk devleti Anayasa Mahkemesi kararlarında,”...güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet...” şeklinde tanımlamıştır.¹³⁷

Hukuk devleti anlayışı ile sosyal devlet anlayışının arasında en önemli ayırım noktası eşitliktir. Hukuk devletinde eşitlik sadece *yasa önünde eşitliği* ifade etmesine rağmen; sosyal devlette eşitlik, sosyal durum ve koşullar dolayısıyla toplumsal eşitsizliklerin dikkate alındığı, hasta, sakat, düşkün, yaşlı ve özellikle mali güçleri olmayan kişilerin devlet tarafından korunduğu ve toplumsal eşitsizliklerin azaltılamaya çalışıldığı anlayışı yansıtmaktadır.¹³⁸ Hukuk ve ahlak alanlarında eşitlik, çoğu kez “eşitlere eşit veya benzer durumlara benzer işlem yapılması” olarak düşünülmektedir.¹³⁹ Bu anlayışa göre eşitlik ilkesi, herkese tamamen aynı davranılmasını, işlem aynılığını gerektirmemekte; ilişkili veya uygun farkların varlığı halinde eşitsiz ya da farklı işleve bağdaşabilmekte, yani eşitsiz veya farklı işleme izin vermeyi ifade etmektedir.¹⁴⁰

Sosyal hukuk devleti; sosyal adalet kavramını da kapsar bir niteliktedir. Sosyal adalet,”*bir toplumu oluşturan ögeler arasında, nimet ve külfetlerin bölüştürülmesi bakımından toplumsal düzenin adalete aykırı bir ayırım yaratmaması*”¹⁴¹ şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle diyebiliriz ki; Sosyal adalet, kişileri toplumun üyeleri olarak kabul etmekte ve toplum için ortaklaşa iyinin gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır.”*Sosyal adalet herkese toplumun üyesi olarak düşen hak ve ödevleri belirler ve bu amaca ulaşmak için yardımlaşmayı zorunlu kılar.*”¹⁴²

¹³⁷ E.1972/16.K. 1972/49, AYMK Dergisi, S:10, ss.529-539.

¹³⁸ Bülent Tanör/ Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s.88.

¹³⁹ Gareth Evans, “Bening Discrimination and the Right to Equality”, **Federal Law Review**, V.6, 1974,p.38 Aktaran: Merih Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları Ankara, 2003, s.25.

¹⁴⁰ Merih Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları Ankara, 2003, s.26.

¹⁴¹ Bilge Umar, **“Türk Kalkınma Hukuku”**, 9 Eylül Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayını, İzmir, 1971, s.117.

¹⁴² Vecdi Aral, **Toplum ve Adaletli Yaşam**, İstanbul, 1983, s.194.

Sosyal hukuk devleti; bizzat devletin koyduğu hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddi ve manevi değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olduğu bir devlettir.¹⁴³

1982 Anayasası, 1961 Anayasasında da olduğu gibi Türkiye Cumhuriyetini sadece “hukuk devleti” olarak değil, “sosyal bir hukuk devleti” olarak nitelendirmiştir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar çerçevesinde devlet bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da “ekonomik kalkınmayı”¹⁴⁴ sağlayacaktır. Hukuk devletinin eşitlik anlayışının yasa önünde eşitlik olmasına karşılık sosyal devletin benimsediği eşitlik anlayışı, sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir. Hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenmekte, sosyal devlet ise gelir, servet, harcama, aile durumu vb. yönlerden farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri, yani dikey adalet sorunu ile ilgilenmektedir.

Temel hak ve hürriyetler terimi “kamu hürriyetleri” karşılığında kullanılmaktadır.¹⁴⁵ Yani “temel hak ve hürriyetler” insan haklarının pozitif hukuk tarafından tanınmış ve düzenlenmiş kısmıdır.¹⁴⁶ Temel haklar, “pozitif hukuk tarafından güvence altına alınan, yasama ve yürütme organlarının tasarrufu ile kolayca kaldırılamayan haklar” olarak tanımlanmaktadır. 1982 Anayasasının 12. maddesinde Temel hak ve özgürlükler; “Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder” hükmüyle ifade edilmiştir. Bu bağlamda Anayasanın diğer bazı maddelerinde de devlete bu hakkı gerçekleştirmek üzere pozitif ve negatif görevler yüklenirken, kişilere de ödevler yüklenmiştir. Devlet bu görevleri yerine getirirken Anayasanın genel ilkeleri olan sosyal adalet, sosyal hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine

¹⁴³ Gülsen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2008, Yıl:31, Sayı:237, s.166.

¹⁴⁴ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2002, s.111; Nihad S.Sayar, **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, İstanbul, 1970, s.87.

¹⁴⁵ Münici Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 1993, s.14.

¹⁴⁶ Yavuz Sabuncu, **Anayasaya Giriş Ek:1982 Anayasası**, İmaj Yayıncılık, 2007, ss. 36-37.

aykırı hareket edemeyecektir. Devlet kendisine yüklenen pozitif görevleri yerine getirebilmek için ya bir yasa çıkartmak ya da hem yasa çıkartıp aynı zamanda mali kaynak kullanmak durumunda kalacaktır. Burada esas sorun devlete yüklenen pozitif görevlerin hepsinin birdenbire yerine getirilmesi imkan dahilinde olmadığından, bu görevler yerine getirilmediği takdirde, kişilerin hakkın yerine getirilmesine ilişkin bir talep hakkı bulunmamaktadır. Yani devlet hakkın kullanımıyla ilgili bir yasa çıkartmadı diye hem kişiler talep hakkına sahip değildir, hem de devlet bu konuda zorlanamamaktadır.¹⁴⁷

Temel hak ve hürriyetlerin karakterinde, devletin bazı alanlarda kişilerin dünyasına girmemesi bazı alanlarda girmesi vardır. Anayasamızda genellikle üç grupta ele alınan hak ve hürriyetler ile hukuk sistemimiz kişilerin hürriyetlerini garanti altına almıştır. Anayasamızda; kişi hakları ve ödevleri başlığı altında ortaya konan birinci grup haklar (olumsuz statü hakları veya koruyucu haklar, kişinin devletten karışılmamasını veya dokunulmamasını isteyebileceği haklar); kişi dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve korunması, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve inanç hürriyeti, düşünce ve kanaati açıklama hürriyeti, dernek kurma hürriyeti, toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı, mülkiyet hakkı bilim ve sanat hürriyeti, basın hürriyeti, yayın hakkı, dava açma hakkı, zorla çalıştırma yasağı şeklindedir. Sosyal ve iktisadi haklar başlığı altında düzenlenen ikinci grup haklar (olumlu statü hakları veya isteme hakları, kişilerin devletten gerçekleştirilmesini isteyebileceği haklar); eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi, ailenin korunması, mülkiyet hakkının toplum yararına korunması, çalışma hakkı ve ödevi, sendika kurma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkıdır. Siyasi haklar ve ödevler başlığı altında üçüncü grup haklar (katılma hakları, kişinin siyasi iktidarın oluşmasına ve kullanılmasına ilişkin haklar): vatandaşlık hakkı, seçme ve seçilme hakkı, vergi ödevi, dilekçe hakkı, kamu hizmetlerine girme hakkı olarak düzenlenmiştir.

¹⁴⁷ Oktay Uygun, **1982 Anayasasında Temel Hak ve Ödevlerin Genel Rejimi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992, s.37.

1.1. Devlete Pozitif Görev Yükleyen Düzenlemeler

Pozitif statü hakları, bireylere devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım isteme imkanını tanıyan haklardır.¹⁴⁸ Bu tür haklar, Anayasamızın ikinci kısmının üçüncü bölümünde (m.41-65) sayılmıştır. Örneğin çalışma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkı, sosyal güvenlik hakkı bu tür haklardandır. Bu tür haklar, devlete sosyal alanda bir takım ödevler yüklerler. Pozitif statü haklarına, kişiye devletten bir şey istemesi hakkını verdiği için “isteme hakları” da denmektedir.” Bu hakların çoğunluğu sosyal ve ekonomik alana ilişkin olduğundan ve Anayasamızın bu hakları düzenleyen bölümünün başlığının “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” olmasından ve keza bu hakların sosyal devlet anlayışının sonuçları olduğundan, bu haklara kısaca “sosyal haklar” da denir.¹⁴⁹

Devlete pozitif görev yükleyen düzenlemelerde, devlet kendisine yüklenen görevi, yasal düzenleme yapmamak, eksik yasal düzenleme yapmak veya Anayasaya aykırı yasal düzenleme yapmak suretiyle üç farklı şekilde kısmen veya tamamen yerine getirmeyebilmektedir. Devletin pozitif görevi, yasal düzenleme yapmayarak hiç yerine getirmediği bir durumda kişilerin bir talep hakkı söz konusu değildir. Zaten devlet kendisine yüklenen görevlerin hepsini gerçekleştirmekte zorlanacağı için, öncelik sıralaması yapmak suretiyle bir plan dahilinde bunları neticelendirmeye çalışacaktır.¹⁵⁰

Yasa koyucu anayasadan kaynaklanan, görevini gerçekleştirmek üzere yasal düzenleme yapmış, fakat görev tam olarak gerçekleşmemiş ise bu durumda eksik yasal düzenlemeden söz edecektir. Eksik düzenlemenin iki farklı boyutu vardır. Birinci durumda anayasal hakkın konusu tam olarak gerçekleştirilememekte, ikinci durumda ise temel hakkın öznesi bakımından eksik düzenleme söz konusu olmaktadır. Örneğin Anayasanın 57. maddesinde düzenlenen konut hakkına ilişkin, yasa koyucu konut hakkının gerçekleştirilmesi için yapacağı yasal düzenleme ile,

¹⁴⁸ Kapani, **a.g.e.**, s.6.

¹⁴⁹ Kemal Gözler, “Temel Hak ve Hürriyetler”, (Çevrimiçi) www.anayasa.gen.tr/temelhakvehurriyetler.htm , 23.05.2005.

¹⁵⁰ Bülent Tanör, **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, Bilge Sahaf Kitabevi, İstanbul, 1978, s.370.

kişilere yaşayabilecekleri bir konutun bütünüyle sağlanması değil de, konut edinebilmek için küçük bir miktar mali yardım yapılmasını öngörmüş olabilir. Bu durumda temel hakkın konusu bakımından tam olarak gerçekleştirildiği iddiasında bulunamayız. İkinci durumda ise konut hakkının yalnızca memurlar için gerçekleştirilmesi, yasa ile öngörülmüş olursa, bu durumda temel hakkın öznesi bakımından eksik düzenleme söz konusu olacaktır.¹⁵¹

Yasal düzenlemenin Anayasaya aykırı olması halinde, söz konusu düzenleme Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine taşındığında, mahkeme yasayı Anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edebilmektedir. Örneğin; ilköğretimin paralı hale getirilmesi, parasız olması gerektiğini belirten 42/5 maddeye aykırı olacağından, devlet böyle bir düzenleme yapmak istediği takdir de, bu konu Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine taşınabilecektir.

1.2. Devlete Negatif Görev Yükleyen Düzenlemeler

Negatif statü hakları, kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanının sınırlarını çizen hak ve hürriyetlerdir.¹⁵² Örneğin konut dokunulmazlığı hakkı, kişi güvenliği hakkı, din hürriyeti, düşünce hürriyeti negatif statü hakkı niteliğindedir. Anayasamızın ikinci kısmının ikinci bölümünde yer alan (m.17-40) hak ve hürriyetler kural olarak negatif statü hakları niteliğindedir. Bu haklar devlete, negatif bir tutum, sadece karışmama, “gölge etmeme” ödevi yüklerler. Bu haklar kişiyi devlete ve topluma karşı koruyan haklar olduğu için bu haklara “koruyucu haklar” da denir.¹⁵³

Yasa ile sınırlanması mümkün olmayan bu haklar, devlet tarafından sınırlandırıldığı takdirde Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi önüne geldiğinde, mahkeme kuvvetle muhtemel temel hak ve özgürlükleri sınırlayan yasal düzenlemeleri iptal etmekte tereddüt etmeyecektir.

¹⁵¹ Uygun, **a.g.e.**,s.41.

¹⁵² Kapani, **a.g.e.**, s.6.

¹⁵³ Kemal Gözler, “**Türk Anayasa Hukuku**”, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.210.

2. DEVLETE GÖREV YÜKLEYEN TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN TÜRK VERGİ MEVZUATININ İNCELENMESİ

2.1. DEVLETE NEGATİF GÖREV YÜKLEYEN ANAYASAL HÜKÜMLER AÇISINDAN TÜRK VERGİ MEVZUATI

Devlete negatif görev yükleyen anayasa kurallarında prensip olarak devlet hiçbir edimde bulunmamaktadır. Devlete negatif görev yükleyen düzenlemelerin niteliği açısından Anayasamızda genel kural olarak, ”dokunulmaz” şeklinde ifade edildiğinden, çalışmanın bu kısmında söz konusu hak ya da özgürlüğün sınırlanmasına ilişkin ilkeler açısından vergi yasaları incelemeye tabi tutulacaktır.

2.1.1. Zorla Çalıştırma Yasağı

Anayasanın 18. maddesi kişilerin zorla çalıştırılmalarını yasaklamaktadır. Ayrıca ilgili maddede ” Şekil ve şartları kanunla düzenlenmek üzere hükümlülük veya tutukluluk süreleri içindeki çalıştırmalar; olağanüstü hallerde vatandaşlardan istenecek hizmetler; ülke ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda öngörülen vatandaşlık ödevi niteliğindeki beden ve fikir çalışmaları, zorla çalıştırma sayılmaz.” denmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere anayasa da angarya yasaklanmış olmasına rağmen, bazı istisnai durumlar da vatandaşlardan istenecek hizmetlerin angarya sayılmayacağına vurgu yapılmıştır. Yasa ile düzenlenmiş olsalar dahi, bu istisnalar keyfi uygulamalara müsait, eşitlik ilkesini, kişi özgürlük ve dokunulmazlığını zedeleyici olamazlar.

442 Sayılı Köy Kanununun 15. maddesinde köy işlerinin birçoğu bütün köylü birleşerek imece ile yapılır denmekte ve buna ek olarak ayrıca köy ihtiyar meclisinin salınacak salmanın temel öğelerini belirleme yetkisine sahip olduğuna ve salma ile ilgili mükellefiyetlerini aynı veya nakdi de olsa yerine getirmeyenlerin bedenen

çalıştırılabileceklerine vurgu yapılmaktadır.¹⁵⁴ Yine aynı yasanın 12. maddesinde köye ait zorunlu işlerin yapılmaması halinde köylünün ceza göreceği hükme bağlanmıştır.

Köylü vatandaşlara şehirde oturanlardan farklı ve fazla olarak birtakım görevler yüklenmesi ve bunları yapmayanların cezalandırılmasının eşitlik ilkesini zedelediği ve köylü yurttaşlara angarya yüklendiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine açılan bir dava sonucu, mahkeme red kararı vermiştir.¹⁵⁵ Mahkemenin bu kararı temel hak ve özgürlükler bakımından düşündürücüdür.

2.1.2. Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği

Anayasanın 19. maddesine göre,

”Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir.” Mahkemelerce verilmiş hürriyeti kısıtlayıcı cezaların ve güvenlik tedbirlerinin yerine getirilmesi; bir mahkeme kararının veya kanunda öngörülen bir yükümlülüğün gereği olarak ilgilinin yakalanması veya tutuklanması; bir küçüğün gözetim altında ıslahı veya yetkili merci önüne çıkarılması için verilen bir kararın yerine getirilmesi; toplum için tehlike teşkil eden bir akıl hastası, uyuşturucu madde veya alkol tutkunu, bir serseri veya hastalık yayabilecek bir kişinin bir müessesede tedavi, eğitim veya ıslahı için kanunda belirtilen esaslara uygun olarak alınan tedbirin yerine getirilmesi; usulüne aykırı şekilde ülkeye girmek isteyen veya giren, ya da hakkında sınır dışı etme yahut geri verme kararı verilen bir kişinin yakalanması veya tutuklanması; halleri dışında kimse hürriyetinden yoksun bırakılamaz.”

Anayasanın 19. maddesi kişi hürriyetinin, idarenin keyfi işlem ve eylemleri ile kısıtlanmasını önlemeyi amaçlamaktadır. Vergi yasalarında da hürriyeti bağlayıcı cezalar verilebildiğine göre, vergilendirme işlemlerine bağlı olarak verilecek

¹⁵⁴ Güneş, **a.g.e.**, s.46.

¹⁵⁵ Anayasa Mahkemesi, 5.1.1965, 198/1; AMKD, Ankara, 1971, sayı 3.

mahkeme kararlarıyla da kişi hürriyeti ve güvenliğine aykırı hareket edilmesi mümkün olabilmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu’nun 358 – 363. maddelerinde, vergi yasalarına aykırı kimi fiiller için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Ayrıca 6183 sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanunun 60. maddesinde de mal bildiriminde bulunmayan borçlular için 3 ay süreyle hapsen tazyik öngörülmüştür. Dolayısıyla hangi bireysel eylemin ne tür bir hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektireceği yasalarda belirgin bir şekilde yer almalıdır. Hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasına yol açan bireysel vergilendirme işlemlerine temel olan yasal düzenlemelerde, “vergilendirmede belirlilik ilkesine” uyulması halinde Anayasaya uygun bir sınırlama getirilmiş olur. Böylelikle vergilendirme alanında keyfi uygulamalarla kişi güvenliğine el uzatılmasının önüne geçilebilmektedir.

2.1.3. Özel Hayatın Gizliliği

Anayasanın 20. maddesine göre,

“Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz.

Anayasanın bu maddesi özel hayatın ve aile hayatının gizliliğini korumaktadır. *“Mükelleflerin özel yaşamlarının gizliliği ve korunması, onların anayasal temel haklarından birini teşkil etmektedir.”*¹⁵⁶ Kişinin içinde bulunduğu ekonomik koşulların ve sahip olduğu ekonomik sırların özel hayatın oldukça önemli bir

¹⁵⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Yayınları, Afyon, 1999, s.14.

unsurunu oluşturması sebebiyle, kişinin mali durumunun da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Dolayısıyla kişinin mali durumunun gizliliği, özel hayatın gizliliği kapsamında korunmalıdır.¹⁵⁷

Özel hayatın gizliliğinin temel bir hak olarak kabul edildiği bu düzenlemede “dokunulamaz, aranamaz, el konulamaz” ifadelerinin kullanılması ile devlete negatif bir görev yüklenmiştir. Devlet söz konusu hakka müdahale etmeyerek negatif görevini yerine getirecektir. Fakat istisnai olarak adli soruşturma halinde özel hayatın gizliliği sınırlandırılabilir. Ancak bu sınırlandırma bile kanunla yapılmış bir düzenlemeye dayanarak usulüne uygun şekilde verilmiş bir hakim kararıyla gerçekleştirilebilecektir.”*Yani genel olarak devlete negatif görev yüklenmiş olmakla birlikte, adli soruşturma halinde söz konusu hakların nasıl sınırlandırılabilirine ilişkin olarak, devlete kanunla düzenleme yapma görevi, yani pozitif bir görev yüklenmiş bulunmaktadır.*¹⁵⁸

Vergi kanunları, kişilerin mali gücünü kavrayabilmek adına zaman zaman özel yaşamın gizli bölümlerine girmek zorunda kalır. Bazı durumlarda vergi daireleri mükelleflerin özel durumları hakkında bilgi istemek durumunda kalabilir. İşte böylesi bir durumda mükellefin vergilendirme ile ilgili yapacağı kendi özel hayatını ilgilendiren bildirimlerin, vergilendirme dışında başka amaçla kullanılmayacağına dair bir güvence altında olması gerekmektedir. Bu nedenle Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde vergide gizlilik ilkesi benimsenmiştir. Böylece mükellefin özel hayatı ile ilgili bildirimlerinin vergilendirme amacı dışında hiçbir amaçla kullanılamayacağı yasayla güvence altına alınmıştır.¹⁵⁹

Vergilendirme ilişkisi sırasında öğrenilen, mükelleflere ait bazı özel bilgilerin sır olarak tutulması ve mükellefin aleyhine olarak kullanılmaması vergi mahremiyetini anlatmaktadır.¹⁶⁰ “*Vergi işlem ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi yargı kuruluşlarında görevli olanlar, vergi komisyonlarına katılanlar, vergi işlerinde görev alan bilirkişiler görevleri dolayısıyla, yükümlü ve ykmllerle ilgili kişilerin*

¹⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, 26–27.9.1967, 336/29, AMKD, tarih 1975, sayı 28

¹⁵⁸ Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Temel Hak ve zgrlkler İle Vergi İlişkisi**, s.224.

¹⁵⁹ Güneş, **a.g.e.**, s.47.

¹⁶⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Afyon, 2005, s.196.

kişiliklerine, işlerine, işletmelerine, servet ya da mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü şahısların lehine kullanamazlar.”(V.U.K madde 5) Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanununun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz. Suçları tekrerrür edenler bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar.”(V.U.K m.362) 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 5. ve 362. maddelerinde yapılan bu düzenlemeler ile mükelleflere Anayasanın tanıdığından daha kapsamlı bir koruma sağlanmış, söz konusu düzenlemeye uyulmadığı takdirde ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektirecek bir suç vücuda getirilmiştir. Ancak yasanın ilgili maddesinde (V.U.K m. 5) de vurgulandığı gibi, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla istisnai olarak, vergi levhası asma zorunluluğu, “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanması”¹⁶¹ ve yine vergi suçlarının ilan edilmesi gibi düzenlemeler vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 107. maddesinde; “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. maddesine göre cezalandırılır.” şeklinde ifade edilmek suretiyle V.U.K 5. maddesine tamamen paralel bir düzenleme ile özel hayatın gizliliği korunmuştur.

Vergi Usul Kanunu’nun 142. maddesine göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında bu incelemenin yapılabilmesi için hakim kararının gerekliliğinin aranması hem anayasamızın ilgili hükmü hem de insan hakları hukuku açısından yerinde olmuştur. Ancak aynı hassasiyet Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesi açısından gösterilmemiştir. Söz

¹⁶¹ Vergi Usul Kanunu, (Çevrimiçi) <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3284> ,ty.

konusu hüküm çerçevesinde gecikmede zarar doğma ölçütü göz önünde bulundurulmadan vergi idaresi elemanlarınca (yoklama memurunca) bazı belgelerin yargıç kararı olmadan ve yargıca itiraz süreci bulunmaksızın zapt edilebilmesi Anayasanın 20. maddesi ile bağdaşmamaktadır.

2.1.4. Konut Dokunulmazlığı

Anayasanın 21. maddesine göre,

“Usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.”

Anayasanın bu hükmüyle konut dokunulmazlığı temel hak olarak düzenlenmiş ve yine “girilemez, arama yapılamaz ve el konulamaz” ifadeleri ile devlete negatif bir görev yüklenmiştir. Bu bağlamda V.U.K 142. madde de yapılan düzenleme konut dokunulmazlığı açısından önemlidir. İlgili madde de aramaya ilişkin düzenlemede, aramanın ancak sulh yargıcının kararı ile gerçekleştirilebileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Anayasada yapılan düzenlemede aramanın hakim kararı ile ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınan merciin emri ile de gerçekleştirilmesi mümkün olduğu halde, V.U.K aramaya ilişkin düzenlemesinde sadece hakim kararı ile arama yapılabileceğini düzenlemiş ve mükelleflerin haklarını sınırlarken, Anayasanın getirdiği sınırlamaya göre daha az bir sınırlama yapmıştır.¹⁶²

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K 62. ve diğer bazı maddelerine göre veya İcra ve İflas Kanunu uyarınca zaman zaman vergi dairesi borçlunun konutunda ki mallar için haciz uygulamak isteyebilir. Bu sebeple haciz uygulaması esnasında haciz memuru elinde, kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri olmadan, mükellefin konutuna giremeyecektir. Haciz işlemleri konut dokunulmazlığı hakkının istisnalarından birini

¹⁶² Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Temel Hak ve Özgürlükler İle Vergi İlişkisi**, s.224.

oluşturmaktadır ve titizlikle gerçekleştirilmediğinde bu hakkın ihlali tehlikesi her zaman mevcuttur. Vergi yönetiminin bu konuda dikkatli davranması gerekecektir.

2.1.5. Haberleşme Özgürlüğü

Anayasanın 22. maddesine göre,

“Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.”Yasanın açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz.”

Bu hükme istinaden, mükellefin gerek özel yaşamında gerekse çalışma ortamında serbestçe haberleşmesine, vergi yönetimi tarafından müdahale edilmemesi gerektiği açıkça ortadadır.¹⁶³

V.U.K 151. maddede kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamayacakları ileri sürülürken; Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyetin saklı tutulduğu güvence altına alınmıştır.

2.1.6. Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü

Anayasanın 23. maddesi herkesin yerleşme ve seyahat özgürlüğüne sahip olduğunu düzenlemiş ve yerleşme ve seyahat özgürlüğünün hangi durumlarda sınırlanabileceğini göstermiştir. Buna göre;

¹⁶³ Güneş, a.g.e., s.49.

“Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek; amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir. Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.”

Anayasamızın 23. maddesinde ifadesini bulan yerleşme ve seyahat özgürlüğü, kişileri devlete ve topluma karşı koruyan hak ve özgürlüklerden olup, koruyucu haklar kategorisinde yer almaktadır.¹⁶⁴

Yerleşme ve seyahat özgürlüğü, her şeyden önce “açık toplum” olmanın tezahürlerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır. Bu özgürlük, kişilerin ülkenin herhangi bir yerinde ikamet edebilme, konut edinebilme, mesleki ve sosyal bir faaliyette bulunabilme gibi amaçlarla, bir kamu gücü tarafından engellenmeksizin bir yerden başka bir yere gidebilmesi olarak tanımlanabilir.¹⁶⁵

Vatandaşların seyahat hürriyeti yurt dışına çıkma bakımından da mutlak değildir. Nitekim Anayasanın 23. maddesinin 5. fıkrası, vatandaşların yurt dışına çıkma hürriyetinin “vatandaşlık ödevi” veya ceza soruşturma ve kovuşturması sebepleriyle sınırlanabileceğini öngörmektedir.¹⁶⁶

Vergi uygulamaları nedeniyle ülkemizde yurt dışına çıkma özgürlüğü zaman zaman sınırlandırılmıştır. Yurt dışına çıkış yasağı vergi yükümlüsünün seyahat özgürlüğüne bir devlet müdahalesidir. Bu nedenle özgürlüğün sınırlandırılmasını ifade eden bu müdahalenin, meşru ve ölçülü olarak yapılıp yapılmadığı hukuk devleti ilkesi açısından sorgulanması gereken bir konudur.¹⁶⁷ 2007 yılına kadar yurt dışına

¹⁶⁴ Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, 9.Basım, Ankara, 2000, s.167.

¹⁶⁵ Refik Korkusuz, **Türk Anayasasında Temel Hak ve Özgürlükler**, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Yayınları, Çanakkale, 1998, s.252.

¹⁶⁶ Mustafa Erdoğan, **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, Orion Kitabevi, Ankara, 2007, s.160.

¹⁶⁷ Özgür, Biyan “Anayasaya Aykırılık Devam Ediyor:Yurt Dışına Çıkış Tahdidi”, **Mali Hukuk Dergisi**, S:43, Temmuz 2008, (Çevrimiçi) <http://www.ozgurbiyan.com/?p=127> , 3.10.2009.

çıkma özgürlüğü yaygın bir şekilde sınırlandırmaktaydı. Kamu alacaklarının korunması bakımından 6183 sayılı kanun devlete borcu olan kişilere yurt dışına çıkış yasağı koymaktaydı. Aynı zamanda 5682 Sayılı Pasaport Kanunu'nun 22. maddesine göre vergiden borçlu oldukları, pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport ve seyahat vesikası verilmemekteydi. Ancak Anayasa Mahkemesi 4/81 sayılı ve 18.10.2007 tarihli kararı ile 5682 Sayılı Pasaport Kanunu'nun 22. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere” bölümü iptal etmiştir.¹⁶⁸ Böylece seyahat özgürlüğünün önündeki önemli bir engel bir ölçüde de olsa kaldırılmıştır ve yurtdışına çıkış yasağı, daha farklı bir düzenleme ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına dahil edilmiştir.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun madde 36/A hükmüne göre “Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir. Yurt dışı çıkış tahdidi, yüz bin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir. Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır. Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkra göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir. Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu kanuna göre

¹⁶⁸ RG, 8 Aralık 2007, 26724

amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." Bu değişikliklerle birlikte Anayasamızın 23. maddesinde vurgulanan vatandaşlık ödevi (vergi ödevi) kavramı ölçülülük ilkesi sınırları içerisinde kapsamı daraltılarak daha belirgin bir hale getirilmiştir.

Düzenlemenin diğer pozitif bir tarafı ise eski uygulamada Pasaport Kanunu dâhilindeki düzenlemede “vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere” ifadesi yer alıyordu. Bu ifadedeki “vergi borcu” kavramı içinde hangi kamu alacaklarının düşünülmesi gerektiği tereddüt konusu olmuştu. Hatta hatalı bir uygulama ile vergi borcu kavramının içi genel tebliğlerle doldurulmaya çalışılmıştı.¹⁶⁹ Yeni düzenlemede bu konu aşılmış ve yurt dışı çıkış yasağı konusuna 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarının gireceği hüküm altına alınmıştır.

Yürürlüğe giren yeni uygulamada gönderilen ödeme emrine rağmen yedi gün içerisinde belirtilen rakamı ödemeyen ya da hakkında ihtiyati haciz kararı alınan kişiye alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca yurt dışı yasağı getirilmektedir. Ancak ne var ki yurt dışına çıkış yasağının uygulanabilmesi için hakim kararının aranmamış olması, temel hak ve hürriyetler bakımından önemli bir eksikliktir. Bu durumda hakkında kesinleşmiş bir yargı kararı bulunmayan kişilerin seyahat hürriyetleri hukuka aykırı bir şekilde engellenmektedir. Bir başka ifade ile sadece idarenin borçlu olduğunu ileri sürdüğü bir kişinin seyahat hürriyeti doğrudan engellenebilecektir.¹⁷⁰

Kişilerin vergi borçları nedeniyle yurt dışına çıkışlarının yasaklanmasının perde arkasında, vergi dairesinin amacı vergi alacağını güvence altına almak, tahsil edebilmektir. Gerçekten de vergi borcu olan kimselerin, vergi ödevlerini yerine

¹⁶⁹ Gülsen Güneş, “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları**, Sayı:203, (Ağustos 2005), s.128.

¹⁷⁰ Hakan Üzeltürk, “Vergi Borcu İçin Araçlar Bağlanmayacak Ama İnsanlar Bağlanacak”, **Dünya**, 17.06.2008.

getirmeden yurt dışına çıkmak gibi mali açıdan hayli güç gerektiren tasarruf ve harcamalarda bulunması yadırganacak bir tutumdur. Ayrıca bu kişilerin kaçıp geri dönmeme ihtimalleri de göz önünde bulundurulduğu takdirde vergi borçlarının hiç ödenmemesi de söz konusu olabilir. Dolayısıyla vergi borçlularının bu nedenle sınırlandırılması ilk bakışta makul karşılanabilir.¹⁷¹ Ancak yurt dışına çıkış yasağına maruz bırakılan bu bireylerin bazıları fiziksel olarak yurtdışına çıkamamaları bile, bazıları çeşitli yollarla yurt dışına kaçabilmekte, üstüne üstlük bu kişilerin yurtdışında ki lüks ve abartı içerisinde ki yaşamlarını medyada ki haberlerden takip edebilmekteyiz. Ayrıca bu kişilere ait hesapsal işlemlerin serbestliği, sıcak paraların ülkemizde ki kambiyo rejimi doğrultusunda rahatlıkla gümrük sınırlarını aşabilmesi meselenin başka bir yönünü teşkil etmektedir.¹⁷²

Eğer vergi dairesinin amacı vergi alacağını güvenli bir şekilde tahsil etmek ise ve yurt dışına servet transferi engellenmek isteniyorsa, bireylerin fiziksel olarak engellenmesi yani seyahat özgürlüklerinin kısıtlanması kamu alacağının tahsilinde etkin ve kolay bir yol olmamaktadır. Onun yerine ilgililerin hesapsal işlemlerinin kontrol altında tutulması, vergi alacağının daha etkin bir biçimde korunması bakımından akla daha yatkın gelmektedir.

Vergi yükümlülüğüne aykırı davranmak veya vergi ödememek, devlete değil, demokratik toplum düzeni içinde başkasının haklarına zarar bağlamında algılanmalıdır. Dolayısıyla vergi borcunun tahsil olanaklarını koruma amacıyla yurt dışı çıkış yasağının düzenlenmiş olması sınırlama sebebi bağlamında meşrudur.¹⁷³ İlke olarak vergi ödevi nedeniyle vatandaşın seyahat hürriyeti kapsamındaki yurt dışına çıkma hürriyetinin sınırlandırabileceği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.¹⁷⁴

¹⁷¹ Feridun Yenisey/Gülsen Güneş, **Prof.Dr. Adnan Tezel Günleri: “Vergi Hukuku”**, Arıkan Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.73.

¹⁷² Arslan Başer Kafaoğlu, “Sıcak Para”, **Aydınlık Dergisi**, 9 Ocak 2005, sy. 912, s.47.

¹⁷³ Billur Yaltı, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:66, 2006, s.112.

¹⁷⁴ Ekrem Nur, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulamasının Anayasa’ya Aykırı Olduğu”, **Yaklaşım**, Sayı:147, Mart 2005, s.279.

2.1.7. Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet hakkı, bir nesneyi ya da varlığı kullanma, idare etme ya da elden çıkarma özgürlüğü anlamına gelir. İnsanların yaşamlarını özgürce sürdürmeleri ve kendi istedikleri biçimde mutluluğu aramaları mülkiyeti gerekli kılar. Bu hak olmadan yaşamı sürdürmek, toprağı kullanmak, mal ve hizmet üretmek, diğer insanlar ile ticaret yapmak mümkün değildir.¹⁷⁵

Anayasanın 35. maddesine göre,

“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

1982 Anayasası “herkes” ifadesiyle, mülkiyet ayrımı bakımından yabancıların da mülkiyet hakkını tanımaktadır. Bu tanımın yanında önceleri yabancıların mülkiyet edinmeleri, 422 sayılı Köy Kanunu ve 2644 sayılı Tapu Kanunu ile sınırlandırmalara tabi tutulmaktaydı. Ancak 3 Temmuz 2003 tarihli ve 4916 Sayılı Kanunla; ilgili kanunlarda değişiklikler yapılmış, bu bağlamda yabancıların köylerde taşınmaz mal edinmelerini yasaklayan Köy Kanunu’nun 87. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece yabancıların köylerde mal edinmelerinin yolu açılmıştır. Ayrıca Tapu Kanunu’nun 36. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve 35. madde yeniden düzenlenmiştir. Bu madde ile tüzel kişiliğe sahip yabancı şirketlerin Türkiye’de mal edinmeleri mümkün hale gelmiştir.¹⁷⁶ Fakat bu kanun Anayasa Mahkemesi tarafından 14.03.2005 tarihinde iptal edilmiştir.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Nigel Ashford, **Özgür Toplumun İlkeleri**, Liberte Yayınları, Ankara, 2009, s.73.

¹⁷⁶ Selim Levi, “Yabancıların Türkiye’deki Taşınmaz Mülkiyeti Hakkı”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, S. 05, İstanbul, 2005, s. 238.

¹⁷⁷ Anayasa Mahkemesi iptal kararında “Dava konusu 35. maddenin ilk fıkrasıyla yabancı gerçek ve tüzel kişilerin taşınmaz edinmeleri, “karşılıklı olmak ve kanuni sınırlamalara uyulmak” koşuluna bağlı tutulmuş, ancak, bu edinimin usul ve esasları gösterilmemiştir. Oysa hukuk devletinin yukarıda belirtilen işlevlerinin yaşama geçirilebilmesi için, ülkenin bütünlüğü, güvenliği, coğrafi özellikleri, stratejik konumu ve öncelikleri gözetilerek yabancıların alacağı taşınmazın yeri, arazi, arsa veya bina olmasının getireceği farklılıklar ile satın almanın amacı, koşulları ve devirde uyulacak usul ve esaslar gibi hususların yasada belirtilmesi gerekir. Bunların yasada düzenlenmemiş olması, ülke bütünlüğü ve

35. maddenin iptali üzerine, 29.12.2005 tarihinde 5444 sayılı yasa¹⁷⁸ ile Tapu Kanunun 35. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Ancak yapılan düzenlemede yabancıların sahip olabilecekleri taşınmazların yüzölçümü miktarını iki buçuk hektardan otuz hektara kadar artırmaya Bakanlar Kurulunu yetkili kılan hükmü ile yabancı uyruklu gerçek kişilerin il bazında edinebilecekleri taşınmazların, illere ve il yüzölçümüne göre binde beşi geçmemek üzere oranını tespit etme yetkisini Bakanlar Kurulu'na bırakan hükmü; Anayasa Mahkemesi'nce 2007 yılında iptal edilmiştir.¹⁷⁹ Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı üzerine 3.07.2008 tarihinde 5782 sayılı yasa ile Tapu Kanununun 35. ve 36. maddeleri tekrar düzenlenmiştir.¹⁸⁰ Bu düzenlemelerin sonucunda, genel olarak yabancıların taşınmaz mal edinmeleri önceki dönemlere nazaran daha da kolay bir hale getirilmiştir.

Anayasanın mülkiyet ve dolayısıyla miras hakkının sınırlandırılmasına ilişkin ilk prensibi 35. maddenin ikinci fıkrasında yer almaktadır. Bu ilke, kamu yararı ilkesidir. Bu çerçevede mülkiyet hakkı ancak kamu yararının sağlanması amacının bulunduğu durumlarda kanunla sınırlandırılabilir. Sınırlandırmanın kanunla yapılabilir olması mülkiyet hakkı bakımından önemli bir güvencedir. Böylece kanununa dayanmayan bir sınırlandırma anayasaya aykırılık teşkil edecektir.

Genel olarak mülkiyet hakkı bakımından; bu hakkı kişinin huzuru, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve

egemenliği ile doğrudan ilgili olduğunda duraksama bulunmayan yabancıların taşınmaz edinimi konusunda, yetki devrine yol açacağı gibi yasaların açık, anlaşılabilir ve sınırları belirli kurallar içermesi gereğinin hukuk güvenliğinin gerçekleştirilmesi için ön koşul kabul edildiği hukuk devleti anlayışına da aykırı düşer. Ayrıntılı bilgi için bkz., **AYM. E. 2003/70, K. 2005/14 ve KT. 14-03-2005**, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2007/2005-14.htm> (05-07-2007).

¹⁷⁸ Bkz., **Tapu Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, Kanun No: 5444, Kabul T. 29.12.2005, R.G. T. 07.01.2006, R.G. S. 26046.

¹⁷⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz., **AYM. E. 2006/35, K. 2007/48 ve KT. 11-04-2007**, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2008/K.2007-48.htm>, (28-12-2008).

¹⁸⁰ Bilgi için bkz. <http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2008/07/20080715-2.htm> (21-12-2008); <http://www.tkgm.gov.tr/ana.php?Sayfa=kanundetay&Id=5> (21-12-2008); Ancak bu kanunun iptali hakkında da Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunulmuştur. Başvuru 01-12-2008 tarihi itibarıyla; 2008/79 Esas sayısı ile “esas hakkındaki inceleme” safhasındadır. Bkz. http://www.anayasa.gov.tr/images/loaded/pdf_dosyalar/veri-istatistik/yargisal/incelenmekte_olan_dosyalar.doc, (28-12-2008), s. 47.

sosyal bütün engellerin kaldırılmasına yönelmiş devlet faaliyetlerinde kamu yararı vardır. (AY. Md. 5) Yine insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesine yönelik şartları hazırlamaya çalışmak da kamu yararı amacını taşımaktadır. Genel müsadereye engel olmak (AY. Md. 38/10), toprağın verimli işletilmesini gerçekleştirmek ve toprak sağlamak amacıyla önlemler almak (AY. Md. 44/1), toprak sağlarken orman alanlarının küçülmemesini sağlamak (AY. Md. 44/2) gibi uygulamalarda da kamu yararı gözetilmektedir.

Mülkiyet hakkının Anayasada sınırlandırılmasına ilişkin ikinci prensibi “toplum yararına” aykırı olarak kullanılamaması şartı ile ilgili düzenlemedir. Bu hüküm, esas olarak maliklere, mülkiyet hakkını toplum yararına aykırı kullanmamak, toplum yararına kullanmak, mülkiyet hakkından toplum yararına faydalanmak konusunda, pozitif bir yükümlülük yüklemektedir.¹⁸¹ Bu düzenleme ile malike yüklenen her yükümlülük bir sınırlama teşkil edeceğinden, sınırlama ancak 35. maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde, kanunla yapılabilir.¹⁸²

Anayasanın 167. maddesinde, devletin “piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu tekelleşme ve kartelleşmeyi önleyeceği” düzenlenerek mülkiyet hakkının toplum yararına uygun kullanılmasını sağlamak ve ekonomik gücün toplum zararına kullanılmasını engellemek amaçlanmıştır.¹⁸³ Mülkiyet hakkının toplum zararına kullanılamamasına; azami kira artırım oranının kanunla belirlenmesi örnek olarak verilebilmektedir.¹⁸⁴ Bu uygulamalar özellikle enflasyon dönemlerinde ortaya çıkmıştır. Kira artırım oranının kanunla belirlenmesi, mal sahibinin malını istediği

¹⁸¹ Saim Tuğrul, **Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı ve Sınırlandırılması**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2004, s.59

¹⁸² Nihat Bulut, **Mülkiyet Konusundaki Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı**, EÜHF. Cilt, X, S. 3-4, Atatürk’ün 125. Doğum Yılına Armağan, Erzincan, 2006, s.24.

¹⁸³ Akad/Dinçkol, **Genel Kamu Hukuku**, s.142.

¹⁸⁴ **AYM. E. 2000/26, K. 2000/48 ve 16-11-2000** tarihinde verdiği kararında; 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun’a 4531 sayılı yasa ile eklenen geçici 7. maddedeki “Sözleşmelerde kararlaştırılan kira paraları 2000 yılında yıllık % 25, 2001 yılında ise yıllık % 10 oranında artırılabilir” yönündeki hükmün iptali istemini reddetmiştir. Kararda; mülkiyet hakkı; kişiye, başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, ürünlerinden yararlanma ve tasarruf olanağı verir; Şeklinde tanımlanmıştır.

Karar için bkz. <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2000/K2000-48.htm> (04.04.2007)

gibi tasarruf etmesine engel teşkil etmesi ve ancak kanunun gösterdiği yönde kullanmaya izin vermesi; açısından mülkiyet hakkının sınırlandırılmasıdır. Hükümet kiracıların mağdur olmalarını engellemek maksadıyla kiralara artış oranını belli yüzdelere sınırlandırmıştır. Böylece enflasyonda ki yükselişin de önlenilebileceği düşünülmüştür

Mülkiyeti toplum yararına aykırı olarak kullanmama şartı, mülkiyet hakkının “kamu yararı” amacıyla ve kanunla sınırlanabilmesinden bağımsızdır. Bu hüküm mülkiyet hakkının hangi kapsamda tanındığını göstermekte, daha en başından bu hak “toplum yararı” ile sınırlandırılmaktadır. Bu hükmün sakıncalı bir yanı da vardır ki o da şudur; *“Mahkemeler bu hükme dayanarak, kanuna dayanan meşru bir sınırlama niteliğinde olmasa bile, bu hakka yapılan keyfi bir müdahaleyi, müdahale edilen mülkün toplum yararına uygun kullanılmadığı gerekçesiyle onaylamasının önünü açık bırakmakta ve mahkemelere mülk sahiplerinin, mülkiyet haklarını nasıl kullanacakları hususunda takdir hakkı vermektedir.”*¹⁸⁵

Mülkiyet hakkına doğrudan müdahale sayılabilecek vergi ile ilgili uygulamalardan en önemlisi 11 Kasım 1942 tarihinde 4305 sayılı “Varlık Vergisi Hakkında Kanun” ile yasalaşan vergi olmuştur.¹⁸⁶ Bu verginin amacı, 1939 yılında patlak veren II. Dünya savaşı dolayısıyla ortaya çıkan karaborsacılık dolayısıyla zenginleşen, fakat vergisini tam olarak vermeyen tüccar ve komisyoncular ile büyük çiftlik sahiplerinin aşırı servet artışlarının vergilendirilmesidir. Tüccar ve komisyoncuların büyük çoğunluğu o dönemde Ermeni, Rum ve Yahudi¹⁸⁷ vatandaşlardan oluşuyordu. Devlet bu vergi ile savaş dolayısıyla artan savunma giderlerini karşılamayı düşündüyse de kanunun yapılışında ve uygulanışında karşılaşılan durumlar bu vergiyi tam bir hukuk faciasına dönüştürmüştür. Bunun nedenlerini sıralamak gerekirse;

¹⁸⁵ Erdoğan, **a.g.e.**, s.157.

¹⁸⁶ Varlık Vergisi kanunu hakkında detaylı bilgi için bkz. “Varlık Vergisi Kanun” metni (Çevrimiçi) <http://www.belgenet.com/arsiv/varlikvergesi.html>, (24-03-2007), s.3.

¹⁸⁷ Coşkun Can Aktan/ Dilek Dileyici/ Özgür Saraç, “Vergi, Zulüm ve Facia: Türkiye Cumhuriyeti’nde Varlık Vergisi Gerçeği”, (Çevrimiçi) http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergesi.pdf (24.03.2007).

- Varlık Vergisi 11 Kasım 1942 tarihinde çıkarılmasına rağmen 1939 yılından itibaren elde edilen kazançları vergilendirmektedir.¹⁸⁸ Bu durum kanunların geriye yürümezliği ilkesine aykırıdır.
- Varlık Vergisinin ekonomik ve toplumsal açıdan hedef aldığı kesimler yüksek gelir sahibi, zengin ve varlıklı kesimlerin tümü değil, sadece zenginliğini tüketim yoluyla sergileyenler olmuştur.¹⁸⁹ Birinci maddesine göre bir defaya mahsus olarak alınacak olan Varlık Vergisi'nin metninde Müslüman-Gayrimüslim tarzında herhangi bir mükellef tanımlaması yapılmazken, uygulamada bu ayırım yapılmıştır.¹⁹⁰ Diğer taraftan, şahsılık ilkesine aykırı olarak, kanunun 14. maddesiyle sadece mükellefler değil, onların akrabaları da vergi borcundan sorumlu tutulmuşlardır.
- Varlık Vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri verginin miktarı veya oranı Kanunda belirtilmemiştir. Varlık Vergisi Kanununun 7. maddesi bu yetkiyi, her il ve ilçede kurulacak memurlardan oluşan komisyonlara bırakmıştır. Komisyonlar da öncelikle Gayrimüslim mükelleflerden vergi alınması yoluna gitmiş, ayrıca azınlıklara yüksek vergi oranları uygulanmıştır. İdarece belirlenen oranlar üzerinden tahsil edilen bu vergiyi bir ay içinde ödemeyenler önce kamplara, sonra da çalışma yükümlülüğüne tabi tutulmak üzere Aşkale'ye sevk edilmişlerdir.¹⁹¹

Sonuç olarak Varlık Vergisi uygulaması ile temel hak ve özgürlükler bakımından çok sayıda ihlalin gerçekleştirildiğini söyleyebiliriz. 1924 Anayasasının temel hakların korunması bakımından en büyük eksikliği, kanunların Anayasaya uygunluğunun denetimini gerçekleştirecek bir üst yargı organından yoksun olmasıydı. Bu sebeple de gerçekleştirilen hak ihlallerine karşı vatandaşların korunamamış, bu bağlamda da anayasal ilkeler olan kanunların şahsiliği, geriye

¹⁸⁸ Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.e.**, s.6.

¹⁸⁹ Varlık vergisinin mükellefleri sınıflandırması için bkz., Varlık Vergisi Madde 2.

¹⁹⁰ Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.e.**, s.6.

¹⁹¹ Çağan, **a.g.e.**, s.52; Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.55.

yürümezliği, mülkiyet haklarının ve eşitlik ilkesinin zedelenmesinin önüne geçilememiştir.

1982 Anayasasının 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı 1961 Anayasasından farklı olarak sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler bölümünde değil de kişi hakları ve ödevleri bölümünde düzenlenmiştir. Bu, 1982 Anayasasının mülkiyet ve mirası bir hak olarak, klasik hak ve özgürlükler arasında algıladığını göstermektedir. Her vergi ya da mali yükümlülük mülkiyete müdahale edilmesini gerektirdiği için, mülkiyet ve miras hakları vergilendirme açısından oldukça hassastırlar. Anayasa Mahkemesi bir kararında kamusal gereksinimleri karşılamak için kişi ve kuruluşların malvarlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi, bu yolla kamuya aktarılması anlamındaki verginin salınıp toplanması zorunluluğunun açık olduğu, ancak bunun Anayasal sınırlar içinde mümkün olabileceği vurgulanmıştır.¹⁹²

Gelir vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Emlak Vergisi mülkiyet hakkına sınırlama getiren en önemli vergilerdir. “Vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli görülen yasaları çıkarma hakkının meşruiyet temeli bireye bireysel ve aşırı yük getirmemesidir.”¹⁹³ Yapılan sınırlamalarda, mülkiyet hakkının özünün zedelenmemesine özen gösterilmelidir.¹⁹⁴ Bir hakkın veya hürriyetin özü, onun vazgeçilmez unsuru, dokunulduğu takdirde söz konusu hürriyeti anlamsız kılacak olan asli çekirdeğidir.¹⁹⁵ Kanun koyucunun emlak vergisi veya veraset ve intikal vergisi alanında kabul edeceği çok yüksek bir vergi oranı, mülkiyet ve miras haklarının konularını ortadan kaldırabilir.¹⁹⁶ “*Bununla ilgili bir engelleyici hüküm yoktur. Oysa Anayasa kişinin temel hak ve özgürlüklerini özellikle devlete karşı*

¹⁹² Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42, RG. 6.4.1990, sayı 20484, s. 30.

¹⁹³ Billur Yatlı Soydan, “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, Temmuz 2000, s.51.

¹⁹⁴ Ersin Nazalı/ Mete Demirci, “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı 334, Haziran 2009, s.91

¹⁹⁵ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.114

¹⁹⁶ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku Genel Esaslar**, Mimoza Yayınları, Konya, 1991, s.19.

*korumak zorundadır.”*¹⁹⁷ Bu ve benzeri vergilerin oranlarının ölçülü tutulması halinde, bu vergilerin Anayasaya aykırılığı iddia edilmeyecektir.

2.2. DEVLETE POZİTİF GÖREV YÜKLEYEN ANAYASAL HÜKÜMLER AÇISINDAN TÜRK VERGİ MEVZUATI

1982 Anayasasında temel hak ve ödevler üç temel başlık altında incelenir ki bunlar; kişi hak ve ödevleri, sosyal ve ekonomik hak ve ödevler ile siyasi hak ve ödevlerdir. Sosyal adaleti ve refahı gerçekleştirmekle görevli olan sosyal hukuk devleti, Anayasamızın 65. maddesi gereği mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini yerine getirmek durumundadır. Tam da bu noktada devletin anayasa ile kendisine yüklenmiş bulunan ödevleri yerine getirmesine ilişkin vergi mevzuatı hükümleri ile birlikte Anayasaya aykırı ve eksik yasal düzenleme niteliğinde ki vergi mevzuatı hükümleri incelenmeye çalışılacaktır.

2.2.1. Devletin Pozitif Görevi Vergi Yasalarında Düzenleme Yapmak Suretiyle Yerine Getirmiş Olduğu Hükümler

2.2.1.1. Ailenin Korunması

Anayasanın 41. maddesinde,

“Aile, Türk toplumunun temelidir. Devlet ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar.”

¹⁹⁷ Abdullah Mutlu, **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2009, s.108.

hükmüne yer verilmiştir. Aile ölçeği ile ailenin ödeme gücü arasında doğrudan bir ilişki olduğu açıktır. Bu nedenle devletin, güçlü ve ekonomik sorunlar altından kalkacak bir aile yaratılmasına katkıda bulunacak şekilde vergilendirmede kolaylıklar getirmesi beklenir.

Türk mali mevzuatında ailenin korunması ile ilgili çok sayıda hüküm vardır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. maddesi bu örneklerden biridir. Bu madde deki ölüm, sakatlık, hastalık, işsizlik sebepleriyle verilen tazminatlar ve yapılan yardımlar, evlenme ve doğum nedeniyle yapılan yardımlar ile Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından şartları belirtilen durumlardaki yapılan yardımlar vergiden müstesna tutularak, ailenin korunması yönünde önemli bir düzenleme yapılmıştır. Aynı kanunun 89. maddesindeki gelir vergisi matrahından yapılan indirimler ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 70. maddesindeki ailenin geçimini temin eden araçların haciz edilemeyeceği hükümleri de bu hakkı koruyan diğer normlar arasında örnek teşkil etmektedir.¹⁹⁸

22.7.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 93. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu madde “ tam mükellefiyette, eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirleri... aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilir.” şeklindeydi. Aile, kişilerden meydana gelmesine rağmen 4369 Sayılı Kanun ile değişmeden önce, vergi yükümlüsü bir topluluk gibi algılanmakta; artan oranlı tarife nedeniyle eşlerin ve çocukların vergi yükleri artmaktaydı.¹⁹⁹ Ayrıca aynı toplam geliri elde eden ve evli olmaksızın birlikte yaşayanlara göre evli olanların daha fazla vergi vermelerine neden olan bu düzenleme Anayasanın 41. maddesine aykırı bulunmaktaydı.²⁰⁰ Maddenin mülgasıyla birlikte Anayasaya aykırılık da ortadan kaldırılmıştır.

¹⁹⁸ Ali Rıza Gökbunar, “Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl 2001, Cilt 8, Sy.2, s.4.

¹⁹⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm>

²⁰⁰ Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme İlkesi**, ss.194-195.

2.2.1.2. Sosyal Güvenlik Bakımından Özel Olarak Korunması Gerekenler

1982 Anayasasının 61. maddesinde,

”Devlet, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleriyle, malul ve gazileri korur ve toplumda kendilerine yaraşır bir hayat seviyesi sağlar.” şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 26. maddesinde sayılan;

-Harp malullüğü zamları,

-Harb malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri

-Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler,

-Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar.

şeklindeki vatan hizmetleri yardımları gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu düzenleme esasında Anayasada ki koruma ödevini gerçekleştirmeye yönelik olarak vergi mevzuatında yapılmış bir düzenlemedir.

2.2.1.3. Yabancı Ülkede Çalışan Türk Vatandaşları

1982 Anayasasının 62. maddesinde,

“Devlet, yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşlarının aile birliğinin, çocuklarının eğitiminin, kültürel ihtiyaçlarının ve sosyal güvenliklerinin sağlanması, anavatanla bağlarının korunması ve yurda dönüşlerinde yardımcı olunması için gereken tedbirleri alır.” hükmüne yer verilmiş ve bu düzenlemeye paralel olarak,

vergi yasalarında devlet, yurtdışında çalışan Türk vatandaşlarının yurda dönmelerini özendirecek kolaylıklara yer vermiştir.²⁰¹

G.V.K m.23/13 gereğince “Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları” ücret gelirlerinde ki istisnalar içerisinde sayılmaktadır.Bu düzenleme ile yurtdışında ki bir sosyal güvenlik kurumundan emekli maaşı alanlar, Türkiye’de emekli olup, emekli maaşlarını Türkiye’deki bir sosyal güvenlik kurumundan alanlara göre daha avantajlı bir konuma geçirilmiştir.²⁰²

Yine G.V.K m.3/2 göre: “Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmakla birlikte ; Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları sebebiyle Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. Bu sayede yurt dışında yaşayan ve çalışan tam mükellef Türk vatandaşları çifte vergilendirmeden kurtulmuş olmaktadır.

2.2.1.4. Sanatın ve Sanatçının Korunması

Anayasamızın 64. maddesinde,

“Devlet, sanat faaliyetlerini ve sanatçıyı korur. Sanat eserlerinin ve sanatçının korunması, değerlendirilmesi, desteklenmesi ve sanat sevgisinin yayılması için gereken tedbirleri alır.” hükmüyle devlete pozitif bir görev yüklenmiştir. Bu

²⁰¹ Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Temel Hak ve Özgürlükler ile Vergi İlişkisi**, s.226.

²⁰² G.V.K. m.23/11’e göre ise (Değişik bend: 28/06/2001 - 4697 S.K./2. md.) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları vergiden istisna edilmiştir fakat aynı madde uyarınca 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil) denilmek suretiyle bu düzenleme ile yurtiçinde birden fazla emekli sandığından emekli maaşı alanlar için istisnaya bir üst limit getirilmiştir. Ancak böyle bir limit, yurtdışından alınan emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları için söz konusu olmayıp, tamamı vergiden müstesnadır.

bağlamda G.V.K 18. madde’de serbest meslek kazancı istisnaları sayılmıştır. Buna göre;²⁰³

“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının... eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.”

*“Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.”*²⁰⁴

denilerek, eser sahipleri ve kanuni mirasçılarına vergi karşısında koruma sağlanmıştır. Temel haklar içerisinde sosyal bir hak olarak yer alan sanatın ve sanatçının korunmasına yönelik olarak yapılan Anayasal düzenleme, yalnızca sanat eserleri ve sanatçıya koruma sağlarken, vergisel koruma ihtira beratlarını da vergi dışında bırakarak daha geniş kapsamlı düzenlenmiştir.

2.2.1.5. Ormanların ve Orman Köylüsünün Korunması

Anayasamızın 169. maddesinde yapılan düzenleme,

“Devlet, ormanların korunması ve sahalarının genişletilmesi için gerekli kanunları koyar ve tedbirleri alır.” şeklindedir. Yine Anayasamızın 170.maddesinde *“Ormanlar içinde veya bitişiğindeki köyler halkının kalkındırılması, ormanların ve bütünlüğünün korunması bakımlarından, ormanın gözetilmesi ve işletilmesinde Devletle bu halkın işbirliğini sağlayıcı tedbirlere... bu halkın yararlanmasına tahsisi kanunla düzenlenir.”* hükmüne yer verilmiştir. Buna paralel olarak 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu madde 4/i’de ise;²⁰⁵

²⁰³ Gelir Vergisi Kanunu, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1040.html> , 10.04.2010.

²⁰⁴ Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.(G.V.K m.18/4.)

²⁰⁵ Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=860> , 14.04.2010.

“Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.”

vergiden istisna edilmiştir. Yeni K.V.K’ daki söz konusu düzenleme sadece orman köylerini değil, bütün köyleri kapsamaktadır. Yani Anayasada orman köylüsüne tanınan haklardan daha geniş bir düzenleme yapılmıştır vergi mevzuatında. Böylece Anayasa ile devlete korunma görevi yüklenmiş olan orman köyleri ve köylüleri ile birlikte diğer köy ve köylüler de bu düzenleme kapsamında korunmuştur.

Yine Emlak Vergisi Kanunu 15. maddenin geçici muafıklar başlığı altında aşağıda yazılı arazi geçici olarak arazi vergisinden muaftır:

- i. *“Özel kanunlarına göre Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl,*
- ii. *Toprak ve topografik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetiştirmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl,*
- iii. *Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl.”*

geçici muafiyet tanınmıştır. Yapılan bu düzenlemenin orman alanlarının genişletilmesine hizmet edecek bir düzenleme olduğu kolaylıkla söylenebilir.

2.2.1.6. Esnaf ve Sanatkarların Korunması

Anayasanın 173. maddesinde,

“Devlet esnaf ve sanatkarları koruyucu tedbirleri alır.” hükmüne yer verilirken bu bağlamda gelir vergisi kanununun bazı hükümlerinde düşük gelirli mükellefleri koruyucu istisna ve muafiyetler kabul edilmiştir. Özellikle G.V.K. 9. maddesinde vergiden muaf ticaret ve sanat erbabı sekiz bent halinde ayrıntılarıyla belirtilmiştir.

Belirli bir gelir düzeyinin altında kalanların vergi dışı bırakılmasına yol açan götürü usulde vergileme 173. madde bakımından doğru kabul edilebilse de, bu usulde farklı gerçek gelir düzeyinde ki mükellefler, aynı götürü vergiyi vermekte bu da Anayasanın 73. maddesinde vergi ile ilgili eşitlik, adalet ve ödeme gücü ilkelerine aykırı düşmekteydi. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak ve “kayıt dışı ekonominin kayda alınması, belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergilendirmede gerçek kazancın esas alınmasını sağlamak amacıyla, götürü usulde vergileme 4369 Sayılı Kanunla kaldırılmış (Gelir Vergisi Kanunu’nun 46. maddesinde, 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere **“Basit Usul”** vergi uygulamalarında yerini almıştır.) bunun yerine belirli şartları taşıyan mükelleflerin ticari kazançlarının basit usulde vergilendirilmesi yöntemi benimsenmiştir.”²⁰⁶

Ülkemizde, esnaf ve sanatkârlar, ekonomik kriz, küreselleşmeden kaynaklanan yüksek rekabet, yetersiz sermaye, gelenekçi ticari modeller, proje üretememe, tüketici tercihlerine cevap verememe, işbirliği ve kümelenme kültürünün eksikliği gibi bir sorun yelpazesi ile karşı karşıya bulunmaktadır. Bu çerçevede; tüm paydaşların katkıları alınmak suretiyle, yapılan bütün çalışmalar, araştırmalar ve toplantılar sonucunda, hükümet tarafından Esnaf ve Sanatkârlar Değişim, Dönüşüm, Destek (3D) Strateji Belgesi ve Eylem Planı (ESDEP) hazırlanmakta, bu çalışmada esnaf ve sanatkarların korunmasına yönelik tedbirler ele alınmaktadır.²⁰⁷

²⁰⁶ Levent Gençyürek, “Basit Usulde Vergileme ve Ortaya Çıkan Olumsuz Tablo”, (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_basit.htm , 12.09.2005.

²⁰⁷ (Çevrimiçi) <http://esnafweb.sanayi.gov.tr/NewsDetails.aspx?newsID=977&lng=tr> 05.05.2010.

2.2.2. Devletin Kendisine Yüklenen Pozitif Görevi Vergi Yasaları Aracılığıyla Yerine Getirmek Maksudıyla Düzenleme Yapmış Olduğu Fakat Düzenlemenin Eksik Yasal Düzenleme Niteliğinde Olduğu Haller

2.2.2.1. Bilim Sanat Hürriyeti ve Sanatın ve Sanatçının Korunması

Anayasanın 27. maddesine göre

“Herkes, bilim ve sanatı serbestçe öğrenme ve öğretme, açıklama, yayma ve bu alanlarda her türlü araştırma hakkına sahiptir.” Bu düzenleme ile devlete sanatı ve sanatçıyı koruma ödevi verilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak serbest meslek kazancı istisnasına daha önce değinmiştik, buna ek olarak ayrıca 5520 Sayılı Yeni K.V.K m. 4/a’da ve m.4/m’de:

“Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar.”

“Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar.” (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)

vergiden muaf tutulmuşlardır. Yine Katma Değer Vergisi Kanunu m.17/a ve b gereğince:

“Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım

sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların,

- i. İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,*
- ii. Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,*

vergiden istisna edilmiştir. Katma Değer Vergisinde mükellef mal teslimi ya da hizmet ifası yapan kişilerdir. Yukarıdaki düzenlemede bu işlemleri yapan kamu kuruluşları vb. ise vergiden muaf tutulmuşlardır. Ancak vergi yüklenicisi olan nihai tüketici olduğuna göre bu durumda aynı nitelikte ki mal veya hizmetten yararlananların, mükellefe (mal veya hizmetin ifasını gerçekleştiren kişiye) göre vergi ödememesine yol açan durum eksik yasal düzenleme niteliği taşımaktadır. Benzer şekilde kamu kurum ve kuruluşları tarafından aynı amaçla işletilen kuruluşlar da yine Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur. Burada özel şahısların ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığın gelişimini teşvik etmek amacıyla yaptıkları faaliyetlerin vergiye tabi oluşu da eksik yasal düzenleme niteliğindedir.²⁰⁸ Çünkü Anayasanın 27. maddesinde ki amaca özel sektör faaliyetlerinin de hizmet edebileceği açıktır. Her ne kadar düzenleme eksik yasal düzenleme niteliğinde olsa bile özel kişiler ile devletin faaliyet alanlarının farklı olması sebebiyle Anayasaya aykırılık söz konusu olmadığından, iptal nedeni de oluşmamaktadır.

2.2.2.2. Sağlık Hizmetleri ve Çevrenin Korunması

Anayasanın 56. maddesinde yapılan düzenlemede şöyle denilmektedir.

“Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir.”

²⁰⁸ Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Temel Hak ve Özgürlükler ile Vergi İlişkisi**, s.229.

Bu düzenlemeye paralel olarak G.V.K m.63/5’de özel gider indirimi uygulamasına yer verilmişti.Buna göre; *“Ücretlilerin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili yapmış oldukları sağlık harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3’ü,indirim konusu harcamaların Türkiye’de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin iş verene verilmesi ve bu suretle hesaplanan indirim tutarı, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının %23’ünü geçmemesi şartıyla bu indirim de dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.”* (Mülga bend: 09/04/2003 - 4842 S.K./37. md.)²⁰⁹ denilmekteydi. Fakat bu düzenleme ile söz konusu indirim imkanı sadece ücret geliri elde edenlere tanınmış ve sadece harcamaların Türkiye’de yapılmış olması şart koşulmaktaydı. Dolayısıyla bu düzenleme eksik yasal düzenleme niteliğindeydi. Bu sebepten ötürü de ilgili kanun hükmü kaldırılmıştır.(4482 Sayılı Kanun 37/1-d maddesiyle)²¹⁰

Sağlık hizmetleri ile ilgili paralel bir düzenlemeye 5520 Sayılı Yeni K.V.K’ da rastlamaktayız. K.V.K m.4/b ‘ye göre:

“Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen kuruluşlar.”

Kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu muafiyet sadece kamu kurum ve kuruluşlarına tanınmış olduğundan eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Fakat Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör kuruluşlarına farklı düzenleme yapılmış olması, eşitlik ilkesinin ihlaline yol açmaz ve bu nedenle Anayasaya aykırılık oluşturmaz.²¹¹ K.D.V m.17/2 a bendi gereğince kamu kuruluşlarının;

“...hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar,...”

²⁰⁹ 24.4.2003 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

²¹⁰ Gelir Vergisi Kanunu m.63. <http://www.vergiturk.com/gvkmd63.htm>

²¹¹ E.1988/7 K.1988/27, AYMK Dergisi, S:24, s.413-424.

bunların teslim ve hizmetleri KDV’den istisna edilmiştir. Burada da hizmetin türü açısından bir düzenleme yapıldığı halde, hizmeti verene göre bir ayrıcalık yapıldığı gözden kaçmamaktadır. KDV’ de vergiyi nihai tüketici ödediği için bu düzenleme hizmetten yararlananlara göre değil, hizmeti sunana göre istisna olup olmamayı belirlemektedir.

2.2.2.3. Sporun Geliştirilmesi

Anayasamızın 59. maddesinde,

“Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyu korur.” ifadelerine yer verilmiştir.

G.V.K m.23/15’de vergiden istisna edilen ücret gelirleri arasında;

“Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)”

düzenlemesine yer verilmek suretiyle sporu teşvik etmek ve başarılı sporcuyu korumak amaçlanmıştır. Fakat bu amaç maddenin bu haliyle tam olarak yerine getirilememektedir. Çünkü bu düzenlemeyle sporcunun sadece ücret gelirleriyle ilgili bir istisna getirilirken diğer gelirleri kapsam dışında tutulmuştur. Ayrıca işyerlerinde bir veya iki sporcu şeklinde sayıca yapılan sınırlandırmalar bakımından da söz konusu düzenleme eksik yasal düzenleme özelliğini taşımaktadır.

5520 Sayılı Yeni K.V.K m.4/j ile “Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim

şirketler” Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur.²¹² Her ne kadar sporu teşvik etmeye yönelik bir düzenleme olsa da burada şirket tipi açısından sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketlerin vergiden muaf tutulması eksik yasal düzenleme niteliğindedir ve kapsamın genişletilmesi suretiyle bu eksikliğin giderileceği muhakkaktır.

Emlak Vergisi Kanunu m.4/o bendine göre:

“Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla) bina vergisinden istisna edilmiştir.” Burada amatör spor kulüplerine tanınan istisnaya yönelik Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş olma şartı ile getirilen sınırlandırma sebebiyle eksik yasal düzenlemeden söz edebilmekteyiz. Ayrıca burada ki düzenleme sporu doğrudan doğruya değil dolaylı olarak teşvik etmektedir.²¹³

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin 6. bendine göre "Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler" ücret niteliğindedir. Bu ücretin vergilemesi 31.12.2007 öncesinde ve 2008' den itibaren farklı hükümlere tabi tutulmuştur. İlk düzenleme sporun geliştirilmesi bakımından eksik yasal düzenleme niteliğini taşımaktayken, daha sonra bu eksiklik yeni uygulama ile giderilmiştir.²¹⁴

²¹² Mehmet Şafak, **Sporculara Yapılan Ödemeler ve Vergilendirme**, <http://www.porttakal.com/haber-sporculara-yapilan-odemeler-ve-vergilendirme-16853.html> , 03.07.2008.

²¹³ Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Temel Hak ve Özgürlükler ile Vergi İlişkisi**, s.228.

²¹⁴ Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 64. maddesine göre "31.12.2007 tarihine kadar sporculara ücret olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden yüzde 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şümulü yoktur. Bu durumda sporcu ücretleri üzerindeki vergi yükü yüzde 15 olmaktadır. 5766 sayılı kanuna Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 72. maddeyle sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir. "31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında; En üst ligdekiler için yüzde 15, En üst altı ligdekiler için yüzde 10, diğer liglerdeki için yüzde 5, b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden yüzde 5.Oranlar dikkate alınarak 01.07.2008 tarihinden itibaren gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

2.2.2.4. Sosyal Güvenlik Bakımından Korunması Gerekenler

Anayasamızın 61. maddesinde,

“...Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır. Yaşlılar, Devletçe korunur. Yaşlılara Devlet yardımı ve sağlanacak diğer haklar ve kolaylıklar kanunla düzenlenir. Devlet, korunmaya muhtaç çocukların topluma kazandırılması için her türlü tedbiri alır...” denilmekte ve buna mukabil G.V.K m.31’de gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde sakatlık indirimi başlığı altında şu ifadelere yer verilmektedir:

“Çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.”

Bu düzenleme de özürlü olan ve ücret geliri elde eden vatandaşlara özel indirimle ilave olarak tanınmış ek bir indirim hakkı daha bulunmaktadır. Devlete pozitif görev yükleyen ilgili anayasa maddesiyle uyumlu olduğu halde bu düzenleme eksik yasal düzenleme niteliğindedir. Çünkü sadece ücret geliri elde eden özürlü vatandaşlara tanınmış olan bu indirim, diğer gelir unsurlarını elde eden özürlü vatandaşlara tanınmamış olmakta, onlar bu avantajdan faydalanamamaktadır. Bu durum bizi Anayasanın 73. maddesinde yer alan ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan ayırma ilkesi bakımından da aynı sonuca götürmektedir. Sermaye ağırlıklı olmayan, kişisel mesaiye dayanan ve kişisel sorumluluk altında çalışan özürlü serbest meslek erbabına da sakatlık indiriminin tanınması, Anayasanın 63. maddesinde sayılan amaçların korunması bakımından yerinde olacaktır.”²¹⁵

²¹⁵ Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997, İ.Ü.S.B.E., s.143.

2.2.2.5. Tarih, Kùltür ve Tabiat Varlıklarının Korunması

Anayasamızın 63. maddesinde,

”Devlet, tarih, kùltür ve tabiat varlıklarının ve değlerlerinin korunmasını sağlar, bu amaçla destekleyici ve teşvik edici tedbirleri alır.” hükmü yer almaktadır. Bu bağlamda E.V.K m.30’da ödeme süresine ilişkin düzenlemelerde,

“Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur.” ifadesine yer verilirken kısıtlamaların neler olduğu 19284 s. ve 17.11.1986 tarihli R.G’ de yayınlanan “Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelikte belirtilmiştir. Buna göre:²¹⁶

“Taşınmaz Kùltür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulu veya Bölge Kurullarınca; tarihi, sanat ve bölgesel özellikleri veya diğer özellikleri nedeniyle taşınmaz kùltür veya tabiat varlığı olarak tescil ve ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı, korunma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin, ek ve değişikliklerine izin verilmeyen veya ek ve değişikliklerine belirli şartlarla izin verilen binaların, (ticaret, sanat-zanaat, veya mesleki bir faaliyet icrası için yapılan, tesis maksadı dışında bir fonksiyon verilen veya bu amaçla kullanılanlar hariç) tasarrufu kısıtlanmış sayılır.”

şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemede sadece tasarrufu kısıtlanmış bina ve arazilere indirim yapıldığı için eksik yasal düzenlemedir. Anayasa tarih, kùltür ve tabiat varlıklarının korunmasını öncelikli olarak öngörmekte olduğundan ötürü böyle bir kısıtlamaya gerek yoktur. K.D.V m.17/2a ‘da yer alan ve sosyal amaç taşıyan istisnalar fıkrasında;

“Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin

²¹⁶ <http://baybul.com/hukuk/962617-tasarrufu-kisitlanan-bina-arsa-ve-arazi-hakkinda-yonetmelik.html>

laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri.” vergiden istisna edilmiştir. Bu düzenleme Anayasanın 63. maddesinde ki tabiat varlıklarının korunması hükmüne paralel bir düzenleme olup istisna tutulan teslim ve hizmetlerin sadece kamu kuruluşu niteliğinde ki kuruluşlar için geçerli olması özne bakımından eksik yasal düzenlemedir. Fakat özne bakımından eksik yasal düzenleme olduğu halde, konu bakımından Anayasada sayılandan daha geniş bir kapsama sahip olduğu da kuşku götürmemektedir.

Yine G.V.K’ m.89/7d,f ve h bentlerinde,kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına ilişkin yapılan düzenlemede, Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir denilmektedir.Buna göre;

“Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

- *2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,*
- *Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,*
- *2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,*

ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar

indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir) gider olarak indirilebilmektedir. Her ne kadar bu düzenleme de Anayasanın 63. maddesine uygun nitelikte olsa da, gider indirimini yapabilecek kurum ya da kuruluşlar açısından getirilen sınırlama, özne bakımından eksik yasal düzenleme görüntüsünü yansıtmaktadır.

2.2.2.6. Planlama

Anayasamızın 166. maddesinde yer alan,

“Ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, özellikle sanayinin ve tarımın yurt düzeyinde dengeli ve uyumlu biçimde hızla gelişmesini, ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirilmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlamak, bu amaçla gerekli teşkilatı kurmak devletin görevidir.” hükmüne paralel olarak K.V.K m.4/a’da;

“Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşların” vergiden muaf tutulmasına ilişkin düzenleme tarım ve sanayinin geliştirilmesine yönelik uygulamalardır.

Tarım ve sanayinin geliştirilmesine yönelik olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yatırım indirimi ve finansman fonu uygulamaları göze çarpmaktadır. Ancak 5479 sayılı yasanın 2. maddesi ile yatırım indirimi istisnasını düzenleyen G.V.K 19. maddesi 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.²¹⁷

²¹⁷ Gelir Vergisi Kanunu'nun, 2008 yılı sonuna kadar indirilemeyen birikmiş yatırım indirimi tutarının, 2009 ve izleyen yıllarda indirim konusu yapılmasını kısıtlayan hükmünü iptal eden Anayasa Mahkemesi kararı, 8 Ocak 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girmiştir.

2.2.3. Anayasanın Devlete Pozitif Görev Yüklediği Düzenlemelere Aykırı Yönde Vergi Yasalarında Düzenleme Yapmış Olduğu Haller

2.2.3.1. Kişinin Dokunulmazlığı, Maddi ve Manevi Varlığı

Anayasanın 17. maddesinde yer alan,

“Herkes, yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir.” ifadesi yine Anayasanın 5. maddesinde yer alan devletin amaç ve görevleri başlığı altında ki;

“ ... sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.” ifadesi ile bütünleşmektedir.

Bütün gelirleri kapsayacak bir biçimde asgari geçim miktarını vergi dışı tutan bir düzenlemeye G.V.K’ da yer verilmemiş olması önemli bir eksikliktir. Kişilerin ancak yaşamlarını sürdürmeye yetecek bir miktarda elde ettikleri gelirleri, vergi ödeme güçleri bulunmadığından dolayı vergi dışı bırakılmalıdır. Bu kişilerden vergi alındığı takdirde, onların yaşama, maddi ve manevi varlığını sürdürme hakkının ihlal edilebileceğini söylemekte sakınca yoktur.

En az geçim indirimi uygulaması, ödeme gücüne göre vergileme ilkesini gerçekleştirmede kullanılan “artan oranlılık”²¹⁸ ve “ayırma ilkesi”²¹⁹ ile birlikte

²¹⁸ Vergiyi ödeme gücüne göre almada yararlanılan bir teknik de artan oranlılıktır. Artan oranlı vergi tarifesi genel olarak, vergi matrahı yükseldikçe, ortalama vergi oranının da yükseldiği bir tarife şeklidir.

Ayrıntılı bilgi için bkz. Aytaç Eker, “**Kamu Maliyesi**”, Birleşik Matbaa Basımevi, İzmir, 2005, s.146.

kullanılan üç teknikten biridir ve bu teknik Batı’da pek çok ülkenin vergi sistemlerinde uygulanmaktadır.

Ülkemizde zaman zaman uygulanıp, zaman zaman kaldırılan bu teknik vergi sistemimiz açısından son derece önem arz etmektedir. Bu sebeple 193 Sayılı GVK’nın 32. maddesi, 01.01.2008’den itibaren geçerli olmak üzere **“Asgari Geçim İndirimi”** yeniden düzenlenmiştir. GVK md. 32/1’e göre,

“Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde Asgarî Geçim İndirimi uygulanır.”

Asgari Geçim İndiriminin sadece ücret gelirlerini kapsadığını anlatan bu ifade ile ücret dışında gelir elde edenlerin hayatlarını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek o kadar gerekli olan gelirin vergi dışında bırakılmaması sorunu ortaya çıkmaktadır. Sosyal devlet anlayışına sahip ülkemizde, Anayasanın 5. maddesine dayanarak asgari ücretin vergi dışı kalması gerektiğini söyleyebiliriz. *“Zira bu kısım gelir, insan onuruna yaraşır şekilde yaşamayı sağladığından vergi alınmaması gerekir.”*²²⁰ Bu gelirin vergilendirilmesinde ölçülülük ilkesine de ayrılık oluşturmaktadır.²²¹

*“GVK 32’de yer alan A.G.İ tüm mükellefleri kapsamına almadığı için ”gerçek” anlamda bir asgari geçim indirimi olarak nitelendirilememektedir.”*²²² A.G.İ’ nin Türk Vergi Sistemi’ne dahil edilmesi hem hukuk devleti hem de mali güce göre vergileme açısından anayasal bir zorunluluktur.

²¹⁹ Ayırma İlkesine göre; mükelleflerin vergi borçları hesaplanırken elde ettikleri gelirlerin, kaynak ve niteliğine göre farklı vergisel işlem yapılmalıdır. Geniş bilgi için bkz. Abdülkadir Işık ve diğerleri, **“Kamu Maliyesi”**, Sakarya Kitabevi, Adapazarı, 2004, s.147.

²²⁰ Elif Sonsuzoğlu, **Ayırma İlkesinin Adı Mı Değişti; Asgari Geçim İndirimi**, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2008, Sy.184, ss.28-32.

²²¹ Nihal Saban **Vergi Hukuku**, Gözlem Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 20

²²² Özgür Biyan, “Türk Vergi Sisteminde Asgari Geçim İndiriminin Dayanılmaz Eksikliği”,(Çevrimiçi) <http://www.ozgurbiyan.com/?p=237> , “23.05.2007”.

2.2.3.2. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü

Anayasanın 48. maddesine göre ,

“Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır.”

Ayrıca yine anayasanın 49. maddesine göre

“Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır.”

Çalışma hakkı ve ödevi, devlete olumlu bir takım edimlerde bulunma ödevi yükleyen haklardan birisidir. İşsiz ve yeterli geliri olmayan insanların maddi varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli olan temel ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri mümkün olmadığından, insan onuruna yakışır asgari bir yaşam seviyesinin sağlanabilmesi için, herkese çalışma imkanının sağlanması gerekir. Çalışma hakkı, herkesin çalışma ödevi ve bir işi elde etme hakkı olduğunu ifade eder.²²³ Kişi bu hakkından ancak iş ve çalışma ortam ve imkanı bulunduğu hallerde faydalanabilir. Çalışma ortamını meydana getirme ödevi ise devlete yüklenmiştir. Her ne kadar bu durum devletin işsizlere iş bulması ya da sağlaması zorunluluğu anlamını taşımasa da,²²⁴ devlet doğrudan bireylerin iş bulmasına aracılık ya da yardım edebilmektedir. Örneğin eski adı “İş ve İşçi Bulma Kurumu” olan Türkiye İş Kurumu bu maksatla kurulmuştur.

Özel kesimde veya kamu kesiminde en az belirli bir oranda, özürsüz, eski hükümlü ya da terör mağduru kişilerin çalıştırılmasının öngörülmesi de (4857 Sayılı İş

²²³ Adnan Küçükustafaoğlu, **Türk Anayasa Hukuku**, Arın Yayınları, Ankara, 2007, s.92.

²²⁴ Anayasa Mahkemesinin çalışma hakkı ile ilgili yorumu için bkz. E:1989/14, K: 1989/49, T:19.12.1989.

Kanunu m.30) çalışma hakkının özel olarak korunması gerekenler bakımından da güvence altına alınmasının güzel bir örneğini oluşturmaktadır.²²⁵

Zaman zaman vergi yönetimi tarafından uygulamada mükellef açısından getirilen sınırlamalar ya da kolaylıklar(muafiyet ve istisnalar, vergi indirimleri gibi) genellikle ekonomiyi düzenlemeye yönelik tedbirler olsa da, bunlar bazen özgürlüklerin sınırlanmasına yol açabilirler. Örneğin, bir vergi oranının aşırı yüksek tutulması, bir mesleğin ya da çalışmanın sürdürülmesini ekonomik olarak imkânsız hale getiriyorsa, öngörülen amaç dışında bir sınırlama vardır ve çalışma özgürlüğüne Anayasaya aykırı olarak müdahale edilmiş demektir. “Nitekim Gelir Vergisi Kanununda yer alan “Hayat Standardı Esası”²²⁶ çalışma özgürlüğüne ve demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.”²²⁷ Benzer şekilde yine Gelir Vergisi Kanununda yer alan “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı düzenlemede; işletmede fiilen çalışsalar dahi, işletme sahibinin eşine ve çocuklarına çalışmaları karşılığında ödenen ücretlerin gider olarak indirilmesini engellemektedir. Bu hüküm de Anayasanın çalışma ve sözleşme özgürlüğü ile çalışma hakkı ve ödevini düzenleyen 48. ve 49. maddelerine ve ayrıca ailenin korunmasına ilişkin Anayasanın 41. maddesine aykırı bulunmaktadır.

²²⁵ 4857 Sayılı İş Kanunu m.30: İşverenler elli veya daha fazla işçi çalıştırdıkları işyerlerinde her yılın Ocak ayı başından itibaren yürürlüğe girecek şekilde Bakanlar Kurulunca belirlenecek oranlarda özürsüz ve eski hükümlü ile 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin (B) fıkrası uyarınca istihdamı zorunlu olan terör mağduru işçiyi meslek, beden ve ruhi durumlarına uygun işlerde çalıştırmakla yükümlüdürler. Bu kapsamda çalıştırılacak işçilerin toplam oranı yüzde altıdır. Ancak özürsüzler için belirlenecek oran, toplam oranın yarısından az olamaz.

²²⁶ Geçmişte ülkemizde uygulanan “hayat standardı esası” uygulamasına göre; ticari ve mesleki faaliyette bulunanlar belirli bir miktar kazanç elde etmiş kabul edilerek bu miktarlar üzerinden hesaplanan gelir vergisini ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Bu esasa göre yasa ile belirlenen ve her yıl arttırılan ve elde edildiği varsayılan faaliyet gelirlerine ayrıca mükellefin sahip olduğu gayrimenkuller ile araçlar dikkate alınarak ve diğer sosyal faaliyet ve yaşam koşullarını da içeren bir değerlendirme ile beyan etmesi gereken en az kazanç miktarı belirlenmekte ve vergi tarhı bu rakam üzerinden yapılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Dr.Veysi Seviğ, “Hayat Standardı Esası ve Gider Bildirimi”, 3.11.2006. http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=709

²²⁷ Anayasa Mahkemesi, 7.11.1988, RG. 6.4.1990, sayı 20484, sayfa 32–33

2.2.3.3. Ücrette Adaletin Sağlanması

Anayasanın 55. maddesine göre,

“Ücret emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgarî ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur.”

Çalışan insanların insan onuruyla bağdaşır bir yaşam sürdürebilmeleri için, yeterli ve adil bir ücret elde etmeleri gerekir. Dolayısıyla Anayasada ki bu hüküm bireyin ekonomik güvenliğini ve gelişmesini amaçlamaktadır.

Ücrette adaletin sağlanmasının önemli araçlarından biri “asgari ücretin” belirlenmesi uygulamasıdır. Asgari ücret çalışanlar bakımından talep edilebilecek bir hak niteliğine sahiptir. Bu hak, kimsenin asgari ücretten daha az bir ücretle çalıştırılmamasını güvence altına alır ve aynı zamanda bu doğrultuda sözleşme özgürlüğüne sosyal amaçla getirilmiş bir sınırlamadır.²²⁸ Ancak asgari ücretin gerçek bir güvence sağlayabilmesinin ön koşulu, bu ücretin çalışanın ve ailesinin asgari geçim koşullarını sağlayabilecek (diğer bir ifadeyle insan onuruna yakışır koşullarda yaşam sürmesine elverecek) düzeyde olmasıdır. Bundan uzaklaşıldığı takdirde asgari ücret bir güvence olma niteliğini kaybedecektir.

Ülkemizde ücretler üzerinden alınan gelir vergisi önemli bir yük oluşturmaktadır. Ücretliler üzerindeki vergi yükünün görece ağırlığının doğrudan ve en temel göstergesi, gelir vergisi tahsilâtının yaklaşık yarısının emek geliri sahiplerince ödeniyor olmasıdır. Türkiye’de, gelişmiş ülkelerdekinden farklı olarak, milli gelirin bölüşümünde emek kategorisinin payı genelde yüzde 25-30 aralığında olduğu için, bunun çok ağır bir yük (yani milli gelir payının iki katı bir vergi baskısı) olduğu açıktır.²²⁹

²²⁸ Bülent Algan, **Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakların Korunması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, ss.263-264.

²²⁹ Oğuz Oyan, **Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, 03.07.2009
<http://www.haberkapisi.com/yazi/ucetliler-uzerindeki-vergi-yuku-5015.htm>

Ayırma ilkesi bakımından, emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında, emek gelirlerinin insan sağığına ve yaşamına bağılı olması ve buna ilişkin verginin yansıtılamaması ve emek gelirlerinde vergi kaçakçılığının söz konusu olmaması açısından emek gelirleri lehine fark gözetilmesi gerekmektedir.²³⁰

G.V.K m.103'e göre ücret gelirlerine uygulanacak kaynakta kesim oranları,kaynakta kesime bağılı diğere gelir unsurlarının kaynakta kesim oranlarından farklı tutulmuştur.Böylece ücret gelirleri,diğere gelir unsurlarına göre en yüksek oranda kaynakta kesime tabi tutulmuştur.Bunun yanı sıra gelir vergisinin yapısında ki gizli adaletsizliğe,katma değere vergisinin toplam vergi gelirleri içinde ki artışını da eklediğimizde,tüm bu olumsuzluklar Anayasamızın ücrette adaletin sağılanması düzenleyen hüküm ile zıtlık içersindedir.

²³⁰ Güneş, **a.g.e.**, s.58.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN SINIRLANMASI

Temel hak ve özgürlüklerin tanınması ve korunması “demokrasi” ile yönetilen ülkelerde çok önemli bir husustur. Bir anayasanın özünü kuşkusuz temel hak ve özgürlükler oluşturur. Zaten anayasaların tarihsel olarak ortaya çıkış amaçlarından en önemlisi temel hak ve özgürlüklerin siyasi otoriteye karşı güvence altına alınmasıdır. Ancak bu tek başına yeterli değildir. Anayasalarda güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin, soyut kavramlar olmaktan çıkarılıp, gündelik hayatta kullanılabilir duruma getirilmesi, birey açısından uygulama değeri taşıyabilmesi için sınırlarının belirlenmesi, kullanım yolları ve yöntemlerinin açıklanması, kısacası toplumsal yaşam içerisinde temel hak ve özgürlüklerin düzenlenmesi gerekmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırsız olmadığı, bazı sınırlamalara tabi olması gerektiği kuşkusuzdur. Bu bağlamda sınırlama ile ilgili iki önemli sorun karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birisi sınırlamayı kimin yapacağı, diğeri ise sınırlamanın ölçüsünün ne olacağı ile ilgilidir. Demokratik hukuk devletlerinde genel teamül, temel hak ve özgürlüklerin yasama organı tarafından kanun ile sınırlandırılabilceği yönündedir. Çünkü bunların yasama organı tarafından kanun ile sınırlanması bir güvence teşkil etmektedir. Kanunlar herkes için geçerli olduğundan, sınırlamanın belirli kişi ya da grupları hedef alma tehlikesi de ortadan kalkmış olacaktır.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kabul edilen bir diğr güvence ise, hak ve özgürlüklerin sadece anayasada sayılan nedenlerle sınırlandırılması ilkesidir. Temel hak ve özgürlüklerin korunması, kanun koyucunun anayasada gösterilen sınırlama sebeplerine dayanarak hak ve özgürlükleri ne ölçüde ya da nereye kadar sınırlayabileceğini gösteren ilkelerin olmasını da zorunlu kılar. Yani diğr bir ifadeyle anayasada sınırlamanın ölçüsünün ne olacağı gösterilmelidir.²³¹

²³¹ Yüksel Metin, **Ölçölülük İlkesi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.15.

Temel hak ve özgürlükler, anayasalarda genel hatlarıyla düzenlendiği için, bunların ayrıntıları ve kapsamını ikincil düzeyde ki yasal normlarla belirlemek zorunludur. Bu çerçevede yasa koyucunun temel hak ve özgürlükleri nasıl şekillendireceği, bunları hangi şartlar altında kısıtlayabileceği ve bu yetkisinin sınırlarının ne olacağı sorunları ortaya çıkmaktadır.²³²

Bu bağlamda yasa koyucunun asli görevi; temel hak ve özgürlüklerin içeriğini ayrıntılarıyla belirlemek ve uygulama çerçevesini çizmektir. Fakat yasa koyucunun bu alandaki yetkisinin de sınırsız olmadığını ehemmiyetle vurgulamak gerekir. Temel hak ve özgürlüklerle ilgili düzenleme her şeyden önce anayasaya uygun olmalıdır. Bu uygunluk “somut ve soyut norm denetimi”²³³ yoluyla, anayasa mahkemelerinin denetimine açık tutulmuştur.²³⁴

Anayasamızın 15. maddesinin ikinci fıkrası, çok önemli hak ve ilkelerden oluşan bir “çekirdek alan” öngörmüştür. Anayasaya göre bu çekirdek alana, olağanüstü hallerde ve hatta savaş halinde bile dokunulamaz. Mutlak olarak korunması gereken ve dokunulmaz olan haklar şunlardır;

a) Savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz.

b) Kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz.

c) Suç ve cezalar geriye yürütülemez.

d) Suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılmaz.

²³² Ünal, **a.g.e.**, s.353.

²³³ **Soyut Norm Denetimi:** Soyut norm denetimi veya iptal davası yolu anayasada belirtilen bazı organların, yasama organı tarafından yeni kabul edilen bir kanun aleyhine doğrudan doğruya anayasa mahkemesine başvurularıyla gerçekleştirilen denetimdir. Anayasaya aykırılık iddiası ve denetimi herhangi bir dava ile ilgili olmaksızın soyut olarak gerçekleştirildiği için bu yola “soyut norm denetimi” denmektedir.

Somut norm denetimi veya def 'i yolu bir mahkemede görülmekte olan davanın karara bağlanmasının, o davada kullanılacak hukuk normunun uygun olup olmamasına bağlı olması halinde yapılan denetimdir. Bu denetim yoluyla yürürlükte olan ve yıllardır uygulanmış olan bir kanunun denetlenmesi sağlanabilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Ayşe Tülin Yürük, **Anayasa Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2002, ss.250-251.

²³⁴ Ünal, **a.g.e.**, s.354.

Görüldüğü gibi olağanüstü hallerde, milletler arası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla ve ölçülülük ilkesine uyulmak şartıyla, yukarıda sayılan çekirdek alan dışında kalan hak ve özgürlükler sınırlandırılabilir ve hatta kısmen veya tamamen durdurulabilir.²³⁵

1982 Anayasamızda yer alan hukuk devleti ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak devletin vergilendirme yetkisini kullanırken bazı hak ve özgürlükleri sınırlandırabildiğini görmekteyiz. Vergilerin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması verginin yasallığı ilkesinin temel nedenini oluşturmaktadır. Vergi yasaları ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ölçsüz, hakkaniyetsiz bir boyuta ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler anlamını yitirmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde savaş, seferberlik ve sıkıyönetim gibi olağanüstü hallerde yapılan sınırlandırmalara değinilmeden, sadece olağan dönemlerde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin sınırlama ilkeleri incelenecektir. Bu bağlamda temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılabilmesine ilişkin nedenler, genel ve özel nedenler ile sadece ekonomik ve sosyal haklara ilişkin sınırlama nedenleri başlıkları altında ayrı ayrı incelemeye tabi tutulacaktır. Son tahlilde de temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile sınırlandırılması hususu üzerinde durulacaktır.

1. GENEL SINIRLAMA NEDENLERİ

Anayasamızın 13. maddesi,

“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” demek suretiyle temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın ancak kanunla

²³⁵ Mustafa Erdoğan, **Anayasa Hukukuna Giriş**, Adres Yayınları, Ankara, 2004, ss.217–218.

sınırlanabileceğini öngörmüştür. Bu sınırlama yapılırken de bunların Anayasanın ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Sınırlama sebeplerinin Anayasada gösterilmesi ve kanun ile sınırlama ilkesi, temel hak ve özgürlükleri yürütme organına karşı korumak adına yeterli güvenceler gibi görünse de, bu güvenceler hak ve özgürlükleri yasama organına karşı koruyabilmek adına yetersizdir. Yasama organına karşı hak ve özgürlükleri koruyabilmek için, sınırlama sebeplerinin Anayasada gösterilmesi yanında sınırlamanın ölçüsünün de Anayasada gösterilmesi gerekir. Anayasalar sınırlamanın ölçülerini, sınırlamanın sınırını belirlemek suretiyle, yasama organına tanınan hak ve özgürlükleri sınırlama yetkisinin anayasal sınırlarını çerçeve içerisine almaktadırlar. Şimdi yasama organının takdir yetkisi sınırlayan ilkelerden “yasallık, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygunluk, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygunluk, ölçülülük, nedensellik ve laik cumhuriyetin gereklerine uygunluk” ilkeleri sırasıyla incelenecektir.

1.1. YASALLIK İLKESİ

Özgürlüklerin yasama organı tarafından “yasa” ile sınırlanması liberal demokratik nitelikte olan rejimlerde eskiden beri kabul edilmiş ve yerleşmiş olan temel bir kuraldır.²³⁶ Bu kural uyarınca, özgürlükler yasama organı tarafından ve ancak yasa yoluyla sınırlanabilir.²³⁷ Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin 4. maddesinde de bireyin özgürlüğünün hangi amaçlarla sınırlanabileceği belirtildikten sonra bu sınırların ancak yasa ile belirlenebileceği ifade edilmektedir.²³⁸

²³⁶ Uygun, **a.g.e.**, s.90; Server Tanilli, **Devlet ve Demokrasi-Anayasa Hukukuna Giriş**, İstanbul, 1981, s. 184.

²³⁷ Kapani, **a.g.e.**, s.230.

²³⁸ Mehmed Akad,Bihterin Vural Dinçkol, **Genel Kamu Hukuku**, Der Yayınları,İstanbul, 2004, s.435; Hasan Tahsin Fendoğlu, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, S:19, 2002, ss.193-194.

Yasallık ilkesi, uluslararası insan hakları belgeleri ve bütün çağdaş Anayasalarda yer almaktadır. Belgelerde ilke “yasayla belirlendiği gibi”, “yasayla öngörüldüğü gibi”, veya “yasa uyarınca” şeklinde ifade edilmektedir.²³⁹ Örneğin Ekonomik Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi’nin 4. maddesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 8-11. maddelerinde “yasayla öngörülen”, “yasayla belirtildiği” gibi ifadeler yer almaktadır.²⁴⁰

Yasallık ilkesi gereğince temel hak ve özgürlükler, tüzük ve yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerle sınırlanamamaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin yasa yoluyla sınırlanması zorunluluğu çağdaş devletlerde kolaylıkla işleyen bir yöntem olmadığı için yürütmenin daha önce yasaların açıkça koyduğu sınırlar içinde kalmak koşuluyla bazı düzenlemeleri gerçekleştirebilecekleri kabul edilmektedir.²⁴¹ Bir başka ifadeyle, yürütme işlemleriyle (KHK, tüzük, yönetmelik, vb.) yasanın getirdiği çerçeveler içerisinde, biçime ve usule ilişkin düzenlemeler olabilir. Bunlar, kullanımla ilgili biçimsel düzenlemelerdir.²⁴² Burada yürütme, yasanın öngörmediği bir sınırlamayı getirmemek yükümlülüğü altındadır.

Yasallık ilkesi sınırlama yapan kanunun, şeklen yasama organının tasarrufu olmasını tek başına yeterli kılmaz, şeklin yanında içerik olarak da bazı özelliklerin bulunmasını gerektirir. Temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren yasalar, yeterince somut olmalı ve uygulayıcılara göre değişmeyen açıklık ve kesin ifadeler taşımalıdır.²⁴³ Vergi yasaları ile de temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması mümkün olabileceğinden, bu yasalar temel haklarla ilgili düzenlemelerden bağımsız olarak yeterince açık ve belirgin olmak durumundadır.

²³⁹ Mehmet Semih Gemalmaz, **İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s.542

²⁴⁰ Abdurrahman Eren, **Özgürlüklerin Sınırlanmasında Demokratik Toplum Düzeninin Gerekliliği**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s.67.

²⁴¹ Sultan Uzeltürk, **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, Beta, İstanbul, 2002, s.22.

²⁴² Bülent Tanör/Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7. Bası, İstanbul 2005, s.132.

²⁴³ Uygun, **a.g.e.**, s.92.

1.2. ANAYASANIN SÖZÜNE VE RUHUNA AYKIRI OLMAMA İLKESİ

Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun sınırlama yapılmasını öngören ilkeye ilk defa 1961 Anayasasının 11.maddesinde yer verilmiş, buna göre, “*Temel hak ve hürriyetler, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak... sınırlanabilir.*” denilmiştir. Buna paralel olarak da 1982 Anayasasında da aynı ilke değiştirilmeden benimsenmiştir.

Anayasanın sözü ve ruhuna uygunluk ilkesi diğer bütün sınırlama sebeplerini barındıran en geniş kapsamlı sınırlama ilkesidir. Anayasanın sözü ile anlaşılan Anayasa metninde açık olarak düzenlenen somut hükümler ve ek güvencelerdir.²⁴⁴ Anayasanın ruhu ise metne ilaveten, başlangıç kısmında yer alan temel niteliklere de uygunluk anlamına gelmektedir. Ek güvenceler, temel hak ve özgürlüklere özel ve yoğun bir kavram getiren güvencelerdir. Anayasa bazı hak ve özgürlükleri tanımakla yetinmeyip, yasa koyucuya o hak ve özgürlükleri düzenlerken uyması gereken bazı sınırlamalar da getirmiştir. Bu güvenceler, yasa koyucuya ilgili temel hak ve özgürlükleri düzenlerken neleri yapamayacağını belirten yasaklama hükümleridir.²⁴⁵ Örneğin; basının sansür edilememesi (madde 28/1), süreli veya süresiz yayınların önceden izin alma ve teminat yatırma koşuluna bağlanamaması (madde 29/1); tutuklamanın (madde 19) ancak hâkim kararıyla yapılabilmesi; özel yaşamın (madde 20) ve haberleşmelerin (madde 22) gizliliğine ve konuta (madde 21) Anayasada açıkça belirtilen istisnalar dışında yargıç kararı olmadıkça dokunulmaması gibi²⁴⁶ bu tür hükümlere aykırılık, Anayasanın sözüne açıkça aykırı olma anlamına gelir.²⁴⁷ Yasayla gerçekleştirilecek bir sınırlama Anayasada yer alan bu ek güvenceleri ihlal ediyorsa, yapılan sınırlama Anayasadaki ilgili temel hak ve özgürlüğü düzenleyen maddedeki sınırlama sebeplerine dayansa bile Anayasaya aykırı olur.²⁴⁸

²⁴⁴ Sabuncu, **a.g.e.**, s.48.

²⁴⁵ Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, s.103-104 ; Gözler, **a.g.e.**, s.233.

²⁴⁶ Özbudun, **a.g.e.**, s.104 ; Uygun, **a.g.e.**, s.142.

²⁴⁷ Uygun, **a.g.e.**, s.142.

²⁴⁸ Yavuz Atar, **Türk Anayasa Hukuku**, 2.Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2002, s.132.

Anayasanın başlangıç kısmında yer alan eşitlik ve sosyal adalet ilkeleri, temel hak ve özgürlükleri vergi ile sınırlamak açısından, Anayasanın ruhunu belirlerken önem taşımaktadır. Yani vergi yasaları ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenlemeler yapılmak isteniyorsa, Anayasanın başlangıç kısmındaki hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu ilkeler zaten daha önceki bölümlerde (eşitlik, adalet, mali güç ilkesi) vergiye ilişkin 73. madde de ayrıntılarıyla ele alınmıştır.

1.3. DEMOKRATİK TOPLUM DÜZENİNİN GEREKLERİNE AYKIRI OLMAMA İLKESİ

İnsan kavramının daha net bir kavram ve gerçeklik olarak ön plana çıkmasıyla demokrasi, insan haklarının gerçekleştiği ve en ileri düzeyde geliştirilebildiği bir düzen olarak tanımlanmaktadır.²⁴⁹ Klasik demokrasi, insanın insan olması sebebiyle sahip olduğu hak ve özgürlükleri kutsal kılan; bunları olabildiğince çağdaş boyutlarda geliştirmeye çalışan ve devlet mekanizmasını bu amacı sağlamak doğrultusunda oluşturan; insanların doğuştan gelen temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alan, kişileri her türlü baskıya karşı koruyan, ideal özgürlükler ve haklar düzenine genel olarak özgürlükçü yoldan gitmeye çalışan bir rejimdir. İnsanların yalnız kendilerinin değil başkalarının da haklarını savunabildikleri yerde demokrasi vardır. Çünkü demokrasinin temelinde insan hakları bulunmaktadır.²⁵⁰

Anayasanın 13. maddesinin gerekçesinde, sınırlamaların demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmaması; Hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında daima gözetilmesi gereken ölçü; yani sınırlamaların sınırı öngörülmüştür. Diğer bir deyişle hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlamalar yahut bunlar konusunda öngörülecek sınırlayıcı tedbirler demokratik rejim anlayışına aykırı olmamalı; genellikle kabul gören demokratik rejim anlayışı ile uzlaşabilir olmalıdır. Getirilen bu kıstas, 1961

²⁴⁹ Anıl Çeçen, **İnsan Hakları**, 3.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2000, ss.63-64.

²⁵⁰ Çeçen, **a.g.e.**, ss.60-61.

Anayasasının kabul ettiği “öze dokunmama”²⁵¹ kıstasından daha belirgin, uygulaması daha kolay olan bir kıstastır. Esasen uluslar arası sözleşme veya bildiriler de bu kıstası kabul etmişlerdir.²⁵²

Batı demokrasilerinde, demokratik toplum düzeni ölçütünün ne olduğu, Avrupa İnsan Hakları Adalet Divanı’nca çoğulculuk, (güçler ayrılığı ve çok partili demokrasi) hoşgörü ve açıklık olarak belirtilmiş, ayrıca sınırlama yapılmasının demokratik toplum düzeni açısından gerekliliği aranmıştır.²⁵³

Anayasa Mahkemesi bir kararında demokratik toplum düzeni ölçütünü şu şekilde tanımlamıştır:

“Özgürlüklerin sınırlandırılmasında uyulması gereken bir başka ilke de sınırlandırmaların demokratik toplum düzeni gereklerine aykırı olamayacağıdır. Klasik demokrasiler temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlanıp güvence altına alındığı rejimlerdir. Kişinin sahip olduğu dokunulmaz, vazgeçilmez, devredilmez, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulup tümüyle kullanılamaz hale getiren kısıtlamalar, demokratik toplum düzeni gerekleriyle uyum içinde sayılamaz. Özgürlükçü olmak yanında, hukuk devleti olmak ve kişiyi ön planda tutmak da aynı rejimin öğelerindendir. Su halde getirilen sınırlamaların, Anayasanın 2. maddesinde ifadesini bulan Cumhuriyetin temel niteliklerine de uygun olması gerekir. Bu anlayış içinde özgürlüklerin yalnızca ne ölçüde kısıtlandığı değil, kısıtlamanın koşulları,

²⁵¹ Doktrinde bazı yazarlara göre 1982 Anayasasında öze dokunmama ölçütüne yer verilmemiş olması, bu ölçütün kalkmış sayılacağı anlamına gelmemekteydi. Öz güvencesi “temel hak” olmaktan kaynaklanan doğal bir nitelik. Bir hak veya özgürlüğün Anayasada yer almasıyla birlikte, o temel hak veya özgürlüğü kullanan kişiye asgari ölçüde de olsa dokunulmaz bir alan sağlaması, aynı zamanda “anayasanın üstünlüğü” prensibinin doğal bir sonucudur. Yasakoyucu bir temel hak veya özgürlüğün özüne dokunabilecek, onun amacına uygun kullanımını son derece zorlaştırabilecek ya da engelleyebilecek ise anayasal güvencenin bir anlamı kalmayacaktır. (Uygun, s.187 ve 439 no’lu dipnotu.) Bu sebeple bazı yazarlar öz güvencesine bir anayasa kuralı olarak yer verilmesini sadece açıklayıcı nitelikte saymaktaydılar. (Fazıl Sağlam, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Özü ve Anayasa Taslağı”, Cumhuriyet, 23 Ağustos 1982, (Aktaran: Uygun, s.187 ve 439 no’lu dipnotu). Hatta Anayasa bir hak veya özgürlüğe kişinin sahip olduğunu belirttikten sonra, bu hak veya özgürlüğü düzenleme yetkisini verdiği yasama organı bu düzenleme sırasında o hakkı ortadan kaldıracak sonuçlar meydana getiremeyeceği için, Anayasanın ayrıca öze dokunma yasağı getirmesinin gereksiz bir tekrardan ibaret olduğu öne sürülmüştür. (Uygun, s.187 ve 440 no’lu dipnotu)

²⁵² Mehmet Akad/Abdullah Dinçkol, 1982 Anayasası Madde Gereklileri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, Alkım, İstanbul, 1998, ss.71-72.

²⁵³ Süheyl Batum, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul, 1990, s.243.

nedeni, yöntemi, kısıtlamaya karşı öngörülen kanun yolları, hep demokratik toplum düzeni kavramı içerisinde değerlendirilmelidir. Özgürlükler, ancak; istisnâ olarak ve demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde sınırlandırılabilirler. Demokratik hukuk devletinde, güdülen amaç ne olursa olsun, özgürlük kısıtlamalarının bu rejimlere özgü olmayan yöntemlerle yapılmaması ve belli bir özgürlüğün kullanılmasını ortadan kaldıracak düzeye vardırmamasıdır.”²⁵⁴

Anayasa Mahkemesi bu kararında, demokratik toplum düzeninin gerekleri ölçütünü tanımlarken, “özgürlükçü olmak”, “hukuk devleti olmak”, “kişiyi ön planda tutmak” esaslarını demokratik rejimlerin unsurları arasında saymıştır.²⁵⁵

Demokratik toplum düzenine aykırı olmama ilkesi ile ilgili Anayasa Mahkemesi; Belediye Gelirleri Yasasındaki, katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma payının yarısının önceden belediyelere ödenmesine ilişkin hükmün, hak arama özgürlüğünü Anayasaya aykırı olarak sınırlayıp sınırlamadığını şu şekilde değerlendirmiştir:

“İtiraz konusu madde bendi, hak arama hürriyetini ortadan kaldırmamakta, yarısının önceden belediyelere ödenmesini bir ön şart olarak belirlemektedir. Hak arama hürriyetine böyle bir sınırlama getirme zarureti, “kamu yararını” korumak endişesinden kaynaklanmıştır... Katılma paylarının hatalı hesaplanmış olması her zaman mümkün olabilir. Ancak bu gerekçeye dayalı olarak dava açma; hiçbir sınırlamaya tabi tutulmadan öne sürülmesi imkanının verilmesi, bakılacak dava sayısını son derece arttıracak gibi, katılma paylarının ödenmesini dava sonuçlanıncaya kadar geciktireceği için, belediyeleri finansman güçlüğü içine sokarak, başlamış projelerin tamamlanmasını da imkânsız kılar. Böyle bir durumun “kamu yararı” açısından yaratacağı ciddi sakıncalar, izahı gerektirmeyecek kadar açıktır. Bir kanunla getirilen ve benzer durumdaki mülk sahiplerine objektif bir şekilde uygulanacak genel nitelikli bu sınırlama Anayasanın 13. maddesinde

²⁵⁴ E:1985/8, K:1986/27, k.t:26.11.1986, AMKD, Sayı:22, ss.365-366.

²⁵⁵ Uygun, **a.g.e.**, s.185.

öngörülen “demokratik toplum düzeninin gereklerine” aykırı değildir.”²⁵⁶
denilmiştir.

Demokratik toplum düzeninin bütün kurum ve kurallarıyla işlerliğinin sürdürülebilmesi için kanunen öngörülmüş sınırlandırma neden veya amaçlarından birinin zorunlu kıldığı bir toplumsal ihtiyacın doğması gerekmektedir. Bunun dışında sınırlandırma ya da müdahale yapılamaz. Zorunlu toplumsal ihtiyaç, demokratik toplumda, ancak bu sınırlandırma ya da müdahale ile karşılanabilmeli, bu sınırlandırmadan başka bir önlem olmamalıdır.²⁵⁷

Bir hakkı kullanmayı aşırı derecede zorlaştıran veyahut ortadan kaldıran düzenlemelerin hakkın özüne dokunmakta olduğu genel olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda vergi yasaları da, temel hak ve özgürlükleri imkansız hale getirmediği sürece hakkın özüne dokunmamış olacaktır. Vergi yasalarıyla yapılan düzenlemeler hakkın özüne dokundukları takdirde üst norm denetiminden geçecek ve gerekirse Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilebileceklerdir.

1.4. ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

Ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru alan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın, sınırlama amacı açısından gerekli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifa eden bir ilke olarak tanımlanmaktadır.²⁵⁸

Yasa koyucu belli bir temel hak ve özgürlüğü sınırlamaya ilişkin olarak ilgili Anayasa maddesinin kendisine verdiği sınırlama yetkisini, söz konusu temel hak ve özgürlüğün özüne varıncaya kadar dilediğince kullanmakta özgür değildir. Yasa

²⁵⁶ E:1987/19, K:1987/31, k.t:24.11.1987,AMKD, Sayı:23, s.412.

²⁵⁷ Tahsin Erdoğru, **Batı Demokrasilerinde Klasik Kamu Özgürlüklerinde Görülen Sapmalar**, Güven Kitabevi, İstanbul, 2002, s.216.

²⁵⁸ Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, s.104.

koyucu temel hakkın özüne varmadan önceki alanda ölçülülük ilkesi ile bağlıdır.²⁵⁹ “Ölçülülük ilkesi”²⁶⁰, yasa koyucunun gerçekleştireceği sınırlamanın, temel hakkın özünden önceki alanda denetlenmesini sağlayarak temel hakların korunmasını sağlar.²⁶¹

Ölçülülük ilkesinin temelinde hukuki ilişkilerin adaletli, dengeli ve ölçülü bir biçimde düzenlenmesi düşüncesi yatmaktadır. Günümüzdeki anlamıyla ölçülülük ilkesi ilk defa 19. yüzyılda Prusya Yüksek İdare Mahkemesi tarafından kullanılmıştır. Başlangıçta polis hukuku alanında etkili olan ilke, zamanla anayasa hukuku alanına geçmiştir. İlkenin klasik uygulama alanı idare hukuku olmakla birlikte, anayasa yargısının gelişmesiyle birlikte anayasa hukukunda giderek yaygınlaşmış ve günümüzde en çok kullanılan anayasal denetim ölçütlerinden biri haline gelmiştir.²⁶²

Hak ve özgürlükleri sınırlarken yasa koyucu dayanacağı sınırlama nedenlerinden dilediğini seçmekte serbesttir. Sınırlama nedenleri de genellikle kamu düzeni, kamu yararı gibi geniş kapsamlı kavramlar şeklinde belirtilmektedir. Yasa koyucunun hak ve özgürlükleri sınırlarken, sınırlama nedenleriyle birlikte yasada amacın da somutlaştırılması gerekmektedir. Aksi halde belirsizlik nedeni ile amaç–araç ilişkisinin denetlenmesi de güçleşir. Anayasa yargısının gelişmesiyle birlikte anayasa hukukunda da yaygınlık kazanan ölçülülük ilkesi hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını belli ilkelere bağlayarak bir yandan hukuka bağlılığı güçlendirmekte; diğer yandan hukuk devletinin önemli bir unsuru olan “devlete karşı

²⁵⁹ Fazıl Sağlam, **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, AÜSBF Yayınları, Ankara 1982, s.31.

²⁶⁰ 1961 Anayasasında ölçülülük ilkesi pozitif bir hüküm olarak düzenlenmemiştir. Bu sebeple, Anayasa Mahkemesi temel hak ve özgürlüklerin korunmasında sınırlama sebep ve amaçlarına aykırılıktan dolayı verdiği çok sayıda iptal kararına karşın, ölçülülük ilkesi yerine öze dokunma yasağını kullanmıştır. Buna karşın, 1961 Anayasası döneminde Anayasa Mahkemesinin bu ilkeye tamamen yabancı kaldığı da söylenemez. Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında, açıkça belirtmemekle birlikte, ölçülülük ilkesine ilişkin bazı uygulamalar gerçekleştirmiştir. Ancak bu uygulamalar çoğu kez incelenen somut olayla sınırlı olarak kalmıştır ve o dönemde gelişmiş bir ilke düzeyine ulaşamamıştır.(Ayrıntılı bilgi için bkz. Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi**, Seçkin, Ankara 2002, s.197.)

²⁶¹ Bülent Tanör / Necmi Yüzbaşıoğlu, **a.g.e.**, s.137.

²⁶² Ulrich Meyer, Zum Verhaeltnismaesigkeitsgrundsatz im staatlichen Leistungsrecht, Bern, 1985, p.8.(Aktaran Metin,**a.g.e.**, s.19.)

temel hak ve özgürlükleri korumak” düşüncesinin yerleşmesine katkıda bulunmaktadır.²⁶³

Ölçülülük ilkesinin esas uygulama alanı temel hak ve özgürlükler alanıdır. İlke, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında “sınırlamanın sınırını” teşkil eder. Hak ve özgürlüklere müdahalede bulunan kamu gücünün yargı yoluyla denetiminde önemli bir fonksiyon üstlenen ölçülülük ilkesi, bireylere yükümlülük getiren işlemlerin yalnızca yasal bir temele dayanmasının yeterli olmadığını ifade eder. Temel amacı ve işlevi kamu gücünü sınırlamak, temel hak ve özgürlükleri en üst düzeyde güvence altına almaktır.²⁶⁴

Ölçülülük ilkesinin, Almanya’da olduğu gibi, Türk hukukunda da elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden veya üç unsurdan oluştuğu kabul edilmektedir.²⁶⁵ Türk Anayasa Mahkemesi de bir kararında ölçülülük ilkesini, Alman Federal Anayasa Mahkemesinin tanımına uygun olarak tanımlamıştır.²⁶⁶

Ölçülülük ilkesi bakımından yapılacak bir yargısal denetimde, devlet tarafından güdülen amacın takip edilebilir olup olmadığı, bu amaca ulaşmak için kullanılan aracın kullanılabilir olup olmadığı, aracın amaca erişebilmek için elverişli olup olmadığı, seçilen aracın amaca ulaşmak için gerekli olup olmadığı ve nihayet araçla amacın ölçüsüz bir orantı içinde bulunup bulunmadığı denetlenir.²⁶⁷

Anayasanın 15. maddesi;

“Savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlâl edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel

²⁶³ Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, s.104.

²⁶⁴ Alfred Katz, **Staatsrecht**, 9.Auflage, C.F.Müller Juristischer Verlag, Heidelberg,1989, p.92.

(Aktaran Metin, **a.g.e.**, s.20.

²⁶⁵ Zafer Gören, **Anayasa Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2006, ss.372-374; Atar, **Anayasa Hukuku**, ss.138-140 ; Uygun, **a.g.e.**, s.161.

²⁶⁶ E:1988/50, K:1989/27, k.t:23.6.1989, AMKD, Sayı:25, s.312.

²⁶⁷ Bodo Pieroth/Bernard Schlink, **Grundrechte-Staatsrecht II**, 2.Auflage, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1986, pp.72-73. (Aktaran Metin, **a.g.e.**, s.23.)

hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir.” demek suretiyle olağanüstü durumlarda bile temel hak ve özgürlüklerin tamamen veya kısmen durdurulmasına ancak “durumun gerektirdiği ölçüde” izin verildiğine işaret etmekte ve dolayısıyla ölçülülük ilkesine atıfta bulunmaktadır. Bu bağlamda temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenleme vergi yasası ile yapılmışsa ve kamu hizmetleri için vergi toplanması hususunun gerekli ve elverişli olduğu kabul edilmişse, getirilen vergi orantılı olduğu takdirde ölçülü kabul edilecektir.

1.5. NEDENSELLİK İLKESİ

1982 Anayasasında, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ile ilgili bazı maddelerde, 2001 yılında bir takım değişiklikler yapılmıştır. Madde 13’ün ilk şeklinde temel hak ve özgürlüklerin, devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğinin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlâkın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabileceği ifade edilmektedir. Aynı maddenin 3. fıkrası bu maddede yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve özgürlüklerin tümü için geçerlidir demektir.

Daha sonra 2001 yılında Anayasanın 13. maddesinde önemli bir değişiklik yapılmış ve genel sınırlama nedenleri madde metninden çıkartılarak, söz konusu madde temel hak ve özgürlüklerin güvence maddesi veya genel koruma maddesine dönüştürülmüştür.²⁶⁸

Anayasa Mahkemesinin 2001 yılı Anayasa değişiklikleri sonrasında aldığı kararlarda, Anayasada yer alan ilgili temel hak ve özgürlüğün maddesinde belirtilen

²⁶⁸ Uzeltürk, **a.g.e.**, s.44.

özel sınırlama nedenleri dışındaki sebeplere dayanılarak yapılan sınırlamaları Anayasaya aykırı bulmaktadır.

1.6. LAİK CUMHURİYETİN GEREKLERİNE AYKIRI OLMAMA İLKESİ

Temel haklar alanındaki sınırlamaların “Laik Cumhuriyetin gereklerine” aykırı olamayacağını düzenleyen 13. madde, 2001 yılı değişiklikleri ile Anayasaya girmiştir. Hüküm, belli bir dini inancı kanunlar aracılığıyla topluma dayatmaya yönelik ya da devletin dini inançlar karşısında tarafsızlığını zedeleyen bir sınırlamayı engellemiştir. Böylece Anayasanın 2. maddesinde yer alan laiklik ilkesinin korunması amaçlanmıştır. Zaten devletin dini inançlar karşısında tarafsızlığını zedeleyen her girişim, din ve vicdan özgürlüğünü düzenleyen 24. maddeye ve eşitlik ilkesine de aykırı düşmektedir.²⁶⁹

Yeni düzenlemede dikkat edilmesi gereken nokta, Laik Cumhuriyetin gereklerinin bir sınırlama nedeni olmadığı, sınırlamanın sınırını gösteren bir ölçüt olduğudur. Yani Anayasa Mahkemesi bir hak veya özgürlüğün sınırlandırılmasının Anayasaya uygunluğunu denetlerken, bu sınırlamanın Laik Cumhuriyetin gerekleri yönünden zorunlu olup olmadığını tespit edecek ve kararını ona göre verecektir.²⁷⁰

Laik Cumhuriyetin gereklerine uygunluk ilkesi gereğince, mülkiyet hakkı 35. maddede belirtilen kamu yararı ve toplum yararı nedenleri ile kanun koyucu tarafından sınırlandırılırken, getirilen sınırlamalar Laik Cumhuriyetin gereklerine aykırı olmamalıdır. Bu bağlamda mülkiyet hakkı ile ilgili düzenlemelerde, dinler arasında farklılıklar gözetilmesi Anayasaya aykırılık teşkil edecektir.

²⁶⁹ Sabuncu, **a.g.e.**, s.65.

²⁷⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Temel Hakların ve Özgürlüklerin Kapsamı ve Sınırlandırılması”, **Türkiye Büyük Millet Meclisi Anayasa Hukuku 1. Uluslararası Sempozyumu**, TBMM Başkanlığı Yay., Ankara, 2003, ss.178-179.

Laik bir devlette dinsel bir hizmet üretiminin kamu hizmeti sayılıp sayılamayacağı tartışması²⁷¹ bir yana devletin asli görevi olan kamu hizmeti üretiminin finansman biçimi olan verginin, dine ilişkin bir amaç için kullanılıp kullanılamayacağı ayrı bir tartışma konusudur. İlk bakışta laik devletin kamu hizmeti üretmek için topladığı vergileri şu ya da bu dinin öğretilmesi açısından kullanması Anayasada korunan din ve vicdan özgürlüğü bakımından uygun gibi görünebilir, ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, kaynakların dağılımında bütün dinlere eşit mesafede durulması gerektiği ve din öğretiminde herhangi bir din lehine ayrımcılık yapılmaması, herhangi bir dinin eğitiminin zorunlu tutulmamasıdır. Bu bağlamda laik devlette sadece belirli bir dinin öğretilmesi ve bu dersin finansmanına ateistleri, diğer bütün inançlara ve farklı mezheplere mensup yurttaşları ortak etmek laiklik ilkesinin ruhuna ve özüne aykırı olacaktır.

2. ÖZEL SINIRLAMA NEDENLERİ

Anayasamızda her bir temel hak için, o hakkı düzenleyen ilgili maddede özel sınırlama nedenleri belirtilmiş olup, bu nedenler sadece ilgili temel hakkı sınırlama nedeni olarak kullanılabilir. Örneğin Anayasanın 17. maddesinin 1. fıkrasında “Herkesin, yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğu” vurgulanırken diğer taraftan aynı maddenin 4. fıkrasında özel sınırlama nedenleri; “Meşru müdafaa hali, yakalama ve tutuklama kararlarının yerine getirilmesi, bir tutuklu veya hükümlünün kaçmasının önlenmesi, bir ayaklanma veya isyanın bastırılması, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde yetkili merciin verdiği emirlerin uygulanması sırasında silah kullanılmasına kanunun cevaz verdiği zorunlu durumlarda meydana gelen öldürme fiilleri” şeklinde belirtilmiştir.

Benzer şekilde Anayasanın 23. maddesinde temel bir hak olarak düzenlenen yerleşme ve seyahat hürriyeti, “Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.” şeklinde vurgulanırken aynı maddenin 2. ve 3. fıkralarında özel sınırlama nedenleri ,

²⁷¹ Eser Karakaş, “Laiklik,Vergiler ve Sivil Toplum”, (Çevrimiçi) <http://www.zaman.com.tr/haber.do?haberno=599492> , 11.10.2007.

“Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir.” şeklinde ifade edilmiştir.

Temel hak ve özgürlüklere getirilen özel sınırlama nedenlerinin vergi yasaları ile getirilebilecek sınırlamalarla bir ilişkisi bulunmaması sebebiyle, burada ayrıntılı olarak özel sınırlama sebeplerinin incelenmesinde bir yarar görmemekteyiz.

3. SADECE SOSYAL VE EKONOMİK HAKLARA İLİŞKİN SINIRLAMA NEDENİ

Çalışma, sosyal güvenlik, konut, eğitim, sağlık gibi sosyal hakların gerçekleşmesi için devletin bunları tanımış olması yeterli değildir. Bu tür sosyal hakların gerçekleşmesi için devletin olumlu edimde bulunması gerekir. Bu bağlamda, devlet; okul, hastane, konut vs. yapmak suretiyle bu hakları gerçekleştirir. Bu tür hakların salt Anayasada yer almaları, kişilere dava yolu ile talep edebilecekleri sübjektif kamu hakları vermez. Bu tür dava ve talep hakları, ancak yasama organının o alandaki kanunî düzenlemesinden doğabilir. Bu açıdan bu tür sosyal hakları tanıyan Anayasa hükümleri, doğrudan doğruya uygulanabilir hukuk kuralları değil, yasama organına siyasal nitelikte direktifler veren veya yol gösteren “program hükümler” niteliğindedir.²⁷²

Sosyal ve ekonomik haklara ilişkin sınırlama nedeni, Anayasanın 65. maddesinde yer almaktadır. Buna göre,

“Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.”

²⁷² Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, s.111.

Sosyal ve ekonomik haklar niteliklerinden dolayı, vergi ile ilgili yasal düzenlemelerden en çok zarar görebilecek haklardır ve bunlar Anayasanın 65. maddesinde de belirtildiği gibi mali kaynakların yeterliliği ile sınırlandırılmıştır.²⁷³ “Ekonomik istikrarın korunması” ve “malî kaynakların yeterliliği” ise tamamıyla siyasal iktidarın takdirinde olan hususlardır. Dolayısıyla ülkemizde sosyal devletin ne ölçüde ve hangi araçlarla gerçekleşeceğinin takdiri siyasal iktidara kalmış bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anayasa Mahkemesi 16 Ekim 1996 Tarih ve K.1996/38 sayılı kararında; Anayasa'nın 17. maddesinde düzenlenen “yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma hakkı” ile bağlantılı olan sosyal haklar (örneğin sosyal güvenlik hakkı, sağlık yardımı) söz konusu olduğunda, Anayasanın 65. maddesinde öngörülen sınırlamanın uygulanamayacağına, devletin bu takdirde bu hakları gerçekleştirmek zorunda olduğuna karar vermiştir.

Anayasa'nın 65. maddesinde, devletin sosyal ve ekonomik alanlarda belirtilen görevlerini, ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği öngörülmektedir. Böylece, Anayasa'nın 60. maddesiyle bireylere tanınan “sosyal güvenlik hakkının” sağlanması için alınacak önlemler ve kurulacak teşkilat bakımından devleti görevlendirilmekte, 65. madde ile de bu göreve bazı sınırlamalar getirilmektedir. Ancak 60. madde ile tanınan “sosyal güvenlik hakkı” yine Anayasa'nın 17. maddesinde düzenlenen “yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma hakkı” ile bağlantılıdır. Dolayısıyla devlet, ekonomik ve sosyal alandaki görevlerini yerine getirirken yapacağı düzenlemelerde “yaşama hakkını” ortadan kaldıran ya da kısıtlayan kurallar getiremeyecektir. Bu nedenle, sağlık yardımlarının yataklı tedavi kurumlarında altı ayı geçemeyeceğine ilişkin itiraz konusu kural, Anayasa'nın 65. maddesi kapsamında değerlendirilemez.²⁷⁴

²⁷³ Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Temel Hak ve Özgürlükler ile Vergi İlişkisi**, s.240.

²⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, 16 Ekim 1996 Tarih ve E.1996/17, K.1996/38 Sayılı Karar, *Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi*, Sayı 33, Cilt 1, s.157. (Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesi, BAĞ-KUR iştirakçilerine yapılacak sağlık yardımlarını yataklı tedavi kurumlarında tedaviye başlanan günden itibaren altı ay ile sınırlandıran 2 Eylül 1971 tarih 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız

4. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN VERGİ YASALARIYLA SINIRLANDIRILMASI

Anayasanın vergilendirme ile ilgili 73. maddesinde tüm demokratik hukuk devletlerinde de olduğu gibi vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Buna göre vergiler ancak yasa ile konulabilmekte olduğundan, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin düzenlemelerde de söz konusu haklar ancak yasa ile sınırlandırılabilir. Dolayısıyla “vergi yasalarıyla temel hakların sınırlandırılabilmesi, temel hakkın ancak bir kanunla sınırlandırılabilmesi ilkesi ile uyum içerisindedir.”²⁷⁵

Vergilerin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisini yasama organının kullanması anlamına gelmektedir. Kanunsuz vergi olmaz kuralının kökeni, temsilsiz vergi olmaz ilkesidir. Bu anlayışın özünde de vergi mükelleflerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı yer almaktadır. Ancak bu durumda mükellefler, kendileri hakkında getirilen vergilere rıza göstermiş sayılmaktadırlar.²⁷⁶

Vergi ödevinde kanunilik ilkesi temel anayasal bir ilke olmasına rağmen, istisnai olarak yürütme organına da yetki verilmiştir. Anayasa m.73/4 ‘de,

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

Bu düzenleme, ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edilmesi gereken durumlar için yapılmıştır. Burada vurgulanması gereken en önemli husus, yasama organına ait bir yetkinin yürütme organına devredilmiş olmasıdır. Fakat burada yürütme organına verilen yetki geniş kapsamlı değildir. Yani yürütme organı bu yetkisine istinaden

Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun Ek 14’üncü maddesinin (a) bendinin ikinci fıkrası hükmünü Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.)

²⁷⁵ Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Temel Hak ve Özgürlükler ile Vergi İlişkisi**, s.241.

²⁷⁶ İbrahim Hüvez, “Verginin Yasallığı İlkesinin İstisnası Olarak Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, S.22, Yıl:4, Nisan-Mayıs 1996, s.46.

yeni bir vergi mükellefiyeti getiremeyeceği gibi, matraha ve vergiyi doğuran olaya da müdahale edemeyecektir. Ayrıca yürütme organına verilen yetki 2 açıdan kısıtlanmıştır. “Birinci kısıtlama, Bakanlar Kurulunun vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin sadece muaflik, istisnalar, indirimler ve oranlarına yönelik düzenleme yapabilmesi, ikinci kısıtlama ise bu değişiklikleri kanunların belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde yapabilecek olmasıdır.”²⁷⁷ Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kurulunun bu yetkisinin vergi cezalarını da kapsadığına hükmetmiştir.²⁷⁸ Ancak 73/4’deki yetkiyi aşan bir şekilde Bakanlar Kurulu düzenleyici bir işlem yaptığı takdirde Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemeyi iptal etmektedir.²⁷⁹ Benzer bir biçimde Bakanlar Kurulu dışında herhangi bir makama düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmesi de Anayasaya aykırı olacaktır. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, belediye meclislerinin düzenleyeceği esas ve tarifelere göre, reklam vergisi alınmasına ilişkin düzenleme yetkisini; alt ve üst sınırların kanunda belirtilmediği gerekçesiyle iptal etmiştir.²⁸⁰ Mahkeme tarafından, Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin belediye meclislerince kullanılamayacağı hususuna, Anayasanın açık hükmüne rağmen değinilmemiş olması da şaşırtıcı bir durumdur.

Vergi ödevine ilişkin olarak kanunilik ilkesinin bir diğer istisnası ise Anayasanın 167. maddesinde düzenlenmiştir.

“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.”

Bu düzenleme ile Bakanlar Kuruluna devredilen yetki, Anayasanın m.73/4’deki halinden daha geniş kapsamlıdır. Çünkü burada Bakanlar Kuruluna, daha önceden var olan bir vergiyi kaldırma veya hiç olmayan yeni bir vergiyi koyabilme yetkisi

²⁷⁷ Binnur Tüzün Çelik, **Vergilemede Müdahale İlkesi-Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.61.

²⁷⁸ R.G.,T. 12.11.1987, S. 19632.

²⁷⁹ E.1986/20 K. 1987/9 AYMK Dergisi, S.23, s.190.

²⁸⁰ E.1970/29 K.1970/48 AYMK Dergisi, S.8, ss.493-496.

tanınmıştır.²⁸¹ Bu yetkinin kullanımına örnek olarak anti damping vergisi ve telafi edici vergi uygulaması verilebilir.²⁸²

Vergi ödevine ilişkin düzenlemelerde *gereklilik* ve *elverişlilik* ölçütü nitelik bakımından sürekli bulunduğundan, Anayasa Mahkemesi *ölçülülük* denetimini sadece *orantılılık* açısından yapabilecektir. Hakkın kullanılmasını güçleştiren veya imkansızlaştıran durumlarda mahkeme düzenlemeyi iptal edebilecektir. Dolayısıyla hakkın özünün belirlenmiş olması, temel hak ve özgürlüklerin vergi yasalarıyla ne ölçüde sınırlandırılabilirliğini de belirler.²⁸³

Yerleşme ve seyahat özgürlüğü, mülkiyet ve miras hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma ve sözleşme hürriyeti, ailenin korunması vb. gibi temel hak ve özgürlükler, vergi ile ilgili yapılan düzenlemelerden kolayca etkilenebilmekte, hatta zarar görebilmektedir.²⁸⁴ Özellikle her vergi mülkiyeti eksiltici bir özelliğe sahip olması dolayısıyla anılan haklar içerisinde en çok mülkiyet hakkı vergilendirme dolayısıyla zarar görmektedir.²⁸⁵

Mülkiyet hakkının kanunla sınırlanması ilkesi, yürütme organının mülkiyet hakkıyla ilgili düzenleyici işlem yapamayacağı anlamına gelmez. Yürütme organı bir kanuna dayanmak şartıyla temel hak ve özgürlükler, dolayısıyla mülkiyet hakkı alanında düzenleme yapabilir. Ancak, yürütme organı yaptığı düzenlemelerde kanuna dayansa bile, kanunun öngörmediği yeni bir sınırlama getiremez. Yürütme organı, kanunun öngördüğü sınırlamanın ayrıntılarına ilişkin teknik noktalarda düzenleme yapabilir. Düzenleyici işlemlerle kanunda öngörülen sınırlama somutlaştırılabilir ancak, kanunun öngörmediği bir sınırlamanın konulması mümkün değildir.²⁸⁶

²⁸¹ Nami Çağan, **Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi-Bahri Savcı'ya Armağan**, Mülkiyeliler Birliği Yayını, No:7, 1988, s.219.

²⁸² Çelik, **a.g.e.**, s.63.

²⁸³ Çağan, **a.g.e.**, s.166.

²⁸⁴ Güneş, **a.g.e.**, s.178.

²⁸⁵ Çağan, **a.g.e.**, s.169.

²⁸⁶ Gözler, **a.g.e.**, s.179.

Emlak ya da taşıt alımını engelleyecek yükseklikte bir emlak alım veya taşıt alım vergisi, miras hakkını ortadan kaldırılabilecek ölçüde yüksek oranlı bir veraset vergisi, emlakı satmadan ödenemeyecek büyüklükte bir emlak vergisi, ya da herhangi bir mesleğin terk edilmesine yol açacak nitelikte uygulamalar (eskiden ülkemizde uygulanan hayat standardı esaslı gibi),veya haberleşmeye engel olacak boyutta PTT hizmetlerinden alınacak vergiler, söz konusu temel hak ve özgürlükleri ortadan kaldıracığı için Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilebileceklerdir.²⁸⁷ Fakat mülkiyet, miras, seyahat ve çalışma hürriyetleri anayasada belirtilen özel sınırlama nedenlerine bağlı olarak kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmesi gibi hakkın özüne dokunmayan ölçülü vergiler ise hakkı sınırlandırmakla birlikte Anayasaya aykırılık teşkil etmeyecektir. Buradan hareketle, miras hakkını ortadan kaldırmayan nitelikte bir veraset ve intikal vergisinin, konut edinme hakkını ihlal etmeyecek nitelikte bir emlak vergisinin, seyahat etmeyi engellemeyecek nitelikte bir pasaport harcının, Anayasadaki sınırlamalara uygun olduğunu söyleyebiliriz.

Anayasaya göre seyahat özgürlüğü ancak kanun ile sınırlandırılabilir. Kime, ne zaman, niçin, nasıl hangi makam tarafından, hangi işlemle yurt dışı yasağı konulacağının mutlaka kanun metninde açık ve net bir biçimde gösterilmesi zorunluluktur.²⁸⁸ Diğer bir ifadeyle kanun; bireye keyfi müdahalelere karşı uygun bir korunma olanağı vermek üzere, kamu otoritesine verilen yetkinin kapsam ve kullanma koşullarını yeterli açıklıkta belirlemek zorundadır.²⁸⁹

Anayasanın 172. maddesinde, devlete tüketicileri koruyucu ve aydınlatıcı önlemleri almak ve tüketicilerin kendilerini koruyucu girişimlerini teşvik etmek görevi yüklenmiştir. Sosyal devlet olma özelliğinden kaynaklanan bu görevin yerine getirilmesi esnasında vergilerden bir araç olarak yararlanılabilmektedir.²⁹⁰ Yani devlet tüketicileri korumak adına toplum sağlığını olumsuz yönde etkileyen mal ve hizmetler üzerine yüksek oranlı vergiler uygulamak suretiyle bunların tüketimini

²⁸⁷ Karakaş ve Sonsuzoğlu, **Temel Hak ve Özgürlükler Vergi İlişkisi**, s.243.

²⁸⁸ Güneş, **“Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bakış”**, s.127.

²⁸⁹ Yaltı, **“Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”**, s.114.

²⁹⁰ Çelik, **a.g.e.**, s.63.

frenleyebilir. Bu bağlamda ABD’de 33 eyalette, obeziteyle mücadele kapsamında şekerli içeceklerle ortalama yüzde 5,2 oranında vergi uygulanmaktadır.²⁹¹ Bu tip bir verginin ülkemizde de uygulandığı takdirde Anayasanın 41.maddesiyle de uyum içerisinde olacağını, temel hak ve özgürlükleri sınırlandırmada kamu yararını da göz önünde bulundurduğumuzda Anayasaya aykırılık teşkil etmeyeceğini öngörmekteyiz.

Anayasanın 56. maddesinde herkesin sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahip olduğu düzenlenmiş, çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek devlete ve vatandaşlara bir ödev olarak yüklenmiştir. “2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların çevre temizlik vergisine tabi olduğu; konutlara ait çevre temizlik vergisinin, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına hesaplanacağı ...”²⁹² hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla Çevre Temizlik Vergisi ile ilgili bu hüküm, anayasada ki amaca uygun olarak uygulandığı takdirde, bu vergi ile temel bir hak olan herkesin sağlıklı bir çevrede yaşama hakkı bir nebze olsa güvence altına alınabilecektir.

Vergi idaresinin, yetkilerini kullanırken, uyguladığı hukuka aykırı işlem nedeniyle, kişilerin haklarını telafisi güç veya imkansız zararlara uğratmaması gerekir. Bu amaçla Anayasanın 125. maddesinde yer alan “yürütmenin durdurulması” kurumu da idarenin işlem ve eylemlerinin engellenmesi değil, bu işlem ve eylemlerin yasal sınırları aşması nedeniyle kişilerin uğrayabileceği telafisi güç veya imkansız zararlara karşı bir koruma tedbiridir. Yürütmenin durdurulması kurumu kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasını ve idari icaplarla arasında adil bir dengenin sağlanmasını gerçekleştiren en ivedi ve en etkili yoldur. Bu bağlamda vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda verilen yürütmeyi durdurma kararları, nihai karar veya üst mahkemenin vermiş olduğu

²⁹¹ Bilim adamları, her 30 mililitre şeker eklenmiş içecek için 1 cent ek vergi konmasını öneriyorlar ve bu şekilde ABD ilk yılda 20 milyar dolar para birikeceğini ve bunun da çocuk beslenmesi, obezitenin önlenmesi ve sağlık güvencesi olmayanlara destek için kullanılabileceği üzerinde duruyorlar. Ayrıntılı bilgi için bkz. “ <http://www.ntvmsnbc.com/id/25048581/> ” “Obeziteye Vergi Freni”, 25 Ocak 2010.

²⁹² Çevre Temizlik Vergisi, 01.01.2010 , <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/cevretemizlik.htm>

kararlar çerçevesinde tahsil kabiliyeti askıya alınan tarhiyatların en nihayetinde kesin kararın mükellefin aleyhine olması durumunda, mükelleflerin yargı kararlarına istinaden ödememe hakları bir anda cezalandırmaya da dönüşebilecektir. Bu durum ise vatandaşların yargılama safhasında verilen kararlar nedeniyle mükelleflere tanınan hakkın kullanılabilmesini riskli hale getirmekte, diğer bir deyişle mahkemelerce verilen kesin olmayan kararların etkinliğini ciddi derecede azaltmaktadır. Bu nedenlerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 112/5 maddesi yürütmeyi durdurma müessesesinin etkinliğini azaltması sebebiyle Anayasanın 125. maddesine, hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı niteliği ile de Anayasamızın 36. maddelerine aykırıdır.²⁹³

Anayasanın 19. maddesinde tutuklamaya ilişkin olarak kişileri koruyucu şekilde hükümler ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. V.U.K’ da hapis cezası gerektiren²⁹⁴ bir takım fiiller yer almaktadır. (V.U.K m.359.) Bu yüzden yargıçların yanıltmak suretiyle verebilecekleri kararlarla kişilerin haksız yere tutuklanmasına sebebiyet vermemek için, vergi yasalarının açık ve belirgin olması gerekmektedir. Kişi özgürlüğünün güvence altına alınabilmesi açısından sadece kanuna dayanarak

²⁹³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Memduh Aslan, “Vergi Usul Kanunu 112/5 Maddesinin Anayasaya Aykırılığı”, t.y, ss. 1-3. <http://www.turktax.com/yazilar/vuk1125.pdf>

²⁹⁴ (V.U.K m.359):

a)Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri 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 veya bu belgeleri 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.

yargıcın vereceği ceza ile tutuklanma yeterli olmayıp, aynı zamanda vergisel işlemlerin de belirgin olması, üzerinde önemle durulması gereken bir husustur.

Vergiler temel hak ve hürriyetlerin bazıları ile daha duyarlı ve sıkı bir ilişki sergiler. Bir başka ifadeyle bazı haklar vergilerden daha fazla incinebilir durumdadır. Verginin özellikle ekonomik ve sosyal alanı ilgilendiren hak ve hürriyetlerle ilişkisinin daha sıkı olduğunu söyleyebilmekteyiz. Bazı hak ve hürriyetlerle daha sıkı bir ilişki gösteren verginin, bazılarıyla (düşünce hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti gibi) ilişkisi geri planda bulunmaktadır. Ancak, zayıf ilişki içinde görülen hürriyetlerin kullanımı ekonomik alana çıktığında verginin etkisi derhal hissedilir hale gelir. Örneğin, düşünceyi açıklama ve yaymayı doğrudan veya dolaylı konu alan bir vergisel düzenleme düşüncenin yayılmasına konu alan materyale ulaşmayı pahalılaştıracığından ilgili hak ve hürriyet üzerinde sınırlayıcı etki gösterebilecektir.²⁹⁵

²⁹⁵ Doğan Şenyüz, “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku”, (Çevrimiçi) <http://www.tmud.org.tr/UserFiles/File/HUKUK%20DEVLET%20TRK%20VERG%20HUKUKU.doc> ,t.y.

SONUÇ

Toplum olarak bir arada yaşamının gerektirdiği bazı ihtiyaçların karşılanması bakımından kamu harcamalarının yapılması gereği, yöneticilerin bitmek bilmeyen kamu gelirleri ihtiyacı ve bu ihtiyacın karşılanması sırasında vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılması, bu ilişkilerin belirli hukuk kurallarına bağlanması gerektiği sonucunu ortaya çıkartmıştır. İlk başlarda gönüllü bir ödeme niteliğine sahip vergi verme anlayışı, zaman içerisinde çeşitli nedenlerle cebri bir niteliğe dönüşmüştür. Vergilerin cebriliği, çoğu zaman keyfilikle bütünleşmiş, gerek Batı’da gerekse ülkemizde vergi yükü altında ezilen halklar, otoriteye karşı mücadele vermiş ve bunun sonucunda bir takım hak ve özgürlüklere sahip olmuşlardır. Vergilerin anayasal metinlere girmesi ve ancak kanunla alınabilmesi ilkesinin yerleşmesi de bu mücadeleler sonucu gündeme gelebilmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde vergilendirme yetkisinin kaynağı, tanım ve kapsamını belirtildikten sonra, vergilendirme olgusunun tarihsel süreç içerisinde ki gelişimine çok fazla ayrıntıya girilmeden, temel hatlarıyla değinilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda öncelikle vergilendirme yetkisinin ilk olarak Batı demokrasilerinde gösterdiği gelişim süreci incelenmiş, daha sonra Batı demokrasilerinde ki vergilendirme ile ilgili bu gelişimin ülkemizi hangi yönlerden etkilediği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Etkileşim süreci Osmanlı dönemi, Cumhuriyet öncesi dönem ve Cumhuriyet sonrası dönem olmak üzere üç temel başlıkta ele alınmış ve bu dönemlerde vergilendirme ile ilgili önemli tarihsel gelişmeler, temel hak ve özgürlükler bakımından da incelenmeye tabi tutulmuştur. Bu bağlamda İngiltere’de kralın vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanımını sınırlandıran Manga Carta benzeri bir toplumsal sözleşmenin, (temel hak ve özgürlükleri bir nebze de olsa anayasal bir güvence altına alması bakımından önemlidir.) Osmanlı devletinde ki yansıması ancak yaklaşık 600 yıl sonra 1808 yılına değin uzanmaktadır. 1808 yılında Sened-i İttifak adı verilen bir belgenin padişah ile ayan sınıfı arasında imzalanması ile padişahın vergilendirme yetkisi sınırlandırmaya tabi tutulmuştur. Bu açıdan Batıdaki demokratikleşme hareketleri, temel hak ve özgürlükleri güvence altına

alabilmek adına imzalanan belgeler, uluslar arası sözleşmeler, bu doğrultuda kazanılan hakların ülkemizde uygulanabilmesi oldukça gecikmiştir.

Osmanlı devleti döneminde zayıflayan merkezi otorite, Batıdaki gelişmeleri yakından takip edebilmek, mültezim adı verilen devlet adına vergi toplama yetkisine sahip kişilerin halktan haksız yere ve fazla vergi toplaması sonucu ortaya çıkan isyan hareketlerini durdurabilmek adına, Tanzimat ve Islahat Fermanlarını ilan etmek durumunda kalmıştır. Bu belgeler ile Osmanlı Devleti azınlıkların ve kendi tebaasının eşit haklara sahip olması bakımından sınırlı da olsa bir takım düzenlemelere gitmiş, bunun yanında vergiler ile ilgili de bazı düzenlemelere yer verilmiştir.

Tanzimat ve Islahat Fermanlarına rağmen, Osmanlı'da hürriyet düşüncesi, mülkiyet kavramı, eşitlik ve güvenlik ilkeleri; somut şekilde ancak 1876 Anayasası ile ilk kez ortaya konabilmiştir. Bu Anayasa ile Osmanlı Devletinde ilk kez, insanların devlete karşı ileri sürebilecekleri hakları bulunduğu gerçeği anayasal anlamda kabul edilmiştir ve bu insan hakları bakımından oldukça önemli bir gelişmedir. Ayrıca verginin yasallığı ve mali güce göre vergi salınması ilkelerinin benimsenmesi de, vergi hukuku açısından önemli bir dönüm noktası olmuştur.

Evrensel bildirgelerle başlayan özgürlük, eşitlik ve kardeşlik gibi değerler, gerek iktisadi sistemlerin gerekse evrensel beyannamelerin birbirilerini etkilemeleri ile vergilendirmede adaletin nasıl sağlanacağına sorgulanmasına neden olmuştur. Evrensel bildirgelerde yer alan vergilendirmeye yönelik temel değerlerin anayasalara aktarılması ile bu değerler anayasal meşruiyet kazanmıştır.

Birey hak ve özgürlüklerinin geniş bir biçimde tanındığı anayasal belgelerin varlığı tek başına yeterli değildir. Önemli olan kağıt üzerinde tanınan hak ve özgürlüklerin yargısal ve siyasal güvencelerinin de oluşturulmasıdır. Bu bağlamda Cumhuriyetin ilanından sonra kabul edilen 1924 Anayasası, birey hak ve özgürlüklerine geniş bir biçimde yer vermesine rağmen, bunların korunmasını sağlayacak bir üst yargı merciini yaratamamış olması bakımından yetersiz kalmıştır.

Tam da bu noktada ki eksikliğin giderilmesi, yani Anayasamızda yer alan temel hak ve özgürlükleri, idarenin keyfi işlemlerine ve parlamentonun sınırlamalarına karşı korumakla görevli, üst yargı organı olan Anayasa Mahkemesinin kurulması ancak 1961 Anayasası ile mümkün olmuştur. Böylece Tüm kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemekle görevli Anayasa Mahkemesi'nin kurulmasıyla birlikte parlamento tarafından yasayla konulan vergilerin dahi anayasaya uygunluğunun denetimi anlayışı, Türk anayasa tarihinde bir ilk olmuş, verginin yasallığı ve belirliliği ilkesini güçlendirmiştir. Bugün Anayasa Mahkemesinin “Anayasanın her türlü mali yükümlülüğü yasa ile düzenlemesi gerekeceği” hükmünü benimserken güttüğü amaç da; keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunması olmuştur.

Bugün halen yürürlükte olan Anayasamızda vergi ile ilgili düzenlemeler 73. maddede yer almaktadır. Anayasamızın bu maddesi, modern devletlerin modern hukuk kavramları içindeki "kanunilik ilkesi", "hukuk devleti" kavramıyla bağlantılı olmaya çalışılacak şekilde düzenlenmiştir. İlgili maddede yer alan genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri iç içe geçen ve birbirinden ayrılması zor olan esaslardır. Genellik ilkesini ihlal eden bir yasanın aynı zamanda eşitlik ölçüsüne uymadığını, ya da mali güce göre alınmayan bir verginin eşitlik ilkesine aykırılık taşıdığını iddia etmek her zaman mümkün olabilmektedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesini, verginin mali güce göre alınması ilkesiyle gerçekleştirmeye çalışırken Anayasada yer almayan "vergilerin geriye yürümezliği ilkesi" hukuk devletinde kazanılmış haklara saygının gereği olarak değerlendirmeye alınmalıdır. Bu ilkeleri gözeterek hazırlanan ve uygulanan yasalar, vergide adaleti ve haklılığı gerçekleştirmiş olacaktır. Bu nedenle yasaları hazırlayan ve uygulayan mali idarenin ve vergi yasaları ile uygulamalarını denetleyen yargının özenli ve duyarlı hareket etmesi gerekmektedir.

Modern bir anayasa olarak nitelendirilebileceğimiz anayasada ve çağdaş anlayışta vergilendirme ile ilgili olarak en önemli unsur “mali güç” ilkesidir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisine haiz olan yasama organı, vergilendirme işleminde bu ilkeyi dikkate almalıdır. Gelir vergisi bağlamında, mali gücün

kavranabilmesi için gerekli araçlardan muafiyet, istisna ve indirim (en az geçim indirimi), artan oranlılık ve ayırma ilkesinin mutlaka dikkate alınması gerektiği kanaatini taşımaktayız. Gelir vergisi kanunu yeniden düzenlenirken, mükelleflere sağlanacak olan muafiyet, istisna ve indirimler siyasi ve politik amaçlı olmaktan uzaklaştırılmalı, sosyal ve mali güç ölçütü dikkate alınarak gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle 1982 Anayasasının genel nitelikleri üzerinde durulmuştur. 1982 Anayasası, 1961 Anayasasında olduğu gibi Türkiye Cumhuriyetini sadece “hukuk devleti” olarak değil, “sosyal bir hukuk devleti” olarak nitelendirmiştir. 1982 Anayasası temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından devlete negatif ve pozitif görevler yüklemiştir. Negatif görevlerde devlete, temel hak ve özgürlüklere müdahalede bulunmama ödevi yüklenirken, pozitif görevlerde ise bunların korunması bakımından edimlerde bulunma ödevi yüklenmektedir. Bu nedenle çalışmada 1982 Anayasasının vergilendirmeye karşı duyarlı, ona karşı direnç gösteren, ehemmiyetle korunması gereken hükümleri (Bunlar, Zorla çalıştırma yasağı, Kişi özgürlüğü ve güvenliği, Özel hayatın gizliliği, Yerleşme ve seyahat özgürlüğü, Din ve vicdan özgürlüğü, Mülkiyet ve miras hakkı, Ailenin korunması, Çalışma ve sözleşme Özgürlüğü ve Çalışma hakkı ve ödevi, Ücrette adaletin sağlanması ve Konut hakkı gibi hükümlerdir.) üzerinde durulmuş, bunun yanı sıra Türk vergi mevzuatında yer alan bazı hükümlerin bu çerçevede anayasadaki hükümlere uygunluğu incelemeye tabi tutulmuştur. Sonuç olarak, devletin vergi mevzuatında yapmış olduğu bir takım düzenlemelerle, Anayasada kendisine verilen görevlerin bir kısmını tam olarak yerine getirdiği, bazı düzenlemelerin Anayasaya uygun olarak hazırlandığı halde eksik yasal düzenleme niteliğinde olduğu veya tam tersine vergi ile ilgili bir takım düzenlemelerin Anayasadaki amir hükümlere aykırı olduğu tespit edilmiştir. Bununla ilgili olarak eksik yasal düzenleme niteliğindeki hükümler ve anayasaya aykırı durumlar açısından çözüm önerileri tek tek açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu bağlamda ikinci bölümde, pozitif statü hakları olarak ifade edebileceğimiz “çalışma ve sözleşme özgürlüğü” ile “ücrette adaletin sağlanması” gibi hak ve özgürlüklerin gerçekleşmesi açısından devletin, vergilendirme yetkisinden yeterince yararlanamadığı görüşüne varılmıştır. Buradan hareketle, Anayasanın 55. maddesinde öngörülen ücrette adaletin sağlanması bakımından, ayırma ilkesi bağlamında, GVK m.2’de düzenlenen gelir türlerinin beyannameye eklenmesi sırasında ağırlıklı olarak emek faktörü ile elde edilen gelirlere, ağırlıklı olarak sermayeden elde edilen gelir türlerine kıyasla emek faktörünün lehine uygulanmak üzere indirimler ve istisnaların yürürlüğe girmesi gerektiği kanaatini taşımaktayız.

Çalışma ve sözleşme özgürlüğünü bakımından Anayasaya aykırı olduğunu düşündüğümüz, Gelir Vergisi Kanununda yer alan ”gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı düzenlemede; işletmede fiilen çalışanlar dahi, işletme sahibinin eşine ve çocuklarına çalışmaları karşılığında ödenen ücretlerin gider olarak indirilmesini engellemektedir. Anayasanın çalışma ve sözleşme özgürlüğü ile çalışma hakkı ve ödevini düzenleyen 48. ve 49. maddelerine aykırı olan bu hüküm ile ilgili V.U.K’ da bir yasal düzenlemeye ihtiyaç olduğu açıktır.

Anayasamızın 61. maddesinde “devlet sakatların korunmalarını ve sosyal hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır.” hükmüne yer verilmiştir. Anayasanın bu amir hükmüne binaen 1475 Sayılı İş Kanununda ve 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununda yapılan düzenlemeler ile belirli oranlarda özürlü personel çalıştırma zorunluluğu getirilmiş olması olumlu bir gelişmedir. Her ne kadar uygulamada sakat işçilerin istihdamı konusunda bir takım sıkıntılar yaşanıyor olsa da, sakat işçilerin istihdamı açısından sağlanması muhtemel vergisel avantajlar ile uygulamada ki bu sıkıntıların giderilmesi mümkün olacaktır.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırsız olmadığı, bazı sınırlamaların gerekli olduğu durumlar vardır. Bu noktada sınırlamanın ölçüsünün ne olacağı, yasa koyucunun kişi hak ve özgürlükleri alanına ne kadar yaklaşabileceği, bir başka ifadeyle sınırlamanın sınırının ne olacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Sınırlamanın sınırını belirlerken genel olarak karşımıza üç ölçüt çıkmaktadır ki bunlar; öze dokunma yasağı, demokratik

toplum düzeninin gerekleri ve ölçülülük ilkeleridir. Burada kanımızca öze dokunma yasağı ve demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama ilkeleri, özgürlüklerin sınırlandırılmasında en son çizgilerdir. Esasında demokratik hukuk devletlerinde asıl olan özgürlüklerdir, sınırlamalar ise istisnalardır. Sınırlamanın en son nereye varabileceğinin tespitinden önce, sınırlama amacının ne olacağı belirlenmelidir. Bu bağlamda ölçülülük ilkesinin, sınırlama ile güdülen amaca ulaşmak için, hak ve özgürlüklerin ne ölçüde sınırlandırılmasının yeterli olacağını belirleyen yegane ilke olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusuna yer verilmiş, sınırlama nedenleri incelenmiştir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında Anayasa’da yer alan ilkelerin önemine binaen açıklamalar yapılmıştır. Anayasalar sınırlamanın ölçülerini, sınırlamanın sınırını belirlemek suretiyle, yasama organına tanınan hak ve özgürlükleri sınırlama yetkisinin anayasal sınırlarını çerçeve içerisine almaktadırlar. Vergilendirme ile de zaman zaman temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması mümkün olabileceğinden, bu bağlamda sınırlamanın sınırları üzerinde durulmuş ve vergiler ile hak ve özgürlükler alanına olumsuz yönde müdahale edilmemesi gerektiği tarafımızca savunulmuştur. Kanımızca Anayasanın vergilendirme ödevine ilişkin 73. maddesine (Yine Anayasanın 13. maddesinde ki “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.*” hükmüne dayanarak) “Temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunacak veya bunların kullanımını ciddi bir biçimde sınırlandıracak şekilde vergilendirme yapılamaz.” şeklinde bir fıkra eklendiği takdirde bu durumun önüne geçilebilecektir.

Bir ülkede temel hak ve özgürlüklerden bahsedebilmemiz için öncelikle demokratik bir yönetimden ve bu hak ve özgürlüklerin güvenceye alındığı bir sistemden bahsetmek gerekmektedir. Eğer iktidar çoğunluğun mutlak iktidarı olur ve azınlığı yok sayarsa işte bu noktada temel hak ve özgürlüklerden bahsetmek mümkün olamayacaktır. 21. yüzyılda anayasal güvenceye alınmayan ve her iktidar döneminde

keyfi yönetime maruz kalan vatandaşlar kendi haklarına sahip çıkamayacak ve birer uysal vatandaş olarak haklarını arayamayacaklardır. Temel hak ve özgürlükler hiçbir yönetim tarafından siyasi birer araç olarak kullanılmamalı ve bu hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmamalıdır. Aksi halde bir temel hakkın kullanılması son derece zorlaşacak ve imkansız hale gelecektir.

Hukuk devletinde kamu açısından çok önemli bir konu olan verginin önemi karşısında, vergi verenlerin mal güvenliklerinin korunması, vergi ödevlerine karşılık mükellefin idareye ve temelde devlete karşı kendini koruması ve savunması bakımından yargısal güvencelerin bulunması zorunludur. Hukuk devletinde devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergilendirme ilişkisine ait düzenlemeler bu ilişkinin taraflarına ait hak ve yetkileri kapsamaktadır. Bu hukuki ilişkinin bir tarafında devlet veya ona bağlı kamu tüzel kişileri diğer tarafında ise kendilerine vergi mükellefiyeti düşen bireyler yer alır. Hukuk devleti vergilendirme yetkisini kullanırken, kanuni yönetim ilkesi, vergilendirmede demokrasi, kanunilik ve eşitlik ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin korunması ilkelerini mutlaka gözetmek zorundadır. O halde vergi idaresi ve vergi yargısı da tüm birimleri ile hukuk devleti ilkesi prensiplerine uymakla yükümlüdür. Aksi takdirde Anayasa Mahkemesi kurallara uyulmadan yürürlüğe sokulan vergisel düzenlemeleri iptal edebilecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKAD, Mehmet, DİNÇKOL, Abdullah: **1982 Anayasası Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları**, Alkım Yayınları, İstanbul, 1998.

AKAD, Mehmet, DİNÇKOL, Bihterin Vural: **Genel Kamu Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2004.

AKDOĞAN, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, 9.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

AKDOĞAN, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.Baskı, Ankara, 2006.

AKIN, İlhan F. : **Kamu Hukuku**, 6.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1990.

AKSOY, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

ALGAN, Bülent: **Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakların Korunması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: **Türk Anayasası Açısından Temel Hakların ve Özgürlüklerin Kapsamı ve Sınırlandırılması**, Türkiye Büyük Millet Meclisi Anayasa Hukuku 1. Uluslararası Sempozyumu, TBMM Başkanlığı Yay., Ankara, 2003.

ARAL, Vecdi: **Toplum ve Adaletli Yaşam**, İstanbul, 1983.

ARSEL, İlhan: **Anayasa Hukuku**, Ankara, 1968.

ASHFORD, Nigel: **Özgür Toplumun İlkeleri**, Liberte Yayınları, Ankara, 2009.

ATAR, Yavuz: **Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2002.

AY, Hakan: **Maliye Tarihi(Ders Notları)**, İzmir, 2003.

AYDIN, M. Akif: **Türk Hukuk Tarihi**, 5.Baskı, Hars Yayınları, İstanbul, 2005.

BAKER, Philip: **The Principle of Equality in European Taxation**, Gerard T.K. Maussen (ed.), London, Kluwer Law International, 1999.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Yayınları, Afyon, 1999.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin: **Genel Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Afyon, 2005.

BERKES, Niyazi: **Yüz Soruda Türkiye İktisat Tarihi**, C:1, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Gerçek, Yayınevi, İstanbul, 1972.

BİLİCİ, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

BRENNAN, Geoffrey, BUCHANAN, James M. : **The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution**, Cambridge University Press, New York, 1980.

BROWLIE, Ian : **Principles of Public International Law**, Clarendon Press Oxford, England, 1966.

BULUTOĞLU, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, 1976.

ÇAĞAN, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇAVDAR, Tevfik: **Türkiye'nin Demokrasi Tarihi (1839-1950)**, İmge Yayınları, İstanbul, 1995.

ÇEÇEN, Anıl: **İnsan Hakları**, 3.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2000.

ÇELİK, Binnur Tüzün: **Vergilemede Müdahale İlkesi-Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

DİNÇKOL, Abdullah: **Hukuka Giriş**, Der Yayınları, İstanbul, 2005.

DİNÇKOL, Bihterin Vural, SOMER, Pervin: **Atatürk İlkeleri ve Devrimi**, Der Yayınları, İstanbul, 2006.

DOĞAN, İsmail: **Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Hakları**, 5.Baskı, Pegem Yayıncılık, Ankara, 2004.

DOĞAN, Naci: **İnsan Hakları Hukuku**, Altın Nokta Yayınları, İzmir, 2005.

DORSEN, Norman: **Frontiers of Civil Liberties**, New York, 1968.

EKER, Aytaç: **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa Basımevi, İzmir, 2005.

EKMEKÇİ, Esra: **Kurumlar Vergisinde Dar Yüklülük**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1994.

ERDİNÇ, Tahsin: **Batı Demokrasilerinde Klasik Kamu Özgürlüklerinde Görülen Sapmalar**, Güven Kitabevi, İstanbul, 2002.

ERDOĞAN, Mustafa: **Anayasa Hukukuna Giriş**, Adres Yayınları, Ankara, 2004.

ERDOĞAN, Mustafa: **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, Orion Kitabevi, Ankara, 2007.

EREN, Abdurrahman: **Özgürlüklerin Sınırlanmasında Demokratik Toplum Düzeninin Gerekleri**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

ERGİNAY, Akif: **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 13.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

ERGİNAY, Akif: **Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları (1920-1977)**, C:1,Kazancı Yayınları, Ankara, 1977.

FALAY, Nihat: **Maliye Tarihi(Ders Notları)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

GANSHOF VAN DER MEERSCH, Walter: «L'Impôt et la loi» Eirtralt de L'Quvrange: En Hommage a Victor Oothot», Faculte de Dro't, L16ge

GEMALMAZ, Mehmet Semih: **İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 3. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.

GERÇEK, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, 2006.

GÖREN, Zafer: **Anayasa Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.

GÖZE, Ayferi: **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, Beta Yayınları, İstanbul, 1986.

GÖZLER, Kemal: **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Anayasa Hukuku**, 9.Basım, Ankara, 2000.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

GÜNEŞ, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

GÜRAN, Tevfik: **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, İktisat Fakültesi Mecmuası, C:49, İstanbul, 1998.

GÜRSOY, Bedri: **1876 Anayasasının Mali Hükümleri**, Fadıl H.Sur'un Anısına Armağan, AÜSBF Yayın No:522, Ankara, 1983.

HAGUE, Rod, HAROP, Martin, BRESLIN, Shoun: **Comparative Government and Politics and Introducton**, Third Edition, Mc Millan, ABD, 1993.

IŞIK, Abdülkadir ve diğerleri: **Kamu Maliyesi**, Sakarya Kitabevi, Adapazarı, 2004.

KABOĞLU, İbrahim: **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005.

KABOĞLU, İbrahim: **Türkiye’de Hukuk Devletin Gelişimi**, Hayrettin Ökçesiz (haz.), HFSA Afa Yayınları, İstanbul, 1998.

KANETİ, Selim: **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986–1987.

KAPANI, Münici: **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 1993.

KARAKOÇ, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KATZ, Alfred: **Staatsrecht**, 9.Auflage, C.F.Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1989.

KIRBAŞ, Sadık: **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008.

KIZILOT, Şükrü ve Diğerleri: **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

KİLİ, Suna, GÖZÜBÜYÜK, Şeref: **Türk Anayasa Metinleri**, Türkiye İş Bankası Yayınları, Ankara, 1985.

KORKUSUZ, Refik: **Türk Anayasasında Temel Hak ve Özgürlükler**, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Yayınları, Çanakkale, 1998.

KUZU, Burhan: **Türk Anayasa Metinleri ve İlgili Mevzuat**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

KÜÇÜKMUSTAFAOĞLU, Adnan: **Türk Anayasa Hukuku**, Arın Yayınları, Ankara, 2007.

LOVELAND, Ian : **Constitutional Law, Administrative Law and Human Rights- A critical introduction**, Oxford University Press, Oxford, 2006.

METİN, Yüksel: **Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.

MEYER, Ulrich: **Zum Verhaeltnismaesigkeitsgrundsatz im staatlichen Leistungsrecht**, Bern, 1985.

MUSULIN, Janko: **Hürriyet Bildirgeleri: Manga Charta’dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine**, Çev: Necmi Zeka, Belge Yayınları, İstanbul, 1983.

MUTER, Naci: **Vergi Teorisi**, 2.Baskı, Emek Matbaacılık, Manisa, 2000.

MUTLU, Abdullah: **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2009.

MUTLUER, Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 2008.

NADAROĞLU, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş 11.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000.

NEUMARK, Fritz: **Vergi Politikası**, Çev.İclal Cankorel, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.

OKANDAN, Recai: **Umumi Amme Hukuku**, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1976.

OKTAR, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.

ÖDEN, Merih: **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami: **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 11.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

ÖZBEY, Özcan: **İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2004.

ÖZBUDUN, Ergun: **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

ÖZBUDUN, Ergun: **1921 Anayasası, Atatürk** Araştırma Merkezi Yayınları, Ankara, 1992.

SABAN, Nihal: **Vergi Hukuku**, Gözlem Yayıncılık, İstanbul, 2006.

SABUNCU, Yavuz: **Anayasaya Giriş Ek:1982 Anayasası**, İmaj Yayıncılık, 2007.

SAĞLAM, Fazıl: **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, AÜSBF Yayınları, Ankara 1982.

SAYAR, Nihad S. : **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, İstanbul, 1970.

SCHMÖLDERS, Günter: **Genel Vergi Teorisi**, Çev. Salih Turhan, İstanbul, 1976.

SEVİMAY, Hayri R. : **Cumhuriyete Girerken Ekonomi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.

SHAW, Stanford: **Osmanlı İmparatorluğu ve Modern Türkiye**, Çev: Mehmet Harmancı, C. 1, 2. Baskı, İstanbul, 1994.

SHULTZ, J.William, HARRIS,Lowell : **American Public Finance**, Eight Edition ,Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1965.

SOYSAL, Mümtaz: **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1979.

SÖNMEZ, Erdal, AYZAZ, Garip: **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

ŞENER, Abdüllatif: **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, 1.Basım BAD:6, İşaret Yayınları, Ankara, 1990.

TANİLLİ, Server: **Devlet ve Demokrasi-Anayasa Hukukuna Giriş**, İstanbul, 1981.

TANÖR, Bülent: **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, Bilge Sahaf Kitabevi, İstanbul, 1978.

TANÖR, Bülent: **İki Anayasa 1961–1982**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1986.

TANÖR, Bülent: **Osmanlı İmparatorluğunda Anayasal Gelişmeler**, Der Yayınları, İstanbul, 1991.

TANÖR, Bülent, YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7. Bası, İstanbul, 2005.

TUĞRUL, Saim: **Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı ve Sınırlandırılması**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2004.

TURHAN, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRK, İsmail: **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2002.

ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar: **Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2001.

UMAR, Bilge: **Türk Kalkınma Hukuku**, 9 Eylül Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayını, İzmir, 1971.

UYGUN, Oktay: **1982 Anayasasında Temel Hak ve Ödevlerin Genel Rejimi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992.

UZELTÜRK, Sultan: **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, Beta, İstanbul, 2002.

ÜÇÖK, Coşkun, MUMCU, Ahmet, BOZKURT, Gülnihal: **Türk Hukuk Tarihi**, Ankara, 1996.

ÜNAL, Şeref: **İnsan Haklarının Uluslar arası İlkeleri**, TBMM Basımevi, Ankara, 2001.

VANISTENDAEL, Frans: **Legal Framework for Taxation**, Tax Law Design and Drafting, Editor Victor Thuronyi, Volume I, IMF, 1996.

VARCAN, Nezi: **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1987.

YENİSEY, Feridun, GÜNEŞ, Gülsen: **Prof.Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, Arıkan Yayıncılık, İstanbul, 2006.

YILMAZ, Gülay Akgül: **OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamalar**, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, 2006.

YİĞİT, Uğur: **Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

YÜRÜK, Ayşe Tülin: **Anayasa Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2002.

MAKALELER

ALDIKAÇTI, Orhan: “Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası”, 3.B., İÜHF Yayın No: 252, **Fakülteler Matbaası**, İstanbul, 1978, ss.40-52.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: “Vergi ve Hukuk”, **Bilânço Dergisi**, Ankara: S.3, Boyut Matbaacılık, Kasım 1991, ss.14-19.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Sy.50-51, ss.60-79.

BULUT, Nihat: “Mülkiyet Konusundaki Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı”, **EÜHF**. Cilt, X, S. 3-4, **Atatürk’ün 125. Doğum Yılına Armağan**, Erzincan, 2006, ss.24-32.

BULUTOĞLU, Kenan: “Vergilendirmeye Karşı Tipik Bir Reaksiyon: Poujade Hareketi”, **M.E.K, Seri IV**, İstanbul, 1959, ss.173-197.

ÇAĞAN, Nami: “Kamu Maliyesinin Anayasal Çerçevesi-Bahri Savcı’ya Armağan”, **Mülkiyeliler Birliği Yayını**, No:7, 1988, ss.219-224.

ÇİMAT, Ali: “Vergilendirme Yetkisi ve Bu Yetkinin Demokrasi İle İlişkisi”, **Vergi Raporu**, Yıl:4,S:21, Şubat-Mart 1996, ss.62-68.

DEMİRCAN, Esra Siverekli: “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı 21, Temmuz-Aralık 2003, ss.97-116.

DOĞRUSÖZ, Bumin: “Yargı Kararı Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum**, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, ss.154-159.

DOTAN, Yoav: “The Spillover Effect of Bills of Rights: A Comparative Assessment of The Impact of Bills of Rights in Canada and Israel”, **The American Journal of Comparative Law**, V. LIII, Number 2, Spring 2005, pp.30-35.

EVANS, Gareth: “Bening Discrimination and the Right to Equality”, **Federal Law Review**, V.6, 1974, pp.38-42.

FENDOĞLU, Hasan Tahsin: “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, S:19, 2002, ss.193-194.

GÖKBUNAR, Ali Rıza: “Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl 2001,Cilt 8, Sy.2, ss.4-12.

GÜNDÜZ, N.Kemal: “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sy.78,1995, ss.106-113.

GÜNEŞ, Gülsen: “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2008,Yıl:31, Sayı:237, ss.166-178.

GÜNEŞ, Gülsen: “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:203, (Ağustos 2005), ss.128-137.

GÜNEŞ, Gülsen: “Yeni Binyıl Türkiye’sinde Yer Almaması Gereken Vergi Kuralları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof.Dr.Arif Nemli’ye Armağan, Otuzdokuzuncu Seri,İstanbul,2000-2001, ss.80-88.

HÜVEZ, İbrahim: “Verginin Yasallığı İlkesinin İstisnası Olarak Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, S.22, Yıl:4, Nisan-Mayıs 1996.

KAFAOĞLU, Arslan Başer: “Sıcak Para”, **Aydınlık Dergisi**, 9 Ocak 2005, sy. 912, ss.47-51.

KARAKAŞ, Eser, SONSUZOĞLU, Elif: “Temel Hak ve Özgürlükler İle Vergi İlişkisi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum**, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, ss.220-246.

KUMRULU, Ahmet: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜHF. Dergisi**, C.XXXIV, S.1-4, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, ss.149-153.

KÜKRER, A.Sami: “Vergilemede ‘Mali Güç’ ve ‘Ödeme Gücü’ Kavramı”, **Prof. Dr. İlhan Cemalcılar Hatırasına Armağan**, Eskişehir, 1990, ss.23-32.

LEVİ, Selim: “Yabancıların Türkiye’deki Taşınmaz Mülkiyeti Hakkı”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, S. 05, İstanbul, 2005, ss. 238-245.

MCGEE, Robert W. : “Is the Ability to Pay Principle Ethically Bankrupt?”, **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy**, Vol:1,No:3, 1998, pp.503-511.

MOSCA, G. : “Magna Carta’dan 20.Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri”, (Çev.Mukbil Özyörük), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:V, S:1-4, 1948, ss.42-44.

MUSGRAVE, Richard. A: “Progressive Taxation, Equity and Tax Design”, in **Tax Progressivity and Income Inequality**, Edited by Joel B.Slemrod, Cambridge: Cambridge University Press, 1996, pp.341-356.

MÜDERRİSOĞLU, Alptekin: “Kurtuluş Savaşının Mali Kaynakları”, **MEK, AÜSBF** Yayın No:394,Ankara,1976, ss.80-91.

NAZALI, Ersin, DEMİRCİ, Mete: “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı 334, Haziran 2009, ss.91-100.

NUR, Ekrem: “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Uygulamasının Anayasa’ya Aykırı Olduğu”, **Yaklaşım**, Sayı:147, Mart 2005, ss.279-284.

ÖZMAN, Aydoğan: “Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 1-4, 1964, ss.56-57.

RIDGES, Edward Wavell : “İngiliz Anayasa Hukuku”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Çev: Mukbil Özyörük, Cilt No: 8, Sayı: 3, 1951, pp. 183-209.

SARAÇOĞLU, Fatih: “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri”, **G.Ü. İ.İ.B.F Dergisi**, S.3, Ankara, 2003, ss.3-7.

SENCER, Muzaffer: “İnsan Hakları Açısından İngiliz Devrimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.16, S.2, Haziran 1990, ss.6-14.

SONSUZOĞLU, Elif: “Ayrırma İlkesinin Adı Mı Değişti; Asgari Geçim İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2008, Sy.184, ss.28-32.

SOYDAN, Billur Yaltı: “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, Temmuz 2000, ss.51-60.

SOYDAN, Billur Yatlı: “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum**, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, ss.83-92.

SOYDAN, Billur Yatlı: “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:66, 2006, ss.112-116.

TAVŞANCI, Aykut: “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.189, Haziran 2004, ss.148-149.

TERLEMEZ, Birol: “1982 Anayasasında Vergileme İlkeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:2001, sayı.4, No:2558.

İNTERNET KAYNAKLARI

AKTAN,Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek,SARAÇ, Özgür, “Vergi, Zulüm ve Facia: Türkiye Cumhuriyeti’nde Varlık Vergisi Gerçeği”, (Çevrimiçi) http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf , 24.03.2007.

ASLAN, Memduh, “Vergi Usul Kanunu 112/5 Maddesinin Anayasaya Aykırılığı”, (Çevrimiçi) <http://www.turktax.com/yazilar/vuk1125.pdf> ,ty.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> , Aralık 2000.

BİYAN, Özgür, “Türk Vergi Sisteminde Asgari Geçim İndiriminin Dayanılmaz Eksikliği”, (Çevrimiçi) <http://www.ozgurbiyan.com/?p=237> , 23.05.2007.

BİYAN, Özgür, “Anayasaya Aykırılık Devam Ediyor:Yurt Dışına Çıkış Tahdidi”, Mali Hukuk Dergisi, S:43, Temmuz,2008, (Çevrimiçi) <http://www.ozgurbiyan.com/?p=127> , 3.10.2009

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, (Çevrimiçi) http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=1060, 01.05.2006.

GENÇYÜREK, Levent, “Basit Usulde Vergileme ve Ortaya Çıkan Olumsuz Tablo”, (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_basit.htm , 12.09.2005.

GÖZLER, Kemal, “Temel Hak ve Hürriyetler”, (Çevrimiçi) www.anayasa.gen.tr/temelhakvehurriyetler.htm , 23.05.2005.

KARAKAŞ, Eser, “Laiklik,Vergiler ve Sivil Toplum”, (Çevrimiçi) <http://www.zaman.com.tr/haber.do?haberno=599492> , 11.10.2007.

OYAN, Oğuz, “Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü”, (Çevrimiçi) <http://www.haberkapisi.com/yazi/ucretliler-uzerindeki-vergi-yuku-5015.htm>, 03.07.2009.

ÖZDEMİR, Biltekin, “Mali Güç”, (Çevrimiçi) <http://www.tpb.org.tr/makaleler/146-biltekin-oezdemr.html> , t.y.

SEVİĞ, Veysi, “Hayat Standardı Esası ve Gider Bildirimi”, (Çevrimiçi) http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=709 , 3.11.2006.

ŞAFAK, Mehmet, “Sporculara Yapılan Ödemeler ve Vergilendirme”, (Çevrimiçi) <http://www.porttakal.com/haber-sporculara-yapilan-odemeler-ve-vergilendirme-16853.html> , 03.07.2008.

ŞENYÜZ, Doğan, “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku”, (Çevrimiçi) <http://www.tmud.org.tr/UserFiles/File/HUKUK%20DEVLET%20VE%20TRK%20VERG%20HUKUKU.doc> ,t.y.

-----, “Çevre Temizlik Vergisi Kanunu”, (Çevrimiçi) <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/cevretemizlik.htm> , 12.02.2010.

-----, “Esnaf ve Sanatkârlar Değişim, Dönüşüm, Destek (3D)” (Çevrimiçi) <http://esnafweb.sanayi.gov.tr/NewsDetails.aspx?newsID=977&lng=tr> 05.05.2010

-----, “Gelir Vergisi Kanunu”, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1040.html> , 10.04.2010.

-----, “Obeziteye Vergi Freni”, (Çevrimiçi)
<http://www.ntvmsnbc.com/id/25048581/> , 25.01.2010.

-----, “Tasarrufu Kısıtlanan Bina,Arsa ve Arazi Hakkındaki Yönetmelik”
(Çevrimiçi) <http://baybul.com/hukuk/962617-tasarrufu-kisitlanan-bina-arsa-ve-arazi-hakkinda-yonetmelik.html> , 09.09.2009.

-----, U.S Constitution, “U.S. National Archives & Records Administration”,
(Çevrimiçi) <http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution.html>,
(20.01.2005).

-----, “Varlık Vergisi Kanunu”, (Çevrimiçi)
<http://www.belgenet.com/arsiv/varlikvergisi.html> , 24-03-2007.

-----, “Vergi Usul Kanunu”, (Çevrimiçi)
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3284> , t.y.

-----, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=860> , t.y.

DİĞER YAYINLAR

ARIKAN, Zeynep: “Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 9 Eylül Üniversitesi S.B.E.,İzmir, 1994, s.4.

BATUM, Süheyl: “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri”, **Yayınlanmamış Doçentlik Tezi**, İstanbul, 1990, s.243.

HATİPOĞLU, Cengizhan: “Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İ.Ü.S.B.E.,İstanbul, 2005, s.21

SONSUZOĞLU, Elif: “Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme İlkesi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İ.Ü.S.B.E, İstanbul, 1997, ss.6-7.

TAVŞANCI, Aykut: “1982 Anayasasında Merkezi ve Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkilerinin Kullanılması, Sınırları ve A.B Sürecinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İÜSBE, İstanbul, 2004, s.82.

SAĞLAM, Fazıl: “Temel Hak ve Özgürlüklerin Özü ve Anayasa Taslağı”, **Cumhuriyet Gazetesi**, 23 Ağustos 1982.

T.İ.B. : **Sınıflı Toplum Devlet ve Vergiler**, 1.Baskı T.İ.B Yayınları No:14, Aslımlar Matbaası, Ankara, 1976.

The Crisis of the Tax State, International Economic Papers, No.4,London, Mc Millan Co.,1954, pp.3-38.

ÜZELTÜRK, Hakan: “Vergi Borcu İçin Araçlar Bağlanmayacak Ama İnsanlar Bağlanacak”, **Dünya Gazetesi**, 17.06.2008.

KARARLAR

E.1970/29 K.1970/48 AYMK Dergisi, S.8, ss.493-496

E.1972/16.K. 1972/49, AYMK Dergisi, S:10, ss.529-539.

E:1985/8, K:1986/27, k.t:26.11.1986, AMKD, Sayı:22, s.365-366.

E.1986/20 K. 1987/9 AYMK Dergisi, S.23, s.190.

E:1987/19, K:1987/31, k.t:24.11.1987,AMKD,Sayı:23, s.412

E.1988/7 K.1988/27, AYMK Dergisi, S:24,ss.413-424.

E:1988/50, K:1989/27, k.t:23.6.1989, AMKD, Sayı:25, s.312.

E:1989/14, K: 1989/49, T:19.12.1989.

E.1996/17, K.1996/38, k.t: 16.10.1996, AMKD, Sayı 33, Cilt 1, s.157.

Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42, RG. 6.4.1990, sayı 20484, s. 30.

Anayasa Mahkemesi, 26–27.9.1967, 336/29, AMKD, tarih 1975, sayı 28.

Anayasa Mahkemesi,5.1.1965,198/1;AMKD, Ankara,1971,sayı 3.

Anayasa Mahkemesi, 7.11.1988, RG. 6.4.1990, sayı 20484, sayfa 32–33

RG, 8.12.2007, 26724 Sayı

RG, 24.4.2003, 25088 Sayı

AYM. E. 2003/70, K. 2005/14 ve KT. 14-03-2005.

AYM. E. 2006/35, K. 2007/48 ve KT. 11-04-2007.

AYM. E. 2000/26, K. 2000/48 ve 16-11-2000.