

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİ YÜKÜMLÜSÜNÜN HAKLARI:
BİR KATALOG TASARIMI**

Doktora Tezi

İSMAİL ÖZGÜR ASLAN

İSTANBUL, 2006

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİ YÜKÜMLÜSÜNÜN HAKLARI:
BİR KATALOG TASARIMI**

Doktora Tezi

İSMAİL ÖZGÜR ASLAN

Danışman: PROF.DR. NİHAL SABAN

İSTANBUL, 2006

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

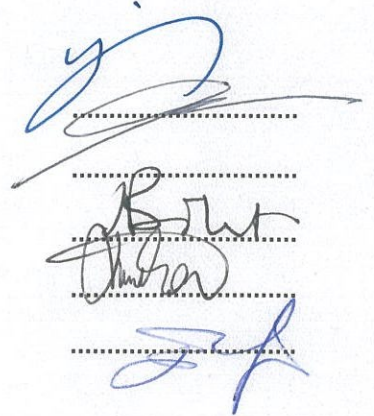
MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Doktora öğrencisi İSMAIL ÖZGÜR ASLAN'ın VERGİ YÜKÜMLÜSÜNÜN HAKLARI: BİR KATALOG TASARIMI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 25.11.2004 tarih ve 2004/14-22 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 15.12.2006

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. NİHAL SABAN
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. BİLLUR SERAP YALTI
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. BİHTERİN DİNÇKOL
4) Jüri Üyesi : PROF. DR. ÖMER FARUK BATİREL
5) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. ELİF SONSUZOĞLU



İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR	VII

1. GİRİŞ

I. Kavram ve Terim.....	1
1. Kavram.....	1
2. Terim.....	4
II. Vergi Yükümlüsü Haklarının Yakın Kavramlardan Ayırtedilmesi.....	5
1. İnsan Haklarından Ayırtedilmesi.....	5
2. Vatandaşlık Haklarından Ayırtedilmesi.....	7
3. Yabancı ve Azınlık Haklarından Ayırtedilmesi.....	9
4. Tüketici Haklarından Ayırtedilmesi.....	13
III. Konunun Sınırlandırılması ve Plan.....	16

BİRİNCİ BÖLÜM

TARİHÇE VE ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

2. TARİHÇE: “İNSAN HAKLARI”NDAN “VERGİ YÜKÜMLÜSÜ HAKLARI”NA GEÇİŞ

I. İnsan Hakları Bildirgelerinden / Anayasalara.....	18
1. Doğal Hukuk Yaklaşımı İnsan Hakları Bildirgeleri.....	19
1.1. İngiltere.....	19
1.2. Amerika.....	22
1.3. Fransa.....	24
1.4. Türkiye.....	27
2. Bildirgelerden Anayasalara Geçiş.....	31
2.1. Amerikan Anayasası.....	31

2.2. Fransız Anayasaları.....	32
2.3. Türk Anayasaları.....	35
II. Anayasalardan / Uluslararası Sözleşmelere.....	40
1. Birleşmiş Milletler Kapsamındaki İnsan Hakları Sözleşmeleri.....	41
1.1. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi.....	42
1.2. İkiz Sözleşmeler.....	44
2. Avrupa Konseyi Kapsamındaki İnsan Hakları Sözleşmeleri.....	46
2.1. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi.....	47
2.2. Avrupa Sosyal Şartı.....	49
III. Anayasalardan–Uluslararası Sözleşmelerden / Vergi Yükümlüsü Bildirgelerine.....	50
1. Vergi Yönetimi Anlayışındaki Değişiklikler.....	52
2. Vergi Yükümlüsünün Hakları Ürünü: Vergi Yükümlüsü Bildirgeleri.....	53

3. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

I. Amerikan Hukuku.....	55
1. Amerika.....	55
2. Kanada.....	59
II. Avrupa Birliği.....	60
1. Birlik Hukuku.....	60
2. Birlik Üyesi Ülkelerin Ulusal Hukukları.....	66
2.1. İngiltere.....	66
2.2. İrlanda.....	71
2.3. Almanya.....	74
III. Diğer Ülkeler.....	78
1. Avustralya.....	78
2. Yeni Zelanda.....	79
IV. Avrupa Birliği Üyeliği Sürecinde Türk Hukuku.....	82

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKSAL TEMELLENDİRME: ULUSAL VE ULUSLARARASI HUKUK

4. ANAYASA / İNSAN HAKLARI AVRUPA SÖZLEŞMESİ

I. Anayasal Vergilendirme İlkeleri: Anayasa m. 73.....	86
1. Vergide Eşitlik.....	88
2. Verginin Yasallığı.....	92
II. Anayasal İlkeler.....	96
1. Anayasanın Başlangıç İlkeleri.....	96
2. Cumhuriyetin Nitelikleri.....	98
2.1. İnsan Haklarına Saygılı Devlet.....	98
2.2. Atatürk Milliyetçiliğine Bağlı Devlet	101
2.3. Demokratik Devlet.....	103
2.4. Laik Devlet.....	104
2.5. Sosyal Devlet.....	107
2.6. Hukuk Devleti.....	110
3. Temel Haklar ve Ödevler.....	113
3.1. Kişi Dokunulmazlığı ve Hürriyeti Hakkı.....	113
3.1.1. Kişi Dokunulmazlığı.....	113
3.1.2. Kişi Hürriyeti ve Güvenliği	115
3.2. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması Hakkı.....	118
3.2.1. Özel Hayatın Gizliliği.....	119
3.2.2. Konut Dokunulmazlığı.....	122
3.2.3. Haberleşme Özgürlüğü.....	125
3.2.4. Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü.....	127
3.3. Bilgi Edinme Hakkı.....	130
3.3.1. Düşünce ve İfade Özgürlüğü.....	131
3.3.2. Dilekçe Hakkı.....	136
3.4. Korunma Hakları.....	137
3.4.1. Hak Arama Hürriyeti.....	138
3.4.2. Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar.....	142

5. VERGİ USUL KANUNU / AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

I. Bir İdari Usul Kodu Olarak: Vergi Usul Kanunu.....	148
1. Vergi İdaresinin Görevleri.....	148
1.1. Vergi İdaresi Örgütü.....	150
1.1.1. Maliye Bakanlığı Görev ve Yetkileri.....	151
1.1.2. Maliye Bakanlığı Vergi Uygulama Teşkilatı.....	152
1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı.....	154
1.3. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.....	155
2. Vergi Yükümlüsünün Hakları.....	157
2.1. İdari Başvuru Hakları.....	157
2.1.1. Ek Süre Talebi.....	157
2.1.2. Düzeltme.....	159
2.1.3. Şikayet.....	161
2.1.4. Pişmanlık ve Islah.....	162
2.1.5. Vergi Cezalarında İndirim.....	164
2.1.6. Uzlaşma.....	165
2.1.7. Terkin.....	169
2.2. Yargısal Başvuru Hakkı.....	170
2.3. Bilgi Alma Hakkı.....	171
2.3.1. Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri Konusunda	172
2.3.2. Vergi Yükümlüsünün Talebi Doğrultusunda.....	174
2.4. Vergi Yükümlüsüne Ait Bilgilerin Gizliliği ve Korunması Hakkı.....	175
2.4.1. Bilgilerin Gizliliği.....	176
2.4.2. Bilgilerinin Saklanması.....	178
2.5. Vergi Yükümlüsünün Temsilci Kullanma Hakkı.....	180
2.6. Vergi Yükümlüsünün Vergi Denetimi Kapsamındaki Hakları.....	182
2.6.1. Yoklama ve İnceleme.....	182
2.6.1.1. Kimlik İbrazı İsteme Hakkı.....	183
2.6.1.2. İzahat İsteme Hakkı.....	184
2.6.1.3. Makul Yer ve Saatte İnceleme İsteme.....	185
2.6.2. Arama.....	186

II. Bir Tahsil Kodu Olarak: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun.....	190
1. Tahsilata Yetkili Kurumlar.....	192
2. Vergi Yükümlüsünün Hakları.....	193
2.1. İdari Başvuru Hakları.....	193
2.1.1. Düzeltme.....	193
2.1.2. Kefalet.....	195
2.1.3. Mahsup.....	197
2.1.4. Tecil.....	199
2.1.5. Terkin.....	201
2.2. Yargısal Başvuru Hakkı.....	203
2.3. Bilgilerin Gizliliği: Sırrın İfşası.....	206
2.4. Temsilci Kullanma Hakkı.....	207

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİYE BAKANLIĞI GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI MÜKELLEFLERİN HAKLARI BİLDİRGESİ

6. MÜKELLEFLERİN HAKLARI BİLDİRGESİ

I. Mükellefler Hakkı Bildirgesinin Hukuki Niteliği.....	210
II. Bildirgenin İçeriği.....	212
1. Gelir İdaresi.....	212
2. Taahhütler.....	213
III. Bildirgede Yer Alan Hakların Hukuk Düzlemine Taşınması.....	214
1. Gelir İdaresinin Misyonu.....	214
2. Anayasal Düzlem.....	216
2.1. Vergi Ödevi.....	216
2.2. Kişi Hakları.....	217
2.3. Korunma Hakları.....	219
3. Vergi Usul Kanunu / Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun.....	220
3.1. İdari Başvuru Hakkı.....	220
3.2. Bilgi Alma Hakkı.....	220
3.3. Bilgilerin Gizliliği ve Vergi Mahremiyeti.....	221

3.4. Vergi Denetimi.....	222
7. SONUÇ.....	223
KAYNAKÇA.....	226

KISALTMALAR

AAET	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABA	: Avrupa Birliği Antlaşması
AKÇT	: Avrupa Kömür Çelik Topluluğu
AT	: Avrupa Topluluğu
ATA	: Avrupa Topluluğu Anlaşması
ATO	: Australian Taxation Office
AY	: Anayasa
BEHK	: Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
C	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CRA	: Canada Revenue Agency
ECOSOC	: The Economic and Social Council
ESKHU	: Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi
GİBTGHK	: Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
IR	: Inland Revenue
IRS	: Internal Revenue Services
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi.

İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KHP-İBB	: Kazancı Hukuk Programı İçtihat Bilgi Bankası
KHP-MBB	: Kazancı Hukuk Programı Mevzuat Bilgi Bankası
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu
KSHUS	: Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
Mük.	: Mükerrer
RC	: Revenue Commissioners
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
T.	: Tarih
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TKHK	: Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun
VUK.	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

I. Kavram ve Terim

1. Kavram

Vergi yükümlüsünün hakları, “vergi yükümlülerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır”¹.

Vergi Usul Kanununda (VUK)², “Mükellef³, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlama yükümlünün⁴, borçlarını belirler ancak hakları konusunda suskundur. O halde vergi yükümlüsünün hakları kavramının içeriğinin belirlenmeye ihtiyacı vardır.

Özel hukukun merkez kavramı olan hak⁵, özel hukukta; “kişilerin korunmaya değer çıkarlarının sağlanabilmesi için, hukuk düzeninin verdiği iktidar ve yetki”⁶ olarak tanımlanırken, adalet, hukuk ve özgürlük gibi kavramlarla iç içe geçmiş, bu kavramları kapsayarak temelini oluşturmuştur⁷.

¹ MUTLUER, Kamil/ HEPER, Fethi/ DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, İkinci Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1536, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 817, Eskişehir, 2004, s. 126.

² 213 No.lu Vergi Usul Kanunu (10.1.1961 T. ve 10703- 10705 No.lu RG.).

³ Mükellef: Yükümlü (Türk Dil Kurumu (TDK), Türkçe Sözlük, Onuncu Baskı, Ankara, 2005); Mükellef: yükümlü, ödevli, görevli anlamlarına gelmektedir. (EJDER, Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1992); Mükellef kavramı: dilimize Arapça’dan gelmiş ve yerleşmiş bir sözcük olup, dilde sadeleştirme akımlarından sonra bu kavrama “ödevli”, “yükümlü” gibi karşılıklar bulunmuşsa da vergi kanunlarında mükellef kavramı aynen muhafaza edilmiştir. (TUNCER, Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart-2003, s. 128).

⁴Yükümlü bir şeyi yapma zorunluluğu olan, memur, mükellef anlamlarına karşılık gelmektedir. (TDK, s. 2207).

⁵ “Hak, tüm hukukun olduğu gibi, Medeni Kanunun da önemli kavramlarından birini oluşturmaktadır. Denilebilir ki hukukun ve Medeni Hukukun temelini haklar oluşturur”. (ZEVKLİLER, Aydın, Medeni Hukuk, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, s. 117).

⁶ ÖZSUNAY, Ergun, Medeni Hukuka Giriş, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986, s. 234; Hak: “hukuken korunan ve sahibine korunmadan yararlanma yetkisi tanınan menfaattir” şeklinde tanımlanmıştır. (OĞUZMAN, Kemal/ BARLAS, Nabi, Medeni Hukuk, Onuncu Bası, Beta Yayınları, İstanbul, Eylül 2003, s. 92-93); Hak kavramının diğer karşılıkları; adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç; dava veya iddiaya gerçeğe uygunluk, doğruluk; geçmiş ve harcanmış emek; pay; emek karşılığı ücret; doğru gerçek. (TDK, s. 829); Hak: Hukuken korunan menfaat, adalet, kişilere tanınan yetki, davranış özgürlüğü, edinebilme, sahiplik ileri sürebilme yetkisi, yasaca tanınan ayrıcalık, Allah. (EJDER, s. 305).

⁷ Hak ve özgürlük kavramları arasındaki ilişki tartışmalı bir konudur. “Hak ve özgürlük kavramlarını net olarak ayırmak zordur. Hak daha çok bir taleple birlikte, bir hizmet ve edim isteme şeklinde belirir”. (TANÖR, Bülent/ YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, İkinci Baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, Eylül-2001, s. 127); “özgürlük kavramı hukuk öncesi düzenlenmemiş serbestliği ifade eder. Hak kavramı ise, hukuk düzeni tarafından tanınan, korunan irade ve menfaatler anlamına gelmektedir. Özgürlük hakka göre daha soyut daha belirsizdir”. (HIRS, Ernest,

Hak, adalet kavramının, karşısı “hukuki yükümlölük”, “vecibe”, “borç” ya da “ödev” dir⁸. Buna dayalı olarak vergi yükümlölüsünün hakları, hak ve borçlardan oluşan bir bütündür.

Vergi yükümlölüğünün konusunu bir vergi borcu oluşturur⁹. VUK’ daki yükümlölü tanımı; (VUK, m. 8) gerçek veya tüzel kişİ olarak ikili bir ayırım yapmasına rağmen aslında borcu ve borçluyu işaret etmektedir. Bu tanımdan vergi borçlusu¹⁰ kavramına ulaşılmaktadır. Vergi borçlusu, belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişİdir¹¹. Vergi borçlusu ile kamu alacaklısı arasında kamu alacağının tahsiline yönelik hukuki bir ilişki, “vergi ilişkisi”¹², kurulmaktadır. Vergi ilişkisi, vergi yükümlölüsü¹³ ile kamu idaresi arasında kurulan bir kamusal borç ilişkisidir¹⁴. Bu ilişkide, devlet alacaklı tarafken borçlu vergiyi ödemekle yükümlölü olan mükelleftir¹⁵. Bu kamusal borç ilişkisinde, borçlunun da hakları olması hukukun ve adaletin en doğal sonucudur. Ancak vergi yasalarında ağırlıklı olarak vergi yükümlölüsünün ödevleri düzenlenmiş ve vergi yükümlölüsünün hakları ayrıştırılarak kavramsallaştırılmamıştır¹⁶.

Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri, Uyarlayan: Selçuk (Baran) Veziroğlu, İkinci Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1996 s. 99); Hak ve özgürlük kavramlarının tanımlanması ve birbirlerinden ayrılması hukukun en güç sorunlarından. Anayasal ve yasal metinlerde olduğu gibi mahkeme kararlarında ve öğretilerde, hak ve özgürlük kavramları birlikte kullanılır. (KABOĞLU, İbrahim Ö, Kollektif Özgürlükler, Dicle Üniversitesi Basımevi, Diyarbakır, 1989, s. 13). KABOĞLU, hak kavramının özgürlüğü de içine alan geniş bir kavram olduğu kanaatinde. Özgürlük kavramı hukuk öncesi düzenlenmemiş serbestliği ifade eder. Hak kavramı ise; hukuk düzeni tarafından tanınan, korunan irade ve menfaatler anlamına gelmektedir. (AKILLIOĞLU, Tekin, İnsan Hakları I Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, Ankara Üniversitesi, İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 1995, s.7). Hak, hukuk ve özgürlük kavramlarına yazarların bakış açıları farklıdır. Bu tartışma konumuzu aşan ve hukuk felsefesi alanına giren bir konudur.

⁸ GÜRİZ, Adnan, Hukuk Felsefesi, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 1985, s.129.

⁹ KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş İkinci Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 80.

¹⁰ Vergi borçlusu, vergi mükellefi ve vergi ödeyicisi aynı anlamda kullanılmaktadır. (TURHAN, Salih, Vergi Teorisi, Birinci Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977, s. 63).

¹¹ ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 24 Haziran 2006 Tarihli Değişiklikler İşlenmiş Ondördüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s. 71.

¹² Vergi ilişkisi aynı zamanda vatandaşın devlete karşı olan vergi yükümlölülüğü olduğu için hukuki olarak düzenlenmiş bir ilişkidir. (SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Üçüncü Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2005, s. 86).

¹³ Vergi yükümlölüsü, vergi vermekle yükümlölü gerçek veya tüzel kişİdir. (TDK, s. 2087).; Yükümlölülük bir kişİye veya bir şeye yüklenen külfet ve yük, yani eda borcudur. (ŞENER, Esat, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001).

¹⁴ KANETİ, s. 80.

¹⁵ KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onüçüncü Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Eylül-2001, s. 76.

¹⁶ SABAN, s. 147.

Vergi ilişkisinin alacaklı tarafı olan devlet, bu ilişkide üstün konumda olduğu için emredici durumda olup, vergisel kurallar ağırlıklı olarak verginin toplanmasına ve tahsilatın arttırılmasına hizmet etmek üzere konulmuştur¹⁷. Nitekim VUK İkinci Kitap Yükümlünün Ödevlerini düzenlemiştir¹⁸. Bu nedenlerle vergi yükümlülüğü bize önce ödevleri¹⁹ ve borçları düşündürmektedir.

Vergi yükümlüsü hakları, vergilendirme sürecinde devlet ve vergi yükümlüsü arasındaki hukuki ilişkide vergi yükümlüsüne tanınan haklar²⁰, vergi yükümlüsünün devlete karşı ileri sürebileceği özgürlükler²¹, imtiyazlar, yetkiler²² olarak düşünülebilir. Vergi yükümlüsü haklarının içeriğini “vergi bilgilerinin doğru kaydedildiğine dair güven, vergi denetiminin makul zaman ve yerlerde yapılması, verginin hangi yollarla belirlendiğinin açıklanması, danışma, bildirme, dinlenilme, itiraz gibi kurallar ile mükellefin korunması oluşturmaktadır”²³. Vergi yükümlüsü haklarının konusunu, vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili tüm eylem ve işlemlerine yükümlü perspektifinden bakılabilmesi anlayışı oluşturmaktadır²⁴.

Bu yaklaşım vergi yükümlüsünün haklarını; “anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi yükümlüsüne tanıdığı, yükümlünün devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya

¹⁷ GÜNEŞ, Gülsen/ ŞİRİN, Ertuğ, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, Sayı: 197, Şubat 2005, s. 135.

¹⁸ Yaklaşık dört yüz maddeden oluşan VUK’un yüz beş maddesi vergi yükümlüsünün ödevleri ile ilgilidir. (IŞIK, Kadir/ ORGAN, İbrahim/ KARAYILMAZLAR, Ekrem/ IŞIK, Hayriye, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 40).

¹⁹ Söz konusu ödevler, bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerinin (defter tutmak, beyanname vermek, bildirgelerde bulunmak) yerine getirilmesine ilişkin olabilir. (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 71).; Yükümlünün en önemli ödevi, vergi borcunun kanuna uygun biçimde ödenmesidir. Ancak yükümlünün tek ödevi vergi borcunun ödenmesi değildir. Mükellefin, şekli vergi mükellefiyeti olarak da adlandırılan biçimsel ve usule ilişkin ödevleri de vardır. (KIRBAŞ, s. 89).

²⁰ GERÇEK, Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, Vergi Sorunları, Sayı: 209, Şubat 2006, s. 127.

²¹ Özgürlük geniş kapsamlı ve soyut bir kavram olup, bütün hakların ortak kökenidir. Hak, özgürlüklerin somutlaştırılmış biçimidir. (KABOĞLU, Kollektif Özgürlükler, s. 15).

Vergi yükümlüsünün hakları denildiğinde, vergi yükümlüsü özgürlüklerinin somutlaştırılmış biçimi olduğu düşünülebilir.

²² Hak kavramı ile yetki arasında bir ilişki olduğu ve hak kavramının özünde yetki unsurunun varlığına dikkat çeken ilk hukuk düşünürleri, Grotius ve Pufendorf olmuşlardır. (GÜRİZ, s.130).

²³ SABAN, s. 225.

²⁴ DÖNMEZ, Recai, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı: 136, Nisan 2004, s. 54.

uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkiler”²⁵ olarak tanımlayıp, vergi hukuku düzleminde kavramsal olarak tanınmasıdır.

2. Terim

Vergi yükümlüsünün hakları, İngilizce “taxpayers’ rights”²⁶ terimi ile ifade edilmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi’nde²⁷, yükümlü yerine mükellef tercih edilmiştir. Bu tercih vergi kanunlarında kullanılan terminoloji ile uygunluk içindedir.

Doktrinde, mükellef hakları²⁸, yükümlü hakları²⁹, vergi yükümlüsünün hakları³⁰, vergi ödevlisinin hakları³¹ ve vergi yükümlülerinin korunması³² gibi terimler kullanılmaktadır. Bu çalışmada vergi yükümlüsünün hakları terimi kullanılacaktır.

²⁵ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Eylül-2006, s. 3.

²⁶ Amerikan Hukukunda yasadan gelen adıyla “Taxpayer Bill of Rights” olarak kullanılmaktadır. (BLACK, Henry Campbell, Black’s Law Dictionary, Sixth Edition, West Publishing Co, St. Paul- Minn, 1990, s. 1462; LYONS, Susan M., International Tax Glossary, Revised Second Edition, IBFD Publications, Amsterdam, 1992, s. 251); Uluslararası vergi yazınında bu konudaki özgün çalışmalarda kullanılan terim “Taxpayers’ rights” dır. (BENTLEY, Taxpayers’ Rights, An International Perspective, 1998).; (OECD, Taxpayers’ Rights And Obligations, A Survey of The Legal Situation in OECD Countries, OECD Publications, Paris, 1990). (OWENS, Jeffrey, Taxpayers’ Rights and Obligations, Journal Article Expert, OECD Observer, Vol. A, 1990).

Kaynak: <http://www.questia.com/PM.qst?a=o&se=gglsc&d=98938197>

²⁷ Mükellef Hakları Bildirgesi 25.2.2005 tarihinde açıklanmış ve Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasında yayınlanmıştır. (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115>)

²⁸ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ; DOĞRUSÖZ, Bumin, “Mükellef ve Eksik Hakları I”, Dünya Gazetesi, 14.7.2005.

²⁹ DÖNMEZ, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”.

³⁰ SABAN; YALTI, Vergi Yükümlüsünün Hakları.

³¹ GÜLSEN/ŞİRİN “Vergi Ödevlisinin Hakları”.

³² a) ALBREGTSE, Dirk/ ARENDONK, Henk Van, Taxpayer Protection in the European Union, Published by Kluwer Law International, Rotterdam, 1998.; DAIBER, Claudia, Protection of Taxpayers’ Rights In Germany, Chapter 7, Editor: BENTLEY, Duncan, Taxpayers’ Rights- An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998.

b) Vergi yükümlüsünün korunması vergi yükümlüsü haklarına geçiş, bu süreç vergi ödevini devlet eksenli değil birey eksenli okuma anlamında bir dönüşümü, kademeli geçişi ifade etmektedir. Vergi yükümlüsünün korunması kavramı, idare hukukundaki bireyin korunması kavramını içermekle birlikte daha geniş bir kavramdır. Vergi yükümlüsünün korunması, yasama, yürütme ve yargı süreçlerinde yükümlünün hukuki güvencelerle donatılması anlamını taşır. Ancak koruma kavramı devlet içeriklidir, vergi yükümlüsü hakkı ise birey içerikli bir kavramdır. (YALTI, s. 2).

II. Vergi Yükümlüsü Haklarının Yakın Kavramlardan Ayırılması

Hak ve özgürlüklerin kullanımı, kullanım alanlarına göre, kullanan kişilere göre farklılıklar göstermektedir. Bu ayrımlar, belirli kategoriler ve statüler nedeniyle yapılmaktadır. Bazı hak ve özgürlükler herkes için öngörülmüşken, bazıları vatandaşlar, bazıları yabancılar, bazıları da vergi yükümlüleri için öngörülmüştür. Hak ve özgürlüklerin öznelere aslında onların sahipleri³³.

Vergi yükümlüsü hakları, diğer hak sahibi öznelere ile karşılaştırılarak aralarındaki benzerlikler ve ayrımlar belirlenecek, böylece vergi yükümlüsü haklarının diğer haklar karşısındaki yeri ve durumu tespit edilerek, kavramın daha iyi anlaşılması sağlanacaktır.

1. İnsan Haklarından Ayırılması

“İnsan hakları” kavramı³⁴ bu adla anılan kuralların eksenidir³⁵. Hukukta ve felsefede insan hakları, Batı kökenli ama evrenselleşmiş, bütün insanların sahip olması gereken değerlere karşılık gelmektedir³⁶. İnsan hakları, geniş kapsamlı bir deyimdir ve bütün insanlara tanınması gereken, ideal hak ve özgürlükleri içine almaktadır³⁷. İnsan hakları için “kamu hakları”³⁸, “temel hak ve özgürlükler”³⁹, “kamu özgürlükleri”⁴⁰ gibi tanımlamalar da yapılmaktadır. Ancak insan hakları kavramına yakın içerikte kullanılan bu tanımlamalar insan haklarının tam karşılığını vermemektedir⁴¹.

³³ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 158.

³⁴ Human's Rights. (PARS, Tuğlacı, İngilizce Türkçe Ekonomi ve Hukuk Terimleri Sözlüğü, Güncelleştirilmiş Dördüncü Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 246).

³⁵ AKILLIOĞLU, s. 1.

³⁶ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 74.

³⁷ GÖZÜBÜYÜK, Şeref, Anayasa Hukuku, Anayasa Metni ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Güncelleştirilmiş Onüçüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 170.

³⁸ Devlet-birey ilişkilerinde bireylere tanınan ve yalnızca devlete karşı öne sürülebilen haklara “kamu hakları” denilmektedir. (AKILLIOĞLU, s. 19).

³⁹ Temel hak ve özgürlükler çoğunlukla insan hakları kavramı yerine kullanılır. Ancak temel hak ve özgürlükler deyimini, insan haklarının yalnızca anayasalarda düzenlenmiş olan hak ve özgürlüklerini ifade eder. Bu anlamda temel hak ve özgürlükler, insan hakları kavramına göre daha dar bir kavramdır. (KALABALIK, Halil, İnsan Hakları Hukuku, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004, s. 2)

⁴⁰ Hak ve özgürlüklerin tümüne “kamu özgürlükleri” veya “kamu hürriyetleri” ya da “insan hakları denir. (GÖZÜBÜYÜK, s. 97.); kamu özgürlükleri: zaman zaman insan hakları kavramı yerine kullanılan kavramlardan biri olup, kamu otoritelerince tanınan ve hukuk eliyle düzenlenen özgürlükleri içermektedir. İnsan haklarının devlet tarafından tanınmış ve pozitif hukuka geçmiş olan bölümünü ifade eden temel hak ve özgürlükler kavramı, olan hakları anlatırken, insan hakları olması gereken ideal hakları anlatır. (KALABALIK, s. 2)

⁴¹ KALABALIK, s. 3.

İnsan hakları anlayışı, onur ve saygınlık sahibi, akıl ve vicdan yetileri ile donatılmış, ahlaki seçim yapabilen, serbestçe davranabilen özgür insan modeli üzerine kurulmuştur⁴². Bu durum, özgür insan kavramının gelişmesine, insan hakları kapsamında özgürlüklerin somutlaşarak yeni haklara dönüşmesine sebebiyet vermektedir⁴³. İkinci Dünya Savaşı sonrasında hızlanan süreçte; insan haklarını korumak üzere uluslararası anlaşmalar, mahkemeler ve organizasyonların kurulmasıyla insan haklarına olan odaklanma ile birlikte vergi yükümlüsü hakları gibi tanımı tam yapılmamış alanlara dikkat çekilmesi de kaçınılmaz olmuştur⁴⁴.

İnsan hakları bağlamında “birey”in, vergilendirme alanında yansıması “vergi mükellefi” bu yaklaşım demokratik toplumda temel hakları olan bireyi, vergi mükellefi olarak görmeyi zorunlu kılmaktadır⁴⁵. Bu nedenle; yükümlü hakları da insan haklarının yeni bir türü olarak gelişmektedir⁴⁶. Bu gelişme, insan hakları içinden vergi yükümlülerine ait olan hakların çekilip alınması ile devam edecek olan bir süreçtir.

İnsan haklarının Anayasaya yansıyan düzenlemeleri; kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde vergi yükümlüleri ile ilgili yapılacak işlemlerde belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır⁴⁷. Buradan da görüleceği üzere vergi yükümlüsü hakları, özgül ve bu alana bağlı olarak tanınmış bir takım haklar değil, bireyin genel hukuk düzeninde zaten var olan temel haklarının vergi hukukunda ve vergi yükümlüsü özelinde yeniden şekillenmesidir⁴⁸. Ancak hukuk düzeninden intikal eden ve vergi yükümlüsüne adapte olan bu hakların yanında doğal olarak bir de vergi hukuk dalının özelliğinden kaynaklan haklar söz konusudur⁴⁹.

VUK’da (m. 8) ile vergi borçlusu olarak gerçek veya tüzel kişiler belirlenmiştir. Tüzel kişiliği olmayan ortaklıkların ya da kuruluşların da vergi

⁴² AKILLIOĞLU, s.33.

⁴³ Kadın hakları, çocuk hakları gibi. (AKILLIOĞLU, konu başlıkları, s. 178-179).

⁴⁴ BENTLEY, Duncan, Definitions and Development, Taxpayers’ Rights An International Perspective, Editor: Duncan BENTLEY, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998, s. 1.

⁴⁵ SABAN, Nihal, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak, Anayasa Mahkemesinin 39. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildirge”, Anayasa Yargısı, Sayı:18, 25-26 Nisan 2001, s. 24.

⁴⁶ GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s. 127.

⁴⁷ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 125.

⁴⁸ YALTI, s. 3.

⁴⁹ GÜNEŞ/ŞİRİN, s. 137.

yükümlüsü olabilecekleri gerek VUK, gerekse diğer vergi kanunlarında işaret edilmektedir⁵⁰. Bu nedenlerle yükümlü hakları, birey hakkı- insan hakkı- yükümlü hakkı ortak paydasını ifade etmektedir⁵¹. Bu nedenle yükümlü hakları, gerçek kişiler, tüzel kişiliği olan ortaklıklar ve tüzel kişiliği olmayan ortaklıkları kapsamaktadır.

2. Vatandaşlık Haklarından Ayırtililmesi

Devletin maddi unsurlarından birisi insan topluluğu diğeri ise, ülkedir⁵². Devletin insan ögesi, devlete bağılı belirli bir insan topluluğu, devletin vazgeçilmez kurucu öğelerinden biri olup, insan ögesi, ulus (millet), halk, tebaa gibi kavramlardan oluşmaktadır⁵³. Ancak kimisi hak, kimisi ödev ya da yükümlülük şeklinde hukuki düzlemde yer edinmiş bazı hükümler, sırf vatandaş⁵⁴ (yurttaş)⁵⁵ sıfatı taşıyan insanlar için geçerli olmakta⁵⁶ ve vatandaşlık (asli vatandaşlık)⁵⁷ prensip olarak doğum ile kazanılmaktadır⁵⁸. Vatandaşlığın doğum ile kazanılması hususu, eski çağlara Roma dönemine kadar uzanmaktadır. Ana ve babanın Romalı olduğu bir evlilikte doğan çocuklar Roma vatandaşı olmaktadır⁵⁹. Roma vatandaşı olmanın önemi hakları kullanma ehliyeti bakımından da önem taşımaktaydı, nitekim hak sahibi olmanın ikinci koşulu olarak Roma vatandaşı olma kuralı kabul edilmiştir⁶⁰. Ayrıca vatandaşlığın kazanılması ve kaybedilmesi ile ilgili hususlar yasalar ile kurala bağlanmıştır⁶¹.

⁵⁰ ULUATAM, Özhan/ METHİBAY, Yaşar, Vergi Hukuku, Yenilenmiş Beşinci Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 95.

⁵¹ YALTI, s. 3.

⁵² DOĞAN, Vahit, Türk Vatandaşlık Hukuku, Beşinci Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 1.

⁵³ AYBAY, Rona, Vatandaşlık Hukuku, Dördüncü Bası, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2001, s. 3.

⁵⁴ Citizenship. (PARS, s. 99.; ADAL, Erhan, Türkçe- İngilizce Hukuk- İşletme- Ticaret Sözlüğü, Yenilenmiş Üçüncü Baskı, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, s. 207).

⁵⁵ Yurtları veya yurt duyguları bir olanlardan her biri, vatandaş. (TDK, s. 2202). Doktrininde vatandaşlık, yurttaşlık, tabiyet, uyrukluk kavramları eş anlamlı olmak üzere kullanılmıştır. (ULUOCAK, Nihal, Türk Vatandaşlık Hukuku, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1986, s. 16).; Vatandaş ve yurttaş kavramları eş anlamlı kavramlar olup, uyrukluk monarşileri ve sömürgeleri de kapsamak üzere bütün devletlerin insan ögesini belirtmek için nationalite (nationality) kavramının karşılığına denk düşmektedir. (AYBAY, s. 9).

⁵⁶ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 163.

⁵⁷ NOMER, Ergin, Vatandaşlık Hukuku, Onbeşinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s. 44.

⁵⁸ NOMER, s. 43.

⁵⁹ ERDOĞMUŞ, Belgin/ TAHİROĞLU, Bülent, Roma Hukuku Dersleri, Der Yayınları, İstanbul, 2000, s. 100.

⁶⁰ ÇELEBİCAN, Özcan Karadeniz, Roma Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:482, Ankara, 1986, s. 148. (Roma vatandaşı olmanın ilk kuralı, hür olmak, ikincisi Roma vatandaşı olmak, üçüncüsü ise, baba hakimiyeti altında bulunmamaktır; s. 127).; Romada toprak sahipleri, devleti

Vatandaşlık “kişinin hukuki bir bağ nedeni ile bir devlete aidiyetini simgeleyen niteliğidir⁶²”. Bu nedenle; vatandaşlığı, devletle kişi arasındaki karşılıklı hak, görev ve yükümlülük ilişkilerini belirleyen hukuksal bağ olarak tanımlamanın, hareket noktası olarak kabulü yerinde olacaktır⁶³.

Vatandaş hakları⁶⁴ deyimi ilke olarak 1789 Fransız İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesinde kullanılmış olup, sadece vatandaşlara özgülenen hakları ifade etmekte, yönetime katılma, bugünkü anlamı ile siyasal hakları kapsamaktadır⁶⁵. Bu nedenle; vatandaşlık hakları anayasalarda siyasi hak ve ödevler arasında düzenlenmekte⁶⁶, vatandaşlara ve sadece bunlara tanınan haklar arasında en önemli dilimi siyasi haklar oluşturmaktadır⁶⁷.

Vatandaşlık, “Devletin tek taraflı egemenlik hakkını kullanarak, koşullarını ve hükümlerini saptadığı bir hukuki statüyü gerçekleştiren fert ile arasında kurulan bir hukuki bağıdır⁶⁸”. Ancak devlet, insan haklarıyla ilgili temel esaslara riayet etmek şartıyla vatandaşlık hukuku alanında, kendi menfaatlerini ön plana alarak dilediği gibi düzenleme yapabilir⁶⁹.

kurarlar ancak kendileri vergilendirme alanı dışındadırlar. (SOMER, Pervin, Roma Hukukunda Vergilendirme, Ergun Önen’e Armağan, 2003, İstanbul).

⁶¹ ERDOĞMUŞ/TAHİROĞLU, s. 100-101.

⁶² ULUOCAK, s. 1.

⁶³ AYBAY, s. 3.

⁶⁴ Civil Rights. (BAYRAM, Ali/ JONES, Gordon/ MERİÇ, Şükrü/ ÇANKAYA, Birsen/ THURSFIELD, Peter, Fono İngilizce Büyük Sözlük, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş Yeni Baskı, Fono Açık Öğretim Kurumu Yayınları, s. 1765)

⁶⁵ AKILLIOĞLU, s. 19. Ancak vatandaşlık kavramı, hukuki statü olarak vatandaşlık hakları, insan hakları ve vergi yükümlüsü haklarına göre çok eski bir kavramdır. Bir insanın yurttaş sayılabilmesi için gerekli olan şartlar Roma İmparatorluğu dönemindeki düzenlemelere kadar uzanmaktadır. (AYBAY, s. 6, 9 nolu dipnotu. Bir kişinin tam bir Roma vatandaşı sayılması için üç şartın birarada olması gerektiğini göstermektedir). Ancak modern anlamda vatandaş ve vatandaşlık hukukunun oluşması ondokuzuncu yüzyıldan itibaren başlamaktadır. (ULUOCAK, s. 1).

⁶⁶ 1982 Anayasasında Dördüncü Bölümde Siyasi Haklar ve Ödevler arasında m. 66 ile Türk Vatandaşlığı ve Türk Vatandaşlığının kazanılabileceği şartlar düzenlenmiştir. Buna göre:

AY m. 66/: 1- Türk devletine vatandaşlık bağı ile bağlı olan herkes Türktür; 2- Türk ananın ya da Türk babanın çocuğu Türktür; 3- Vatandaşlık kanunun gösterdiği şartlarla kazanılır ve ancak kanunda belirtilen hallerde kaybedilir; 4- Hiçbir Türk, vatana bağlılıkla bağdaşmayan bir eylemde bulunmadıkça vatandaşlıktan çıkarılamaz; 5- Vatandaşlıktan çıkarma ile ilgili karar ve işlemlere karşı yargı yolu kapatılamaz.

Anayasa ve 403 No.lu Türk Vatandaşlığı Kanununda (22.2.1964 T. ve 11638 No.lu RG.) devletler hukukunun kabul ettiği anlamda bir vatandaşlık söz konusudur. Diğer bir ifade ile Türk hukukunda iç hukuk bakımından belirlenen vatandaşlık (AY, m. 66) aynı zamanda milletlerarası alanda devletler hukuku anlamında bir vatandaşlığı ortaya koymaktadır. (NOMER, s. 21).

⁶⁷ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 163.

⁶⁸ ULUOCAK, s. 5.

⁶⁹ DOĞAN, s. 27.

Vatandaşlık, devletler hukuku alanında, ferde hukuki bir şahsiyet olarak milletlerarası hukuk sahasına dahil olabilme imkanını vermektedir⁷⁰. Vatandaşlık haklarındaki gelişmeler özellikle insan haklarındaki gelişmelerin etkisinde kalmakta, birey hangi ülkenin vatandaşı olursa olsun temel insan haklarından yararlanması gerektiği, din, dil, ırk ayrımı yapılmaması anlayışı doğrultusunda, insan hakları ve vatandaş hakları şeklinde bir ayırım yapılmaması gerektiği tartışması devam etmektedir⁷¹.

Vatandaşlık hakları ile vergi yükümlüsü hakları arasındaki en önemli fark, bireyler, şartları devlet tarafından önceden belirlenmiş olan statüye dahil olmakla vatandaş sıfatını kazanmış olurlar⁷². Anayasa m. 73/1'e göre; "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" şeklinde düzenlemeye göre; herkesin vergi yükümlüsü olduğu, vergi yükümlüsünün vatandaş olması gerekmediği, vatandaş olmayan gerçek veya tüzel kişilerden de vergi alınabileceği ifade edilmektedir.

3. Yabancı ve Azınlık Haklarından Ayırtedilmesi

Devletler Hukuku Enstitüsü 1892 yılında Cenevre toplantısında, "Yabancı⁷³ kavramını; bir devlet ülkesinde bulunup o devlet vatandaşlığını halen iddiaya hakkı olmayan kimse" olarak tanımlanmıştır⁷⁴. Yabancılar uygulanan kurallar için oluşturulmuş hukuk "Yabancılar Hukuku"dur⁷⁵. Yabancılar hukuku, temel olarak yabancıların bulundukları ülkede tabi olacakları hukuki durumu incelemektedir⁷⁶.

⁷⁰ NOMER, s. 3.

⁷¹ "İnsan Hakları - Vatandaş Hakları ayrımı yapılmalı mı ?" Konu başlığı, AKILLIOĞLU, s. 26.

1982 Anayasasının kabul ettiği vatandaşlık anlayışını en modern manasıyla kabul etmiş ve vatandaş kavramı, dil, ırk, etnik, köken, renk, cinsiyet, kültür, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri farklılıkları yok sayarak mutlak bir eşitlik anlayışına sahiptir. Bu anlamda vatandaşlık kavramı millet (ulus) kavramının bütünleştiği ve azınlık kavramını kabul etmeyen bir vatandaşlık anlayışdır. (NOMER, s. 48).

⁷² DOĞAN, s. 27.

⁷³ Başkaca bir milletten olan, başka bir milletle ilgili olan (kimse). (TDK, s. 2102).

⁷⁴ TEKİNALP, Gülgören, Türk Yabancılar Hukuku, Yenilenmiş Sekizinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s. 6.

⁷⁵ Yabancılar Hukuku: Doğrudan doğruya veya dolayısıyla yabancı olma niteliğinin söz konusu olduğu hallerde olumlu veya olumsuz şekilde düzenlenmiş kurallar topluluğudur. (TEKİNALP, s. 9.); Yabancılar hukuku, bir ülkede bulunan yabancılar için, yabancı olmaları nedeniyle konulmuş olan kuralların tümünü teşkil eder. (ÇELİKEL, Aysel/ GELGEL, Günseli, Yabancılar Hukuku, Yenilenmiş Onikinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s. 7.)

⁷⁶ DOĞAN, Vahit/ ODABAŞI, Hasan, Yargı Kararları Işığında Vatandaşlık ve Yabancılar Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 275.

Günümüzde yabancılara da vatandaşlar gibi eşit haklar tanınmaya çalışılmakta, arada oluşan farklılıklar yabancılar hukukunun konusunu oluşturmaktadır⁷⁷.

Türk Yabancılar Hukukunun temel prensiplerini, anlaşmalar hukuku ve mevzu hukukta düzenleniş biçimi açısından ele almak gerekmektedir⁷⁸. Yabancılar hukukunun uygulanabilmesi için öncelikle kimlerin yabancı olduğu tespit edilmelidir. Yabancılar⁷⁹; yabancı bir veya bir kaç devlet vatandaşlığında olanlar, hiçbir devlet vatandaşlığında olmayanlar yani vatansızlar⁸⁰ ve mültecilerdir⁸¹. Yabancılar hukuku, bu kişilerin bulundukları devlet ülkesinde hangi haklardan yararlanabileceği ve hangi hakları kullanamayacağı konusunu ele alır⁸².

Yabancılar ile vatandaşlar arasındaki fark esasta ülkede yararlanılan haklar bakımından kendini göstermektedir⁸³. Yabancıların, siyasi haklar dışında tüm temel haklardan yararlanabilecekleri kabul edilmektedir⁸⁴. Ancak yabancıların siyasi haklar dışında, temel haklardan faydalanabilecekleri görüşü uzun bir tarihi gelişim sonunda benimsenmiştir⁸⁵. Siyasi haklar, vatandaşlar için temel hak, yabancılar için ise hiçbir şekilde tanınmayan haklar olarak kabul edilmektedir⁸⁶.

Yabancılar hukukunun kaynağı asıl olarak milletlerarası hukuk değil, her devletin, milletlerarası hukukun koyduğu bazı sınırlara uymak koşuluyla, kendi iç hukukudur⁸⁷. Nitekim 1982 Anayasasında (AY, m. 16) yabancıların durumunu düzenlemektedir. Buna göre; “Temel hak ve hürriyetler, yabancılar için, milletlerarası hukuka uygun olarak kanunla sınırlanabilir” denilerek, yabancıların statülerinin farklı olduğu ve yabancılara uygulanacak esasların⁸⁸ ayrıca belirlenebileceği işaret edilmiştir.

⁷⁷ TEKİNALP, s. 8.

⁷⁸ ÇELİKEL/GELGEL, s. 7.

⁷⁹ AKTUĞU, Yılmaz, Yabancıların Hukuki Durumu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1963, s. 8.

⁸⁰ “Vatansızlık statüsü”, ilgili şahsın her hangi bir devletin vatandaşlığını kazanma şartlarından hiçbirine uymadığı vak’alarda ortaya çıkmaktadır. (NOMER, s. 35).

⁸¹ Mülteci vatandaşı olduğu memlekette vukubulan siyasi olaylar nedeni ile bu ülkeyi iradesiyle ya da zorla terketmiş ve yeni bir devletin vatandaşlığına geçmemiş ve herhangi bir devletin diplomatik korunması altında bulunmayan kimselerdir. (ÇELİKEL/GELGEL, s. 19).

⁸² ÖZKAN, Işıl, Yabancıların Çalışma Hürriyeti ve Avrupa Topluluğunda Kişilerin Serbest Dolaşımı, Kazancı Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 9.

⁸³ DOĞAN/ODABAŞI, s. 17.

⁸⁴ ÖZKAN, s. 10.

⁸⁵ ÖKÇÜN, A. Gündüz, Yabancıların Türkiyede Çalışma Hürriyeti, İkinci Baskı, SPK Yayınları, Ankara, 1998, s.3.

⁸⁶ ÇELİKEL, Aysel, Yabancılar Hukuku, Dördüncü Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1987, s. 3.

⁸⁷ ÖZKAN, s. 10.

⁸⁸ Yabancılar hukukuna hakim olan esaslar beş tanedir. Bunlar:

Bu durumda Türk vatandaşlığının ve yabancılara tanınan hakların saptanmasında Türk maddi hukuku esas alınacak ve uygulanacaktır⁸⁹. Anayasanın bu hükmü, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması açısından, yabancılarla vatandaşlar arasında ayırım yapılmasına olanak vermekte ancak sınırlandırmanın uluslararası hukuka uygun olması şartı getirilerek milletlerarası hukukun ve insan hakları sözleşmelerinin gözönünde tutulması gerekmektedir⁹⁰. Bu durumda yabancılarının hakları vatandaşlık haklarından farklı ve insan hakları anlayışı çerçevesinde değerlendirilmesi gereken haklardır. Ancak yabancı olunması vergi yükümlülüğünü engellememektedir.

Azınlıkların da yabancılar hukukuna tabi olması gerektiği düşünülebilir. Ancak azınlıklar, bir ülkede yaşayan ve birbirine müşterek ırk, dil, din, kültür bağları ile bağlı olan ve kendilerini, o ülkede yaşayan çoğunluğa nazaran farklı hisseden gruplar olduklarından⁹¹ yaşadıkları ülkenin vatandaşlarıdır ve vatansız, mülteci ya da başka ülke/ülkelerin vatandaşı konumunda değildirler. Dolayısıyla yabancılar hukukuna tabi değildirler. “Azınlık⁹², bir devletin nüfusunun geri kalanına göre sayısal olarak daha az olan, baskın durumda olmayan, üyeleri devlet egemenliğindeki etnik, dini veya dinsel özellikleri dolayısıyla kalan nüfustan farklı özelliklere sahip olan ve açık olarak kendi kültürlerine, geleneklerine, dinlerine veya dillerine yönelik bir birliktelik gösteren gruptur”⁹³. Azınlık kavramı, devlet kavramından ayrılamaz ve devletin içinde sosyal bir grubun konumunu belirtmektedir⁹⁴. Azınlıklar tarih boyunca varolmuş, aynı devletin vatandaşlığını taşımalarına rağmen ve bir takım haklardan mahrum bırakılmışlardır⁹⁵.

-
- Eşitlik esası,
 - Karşılıklı muamele esası,
 - Mukabele-i bil misil esası,
 - En ziyade müsaadeye mazhar millet kaydı,
 - Kazanılmış haklara saygı esası.

(ASAR, Aydoğan, Türk Yabancılar Mevzuatında Yabancı ve Hakları, Son Değişikliklere Göre Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım, Ankara, 2004, s. 32).

⁸⁹ SEVİĞ, V. Raşit, Türkiye'nin Yabancılar Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1981, s. 8.

⁹⁰ ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 373.

⁹¹ ÇELİKEL, s. 22-23.

⁹² 1- Bir toplulukta herhangi bir nitelik bakımında ayrı ve ötekilerden sayıca az olanlar, ekalliyet, çoğunluk karşıtı. 2- Bir ülkede egemen ulusa göre ayrı soydan ve sayıca az olan topluluk. (TDK, s. 167).

⁹³ ÇAVUŞOĞLU, Naz, Azınlık Hakları, Su Yayınları, İstanbul, 2001, s. 246.

⁹⁴ RIGAUX, François, Ulusal, Ulusüstü ve Uluslararası Hukukta Azınlık Hakları, “Azınlıklar Hukuku Tanımlama Sorunları”, Yayına Hazırlayan: KABOĞLU İbrahim Ö., İstanbul Barosu İnsan Hakları Merkezi Yayını, İstanbul, 2002, s. 51.

⁹⁵ ÇELİKEL/GELGEL, s. 24.

Azınlık haklarının⁹⁶ korunması için milletlerarası alanda çalışmalar yapılmış⁹⁷ ve sözleşmeler ile hakları güvence altına alınmaya çalışılmıştır⁹⁸. Bu yönde yapılan çalışmalarla azınlıkların korunması düzeyinden, azınlıkların gelişmesi düzeyine doğru ilerleme sağlanmış, azınlıklar yalnızca birey olarak değil toplu olarak da tanınmıştır⁹⁹.

Azınlıkların yabancılardan hukuki anlamda en büyük farklılığı azınlıklara o ülkenin vatandaşlık hukuk sisteminin uygulanmasıdır. Yani yabancılar hukukuna tabi olmadıkları gibi ayrı bir hukukları da yoktur. Azınlıkların hakları geçerli kişisel insan hakları çerçevesinde değerlendirilmektedir¹⁰⁰. Dolayısıyla azınlıklar tüm temel hak ve özgürlüklere sahip oldukları gibi yabancılardan yararlanamadıkları siyasi hak ve özgürlüklerden de yararlanabilmektedirler.

Ülkemizde azınlıklar, Türk vatandaşlarıdır ve yabancılar sınıfına girmemektedirler¹⁰¹. Lozan Barış Antlaşması ile azınlık ve azınlık hakları düzenlenmiş, gayrimüslimler azınlık olarak kabul edilmiş ancak medeni ve siyasi haklardan yararlanma olanağı tanınarak din ayrımı yapılmaksızın herkesin eşit olduğu kabul edilmiştir¹⁰². Anayasa Mahkemesi de azınlık haklarını, uygulamada, evrensel nitelikli bir “insan hakkı” olarak ele almaktan çok, ulusal hukuka ve sözleşmelere bağlı yönleriyle inceleyerek değerlendirmektedir¹⁰³.

⁹⁶ Minority Rights. (“F. Droits de la minorite”), (PARS, s. 323). Azınlık hakları; ekaliyet hakları, bir ülkede hakim ve çoğunluktaki millet yanında azınlıkta kalan başka ırk ve milletin de hakkını belirleyen, güvence altına alan kurallar ve bu kurallardaki hakların tümüdür. İbadet, seyahat, dernek kurma, vs. hürriyetleri ve hakları gibi. Çoğunluğun karşısında azınlığın erimemesi, eritilmemesi için tanınan haklardır. (ŞAFAK, Ali, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı, Selim Kitabevi, Ankara, 2002).

⁹⁷ Milletlerarasında yapılan çalışmalar, Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Uluslararası Paktının 27. m.’si azınlıkların haklarını güvenceleyen genel nitelikli tek hüküm özelliği taşımaktadır. Avrupa ölçeğinde, biri Ulusal Azınlıkların Korunmasına İlişkin Çerçeve Sözleşme, diğeri ise Bölgesel veya Azınlık Dilleri Avrupa Şartı olmak üzere iki ana belge yürürlüğe konulmuştur. (KABOĞLU, İbrahim, Ulusal, Ulusüstü ve Uluslararası Hukukta Azınlık Hakları, “İnsan Hakları, Azınlık Hakları ve Türkiye”, s. 22-23).

⁹⁸ ÇELİKEL, s. 23.

⁹⁹ AKILLIOĞLU, s. 171.

¹⁰⁰ REHMAN, Javaid, Ulusal, Ulusüstü ve Uluslararası Hukukta Azınlık Hakları, “Uluslararası Hukukta Azınlık Hakları”, s. 98.

¹⁰¹ TEKİNALP, s. 104.

¹⁰² AYZİT, Aynur, Ulusal -Ulusüstü ve Uluslararası Hukukta Azınlık Hakları, “Mevzuatın Görünümü”, s. 259.

¹⁰³ ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, Ulusüstü ve Uluslararası Hukukta Azınlık Hakları, “Azınlık Hakları ve Türk Anayasa Mahkemesi’nin Azınlık Konusuna Bakışı”, İstanbul Barosu İnsan Hakları Merkezi Yayını, İstanbul, 2002, s. 218.

Anayasa Mahkemesi, 10.7.1992, 2/1 (RG: 25.10.1992, 21386);

Vergi yükümlüsü, gerçek veya tüzel kişi veya bir kamu kurumu, vatandaş yahut yabancı bir gerçek veya tüzel kişi olabilir¹⁰⁴. Bazı durumlarda uluslararası ekonomik, ticari ve siyasal ilişkiler vergilendirme yönünden vatandaşlarla yabancılar arasında ayırım yapılmasını zorunlu kılabilir¹⁰⁵. Ancak vatandaş, yabancı ve azınlık olunması vergi yükümlülüğüne engel teşkil etmemektedir.

Vergi Usul Kanunu kanuni temsilcilerin ödevi başlığını taşıyan 10. m'si "Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde..." biçimindeki düzenleme azınlıklarla ilgilidir¹⁰⁶. Yabancıların ve azınlıkların hakları da aynı vergi yükümlülerinin ve vatandaşların hakları gibi insan hakları temeline dayanmaktadır. İnsan hakları bir üst başlık olarak düşünüldüğünde tüm bu grupları içine almaktadır. Bu doğrultuda vergi yükümlülüsünün haklarını da yabancı ve azınlık haklarını içine alan bir üst kavram olarak tespit edebiliriz.

4. Tüketici Haklarından Ayırılması

Ondokuzuncu yüzyılın sonundan itibaren görülen sosyal, ekonomik ve teknik gelişmeler ile birlikte piyasa ekonomisinde önemli değişiklikler olmuştur¹⁰⁷. Tüketici hakları, sanayi devriminin seri üretime geçişin had safhaya ulaştığı yıllardan sonra üretimde görülen artışın doğal olarak tüketime de yansımaya başlaması neticesinde ancak esas olarak yüzyılımızda ortaya çıkan ve sanayi toplumlarının geliştirmiş olduğu bir kavramdır¹⁰⁸. Esas itibarıyla ondokuzuncu yüzyıl sonlarından itibaren batı

"...Güçlülüğü ve normlar hiyerarşisindeki yeri Anayasa'nın 90. m.'sinde belirtilen uluslararası bir sözleşme, yani AİHS için, Anayasa Mahkemesi üstün ve evrensel hukuk kuralı niteliğinde, buyurucu ve bağlayıcı bir geçerlilik tanımakta, sözleşmeye aykırılığı, bir kanunun iptali nedeni saymaktadır..."

Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarında uluslararası sözleşmelere davanın konusu kapsamında atıfta bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi, 16.6.1994, 3/2 (RG: 30.06.1994, 21976);

"...Türkiye tarafından onaylanmış bulunan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi hükümlerine baktığımızda herşeyden önce hak ve özgürlüklerin sınırlanması ile ilgili 11. m.'nin 2. fıkrasını görmekteyiz..."

"...Üzerinde durulması gereken bir başka madde de sözleşmenin 17. m.'sidir..."

"...Helsinki Nihai Senedi'nin ilkeleri arasında..."

¹⁰⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 73.

¹⁰⁵ ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1981, s. 155.

¹⁰⁶ Lozan Barış Konferansı, Tutanaklar, Belgeler, Takım, VC.I, Kitap 2 (Çev: MERAY, Seha L.), AÜSBFY No: 300,224.

¹⁰⁷ ATASOY, Ömer A./ TAŞKIN, Mustafa/ ACAR, Hakan, Tüketiciyi Koruma Hukuku, İkinci Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara, 2000, s. 12.

¹⁰⁸ ASLAN, İ. Yılmaz, En Son Değişiklikle ve Yargıtay Kararları Işığında Tüketici Hukuku, İkinci Baskı, Ekim Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 1.

toplumlarında özellikle ABD’de önem kazanmıştır¹⁰⁹. Tüketici kitlesinin en geniş ekonomik topluluk halini alması, bir toplumda herkesin tüketici olması ve tüketici akitlerinin de her gün girilen rutin hukuki işlemler haline gelmesi tüketici hakları kavramının önemini arttırmıştır¹¹⁰. 1985 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulunda kabul edilen “Tüketicinin Korunması İlkeleri Rehberinde” tüketici hakları belirlenmiş ve evrensel bir nitelik kazanmıştır¹¹¹.

Ülkemizde 1982 Anayasasında (AY, m. 172) tüketici hakları ile ilgili husus, tüketicinin korunması başlığı altında “Devlet, tüketicileri koruyucu ve aydınlatıcı tedbirler alır, tüketicilerin kendilerini koruyucu girişimlerini teşvik eder” şeklinde düzenlenmiştir.

Tüketici hukukunun tüm dünyada hızla gelişmesi karşısında¹¹² tüketici haklarının korunmasına yönelik yasal düzenleme Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun (TKHK)¹¹³ ile Ülkemizde Mart 1995 gibi yakın bir tarihte, Anayasa m. 172 düzenlemesi esas alınarak hazırlanmıştır¹¹⁴.

Tüketici haklarının korunması ve tüketicinin aydınlanması gereği; TKHK, kanunun amacını düzenleyen m. 1 ile açıkça düzenlenmiş¹¹⁵ ve tüketicilere yönelik koruma ve tazmin önlemleri getirilmiştir. Ancak TKHK’nın yayınlandığı 1995 yılından sonra ekonomide ve bilişim sektöründeki gelişmelere, Avrupa Birliği (AB) üyelik süreci kapsamında uyumlaştırma çalışmaları da eklenince TKHK’da değişiklik yapılması

¹⁰⁹ ÖZEL, Çağlar, Mukayeseli Hukuk Işığında Tüketiciyi Koruyan Geri Alma Hakkı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü-Türkiye İş Bankası Vakfı Yayınları, Ankara, 1998, s. 5.

¹¹⁰ GÜNGÖR Gülin, Milletlerarası Özel Hukukta Tüketicinin Korunması, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 21.

¹¹¹ ATASOY/TAŞKIN/ACAR, s. 21.

¹¹² Tüketicinin korunmasına yönelik yasal çalışmalar ve örgütlenmeler, ABD’de 1871 yılında çıkarılan yasa ve 1872 yılında ilk tüketici örgütünün kurulması ile başlamış ve tüketicileri korumak için yüzden fazla yasa çıkarılmıştır. İngiltere ise 1959 yılında kurulan bir komisyon ile örgütlenme faaliyetlerine başlamıştır. Diğer ülkelerdeki benzer yasal veya örgütlenme çalışmalarına bakılacak olursa; İsviçre’de 1963, İskandinav ülkelerinde 1964, Japonya’da 1968, Almanya’da ve Fransa’da 1971 yıllarında başlanmış, Avrupa Topluluğunda ise; 1968 yılında kurulan Tüketici Sorunları Servisi ve 1973 yılında kurulan Çevre Sorunları ve Tüketicinin korunması ile ilgili servisler bu kapsamda sayılabilir. (ZEVKLİLER, Aydın/AYDOĞDU Murat, Tüketicinin Korunması Hukuku, Üçüncü Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 40-47).

¹¹³ 4077 No.lu Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun (08.03.1995 T. ve 22221 No.lu RG.).

¹¹⁴ KAYA, Mehmet Ş., “Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun İçerdiği Düzenlemeler”, Vergi Sorunları, Ekim 2003, Sayı: 181, s. 18.

¹¹⁵ TKHK, m. 1; “Bu Kanunun amacı, kamu yararına uygun olarak tüketicinin sağlık ve güvenliği ile ekonomik çıkarlarını koruyucu, aydınlatıcı, eğitici, zararlarını tazmin edici, çevresel tehlikelerden korunmasını sağlayıcı önlemleri almak ve tüketicilerin kendilerini koruyucu girişimlerini özendirmek ve bu konudaki politikaların oluşturulmasında gönüllü örgütlenmeleri teşvik etmeye ilişkin hususları düzenlemektir”.

gereği hasıl olmuş ve “TKHK’da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”¹¹⁶ yayınlanmıştır¹¹⁷.

Tüketicilerin zarar görmesi veya sömürülmesinin sosyal hukuk devleti ve diğer temel anayasal ilkeler ile de bağdaşmaması tüketici haklarının önemini üst seviyeye çıkarmış, özellikle günlük hayatta rutinleşen hukuki işlemlerde tüketicilerin zayıf ve korunmaya muhtaç oldukları fikrinden yola çıkılarak tüketici hakları belirlenmiştir¹¹⁸. Bu haklar, temel olarak önleyici yani tüketici zarar görmeden önceki koruyucu haklar ile tazmin yani tüketici zarar gördükten sonra yaptırıma yönelik haklar olarak iki grupta toplanmaktadır¹¹⁹.

Tüketici haklarının vergi yükümlüsü hakları ile ortak noktası her iki grubunda ekonomik önemi olan kitleleri temsil etmesi ve korunması gerekliliğidir. Kamu giderlerinin karşılanabilmesi vergilere¹²⁰ ve bu doğrultuda üzerine vergi salınan vergi yükümlülerinin korunmalarına bağlı ise; liberal ekonomik sistemin işleyişi, serbest rekabet ve üretimin arttırılması ve tüketicilerin bundan faydalanmasına¹²¹ bir anlamda üretimin tüketime dönüşmesine, tüketicilerin tüketmeye devam etmesine dolayısıyla tüketicilerin korunmasına yöneliktir¹²². Harcamalar üzerinden alınan vergiler, üretilen, satılan, tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergiler olup, bunlar dolaylı (vasıtalı) vergilerdir¹²³. Dolaylı vergiler, tüketicilerin harcamaları üzerinden alınan ve

¹¹⁶ 4822 No.lu Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunda Değişiklik yapılmasına Dair Kanun (14.3.2003 T. ve 25048 No.lu RG.). Bu Kanunla, 4077 No.lu TKHK’un bir kaç maddesi dışında neredeyse tamamı değiştirilmiş, adeta yeniden yazılarak Kanunun kapsamı genişletilmiştir. (KAYA, s. 9).

¹¹⁷ BAŞÖZ, Lütfü/ ÇAKMAKÇI, Ramazan, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2003, s. 5.

¹¹⁸ ZEVLİLER/AYDOĞDU, s. 124. Tüketicilere tanınmış ve “seçimlik haklar” ile “tazminat isteme hakları” olarak iki başlık altında toplanan haklar şunlardır (Konu Başlıkları): Seçimlik Haklar; Sözleşmeden Dönme (Bedelin İstenmesi), Satış Parasının İndirilmesini İsteme, Ayıplı Malın Ayıpsızla Değiştirilmesini İsteme, Ayıplı Malın Ücretsiz Onarımını İsteme. Tazminat İsteme Hakları; Sözleşmeden Dönme Halinde Tazminat, Sözleşmeden Dönme Hakkındaki Diğer Seçimlik Hakları Nedeniyle Tazminat İsteme; Seçimlik Hakları Kullanmaksızın Sözleşmeye Aykırılık Nedeni ile Tazminat İsteme.

AB, tüketicinin korunması kavramı altında, tüketicinin sağlık ve güvenlik hakkı ile tüketiciye destek olunması, tüketicinin eğitilmesi ve tüketicinin temsil edilmesi gibi hak ve ilkelere de yer vermektedir. (s. 27-28).

¹¹⁹ ZEVLİLER/AYDOĞDU, s. 70.

¹²⁰ NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş Onuncu Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 217.

¹²¹ ASLAN, İ. Yılmaz, Rekabet Hukuku, Genişletilmiş İkinci Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2001, s. 1.

¹²² Tüketicilerin korunması; tüketici haklarına zarar vermeden uygulamalara karşı bu hakları korumak için hükümetin, işletmelerin ve bağımsız örgütlerin giderek genişleyen faaliyetler dizisidir.

(ATASOY/TAŞKIN/ACAR, s. 14); Rekabet kanunlarının gizli amaçlarından birisi belki de en önemlisi de tüketicinin korunmasıdır. (ASLAN, Rekabet Hukuku, s. 5).

¹²³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 399.

devlet için son derece önemli gelir grubunu oluşturan vergilerdir. Özellikle ülkemizde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki yıllar itibariyle artan payı¹²⁴ gözönüne alındığında tüketici haklarının korunması gereğinin önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Tüketici hakları da diğer öznel haklar gibi insan hakları temeline dayanmaktadır. Ancak sistemin bireyi ekonomik bir unsur olarak görmesi tüketici haklarını farklı bir konuma taşımaktadır. Vergi yükümlüsü ve tüketici haklarında ekonomik unsur ön plandayken, insan hakları, yabancı hakları ve azınlık haklarında sosyal ve siyasi unsurlar ön planda yer almaktadır.

III. Konunun Sınırlandırılması ve Plan

İnsan hakları ve temel özgürlüklerin korunması, özellikle İkinci Dünya savaşından bu yana devletlerin iç işi olmaktan çıkmış uluslararası bir nitelik kazanmıştır¹²⁵. Bu süreçte insan hakları sürekli ve artarak önem kazanmış ve bunun sonucu olarak insan hakları kendi içinde yeni alt başlıklar açmaya başlamıştır. Vergi hukuku kapsamında bu alt başlıklardan birisi de vergi yükümlüsü hakları olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim 1980’li ve 1990’lı yıllarda batılı ülkelerde yapılan vergi reformları sırasında ve bu reformları izleyen yıllarda vergi yönetimlerinin vergi yükümlülerine yönelik tutum ve davranışlarında değişiklikler olmaya başlamıştır¹²⁶. Ülkemizde de gelişmekte olan insan hakları hukuku özellikle Avrupa Birliği sürecinde hız kazanmış olup, bu süreçte vergi hukuku alanındaki gelişmeler; vergi idaresinde yeni yapılanmalar ve bu yapılanmalar kapsamında vergi yükümlüsü haklarına yönelik yapılan çalışmalar, vergi yükümlüsü hakları bildirgesi, olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada, ülkemizde yeni tartışılmaya başlanan vergi yükümlülerinin hakları, vergi

¹²⁴ Dolaylı (Vasıtalı) vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Yıllar itibariyle ve “Milyon YTL” olarak bakıldığında;

2002 yılında % 63 (toplam vergi gelirleri 61.617; dolaylı vergilerin bu toplam içindeki tutarı 38.821),

2003 yılında % 64 (toplam vergi gelirleri 84.661; dolaylı vergilerin bu toplam içindeki tutarı 54.195),

2004 yılında % 66,6 (toplam vergi gelirleri 101.489; dolaylı vergilerin bu toplam içindeki tutarı 67.652),

2005 yılında % 68 (toplam vergi gelirleri 121.077; dolaylı vergilerin bu toplam içindeki tutarı 82.380).

Kaynak: Devlet Planlama Teşkilatı, Genel Ekonomik Hedefler ve Yatırımlar 2006 Raporu-17 Ekim 2005, Tablo 8: Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları, (<http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2006/hedef.pdf>)

¹²⁵ GÖZÜBÜYÜK, Şeref/ GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Onbirinci Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş Beşinci Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. VII.

¹²⁶ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 123.

hukuku ve diğer hukuk dalları ile bağlantı kurularak ve diğer ülkelerdeki süreçler ile ilişkilendirilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışma aşağıdaki plana göre hazırlanmıştır.

Giriş bölümünde (1) vergi yükümlüsünün hakları kavramının tanıtımı amacıyla temel kavramlar olarak düşünülen vergi yükümlülüğü ve hak kavramları irdelenmiş ve buradan vergi yükümlüsü hakları, kavram ve terim olarak tespit edilmiştir. Vergi yükümlüsü hakları kavramının daha iyi anlaşılması amacıyla da diğer öznel haklar karşısındaki yeri ve durumu, ilişkili hukuk dalları ile karşılaştırılmıştır.

Birinci Bölümde, Tarihçe ve Çeşitli Hukuk Sistemlerine Toplu Bakış başlığı altında, Tarihçe: İnsan Haklarından Vergi Yükümlüsü Haklarına Geçiş’de (2) İnsan hakları evrensel bildirgelerinden anayasalara, anayasalardan Uluslararası Sözleşmelere, Uluslararası Sözleşmelerden vergi yükümlüsü bildirgelerine geçiş süreci Amerika ve Avrupadaki gelişmelerle kapsamında değerlendirilerek ülkemizdeki süreç anlatılmıştır. Çeşitli Hukuk Sistemlerine Toplu Bakışta (3) Amerikan Hukuku ve Avrupa Birliği Hukukunda ve diğer ülke hukuklarındaki vergi yükümlüsü hakları ile ilgili düzenlemeler, gelişmeler ve Avrupa Birliği sürecindeki Türk Hukukunda bu alandaki mevcut durum tespit edilmeye çalışılmıştır.

İkinci Bölümde, hukuksal temellendirme yapılabilmesi için Ulusal ve Uluslararası Hukuk (4) başlığı altında, Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi aynı düzlemde değerlendirilerek anayasal vergilendirme ilkeleri ve vergi yükümlüsü hakkı kapsamındaki ilkeler Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi kapsamında ve yargı kararları ile birlikte değerlendirilerek tespit yapılmıştır. Vergi Usul Kanunun ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (5) başlığı altında her iki kanunda vergi yükümlüsü haklarına konu olan haklar tespit edilerek yargı kararları ile anlatılmıştır.

Üçüncü Bölümde, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları Bildirgesi (6) başlığı altında Bildirgenin hukuki niteliği tespit edilmiş, Bildirgenin içeriği ve Gelir İdaresinin misyonu Anayasal düzlemde ve Kanunlarla (Vergi Usul Kanunun ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun) birlikte değerlendirilmiştir.

Sonuç bölümünde (7) vergi yükümlüsü haklarının genel bir değerlendirilmesi yapılarak önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARİHÇE VE ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

2. TARİHÇE: “İNSAN HAKLARI”NDAN “VERGİ YÜKÜMLÜSÜ HAKLARI”NA GEÇİŞ

I. İnsan Hakları Bildirgelerinden / Anayasalara

İnsan hakları, her insanın içinde (yüreğinde) hissettiği, kim tarafından konulduğu bilinmeyen, tanım gereği duyulmayan “doğal” olan haklar olmasından ötürü, doğal hukuk yaklaşımına denk düşmektedir¹²⁷. Doğal hukuk doktrini, insanların doğuştan bir takım haklara sahip bulundukları, devletin varlık nedeninin bu hakları korumak olduğu, dolayısıyla siyasi iktidarın bu haklarla sınırlanması gerektiği anlayışı sonucu olarak ABD ve Fransa’da ihtilallere neden olmuş, ihtilaller sonrası ilan edilen insan hakları bildirgeleri ve anayasalar, doğal hukuk anlayışının ürünü olarak insan haklarını normlaştırma sürecine sokmuştur¹²⁸.

İnsan hakları listesi olarak ilk ortaya çıkan belgelere klasik temel metinler denilmekte olup, uluslararası anlayışın ilk örnekleri; Magna Carta, Virginia Bildirgesi ve Fransız Bildirgesi iken; iç hukukumuzdaki klasik temel metinler olarak Senedi İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Adalet Fermanı kabul edilmektedir¹²⁹. Anayasacılık düşüncesinin oluşumuna ve bu yönde siyasal pratiklerin gelişmesine katkı yapan ve fikri etkenlerin başını doğal hukuk ve doğal haklar öğretisi olarak çeken bu metinler¹³⁰, anayasalarda göz önünde tutulan ana metin ve klasik örnek olmuşlardır¹³¹.

Vergilendirmenin tarihine bakıldığında da insan haklarının tarihi görülmekte, insan hakları konusundaki bu önemli belgelerde kişi hak ve hürriyetlerinin korunması ile ilgili kurallar olması yanında vergilendirme ile ilgili kurallar da yer almakta¹³², vergi yükümlüsü hakları, insan hakları içinde ve insan haklarına paralel bir gelişim göstermektedir.

¹²⁷ AKILLIOĞLU, s. 1.

¹²⁸ YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1993, s. 26.

¹²⁹ AKILLIOĞLU, s. 121.

¹³⁰ ERDOĞAN, Mustafa, Anayasal Demokrasi, Altıncı Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s. 12.

¹³¹ KAPANİ, Münci, Kamu Hürriyetleri, Yenilenmiş Altıncı Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981, s. 46.

¹³² SABAN, Nihal, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu-Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 2000, s. 253.

1. Doğal Hukuk Yaklaşımı İnsan Hakları Bildirgeleri

1.1. İngiltere

Siyasi iktidarın özgürlüğe bağlanması, özgürlüğün iktidarı yönetişi¹³³ ve ilk anayasal belge olarak kabul edilmesi nedeniyle¹³⁴, kişi haklarının gerçekleştirilmesinin ilk adımı olarak 19 Haziran 1215 tarihli “Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) kabul edilmektedir¹³⁵. Mutlak iktidarın sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilendirme yetkisi olmuş, bu yönde ilk tepki de Magna Carta ile İngiltere’de gerçekleşmiştir¹³⁶.

İlk anayasal belgeler mutlak iktidarın yetkilerini sınırlandırmak için getirilmiş olup¹³⁷, Magna Carta’nın klasik metinler arasında sayılan ilk anayasal belge niteliğinde olması sebebiyle, mutlak monarşinin egemen olduğu İngiltere’de kralın yetkilerinin kısıtlanması, 1215 tarihli Magna Carta ile başlamaktadır¹³⁸. Magna Carta, İngiliz halkına özgürlükler tanıyan değil, kralın yetkilerini sınırlayan ve baronların bazı yetkileri olduğunu söyleyen bir belgedir¹³⁹. Magna Carta ile Kral ve soylular arasında yetki ve sorumluluk ilişkileri yeniden belirlenmiş ve soylulara önemli ayrıcalıklar sağlanmıştır¹⁴⁰. Ancak Magna Carta, baronlar lehine yapılan, yetki paylaşımında monarşik bir düzenlemeden ibaret değildir. Altmışüç maddeden¹⁴¹ oluşan bu Ferman, İngiliz halkının güvenliğinin sağlanması, mal ve mülklerinin koruma altına alınması ve vergi salmayı bir düzene bağlayarak yasal bir zemine oturtması¹⁴² ve tüm bunların kral tarafından yazılı olarak beyan edilmesi bakımından ayrı bir önem taşımaktadır. Mutlak iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılarak hukuk düzenine bağlanması, anayasal demokratik sistemin kurulması yönünde atılmış ilk adım niteliğindedir¹⁴³.

¹³³ AKIN, İlhan F, Kamu Hukuku, İkinci Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1980, s. 280.

¹³⁴ ÇAĞAN, s. 15.

¹³⁵ GÖZÜBÜYÜK, s. 98.

¹³⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 7.

¹³⁷ ALİEFENDİOĞLU, s. 34.

¹³⁸ GÖZÜBÜYÜK, s. 33.

¹³⁹ KAPANİ, s. 41.; Magna Carta, İngiliz halkına belirli özgürlükler tanıyan belge olmaktan çok, Kralın otoritesini sınırlamayı amaçlayan bir belgedir. (YÜZBAŞIOĞLU, s. 25).

¹⁴⁰ AKAD, Mehmet, Genel Kamu Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 146.

¹⁴¹ Altmışüç maddenin dokuz kadarı özgürlüklere ilişkin olup, kralın özellikle vergi almada yetkilerini sınırlamakta, koruma getirdiği kişilere güvenlik sağlamaktadır. (AKILLIOĞLU, s. 122)

¹⁴² AKIN, s. 281.

¹⁴³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 7.

Magna Carta m. 12 ile¹⁴⁴ Kralların, Krallığın Toplu Meclisi¹⁴⁵ olmadıkça zorla koruma parası ya da yardım parası alamayacağını ve bu durumun istisnalarını düzenlemektedir¹⁴⁶.

Magna Carta m. 14 ile¹⁴⁷ Kral tarafından vergi konacak olması durumunda Krallık Meclisi Üyelerinin görüşlerinin alınacağı hususunu düzenlemiş, böylece kralın keyfi vergi koyması engellenerek yasaya dayanmaksızın hiç kimsenin mal ve mülkünün elinden alınamayacağı kabul edilmiştir. Bu düzenlemeler ile iktidarın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmış ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde ilk adım atılmıştır¹⁴⁸.

Magna Carta m. 39 ile¹⁴⁹ hukuksal güvenlik formülü yani kimsenin eşitlerinin kararı olmaksızın bir yerel kurala dayanmaksızın özgürlüğünden ve mülkünden yoksun bırakılamayacağını, cezaların işlenen suça uygun olacağı ve kişinin yaşamına engel olacak kadar ağır olamayacağı hususlarını düzenlemiştir¹⁵⁰.

Magna Carta kişi özgürlüklerinin sınırlarını genişleten ilk adım olarak insan hakları alanında ilk önemli belge olma¹⁵¹ niteliğinin yanında vergi boyutu ile vergilerin kanuniliği ilkesinin kabul edildiği ilk belge sayılmaktadır¹⁵².

İngilterede Magna Cartadan sonra sırasıyla, 7 Haziran 1628 tarihli “Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)”, 1679 tarihli “Habeas Corpus”, 1689 tarihli “Haklar Demeci (Bill of Rights)” ilan edilmiştir¹⁵³.

¹⁴⁴ ÇEÇEN, Anıl, İnsan Hakları Rehberi, Bilim Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 11 (Magna Carta Çevirisi).

¹⁴⁵ Krallık Toplu Meclisi; tüm başpiskopaslar, piskoposlar, manastır rahiplerin, kontlar ve büyük baronlardan oluşmaktaydı. (ÇEÇEN, s. 11, Magna Carta m. 14).

¹⁴⁶ Feodal gelenekte, baronların krala karşı olağan ve olağandışı olmak üzere iki tür yardım (vergi) borcu vardı. Tutuklular için kral’a kefalet toplaması olağan yardım borcu, kral’ın baronlardan yardım alması ise olağan dışı yardım isteği olarak kabul ediliyordu. Ancak Magna Carta ile Kralın bu talepte bulunabilmesi, baronlar ve yüksek dereceli memurlarla bir toplantı yaparak onların onayını alması şartına bağlanmıştır. (AKAD, s. 146).

¹⁴⁷ ÇEÇEN, s.11.

¹⁴⁸ ÇAĞAN, s. 16.

¹⁴⁹ ÇEÇEN, s. 11. (Magna Carta Çevirisi) m. 14: “Kendi zümresinden olanların verdiği yasal bir karar ya da ülkenin bu konuda bir yasası olmadıkça hiç bir özgür kişi yakalanmayacak, zindana atılmayacak, mal ve mülkü elinden alınmayacak, sürgüne yollanmayacak ya da herhangi bir biçimde kötü muameleye maruz bırakılmayacaktır”.

¹⁵⁰ AKILLIOĞLU, s. 122.

¹⁵¹ KALABALIK, s. 13.

¹⁵² MUTLUER, M. Kamil, Vergi Genel Hukuku, Birinci Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 1.

¹⁵³ ÇEÇEN, s. 13, 16, 19. Petition of Rights (Haklar Bildirgesi), Habeas Corpus, İnsan Hakları Bildirgesi (Bill of Rights) çevirileri.

1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights), kralın parlamentonun onayı olmadan vergi ve benzeri mali yükümlülük koyamayacağını düzenlemiştir¹⁵⁴.

1679 tarihli Habeas Corpus güvenceleri, keyfi tutuklamaya karşı önlemlerdir¹⁵⁵. Kişi özgürlüğü ve güvenliğinin korunmasına yönelik hükümler içermektedir¹⁵⁶.

1689 tarihli Haklar Bildirisi (Bill of Rights), parlamento, yasa yapma ve vergi koyma yetkisi kazanmış, böylece kral sadece yasayı uygulama işlevine sahip olmuştur¹⁵⁷.

İngiliz bildirgeleri, kapsamlı bir haklar ve özgürlükler listesi içermemeleri¹⁵⁸, İngiliz halkının özgürlük mücadelesinin birer aşamaları olarak kabul edilmeleri nedeniyle gerçek anlamda haklar bildirgesi sayılmamaktadır¹⁵⁹. Ancak İngilterenin kendine özgü hukuk sistemi¹⁶⁰ ve bu kapsamda henüz yazılı bir anayasasının olmayışı¹⁶¹, bu bildirgeleri, “Büyük Britanya Özgürlükler Hukukunun ana kaynakları”¹⁶² olarak kabul edilmesine neden olmaktadır¹⁶³. Tüm bu kaynaklar İngiliz Common Law denilen İngiliz ortak hukukunu meydana getirmektedir¹⁶⁴.

İnsan haklarına konu olacak hakların Magna Carta ile soyut düzeyden doğal hukuk yaklaşımı ile somutlaşması, aynı zamanda vergi yükümlüsü haklarına konu olacak hakların yazılı metinlerde yer alması sürecinin de başlangıcı olarak kabul edilebilir.

¹⁵⁴ ÇAĞAN, s. 18.

¹⁵⁵ AKILLIOĞLU, s. 89.

¹⁵⁶ GEMALMAZ, Mehmet Semih, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Beta Yayınları İstanbul, 1997, s. 39.

¹⁵⁷ KUTLU, Mustafa, Kuvvetler Ayrılığı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 29.

¹⁵⁸ GEMALMAZ, s. 38.

¹⁵⁹ Amerikan ve Fransız bildirgeleri yasama organını da bağlar nitelikte iken İngiliz bildirgelerinin bağlayıcı özelliği yoktur. Mücadeleyi parlamantonun kendisi yürütmektedir. Parlemanto hukukla ve anayasa-yasa ile bağlanmamıştır. Hala da öyledir. Yani tüm İngiliz bildirgeleri sadece İngiliz halkının belirli hürriyetlerini gerçekleştirmesi aşamalarıdır. Evrensel nitelikli değildir. (KAPANİ, s. 42-43).

¹⁶⁰ TILEY, John, Revenue Law, Fifth Editon, Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon, 2005, s. 10.; MEUSSEN, Gerard T.K.: The Principle of Equality In European Taxation, Kluwer Law International, London, 1999, s. 165.

¹⁶¹ “İngiliz Anayasası”, kanunlar (Parliament Acts, Statutes), yargı kararları (Case Law), yazısız “gelenek”ler (Customs) ve “Anayasa konvansiyonları” bileşimidir. (ÇAĞLAR, Bakır: Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı, Birinci Matbaası, Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1989, s. 101).

¹⁶² Magna Carta’dan bu yana siyasi iktidarın din ve ahlak kurallarının yanı sıra, hak ve özgürlük kavramları ile sınırlı olduğu kabul edilmekte ve tüm bunların toplamı da Common Law denilen İngiliz ortak hukukunu meydana getirmektedir. Ancak bu kapsamda özgürlüklerin gelişmesinde İngiliz yargı organlarının yani bağımsız yargıçların katkısı büyüktür. (AKIN, s. 287).

¹⁶³ KABOĞLU, İbrahim, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, Afa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 41.

¹⁶⁴ AKIN, s. 286.

1.2. Amerika

Amerika kıtasının keşfinden sonra bu kıtaya başka kıtalardan gelip yerleşenler¹⁶⁵ bir yandan doğaya karşı koymak, diğer yandan yerli halkı egemenlikleri altına almak gibi son derece güç koşullar ile mücadele etmişler, bu zorlukları aşip başarılı olmalarında ilahi gücün yardımcı olduğuna duyulan inanç, bu Kıtadaki tüm bildirgelerde (bağımsızlık ve hak bildirgeleri) açıkça dini motifler şeklinde yer bulmuştur¹⁶⁶.

Onsekizinci yüzyılın ikinci yarısında, İngilterenin Amerika'daki onüç sömürgesinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi, Amerikan Bağımsızlık Savaşını başlatan en önemli etkenlerden birisidir¹⁶⁷. Bağımsızlık sürecinde Amerikada ilan edilen ilk bildirge¹⁶⁸, onaltı maddeden oluşan 12 Haziran 1776 tarihli Virginia İnsan Hakları Bildirgesi (Virginia Bildirgesi)' dir¹⁶⁹.

Virginia Bildirgesinin ilk maddesi¹⁷⁰; insanların doğdukları andan itibaren özgür, bağımsız ve temel bazı haklara sahip olduklarını belirtmektedir. Bu haklar arasında yaşama, özgürlük arama, mülkiyet hakkı öncelikli olarak sayılmıştır.

Bildirge m. 2 ile¹⁷¹ tüm gücün halkta toplandığını belirtmiş ve yöneticilerin halka karşı olan sorumluluklarını düzenlemiştir.

Bildirge m. 6 ile¹⁷² kimsenin vergi ödemeye zorlanamayacağı, mülkiyet hakkının elinden alınamayacağı gibi hususları düzenlemiştir.

¹⁶⁵ Yeni kıtaya göç tarihin en büyük göçü olarak kabul edilmektedir. Sadece 1820'den 1920 yılına kadar ki yüz yıllık sürede otuzdört milyon insan göç etmiştir. Dünyanın her yanından gelen insanlar yeni bir ulus yaratarak kaynaşmışlardır. (ÜÇÖK, Coşkun, Siyasal Tarih-1789-1950, Gözden Geçirilmiş Altıncı Bası, Başnur Matbaası, Ankara, 1967, s. 11).

¹⁶⁶ AKIN, s. 288.

¹⁶⁷ ÇAĞAN, s. 21.

¹⁶⁸ İngiltere'ye karşı bağımsızlık savaşına giren on üç Amerikan kolonisinden seçilen temsilciler Filadelfiya'da toplanarak bütün kolonilere bir anayasa yapma çağrısında bulunmuşlar ve bildirge bu çağrı ile hazırlanmıştır. (AKIN, s. 290).

¹⁶⁹ ÇEÇEN, s. 22-24. (Virginia İnsan Hakları Bildirgesi çevirisi).

¹⁷⁰ ÇEÇEN, s. 22. (Virginia Bildirgesi çevirisi) m. 1: "Tüm insanlar doğuştan eşit derecede özgür ve bağımsızdırlar. Doğar doğmaz edindikleri belli bazı hakları vardır; siyasal bir topluluk kurdukları zaman, hiçbir andlaşmayla gelecek nesilleri bu haklardan yoksun bırakamaz, onları bu haklardan vazgeçmeleri için zorlayamazlar; yaşama ve özgürlük haklarıyla, mülk edinme ve sahip olma, mutluluk ve güvenlik arama ve kazanma olanağı da bunların arasındadır".

¹⁷¹ GEMALMAZ, s. 43. (Virginia Bildirgesi çevirisi). m. 2: "Bütün erk halkta toplanır ve dolayısıyla halktan kaynaklanır; kamu görevlileri halkın temsilcileri ve hizmetkarıdırlar ve her zaman halka karşı sorumludurlar".

¹⁷² ÇEÇEN, s. 22. (Virginia Bildirgesi çevirisi). m. 6: "Meclislerde halkın temsilcisi olarak çalışacak kişilerin seçimi serbesttir; topluma bağlılık ve sürekli genel ilgi beslediğine dair yeterli delili olan herkesin oy hakkı vardır; kamu yararı için, kendinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan kimse ne

Bildirgenin 2. ve 6. m.’leriyle getirilen düzenlemeler, “temsilsiz vergi olmaz ilkesi”ni işaret etmektedir¹⁷³.

Bildirge m. 9 ile¹⁷⁴ yüksek para cezalarının verilemeyeceği, m. 11 ise¹⁷⁵ mülkiyet hakkına konu olan davalar ile ilgili hükümleri düzenlemiştir.

Bildirgedeki hükümler birlikte değerlendirildiğinde; Bildirge, eşit özgürlük ve vazgeçilmez haklar olarak başlıca iki temel ilkeye dayanmakta, hayat, hürriyet, mülkiyet ve mutluluğu arama hakları “vazgeçilmez” olarak nitelendirilmektedir¹⁷⁶. Bildirge, aynı yıl kabul edilen Virginia Anayasası’nın başlangıç bölümüne eklenmiştir¹⁷⁷.

Virginia Bildirgesi, İngiliz belgelerini aşarak modern zamanların temel anlayışını anayasal bir belge haline getirmiştir¹⁷⁸. Bildirge, doğal hukuk anlayışının somut biçimde yansıdığı ilk belgedir¹⁷⁹. Bundan sonra da Amerikan Bildirgelerinin tümünde doğal hukuk yaklaşımı büyük bir etken olmuş, bu bakımdan evrensel nitelik taşıyan Belge kendinden sonraki tüm belgeleri etkilemiştir¹⁸⁰.

Virginia Bildirgesinden sonra 4 Temmuz 1776 tarihinde Amerika Bağımsızlık Bildirgesi (Bağımsızlık Bildirgesi) ilan edilmiştir¹⁸¹. Onüç sömürgecinin bağımsızlığını ilan ettiği bildirgede¹⁸² “temsilsiz vergi olmaz ilkesi” yer almıştır¹⁸³. Ancak Bağımsızlık Bildirgesi, insan haklarına ilişkin ifadelerin metne geçirilmesi, insan hakları bakımından Virginia Bildirgesine göre çok daha geri planda kalmaktadır¹⁸⁴.

vergi ödemeye zorlanabilir, ne de mülkü alınabilir; aynı biçimde kimse, kamu yararını gözönünde bulundurarak kabul etmediği yasalara uymakla yükümlü değildir”.

¹⁷³ ÖZ, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 23.

¹⁷⁴ ÇEÇEN, s. 23. (Virginia Bildirgesi çevirisi) m. 9: “Hiç kimseden aşırı kefalet akçesi istenemez; yüksek para cezaları ya da zulüm sayılabilecek, olağan dışı cezalar verilemez”.

¹⁷⁵ ÇEÇEN, s. 23. (Virginia Bildirgesi çevirisi) m. 11: “Mülkiyetle ilgili ya da kişiler arasındaki özel davalarda, eski juriyle yargılama yöntemine dokunulmamalı ve bu yöntem diğer yargılama yöntemlerine yeğlenmelidir”.

¹⁷⁶ ERDOĞAN, s. 183.

¹⁷⁷ GEMALMAZ, s. 43.

¹⁷⁸ KUTLU, s. 29.

¹⁷⁹ GEMALMAZ, s. 43.

¹⁸⁰ AKIN, s. 289.

¹⁸¹ ÇEÇEN, s. 25. (Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi çevirisi).

¹⁸² ÇAĞAN, s. 23.

¹⁸³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 7.

¹⁸⁴ GEMALMAZ, s. 45.

Amerikan Bildirgeleri, Amerikan anayasalarına ışık tutmuş¹⁸⁵, 1776 tarihli Pennsylvania, 1780 tarihli Massachusetts ve 1787 tarihli ABD Anayasalarında belirleyici rol oynamıştır¹⁸⁶.

Virginia Bildirgesinin hukuksal nitelikte temel metin olma özelliği, Kuzey Amerika Devletlerinin kuruluş aşamasında anayasalarının başına yerleştirdikleri hak bildirgeleri içinde en önemlisi olmasından kaynaklanmaktadır¹⁸⁷. Nitekim 4 Temmuz 1776 tarihli Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi hazırlanırken de 12 Haziran 1776 tarihli Virginia Anayasasının girişindeki Haklar Bildirgesinden yararlanılmıştır¹⁸⁸.

Magna Carta'dan sonra Virginia Bildirgesinde de “temsilsiz vergi olmaz ilkesinin” yer alması ve Virginia Bildirgesinin, Virginia Anayasasına eklenmiş olması, vergi yükümlüsü haklarının normatif düzeye ilk geçişi dolayısıyla anayasal korunma altına alınışı olarak değerlendirilebilir.

1.3. Fransa

İngiliz ve Amerikan “Bill of Rights”ları klasik hakların dökümünü yapmış ve bu Bildirgeler içinde özellikle Virginia Bildirgesi Fransız Milli Meclisini etkilemiş¹⁸⁹ ve insanlık tarihi için en önemli gelişmenin 1789 yılında Fransa’da ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir¹⁹⁰. Mutlak Krallığın zorlu bir baskı yönetimi¹⁹¹ ve sınırsız vergilendirme yetkileri doğrultusunda¹⁹² keyfi vergi uygulaması 1789 Fransız Devrimine neden olmuştur¹⁹³. Devrimden sonra 26 Ağustos 1789 tarihinde “Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi” (Fransız Bildirgesi) yayınlanmıştır¹⁹⁴.

¹⁸⁵ TRIBE, Laurence H.: American Constitutional Law, Second Edition, The Foundation Press, Newyork, 1988, s. 1-17.

¹⁸⁶ GEMALMAZ, s. 46.

¹⁸⁷ AKAD, s. 150.

¹⁸⁸ ÇAĞAN, s. 23.

¹⁸⁹ ÇAĞLAR, s. 132

¹⁹⁰ Bu durum öncesinde J.J. Rousseau, Montesquieu ve Voltaire gibi “aydınlık felsefeyi” temsil eden düşünürlerin etkisi çok büyüktür. (AKIN, s. 292).

¹⁹¹ AKIN, s. 292.

¹⁹² ÇAĞAN, s. 24-25.

¹⁹³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 7.

¹⁹⁴ GEMALMAZ, s. 50. (Fransız Bildirgesi çevirisi)

Fransız Bildirgesi, bir çok açıdan özgün niteliklere sahip ve önemini hep sürdürmüş bir bildirgedir¹⁹⁵. Bildirge, o dönemde Fransızca'nın daha çok yaygın olması sebebiyle yayılma gücünü arttırmıştır¹⁹⁶.

Bildirge ilk maddeden¹⁹⁷ itibaren tümüyle eşitlik ve özgürlük anlayışı üzerine kurulmuş bir bildirgedir.

Bildirge m. 2 ile¹⁹⁸ Özgürlük, mülkiyet, güvenlik ve baskıya karşı direnme gibi insanın doğal haklarını koruması hususları düzenlenmiştir. Devletin varolma amacının insanların özgürlüğünü, güvenliğini ve mülkiyet gibi doğal hakları korumak ve düzenlemek olduğu belirtilmiştir¹⁹⁹.

Bildirge m. 4 ile²⁰⁰ özgürlüğün tanımı yapılmıştır. Bu maddeden yola çıkarak “özgürlük, yasayla yasaklanmayanı yapmaktır” biçiminde birçok düşünür tarafından yapılmış tanım bildirgede yer almış, böylece özgürlük anlayışının hukuki çerçevesi çizilmiştir²⁰¹.

Bildirge m. 13 ile²⁰² mali güce göre vergilendirme esasını somutlaştırmış, böylece klasik temel bir metinde yer alan bu kavram hukuki düzleme geçiş yapmıştır. m. 13 vergilendirmede eşitlik ilkesinin açık anayasal dayanağını oluşturmaktadır²⁰³.

Bildirge m. 14 ile²⁰⁴ ortak bir vergi olması ve bu verginin halk ya da temsilcileri tarafından belirlenmesi gereğini vurgulayarak verginin yasallığı ilkesini düzenlemiştir.

¹⁹⁵ GEMALMAZ, s. 51.

¹⁹⁶ KAPANİ, s. 46.

¹⁹⁷ ÇEÇEN, s. 23. (Fransız Bildirgesi çevirisi) m. 1: “İnsanlar hukuk açısından özgür ve eşit doğarlar; özgür ve eşit yaşarlar. Toplumsal farklılıklar ancak kamusal yarara dayandırılabilir”.

¹⁹⁸ GEMALMAZ, s. 50. (Fransız Bildirgesi çevirisi) m. 2: “Her siyasal birleşmenin amacı, insanın doğal ve zamanaşımı ile ortadan kalkmayan haklarının korunmasıdır. Bu haklar, özgürlük, mülkiyet, güvenlik ve baskıya karşı direnme haklarıdır”.

¹⁹⁹ GÜNEŞ, Seyithan, Teoride ve Uygulamada Kişi Özgürlüğü ve Güvencesi, Kazancı Hukuk Yayınları No: 159, İstanbul, 1998, s. 31.

²⁰⁰ ÇEÇEN, s. 29. (Fransız Bildirgesi çevirisi) m. 4: “Özgürlük başkasına zarar vermeyen her şeyi yapabilmektir. Böylece, her insanın doğal haklarını kullanması, toplumun diğer üyelerinin de aynı haklardan yararlanmasını güvence altına alan sınırlardan başka sınır tanımaz. Bu sınırlar da ancak yasa ile belirlenebilir”.

²⁰¹ AKAD, s. 152.

²⁰² GEMALMAZ, s. 51. (Fransız Bildirgesi çevirisi) m. 13: “Kamu gücünün sürdürülmesi ve yönetimin giderleri için, bir genel vergi kaçınılmazdır; bu vergi tüm yurttaşlar arasında, gelirlerine uygun olarak eşit biçimde bölüşülmelidir”.

²⁰³ ATEŞ, Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları: 84, İstanbul, 2006, s. 36.

²⁰⁴ GEMALMAZ, s. 51. (Fransız Bildirgesi çevirisi) m. 14: “Bütün yurttaşlar, bizzat ya da temsilcileri aracılığıyla kamusal giderlere/vergiye katılmanın gerekliliğini, vergiye rızalarını özgür/serbest bir şekilde

Bildirge m. 13 vergide eşitlik ilkesini, m. 14; verginin kanuniliği ilkesini düzenlenmiştir²⁰⁵.

Bildirge m. 17 ile²⁰⁶ mülkiyet hakkını düzenlemiştir. Bildiri de eşitlik ve özgürlük sıkça kullanılmış olmasına rağmen özgürlük ama daha ziyade mülkiyet hakkı Bildirgeye rengini vermiştir²⁰⁷.

1789 Fransız Bildirgesi, ifade gücü, taşıdığı berrak üslup ve çekiciliği, evrensel nitelikli formülleriyle, daha ondokuzuncu yüzyılın başından itibaren uyandırdığı yankılarla, önce Avrupada sonra bütün dünyada başka uluslarca hatta uluslararası kuruluşlarca kabul edilen insan hakları bildirgeleri ve Anayasalar'da gözönünde tutulan ana metin olmuştur²⁰⁸. Bunun nedeni; Bildirgeyi hazırlayan kurucu meclis hukuki görevini aşarak, çağının felsefe anlayışını bir özet olarak ortaya koymakla kalmamış, yeni bir dünya görüşü getirerek, bütün çağlar için yürürlükte kalabilecek köklü kurallar tanımlayıp açıklamak istemiş, bu da Bildirgenin her yönü ile etken ve kalıcı olmasını sağlayan evrensel yapısını oluşturmuştur²⁰⁹.

Fransız Bildirgesi bir temel haklar kataloğu verir, bu katalogda eşitlik, özgürlük, mülkiyet, güvenlik kavramları yer almaktadır²¹⁰. Bildirge ile en üstün hukuk kuralları tanınmış, anayasa ve kanunlar tarafından da bunlar fazlasıyla somutlaştırılmıştır²¹¹. Bildirgede yer alan temel hak ve hürriyetler, kısa bir süre içinde, hemen bütün Avrupa Devletlerince de benimsenerek anayasal normlar haline dönüştürülmüştür²¹². Bildirge, Avrupa'daki pek çok devletin anayasalarında yer aldıktan sonra, Birleşmiş Milletler Evrensel Bildirgesi ve İHAS'ne de önderlik etmiştir²¹³.

göstermek, verginin nerede kullanıldığının takipçisi olmak ve miktarını ve takdir edilen değerini, toplanmasını ve süresini belirlemek suretiyle kesinleştirme hakkına sahiptirler”.

²⁰⁵ ÇAĞAN, s. 25.

²⁰⁶ GEMALMAZ, s. 51. (Fransız Bildirgesi çevirisi) m. 17: “Mülkiyet kutsal ve dokunulmaz/ihlal edilemez bir hak olduğundan, adil ve önceden bir tazminat ödenmesi koşulu altında ve yasayla öngörülen kamusal gereksinim açıkça gerektirmedikçe, hiçkimse mülkiyetinden yoksun bırakılamaz”.

²⁰⁷ GEMALMAZ, s. 51.

²⁰⁸ KAPANİ, s. 46.

²⁰⁹ AKIN, s. 292-293.

²¹⁰ SABAN, Nihal, “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, No:12, İstanbul, 2000, s. 67.

²¹¹ ÖZ, s. 24.

²¹² GÖZLÜGÖL, Said Vakkas, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuza Etkisi, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 53.

²¹³ KALABALIK, s. 16.; Anayasal tarihte, taklit edilen, uyarlanan ve izlenen metin 1789 tarihli Fransız Bildirgesi olmuştur. (ÇAĞLAR, s. 132).

Fransız Bildirgesi, insanlık tarihi için olduğu kadar, vergi yükümlülerinin haklarını da yakından etkileyecek düzenlemelere sahne olmuştur. Bu anlamda, mülkiyet hakkına verdiği önem, eşitlik ve vergilerin kanuniliği ilkesi gibi temel ilke ve kavramlar vergi yükümlüsü bildirelerine yol gösterici nitelikteki düzenlemelerdir.

Şubat 1848 ihtilali²¹⁴ ile Fransa’da İkinci Cumhuriyet ilan edilmiş olup, yeni anayasada yer alan giriş bölümü, Yurttaş Ödevleri Demeci şeklinde 1789 Fransız Bildirgesini tamamlamaktadır²¹⁵.

Fransa’da yaşanan ihtilaller, bildireler ve anayasal hareketler “Fransız Hukukunun”²¹⁶ şekillenmesine büyük ölçüde katkıda bulunarak sadece Fransa ve Avrupa’yı etkisi altına almakla kalmamış, tüm dünyayı etkileyecek şekilde bir gelişme göstererek insan hakları ve vergi yükümlüsü haklarının anayasalara geçiş sürecine ilham kaynağı olmuştur.

1.4. Türkiye

Osmanlı İmparatorluğu, İslam dininin ilkelerine dayanan teokratik²¹⁷, monorşik ve kendine özgü feodal bir yapıda olup, bu özelliklerini yıkılışına kadar korumuştur²¹⁸. Devletin tüm yetkileri, Padişah-Halife Sultan’da toplanmıştır²¹⁹. Osmanlı İmparatorluğu’nda din etkilerinden sıyrılmış, doğal hakların varlığını benimsemiş, Locke, Rousseau, Montesquieu gibi yazarların etkisi ile gelişmiş bir insan hakları ya da özgürlükleri öğretisi varolmamıştır²²⁰. Bu sebeple; Padişahın mutlak egemenliğini sınırlayan herhangi bir özgürlük anlayışı geliştirilememiş²²¹, bunun sonucu olarak anayasalı devlet rejimine uygun koşullar doğmamıştır²²².

Osmanlı İmparatorluğu’nun genişleme sürecinde ihtiyaçlarını karşılar görünen kendine özgü ve şeriata dayalı hukuk ve devlet yapısı, duraklama dönemi ile birlikte

²¹⁴ 1848 ihtilalinin amacı; siyasi demokrasiyi sağlamanın yanı sıra, sosyal ve ekonomik demokrasiyi gerçekleştirmektir. (AKIN, s. 341).

²¹⁵ ÜÇÖK, s. 158-159.

²¹⁶ GEST, Guy/ TIXIER, Gilbert, Manuel De Droit Fiscal, Quatrième Edition, Librairie Générale De Droit Et De Jurisprudence, Paris, 1986, s. 364- 369.

²¹⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 7.

²¹⁸ GÖZÜBÜYÜK, s. 104.

²¹⁹ MEMİŞ, Emin, Türkiye’de Anayasa Gelişimleri Eğrisi, Anayasa Hukuku Notları, Genişletilmiş ve Yenilenmiş Dördüncü Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s. 38.

²²⁰ AKIN, s. 298.

²²¹ ÇAĞAN, s. 28.

²²² MEMİŞ, s. 38.

yetersiz kalmaya başlamıştır²²³. Onsekizinci yüzyıldan başlayarak, Batı uygarlığının etkisi ile bazı ıslahat hareketleri yapılmaya başlanmış ancak yetersizliğin kaynağının askeri alandaki başarısızlıklar olarak görülmesi nedeniyle bu yenilik girişimleri askeri alanla sınırlı kalmıştır²²⁴.

Askeri alanda yapılan yenilik hareketlerinin sonuç getirmemesi, Batının teknolojik üstünlüğü ve kendi aralarındaki birleşmeleri sebebiyle toprak ve haraç kayıplarını arttırmış ve Osmanlı gelir sistemi ters yönde kendini besleyen bir gerileme dinamiğinin etkeni olmuştur²²⁵.

Osmanlı İmparatorluğu'nda gerileme ve dağılma sürecini durdurmak amacıyla bazı yenilik hareketleri yapılmış, anayasacılık hareketleri kapsamında insan hakları konusuna girebilecek fermanlar ilan edilmiştir. Ülkeyi kurtarmak için reformlara girişen dini mutlakiyet monarşisinin sahipleri, tüm güçlükler karşısında Osmanlı ayan ve aydınlarının yardımını alabilmek için bu zümrelere siyasal iktidarın sınırlandırılması için girişimlerde bulunma olanağı tanımıştır²²⁶. İmparatorluk zayıfladıkça ayanların bölgesel etkinlikleri artmış ve bu süreç 1804 Sened-i İttifakın imzalanması ile Padişahın vergilendirme gücü ayanlar lehine sınırlandırılmıştır²²⁷. Bu gelişme, Osmanlı İmparatorluğu'nda anayasal gelişmenin ilk adımı kabul edilmiş, ikinci aşama ise tanzimat dönemi ile başlayan dönem ve ilan edilen fermanlar olmuştur²²⁸.

Osmanlı İmparatorluğu'nda insan haklarına konu olabilecek ilk anayasal belgeler olarak; Sened-i İttifak (1808), Gülhane Hattı Humayunu (1839), Islahat Fermanı (1856) ve Adalet Fermanı (1875) kabul edilmektedir²²⁹.

Sened-i İttifak (1808): Türk anayasacılık hareketlerinin ilk adımı olarak kabul edilmektedir²³⁰. Sened-i İttifak, bir yandan Padişahın yetkilerini sınırlayan, diğer yandan Ayanlara yetkiler tanıyan ve bu yetkileri Padişaha kabul ettiren bir belge

²²³ ULUATAM, Özhan, Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 25.

²²⁴ GÖZÜBÜYÜK, s. 107.

²²⁵ BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Dördüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s.3.

²²⁶ MEMİŞ, s. 39.

²²⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 9.

²²⁸ ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 25.

²²⁹ ALİEFENDİOĞLU, s. 34.

²³⁰ MEMİŞ, s. 39.

niteliğindedir²³¹. Padişah ve ayanlar arasında imzalanmış olması bakımından Magna Cartaya benzetilen bu Ferman²³², hak ve özgürlükleri sıralamak yerine merkezi yönetimi güçlendirmeyi hedeflemiş olması nedeniyle batılı bildirgelerden ayrılmaktadır²³³.

Sened-i İttifak m. 3 ile ayanların, vergileri Padişahın iradesi çerçevesinde toplayacağı, m. 7 ile²³⁴ halkın aşırı vergi altında kalmaması için ayanlara görüşüleceği gibi hususlar düzenlenmiştir²³⁵. Magna Carta ile benzer yönü vergilendirme gücünün sınırlandırılış biçimi ile ilgilidir²³⁶. Bir anayasal belge olarak kabul edilmekle birlikte, hükümlerinin uygulanmasını sağlayacak bir mekanizma getirememiştir²³⁷.

Gülhane Hatt-ı Hümayunu: Osmanlı anayasacılık hareketlerinden en önemlisi ve ikinci aşaması 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayunudur²³⁸. Ülkemizde insan hakları ve hukuk devletinin tohumları bu Ferman ile atılmıştır²³⁹. Ferman, Avrupa ülkelerinin baskısıyla aydın bürokratlar tarafından hazırlanan hukuki güven arayışının bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır²⁴⁰. Fermanda, Padişah tek taraflı iradesi ile vergilendirme gücünü sınırlandırmış²⁴¹ ancak bu hükümlere zorlayıcı bir yaptırım söz konusu olmamıştır²⁴². Ferman ile vergi adaleti ön planda tutularak herkesten mali gücüne göre vergi alınması esası düzenlenmiştir²⁴³, ilk kez mülkiyet hakkı (Mahfuziy-i Mal) tanınmıştır²⁴⁴. Metnin temel düşüncesi çağdaş anlamda “kanuni idare ve yasal yönetim”

²³¹ GÖZÜBÜYÜK, s. 108.; Sened-i İttifak, siyasal içerikli, hukuki açıdan da iki taraflı bir işlem olduğundan, siyasi bir sözleşme niteliğinde olup, tarafları, ayanlar ve devlet ileri gelenleridir. Bu sözleşme ile bir yandan ayanlar sadakatlerini ifade ettiklerinden merkezi iktidarın otoritesini güçlendirirken öte yandan ayanın bağımsızlığı tanınmıştır. (AKAD, Mehmet/ DİNÇKOL VURAL, Bihterin, Genel Kamu Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2006, s. 274).

²³² Uygulamada sonuç doğurmaya Sened-i İttifak, tarafları açısından Magna Carta’ya benzemekte ancak Magna Carta, hak ve özgürlükleri garanti altına alma çabası sonucu olup, İngiltere’de bir geleneğin başlangıcıdır. Sened-i İttifak Alemdar Mustafa Paşa tarafından hazırlatılan, Paşanın ortadan kaldırılması ve ayan etkisinin azalması ile unutulmaya mahkum olan bir belgedir. (AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 274). Sened-i İttifak Devlet yetkilileri tarafından hazırlanan bir belge iken Magna Carta soylular- asiller tarafından hazırlanıp, Krala imzalatılan bir belgedir.

²³³ AKILLIOĞLU, s. 125.

²³⁴ “Her hanedan kendi yönetimi altındaki topraklarda güvenliği ve vergi adaletini sağlayacaktır. Haksız vergilerin kaldırılması için vükela ile hanedan arasında görüşmeler yapılacaktır”. (AKAD, s. 164).

²³⁵ ÇAĞAN, s. 34.

²³⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 9.

²³⁷ ÖZBUDUN, s. 25.

²³⁸ GÖZÜBÜYÜK, s. 110.

²³⁹ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 38.

²⁴⁰ AKAD, s. 166.

²⁴¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 9.

²⁴² ÇAĞAN, s. 35.

²⁴³ AKIN, s. 302.

²⁴⁴ GÖZLER, Kemal, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s. 11.

kurulması olup, bu nedenle ağırlık noktası yasa kavramı, ikinci önemli yaklaşımı kişi haklarıdır²⁴⁵.

Islahat Fermanı (1856): Tanzimat döneminin ikinci basamağı olan Islahat Fermanı Tanzimat Fermanı vaatlerini doğrular nitelikte bir fermandır²⁴⁶. Avrupa ülkelerinin baskısıyla²⁴⁷ müslüman olmayan vatandaşların haklarını arttırmak ve korumak amacıyla düzenlenmiş²⁴⁸, din farkı gözetmeksizin, bütün uyrukların eşit işlem görmesi esasını getirmiştir²⁴⁹. Tanzimat Fermanının temel düşüncesi yasal yönetim altında kişisel hakların eşitlik içinde tanınması iken, Islahat Fermanının temel düşüncesi, din özgürlüğüdür²⁵⁰. Islahat Fermanı ile sınıf ve mezhep ayrımı gözetmeksizin vergi alınması ve iltizam yönteminin kaldırılması için çalışmalar yapılması hususları düzenlenmiş²⁵¹, Ferman sonrası cizye kaldırılarak, yerine askerlikten muaf tutulmayı sağlayan bedel alınmasına başlanmıştır²⁵².

Adalet Fermanı (1875): Rusyanın baskısı ile ilan edilmiş²⁵³, asıl olarak hükümleri Kanuni Esaside yer alacak olan bu belge ile adalet örgütüne, yargıç güvencelerine, vergilerde yapılacak düzenlemelere ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır²⁵⁴. Adalet fermanında, adalet sistemini ve teşkilatını düzenleyici hükümlere, vergilerle ilgili düzenlemelere, iltizam usulunun kaldırılması gibi önemli hükümlere yer verilmiştir²⁵⁵.

Fermanlar ve Tanzimat dönemi hareketleri, batının anayasal gelişmelerini izleyebilen küçük bir aydınlar zümresi içinde bir anayasacılık akımının doğmasını hazırlamıştır²⁵⁶. Ancak klasik temel metinler olarak adlandırılan bu fermanların doğurduğu reformlar eski kurumların yanında yenilerini de kurmak suretiyle bir ikileme

²⁴⁵ AKILLIOĞLU, s. 126.

²⁴⁶ MEMİŞ, s. 45.

²⁴⁷ ÇAĞAN, s. 36.

²⁴⁸ AKIN, s. 303.

²⁴⁹ ÖZBUDUN, s. 26.

²⁵⁰ AKILLIOĞLU, s. 127.

²⁵¹ ÇAĞAN, s. 36.

²⁵² ULUATAM, s. 26.

²⁵³ ÇAĞAN, s. 36.

²⁵⁴ AKILLIOĞLU, s. 128.

²⁵⁵ AKIN, s. 128.

²⁵⁶ ÖZBUDUN, s. 26.

neden olurken, batı anlayışını ülkeye sokmuş ancak hukuk devleti ilkesine katkıda bulunacak mekanizmaları kuramamıştır²⁵⁷.

Osmanlı Fermanlarında vergi ile ilgili düzenlemeler; vergi adaleti ve vergi yükümlülerinin korunmasına yönelik ifadeler yer almışsa da ortaya çıkış ve uyandırdığı etkiler açısından Batıdaki bildirgelere karşılık gelmemektedir.

İnsan hakları ve vergi yükümlüsü haklarına asıl kaynak teşkil edecek düzenlemeler, Kanuni Esasi (1876), Teşkilatı Esasiye Kanunu (1924), 1961 ve 1982 tarihli Anayasalarımızda düzenlenmiş olup, özellikle Cumhuriyetin ilanından sonraki Anayasalarımızda yer almıştır²⁵⁸.

2. Bildirgelerden Anayasalara Geçiş

2.1. Amerikan Anayasası

ABD’de Virginia Bildirgesi ile başlayan bildiriler dönemi, Bağımsızlık Bildirgesi ile devam etmiş, bundan sonra Kurucu Meclisçe hazırlanan Federal Anayasanın 1787’de Philadelphia’da ilan edilerek, 1789 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte Federal bir devlet kurularak başkanlık sistemi benimsenmiştir²⁵⁹. Bu anlamda 1787 tarihli ABD Anayasası, ABD’nin kuruluşunun da resmi belgesi niteliğinde olup, ABD siyasal sistemi, sonraki değişikliklere karşın 1787 tarihli Anayasa ile çizilmiş ve temel ilkelerini koruyarak hukuki bir devamlılık göstermiştir²⁶⁰.

Anayasa yazılı bir belge olarak ilk kez ABD’de ortaya çıkmış²⁶¹ ve anayasa sözcüğü ilk kez 17 Eylül 1787 tarihli ABD Anayasasında kullanılmıştır²⁶². 1787 Anayasasından sonra devlet yönetimi ile ilgili ana kuralları bir belgede toplamak ve bu belgeye anayasa adını vermek bir gelenek halini almıştır²⁶³.

1787 Anayasası, insan hakları üzerinde sessiz kalmaktadır²⁶⁴. Bunun nedeni olarak; 1787 Anayasasının Bağımsızlık Bildirgesindeki özgürlük temasından farklı,

²⁵⁷ MEMİŞ, s. 45.

²⁵⁸ AKILLIOĞLU, s. 130.

²⁵⁹ GÖZÜBÜYÜK, s. 38.

²⁶⁰ ÇAM, Esat, Siyaset Bilimine Giriş, Genişletilmiş Altıncı Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1999, s. 618.

²⁶¹ TEZİÇ, Erdoğan, Anayasa Hukuku, 5.Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 134.

²⁶² MEMİŞ, s. 1.

²⁶³ GÖZÜBÜYÜK, s. 3.

²⁶⁴ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 35.

daha çok düzen arayışına yönelik bir anayasa olduğu kabul edilmekte olup, Anayasanın bu şekilde kabulü ise ancak anayasaya bir haklar listesinin ekleneceği yolundaki sözverimlerle sağlanabilmiştir²⁶⁵. Bu sözverimler doğrultusunda 1791 yılından başlayarak gerçekleştirilen ilk dokuz değişiklik, özgürlükleri düzenleme konusu yaparak güvencelerini federal düzeyde öngörmüştür²⁶⁶. Fransız Bildirgesinden kısa bir süre sonra 1791 yılında yapılan bu değişiklik bir “Haklar Bildirgesi”²⁶⁷ ile tamamlanmış ve 1787 Anayasası ilk değişikliğe uğramıştır²⁶⁸. Eklenen bu haklar Bildirgesi diğer Federal Devletlerin Anayasaları başında da Hak Bildirileri (Bill of Rights) olarak yer almakta olup, tüm bildirgelerin kökenleri Virginia Bildirgesine dayanmaktadır²⁶⁹.

1787 Anayasasının önemli bir özelliği de uluslararası hukuka anayasal düzeyde ilk kez doğrudan gönderme yapan bir belge olmasıdır²⁷⁰. Böylece Virginia Bildirgesindeki insan hakları ile ilgili düzenlemeler ilk defa bir Anayasada, 1787 tarihli ABD Anayasasında, yer alarak uluslararası hukuka da gönderme yapmıştır.

1787 tarihli ABD Anayasası, Federal Devletin vergilendirme yetkisi alanlarını ayrıntılı olarak düzenlemiştir²⁷¹. Bu düzenlemelerle vergi yükümlüsü haklarının korunmasına yönelik düzenlemeler anayasal düzeyde yapılmış dolayısıyla bildirgelerin doğal hukuktan anayasal düzeye geçişine ek olarak uluslararası sözleşmelere de konu olacak sürecin kapısı aralanmıştır.

2.2. Fransız Anayasaları

Fransız Devrimi, monarşinin temel yasalar adı verilen geleneksel anayasasından vazgeçip, monarşi yönetiminin uymak zorunda olduğu yazılı, açık ve istikrarlı (kalıcı) hukuki ilkeler içeren 1791 tarihli Fransız Anayasasını yürürlüğe koymuştur²⁷². 1791 tarihli Fransız Anayasası Fransız Devrimini yasallaştırmış, 1789

²⁶⁵ GEMALMAZ, s. 47.

²⁶⁶ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 35.

²⁶⁷ Bildiri özetle şu hükümleri kapsamaktadır: “Kongre, konuşma, toplanma, ibadet ve basın özgürlüğünü sınırlayamaz. Vatandaşın şahsı, evi ve belgeleri haksız arama ve elkoymalara karşı teminat altındadır. Kimsenin malı, karşılığı tam olarak ödenmedikçe kamunun kullanması için alınamaz”. (REİSOĞLU, Safa, Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s. 5).

²⁶⁸ REİSOĞLU, s. 5.

²⁶⁹ AKIN, s. 289.

²⁷⁰ GEMALMAZ, s. 48.

²⁷¹ ÇAĞAN, s. 24.

²⁷² KABOĞLU, İbrahim Ö., Anayasa Hukuku Dersleri, Yenilenmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 4.

Bildirgesine bir anlamda anayasallık kazandırmış, 1789 Bildirgesi, Anayasa ile bütünleştirilmiştir²⁷³.

Kıta Avrupasının ilk yazılı anayasası olma özelliğini taşıyan 1791 Anayasası²⁷⁴, 1787 tarihli ABD Anayasasından farklı olarak Millet Meclisi tarafından hazırlanmış ve oylanmış olup, Millet Meclisi kendini kurucu meclis ilan ederek, yasama erki ile kurucu erki birleştirmiştir²⁷⁵.

Anayasa m. 1 ile “krallık tek ve bölünmezdir” düzenlemesine yer vererek, ulusal, devletin ülkesel bütünlüğü ilkesini ortaya koymuş ve uniter devletin temel ögesini de belirleyerek, federal devlet gibi devlet biçimlerini ve ayrılma hakkını reddetmiştir²⁷⁶.

1791 Fransız Anayasasında kişi dokunulmazlığı ve kişi güvenliğini destekleyen hususlar Anayasa’nın, 5., 7., 8. ve 9. m.’lerinde düzenlenmiştir²⁷⁷.

1791 Anayasası “Başlık I Anayasa Tarafından Tanınan Temel Hükümler” ile Anayasanın doğal ve medeni hakları belirtilmiş ve bu hakları güvence altına aldığı hususu düzenlenmiştir²⁷⁸. Mülkiyet hakkı da bu bölümde düzenlenmiş olup, devrim ayrıcalıklarına yol açan bu mülkiyet kavramına saldırmış ve bu hakkın kralın bağışladığı bir hak değil, doğal bir hak olarak ele alınmasını istemiştir²⁷⁹. Nitekim mülkiyet hakkı, 1791 Anayasasında eşitlik gibi anayasal bir ilke olarak düzenlemiş ve 1793 Anayasası m. 16’da “mülkiyet, her yurttaşın mallarından, gelirlerinden, uğraştığı konunun semerelerinden, kurduğu işyerinin gelirlerinden istediği gibi yararlanmasıdır”, şeklinde tanımlamış ve bu tanımlama daha sonraki tüm belgelerde de aynen benimsenmiştir²⁸⁰.

Fransız Bildirgesini izleyen anayasalarda mülkiyet hakkı, siyasal hakların, özellikle de seçme hakkının bir bakıma ön koşulu işlevini üstlenmiştir²⁸¹. Bu yönü ile 1791 Fransız Anayasasında seçmenlik herkesin yararlanabileceği bir hak değil ancak

²⁷³ GEMALMAZ, s. 53.

²⁷⁴ TEZİÇ, s. 135.

²⁷⁵ KABOĞLU, İbrahim Ö., Anayasa Hukuku Dersleri, s. 5.

²⁷⁶ NALBANT, Atilla, Üniter Devlet- Bölgeselleşmeden Küreselleşmeye, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 1997, s. 83.

²⁷⁷ GÜNEŞ, Seyithan, s. 30.

²⁷⁸ GEMALMAZ, s. 53.

²⁷⁹ AKIN, s. 327.

²⁸⁰ AKIN, s. 329.

²⁸¹ GEMALMAZ, s. 51. Siyasi iktidara katılabilmek için üç koşul aranmıştır: Vergi yükümlüsü olmak, aydın kişi olmak, ekonomik alanda bağımsız olmak. (AKIN, s. 330).

bazı nitelikleri taşıyan kimselerin yapabileceği bir görev olarak düzenlenmiş, dolayısıyla 1791 Anayasası genel oyu kısıtlayıcı bir nitelik taşımaktadır²⁸².

“Başlık II. Krallığın Bölümlere Ayrılması ve Vatandaşlık Koşulları” bölümünde, on madde altında, vatandaşlığa, medeni evliliğe, kominlere seçme ve seçilme hakkına ilişkin hükümler düzenlenmiş, “Başlık III. Bölüm V Yargı Erki” ile insan haklarına ilişkin bir dizi hüküm yer almıştır²⁸³.

Fransa’da anayasal hareketlilik 1791 tarihli Fransız Anayasasıyla son bulmamış, 1793 ve 1795 tarihlerinde iki anayasa daha hazırlanarak devrimci hareketlerin belgelere yansımaları devam etmiştir²⁸⁴.

1848 yılında Fransada bir devrim daha yaşanmış²⁸⁵ olup, bu devrimde çalışanlar sınıfı, sosyo- ekonomik hayattaki etkinliklerini anlayarak “Demokratik ve Sosyal Bir Cumhuriyet” için ayaklanmışlar²⁸⁶ ve bu ayaklanmanın ardından 1848 tarihli Fransız Anayasası ilan edilmiştir²⁸⁷. 1848 tarihli Fransız Anayasası 1789 anayasasındaki düşünceleri devam ettirmiş adeta onun bir yankısı olmuştur²⁸⁸.

1848 Anayasasında insan hakları alanında normlaşmalar insan haklarının gruplandırılmaya başlanması ile devam etmiş; sosyal haklar adı ile yeni bir haklar kategorisi alt başlık olarak açılmış²⁸⁹ bu gelişmeler, sosyal demokrasiye geçişin başlangıcını oluşturmaktadır.

Tüm anayasa/yasal düzenlemelerde olduğu gibi hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde yetkili olan organ, tartışma konusu olmuştur. 1793 Anayasası ile meclis hükümeti rejimi öngörülmüş ancak uygulanamamış, III. Cumhuriyetin kurulma hazırlıkları süresinde (1871-1875) ise bütün yetkiler yasama organında toplanmıştır²⁹⁰.

²⁸² SOYSAL, Mümtaz, Anayasaya Giriş, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları Yayın No: 271, Ankara, 1969, s. 51.

²⁸³ GEMALMAZ, s. 54.

²⁸⁴ GEMALMAZ, s. 53.

²⁸⁵ Fransa’da 1830-1848 dönemi ayaklanmalar ve isyanlar dönemidir. Bu ayaklanma ve isyanlar 1848 Devrimine neden olmuştur. (ANAR, Erol, İnsan Hakları Tarihi, İkinci Baskı, Çivi Yazıları Yayınları, İstanbul, 2000, s. 51).

²⁸⁶ AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 260.

²⁸⁷ ÜÇÖK, s. 158.

²⁸⁸ AKIN, s. 345.

²⁸⁹ AKAD, s. 159.

²⁹⁰ TEZİÇ, s. 397.

IV. Cumhuriyetin kurulması aşamasında 19 Nisan 1946, halk oylamasında reddedilen Anayasa tasarısı, meclis hükümeti rejimini benimsemiştir²⁹¹.

1958 yılında sömürgeciliğin tasfiyesi ve Cezayir'in kurtuluş savaşının yarattığı sıkıntılar General de Gaulle'ün müdahalesi ile sonuçlanmış ve 28 Eylül 1958 Anayasa²⁹² referandumu yapılmıştır. Ancak V. Cumhuriyet dönemi ve V. Cumhuriyet Anayasasının²⁹³ referandumu olarak kabul edilen bu oylama ile yalnızca bir anayasa oylaması yapılmamış, aynı zamanda siyasal değişikliğin onaylanıp onaylanmaması gibi bir anlam kazanmıştır²⁹⁴.

1950'li yılların sonlarından başlayarak Fransız Devlet Şurası, Anayasa Başlangıcına yollama yaparak 1789 Bildirgesini hukuki değer tanırken, 1946 Anayasa Başlangıcının hedef aldığı Cumhuriyet yasalarınca tanınan temel ilkelere de aynı değeri tanımış ve bu durum V. Cumhuriyette de muhafa edilmiştir²⁹⁵.

Fransa'da Üçüncü Cumhuriyet ayrı tutulmak koşuluyla 1791 Anayasasından sonraki tüm anayasalar, 1789 Fransız Bildirgesinde ilan edilen hakları tanımıştır²⁹⁶.

Tarihi süreçte yer alan ihtilaller ve devrimler Fransız hukuku üzerinde büyük etki yaratmış²⁹⁷, Fransa'da yaşanan yoğun anayasal hareketlilik insan ve vergi yükümlüsü hakları gelişiminin normatif düzleme geçişi yönünde önemli aşamalarını oluşturmakla kalmamış, insan ve vergi yükümlüsü haklarının uluslararası hukuka taşınmasının da başlangıcını oluşturmuştur.

2.3. Türk Anayasaları

Batı'da onsekizinci ve ondokuzuncu yüzyıllarda, anayasa hareketlerinde, iktidarın sınırlandırılması, bireylerin hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması temel bir ilke olarak kabul edilirken, bu yüzyıllarda, Osmanlı İmparatorluğu'nda aynı

²⁹¹ TEZİÇ, s. 397.

²⁹² 1958 Anayasası, 1946 Anayasası'nın Başlangıç Bölümüyle 1789 Bildirgesine yollama yaparak bu iki metni benimsemiş, böylece onsekizinci yüzyıl anlayışı, çağdaş anlamda hak ve ödevler listesiyle tamamlanmıştır. (AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 267).

²⁹³ 1958 tarihli Anayasa V. Cumhuriyet Döneminin de başlangıcıdır. (ÇAĞLAR, s. 189).

²⁹⁴ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 35.

²⁹⁵ ÇAĞLAR, s. 124.

²⁹⁶ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 35.

²⁹⁷ BIENVENU, Jean Jacques, Droit Fiscal, Press Universitaires De France, Paris, 1987, s. 24- 25; GEST/TIXIER, s. 364- 365.

anlamda bir anayasacılık hareketi görülmemektedir²⁹⁸. Tanzimat dönemi Fermanlarının hiç birisinde, anayasacılık hareketine konu olabilecek nitelikte düzenlemeler bulunmamaktadır²⁹⁹. Ancak Tanzimat Fermanları ve o dönemin düşünce tarzının en dikkate değer yönü, Osmanlı İmparatorluğu’nu Meşrutiyete, ortaçağ türü devlet biçininden modern devlete ulaşacak yolu açması, ilk kez batılı anlamda muhalefet tezini getirmesi, vatan ve millet kavramlarının kullanılmaya başlanması olmuştur³⁰⁰. Bu gelişmeler küçük bir aydın çevresinde olmasına rağmen anayasacılık akımının doğumunu hazırlamış ve 23 Aralık 1876’da ilk Osmanlı Anayasası (Kanun-i Esasi)³⁰¹, 1875 tarihli Fransız ve 1831 tarihli Belçika Anayasaları esas alınarak hazırlanmış ve ilan edilmiştir³⁰².

Kanun-i Esasi’nin, hazırlanma amacının ardındaki düşünce; her ne kadar Avrupa’nın müdahalesini önlemek ve Osmanlı İmparatorluğunu parçalama amacı güden Rusya ile muhtemel bir savaşta batı desteğini sağlamak ise de³⁰³ 1876 tarihi, ilk anayasanın kabulü “Meclis-i Umumi” adını alan ilk parlamentonun kurulması³⁰⁴ meşrutiyete geçişin resmileşmesi gibi nedenlerle önemli bir tarihtir. Ayrıca İlk Osmanlı-Türk Anayasası olma özelliğini taşıyan Kanun-i Esasi, uyruklara dar kapsamda olsa da geleneksel kişi özgürlüklerini tanımış, 1909 değişiklikleri ile de dernek ve toplantı özgürlükleri ve basın özgürlüğü tanımıştır³⁰⁵. Kanun-i Esasi’de vergi ile ilgili düzenleme m. 25 ile yapılmış olup, bu düzenleme;

“Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumatnamı ile ve namı aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz” şeklindedir³⁰⁶.

Osmanlı tarihinde ilk kez, hak ve özgürlükler; Kanun-i Esasi’de klasik esaslara uygun olarak liste halinde yer almış, kişi güvenliği, eşitlik, mülkiyet ve dilekçe hakkı anayasal düzeyde maddelendirilmiştir³⁰⁷. Kanun-i Esasi’de yer alan vergilendirme ile

²⁹⁸ TEZİÇ, s. 138.

²⁹⁹ GÖZÜBÜYÜK, s. 122.

³⁰⁰ MEMİŞ, s. 46.

³⁰¹ ÖZBUDUN, s. 26.; KİLİ, Suna/ GÖZÜBÜYÜK, Şeref, Sened-i İttifaktan Günümüze Türk Anayasa Metinleri, Yenilenmiş Üçüncü Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2006, s. 33.

³⁰² GÖZÜBÜYÜK, s. 114.

³⁰³ AKAD, s. 172.

³⁰⁴ ÖZBUDUN, s. 26.

³⁰⁵ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 35.

³⁰⁶ Kazancı Hukuk Programı Mevzuat Bilgi Bankası (KHP-MBB), İnsan Hakları Mevzuatı, Osmanlı İmparatorluğu 1876 Anayasası (Kanun-i Esasi).

³⁰⁷ AKAD, s. 173-174.

ilgili hükümlerle, kanunsuz vergi ve diğer mali yükümlülüklerin konulamayacağı, müsadere ve angaryanın yasak olduğu hususları düzenlenmiştir³⁰⁸.

1908 yılında İkinci Meşrutiyet dönemi başlamış, Kanun-i Esasi yeniden düzenlenip yürürlüğe konulmuş³⁰⁹, ancak bu süreç, İttihat ve Terakki Partisinin diktatörce yönetimi ve Birinci Dünya Savaşının yenilgiyle sona ermesi ve Osmanlı İmparatorluğunun yıkılması ile son bulmuştur³¹⁰.

Türkiye Cumhuriyeti Devletinin kurulması ile Türkiye Büyük Millet Meclisi açılmış ve dokuz ay sonra 1921 Anayasası yürürlüğe konulmuştur³¹¹.

1921 Anayasası'nda vergi ile ilgili bir düzenleme de yer almamakta olup³¹², Anayasa temel hak ve özgürlüklerden bahsedilmemesi ve yargı ile ilgili düzenlemelerin bulunmaması gibi önemli eksiklikler nedeni ile sadece üç yıl yürürlükte kalabilmiştir³¹³. Cumhuriyetin ilanından sonra ilk Anayasa, 1921 Anayasasının dayandığı bazı esas ve temelleri de aynen alarak³¹⁴, 1924 yılında Teşkilat-ı Esasiye kabul edilmiştir³¹⁵.

1924 Anayasası ile daha gelişmiş bir hak ve özgürlükler listesi ile 1789 geleneği izlenmiş³¹⁶, 1921 Anayasasının noksan bıraktığı önemli hususlar, 1924 Anayasası ile tamamlanmış ve 1924 Anayasası altı bölüm ve yüzbeş maddeden meydana gelecek şekilde oluşturulmuştur³¹⁷.

1924 Anayasası'nda Fransız ihtilalinin etkileri yoğun olarak görülmekte olup, hürriyetin tanımı 1789 Fransız Bildirgesinden alınmış, kişi hak ve özgürlükleri klasik anlamda kabul edilmiş³¹⁸, ancak hak ve özgürlükler için gerekli güvence mekanizması kurulamamıştır³¹⁹. Anayasa'da vergi ile ilgili düzenlemeler, iki ayrı madde ile düzenlenmiş olup, bu düzenlemeler³²⁰;

³⁰⁸ ÇAĞAN, s. 37. (Kanun-i Esasinin 20, 24, 25 ve 90. m.'leri).

³⁰⁹ MEMİŞ, s. 55.

³¹⁰ ÖZBUDUN, s. 27.

³¹¹ GÖZÜBÜYÜK, s. 125.

³¹² Kazancı Hukuk Programı İçtihat Bilgi Bankası (KHP-İBB), TC Anayasa Mahkemesi Kararları, Teşkilat-ı Esasiye Kanunu.

³¹³ (<http://www.tbmm.gov.tr/tarihce/kb7.htm>)

³¹⁴ GİRİTLİ, İsmet/SARMAŞIK, Jale, Anayasa Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 1996, s. 132.

³¹⁵ MEMİŞ, s. 89.

³¹⁶ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 35.

³¹⁷ GİRİTLİ /SARMAŞIK, s. 133.

³¹⁸ Klasik anlamda kabul edilmiş bu hak ve özgürlükler; düşünce, vicdan, söz, basın, haberleşme, dernek kurma, çalışma, eğitim özgürlükleri, mülkiyet hakkı, kişi güvenliği, konut dokunulmazlığı, eşitlik ilkeleridir.

³¹⁹ KALABALIK, s. 189-190.

³²⁰ KHP-İBB, T.C. Anayasa Mahkemesi Kararları, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1924).

“AY, m. 84: Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir.

Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır”.

“AY, m. 85: Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.

Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir” şeklindedir.

1924 Anayasası 1961 yılına kadar yürürlükte kalmış ancak çeşitli değişikliklere uğramıştır³²¹. 1928, 1934 ve 1937 yıllarında yapılan değişikliklerle 1924 Anayasasına başka bazı temel ilkeler getirilmiş olup, bunlar; 10 Nisan 1928 değişikliği, Devlete laik bir karakter vermiş, 5 Aralık 1934 tarihli değişiklikle, kadınlara seçme ve seçilme hakkı tam olarak tanımış, 5 Şubat 1937 değişikliğiyle ise, Devletin "cumhuriyetçi, milliyetçi, halkçı, devletçi, laik ve inkılapçı" nitelikleri belirlenmiştir³²².

1950’li yılların sonlarında ülkede artan tepki ve huzursuzluklar nedeni ile 1960 yılında ordu ülke yönetimine el koymuş ve daha sonra 1961 Anayasası hazırlanmıştır³²³.

1961 Anayasası, hazırlanırken Kanun-i Esasi ve 1924 Anayasasında benimsenmiş olan “doğal hukuk” yaklaşımı terkedilmemiş, ilk defa ekonomik ve sosyal haklara yer verilmekle, temel haklarda aynı zamanda “olan hukuk” yaklaşımı da Anayasaya girmiştir³²⁴.

1961 Anayasası, temel haklar, hürriyetler ve ödevler başlığı altında ayrıntılı ve çok sayıda hüküm getirmiş olup, özellikle özgürlükler konusundaki temel yaklaşımı ve düzenlemeleri ile dikkat çekmekte ve anayasa yargısının da bu Anayasa ile kurulmuş olması ayrı bir önem taşımaktadır³²⁵. Bunların nedeni; 1961 Anayasasında³²⁶ temel hak ve özgürlükler düzenlenirken, Türkiye’nin de imzalamış olduğu 1948 tarihli Evrensel Bildirge ve 1950 tarihli İHAS’ den oldukça yararlanılmış olması ve bu belgelerde yer alan hükümlerin hemen hepsine yer verilerek, 1924 Anayasasına göre daha geniş kapsamlı olarak hazırlanmış olmasından kaynaklanmaktadır³²⁷. Bu kapsamda 1961

³²¹ GÖZÜBÜYÜK, s. 129.

³²² (<http://www.tbmm.gov.tr/tarihce/kb9.htm>)

³²³ GÖZÜBÜYÜK, s. 137.

³²⁴ AKILLIOĞLU, s. 132.

³²⁵ AKILLIOĞLU, s. 132.

³²⁶ (20.7.1961 T. ve 10859 No.lu RG.)

³²⁷ KALABALIK, s. 190.

Anayasasında kişi hakları, sosyal, ekonomik haklar ve siyasal haklar olarak üçlü bölüm uygulanmış, bunlardan önce bir de genel hükümler eklenmiştir³²⁸.

1961 Anayasası m. 2’de Cumhuriyet’in nitelikleri sayılırken “insan haklarına ve başlangıçta belirtilen ilkelere dayanan.... devlet” ibaresi vurgulanarak, Uluslararası sözleşmelerin iç hukuka yansıdığı ve hukuk sisteminin insan haklarına dayalı bir nitelikte olacağı açıkça ifade edilmiş, böylece hukuk devleti ve insan hakları alanındaki evrimin 1960’lı yıllarda ülkemiz koşullarında en ileri aşamaya ulaştığı kabul edilmektedir³²⁹.

1961 Anayasası’nda vergi ile ilgili düzenleme vergi ödevini başlığı altında düzenlenmiş olup, bu düzenleme³³⁰;

“AY, m. 61: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.

Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir” şeklindedir.

1961 Anayasasında vergi yükümlüsü hakları ile ilişkili olabilecek düzenlemeleri: özel hayatın gizliliği (AY, m. 15), hak arama hürriyeti (AY, m. 31), mülkiyet hakkı (AY, m. 36), dilekçe hakkı (AY, m. 62) olarak tespit edebiliriz.

1980’li yıllara gelindiğinde içinde bulunan kaos ortamı Türk Silahlı Kuvvetlerinin ülke yönetimine el koyması ile sonuçlanmış³³¹, ülkenin içinde bulunduğu durumda 1961 Anayasasının da rolü olduğu düşünülerek 1982 Anayasası hazırlanmıştır³³².

1982 Anayasasının hemen tüm maddeleri, 1961 Anayasasının ilgili maddelerine oranla daha uzun ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir³³³. 1982 Anayasası, asıl olarak 1961 Anayasası’nın temel kurallarını yinelemekle birlikte, özellikle sınırlama nedenlerindeki genişleme, Anayasa’nın sınırlamayı asıl, özgürlüğü istisna haline

³²⁸ AKILLIOĞLU, s. 133.

³²⁹ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 39.

³³⁰ KHP-İBB, T.C. Anayasa Mahkemesi Kararları, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1961).

³³¹ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 1.

³³² GÖZÜBÜYÜK, s. 151.

³³³ ÖZBUDUN, s. 57.

getirdiği biçimde yorumlanmaktadır³³⁴. Bu anlamda 1982 Anayasasının hak ve özgürlük anlayışı, ödev ve sorumluluk anlayışıyla sıkıca dengelenmiştir³³⁵. 1982 Anayasası uluslararası hukuka açıklık yönünden, 1961 Anayasasına göre daha elverişli kurallar koymuştur³³⁶.

1982 Anayasasında vergi ile ilgili düzenleme, 1961 Anayasasında olduğu gibi “Vergi Ödevi” başlığı altında m. 73 ile yapılmıştır. 1982 Anayasasının vergi yükümlüsü hakları ile ilişkili olabilecek düzenlemeleri: özel hayatın gizliliği (AY, m.20), mülkiyet hakkı (AY, m. 35), hak arama hürriyeti (AY, m. 36), dilekçe hakkı (AY, m. 74) olarak tespit edebiliriz.

Osmanlı döneminden günümüze kadar ilan edilen fermanlar ve Anayasalar batıdaki tarzda halk hareketi ile olmamış, hazırlanan tüm ferman ve anayasalar Batıdaki örneklerin kopyalanarak alınması şeklinde iç hukukumuzda aktarılmıştır. Bu nedenle insan hakları ve vergi yükümlüsü haklarına yönelik olan anayasal gelişmeler kuru bir normlaşma süreci ile sınırlı kalıp halen uygulamaya geçirmekte sorunlar yaşanmasına sebep olmaktadır.

II. Anayasalardan / Uluslararası Sözleşmelere

Avrupada ihtilaller ve insan hak ve özgürlükleri ile hızlanan anayasallaşma sürecine, yirminci yüzyılın ilk yarısında dahi çeşitli ülkelerde (Avrupa dahil) totaliter rejimlerin insan haklarına saygı göstermemeye devam etmesi, özellikle İkinci Dünya Savaşı öncesinde ve sırasında yaşanan üzücü ve utanç verici olaylar, savaştan sonra ülkeleri insan haklarını korumayı amaçlayan uluslararası çabalara yöneltmiştir³³⁷. Onsekizinci yüzyılda İngiltere, ABD ve Fransada bildirgelerle ilan edilerek iç hukuklarda varlığı tanınan insan haklarının İkinci Dünya Savaşı öncesine kadar uluslararası hukukta bir etkisi olmamıştır³³⁸. Bu döneme kadar insan haklarının korunması, güvence altına alınması, esas itibarıyla bir iç hukuk, bir anayasa sorunu olarak görülmüş³³⁹, devletlerin ulusal hukuklarında vatandaşlık hakları olarak

³³⁴ AKILLIOĞLU, s. 133.

³³⁵ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 133.

³³⁶ YÜZBAŞIOĞLU, s. 3.

³³⁷ REİSOĞLU, s. 6.

³³⁸ AKILLIOĞLU, s. 4.

³³⁹ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 4.

değerlendirilmiş³⁴⁰ ve halklar özgürlüklerini uluslararası toplumun hiçbir yardım ve katkısı olmaksızın, kendi çabaları ile kazanmaya çalışmışlardır³⁴¹. İnsan haklarının somut olarak uluslararası nitelik kazanması ve uluslararası boyuta taşınmasında İkinci Dünya Savaşı'nın büyük rolü olmuştur³⁴². İkinci Dünya Savaşı'nın neden olduğu olumsuzluklar, uluslararası barışın sağlanıp sürdürülmesinde insan haklarının uluslararası alanda korunması gereği fikrinin ve insan haklarının devletlerin iç sorunu olduğu anlayışının terk edilerek bu alanda önemli kurumsal düzenlemelere yer vermeye başlanmasına neden olmuştur³⁴³. Tüm bu gelişmeler, önce Birleşmiş Milletlerin doğuşunda³⁴⁴ sonrasında Avrupa Konseyinin kurulmasında etkili olmuş, insanlığın ortak dili olarak nitelenmeye başlanan insan hakları kuralları anayasalarda ve sonra da uluslararası anlaşmalarda pozitif kural haline dönüştürülmeye başlanmıştır³⁴⁵. Bu dönüşümde insan haklarına saygı ilkesi uluslararası ilişkilerin ve sözleşmelerin temelinde yer almış³⁴⁶, evrensel düzeyde gördüğü kabul sayesinde anayasacılığın en etkin ve yaygın aracı haline gelmiştir³⁴⁷.

Kişî hak ve özgürlükleri ile devletin vergilendirme yetkisi ile ilgili kurallar paralel gitmekte, insan hakları kataloğu oluşturulurken aslında vergilendirmenin tarihi de yazılmakta³⁴⁸, bu anlamda vergi yükümlüsü hakları da insan haklarının evrenselleşen değerleri ve bu değerlerin koruyucusu kurumların düzenlemelerinden etkilenecek gelişme göstermekte ve bize vergi yükümlüsü haklarının kataloğu tasarımına imkan vermektedir.

1. Birleşmiş Milletler Kapsamındaki İnsan Hakları Sözleşmeleri

İkinci Dünya Savaşı'nın neden olduğu acı sonuçlar, insanın insan olarak değerini, insanlar arasındaki eşitsizliği reddeden görüşün yeniden ortaya çıkmaması

³⁴⁰ GENÇ, Mehmet, İnsan Hakları ve Temel Özgürlükleri, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları Yayın No: 16, Bursa, 1997, s. 14.

³⁴¹ YÜZBAŞIOĞLU, s. 26.

³⁴² YÜZBAŞIOĞLU, s. 27.

³⁴³ KALABALIK, s. 42.

³⁴⁴ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 4.

³⁴⁵ AKILLIOĞLU, s. 4.

³⁴⁶ AKILLIOĞLU, s. 32.

³⁴⁷ ERDOĞAN, s. 14.

³⁴⁸ SABAN, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", s. 253.

için, insan haklarına saygılı bir düzen kurulması zorunlu görülmüştür³⁴⁹. Bu amaçla, 1941 Atlantik Şartı ile başlatılan çalışmalar adım adım ilerlemiş³⁵⁰ ve 26 Haziran 1945’de San Francisco’da elli devlet tarafından Birleşmiş Milletler Antlaşmasının imzalanması ile sonuçlanmıştır³⁵¹. Antlaşma ile insan haklarının korunması açısından önemli kurallar düzenlenmiştir³⁵². Antlaşma metninde insan hak ve özgürlüklerine gereken saygı özellikle vurgulanmış ancak ayrıntıya girilmemiştir³⁵³. Bu süreci, Birleşmiş Milletler bünyesinde oluşturulmuş İnsan Hakları Komisyonu tarafından hazırlanan Bildirge izlemiş olup, Bildirge 10 Aralık 1948 yılında “İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi” (Evrensel Bildirge) olarak kabul ve ilan edilmiştir³⁵⁴.

1.1. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi

Birleşmiş Milletlerin kurulmasından bu yana, “İnsan Hakları” uluslararası hukukun ana kavramlarından birisi olmuştur³⁵⁵. Evrensel Bildirge, 1945 yılında hazırlanan “Birleşmiş Milletler Şartından” doğmuş olup³⁵⁶, 1946 yılında kurulan insan hakları komisyonunca hazırlanmış ve 1948 tarihinde Birleşmiş Milletler Üçüncü Genel Kurulunda kabul ve ilanı ile tamamlanmıştır³⁵⁷. İnsan hak ve özgürlükleri konusunda ortak bir anlayışı oluşturmak ve temel kavramları uluslararası düzeyde belirlemek gereksinimleri sonucu ortaya çıkmıştır³⁵⁸.

Evrensel Bildirge, insan hakları ve temel özgürlükler açısından geniş bir alanı kapsamaktadır³⁵⁹. Kişi hakları listesi içermekte ve evrensel insan hakları yaklaşımı belirlemektedir³⁶⁰. Ancak yalnız kişisel ve siyasal hakları içermekle kalmamış,

³⁴⁹ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 4.

³⁵⁰ YÜZBAŞIOĞLU, s. 28.

³⁵¹ REİSOĞLU, s. 7.

³⁵² GÖZÜBÜYÜK, s. 301.

³⁵³ REİSOĞLU, s. 7.

³⁵⁴ KAPANİ, s. 62.

³⁵⁵ GÖZÜBÜYÜK, s. 301.

³⁵⁶ AKIN, s. 362. Birleşmiş Milletler Andlaşmasının birinci m.’sinde, Birleşmiş Milletlerin Amaçları Arasında, “ırk, cins, dil veya din farkı gözetmeksizin herkesin insan haklarına ve ana hürriyetlerine karşı saygıyı geliştirmek yer aldığı gibi, Andlaşmanın 13. m.’sine göre, “herkesin insan haklarından ve ana hürriyetlerinden faydalanmasını kolaylaştırmak” için önlemler almak da Birleşmiş Milletler Genel Kurulunun görevleri arasında sayılmıştır. (GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 5).

³⁵⁷ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 5.

³⁵⁸ REİSOĞLU, s. 8.

³⁵⁹ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 5.

³⁶⁰ AKILLIOĞLU, s. 194.

ekonomik, sosyal ve kültürel haklara da bünyesinde yer vererek³⁶¹, insan haklarının uluslararası düzeyde korunmasına yönelik evrensel nitelikte önemli bir uluslararası belge konumuna geçmiştir³⁶².

Bildirge, içerik açısından Magna Carta, Virginia Bildirgesi, Fransız Bildirgesi ile belirlenen çizginin devamı ve bilişimi olarak nitelendirilmektedir³⁶³. Evrensel bildirge tüm bu bildirgelerin anayasalara yansımalarında yer alan düzenlemeleri benimsemiş olan bir bildirgedir³⁶⁴.

Bildirge, otuz maddeden oluşmakta ve daha giriş bölümünün ilk cümlesine insanlık ailesinin bütün üyeleri..., yine m. 1’de insanlık topluluğunun tüm fertleri..., herkes ve hiç kimse gibi kavramları kullanarak Bildirgenin tüm insanlığı içeren bir belge olduğunu yani evrensel boyutunu işaret etmektedir³⁶⁵.

Bildirgede, vatandaşlık hakları³⁶⁶ ve mülkiyet hakkı³⁶⁷ düzenlenmiş, böylece vatandaşlık ve mülkiyet hakkı ilk kez uluslararası bir belgede yer almıştır.

Bildirge, devletleri hukuksal hiç bir yükümlülük altına sokmamakla birlikte, kabul edildiğinden bu yana hem ulusal hem de uluslararası düzeyde etkisini göstermiş ve Birleşmiş Milletlerin içinde ve dışında uluslararası sözleşmelere temel kaynak olmuş bir Bildirgedir³⁶⁸. Bu anlamda Bildirgenin tarihi ve manevi ağırlığı olan³⁶⁹ aynı zamanda kendine özgü bağlayıcı bir gücünün bulunduğu kabul edilmektedir³⁷⁰.

Bildirge ile insan hak ve özgürlüklerinin, uluslararası hukuk boyutuna taşınması; doğal hukuk süreciyle başlayıp, bildirgeler yoluyla anayasalarda vücut bulan

³⁶¹ Evrensel Bildirge; giriş, kişisel hak ve siyasi özgürlükler, sosyo-ekonomik ve kültürel hak ve özgürlükler ve tüm bu hak ve özgürlüklerin sınırı bölümlerinden oluşmaktadır. (ÖZMEN, Remzi, T.C. Anayasası-İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi-İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (Çevirileri), Kanun Metinleri Serisi 1, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002).

³⁶² GÖZÜBÜYÜK, s. 301-302.

³⁶³ AKILLIOĞLU, s. 195.

³⁶⁴ Örnek olarak kardeşlik ilkesi: “Bir yandan insana bağlı hakların ve özgürlüklerin doğuştan eşit olduğu açıklanırken, öte yandan da insanlık onurunun korunması ve kardeşliğin sağlanması kaygısı, akla 1848 anlayışı ve kardeşlik ilkesini getirmektedir. Böylece ilkenin yüz yıl sonra yeniden ele alındığı ve etkin biçimde uluslararası bildirgede düzenlendiği ve bu yoldan geçerliliğini koruduğu söylenebilir.” (AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 305).

³⁶⁵ Evrensel Bildirge, çağdaş demokratik ideolojilerin bir sentezi olup, sadece Birleşmiş Milletlere üye devletleri değil tüm insanları gözeterek hazırlanmıştır. (AKIN, s. 363).

³⁶⁶ ÖZMEN, (Evrensel Bildirge çevirisi) m. 15: “Her ferdin bir uyrukluk hakkı vardır. Hiç kimse keyfi olarak uyrukluluktan ve uyrukluluğunu değiştirmek hakkından mahrum edilemez”.

³⁶⁷ ÖZMEN, (Evrensel Bildirge çevirisi) m. 17: “Her şahıs tek başına veya başkalarıyla birlikte mal ve mülk sahibi olmak hakkına haizdir. Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemez”.

³⁶⁸ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 302.

³⁶⁹ KAPANİ, s. 62.

³⁷⁰ AKILLIOĞLU, s. 195.

insan hak ve özgürlükleri uluslararası sözleşmeler boyutuna taşınma sürecine girmiş, ulusal hukuklardan alınan ilke ve kurallar, uluslararası anlaşma platformuna taşınmış, daha sonraları yapılacak olan insan hakları ile ilgili anlaşmalara temel oluşturmuştur³⁷¹. Tüm bu gelişmelerden sonra bağlayıcılığı olmayan Evrensel Bildirge siyasi ve moral bağlayıcılığının yanında hukuksal bağlayıcılık özelliğini de kazanmıştır³⁷².

Evrensel Bildirge ile insan haklarının uluslararası boyuta ilk kez taşınması ve bildirgenin tüm devletlerce imzalanması ile insan hakları kapsamında değerlendirilen haklardan vergi yükümlüsü hakları kapsamına giren haklar da ulusal hukukları aşarak uluslararası düzeye taşınmıştır.

1.2. İkiz Sözleşmeler

Birleşmiş Milletler Örgütü'nce kabul edilen Evrensel Bildirgeden sonra, teşkilat bünyesinde yapılan çalışmalar sonucu Evrensel Bildirgede yer alan hak ve ödevlerin daha ayrıntılı biçimde düzenlenmesi³⁷³ ve insan hak ve özgürlüklerin, üye devletlerin iç hukuklarında uygulanabilir bir nitelik kazanabilmeleri için bir çok temel sözleşme hazırlanmıştır³⁷⁴. 1946'da başlayıp 1966'da biten çalışmalar sonunda klasik-liberal hak ve özgürlükleri konu alan “Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi” - Pacte International Relatif Aux Droits Civils et Politiques (KSHUS) ile “Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi”- Pacte International Relatif Aux Droits Economiques, Sociaux et Cultures (ESKHU) adlarıyla iki belge daha hazırlanıp imzaya açılmıştır³⁷⁵. Her iki Sözleşme, Birleşmiş Milletler Genel Kurulunda 1966 yılında kabul edilmiş ancak KSHUS, 1973 yılında, ESKHU ise; 1976 yılında yeterli sayıdaki üye devletlerin onaylamasıyla yürürlüğe girmiştir³⁷⁶. Her iki sözleşmede de ayrımcılık yasağı vurgulanmıştır³⁷⁷.

³⁷¹ Evrensel Bildirge, İHAS'ne de kaynaklık etmiştir. (GÖZÜBÜYÜK, s. 302). ; Evrensel Bildirge, Birleşmiş Milletlerce hazırlanan anlaşmaların (1966), Avrupa (1950), Amerika (1969) ve Afrika (1981) kabul edilen insan hakları bölgesel sözleşmelerinin ve Viyana Deklarasyonun (1993) hareket noktasını, kaynağını oluşturmuştur. (REİSOĞLU, s. 9).

³⁷² YÜZBAŞIOĞLU, s. 30.

³⁷³ AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 306.

³⁷⁴ GÖZÜBÜYÜK, s. 302.

³⁷⁵ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 7.; AKAD, s. 191.

³⁷⁶ AKIN, s. 371.

³⁷⁷ AKILLIOĞLU, s. 197.

KSHUS ile getirilen en büyük yenilik sözleşmede yer alan haklara işlerlik kazandırmak üzere³⁷⁸, onsekiz üyeden oluşan İnsan Hakları Komitesinin kurulmasının öngörülmüş olmasıdır³⁷⁹

Evrensel Bildirgede olmayan, “halkların kendi kaderini belirleme hakkı” (self-determination)³⁸⁰ ile “halkların kendi doğal zenginliklerinden yararlanma hakkı”na KSHUS’da yer verilmiştir³⁸¹. Ancak siyasal nedenlerle Sözleşmede, kişisel mülkiyet hakkı, sığınma aramak ve sığınmadan yararlanmak, vatandaşlık hakkı gibi önemli haklara yer verilmemiştir³⁸².

ESKHU, ekonomik, sosyal ve kültürel hakları bu kadar geniş bir şekilde ele alan ilk uluslararası bir belgedir³⁸³. ESKHU’nun temel özelliği, uluslararası ilişkilerin düzenleyici kurallarını saptaması, yani Birleşmiş Milletler Örgütünün ana organı olan The Economic and Social Council (ECOSOC)’un uluslararası ekonomik ve sosyal işbirliğini düzenleme/yönlendirme işlevini üstlenmesidir³⁸⁴.

1985 yılında ECOSOC’un gözetim işlevini etkin kılmak için onsekiz kişilik Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi kurulmuştur³⁸⁵. Kurulan komite ESKHU’ya taraf olan devletlerin sundukları raporları değerlendirmektedir³⁸⁶.

İkiz Sözleşmeler ile Evrensel Bildirgede yer alan haklar gruplandırılarak ve detaylandırılarak yeniden düzenlenmiştir. İnsan haklarının, anayasalarda yer aldığı şekilde uluslararası sözleşmelerde de sınıflandırılmaya gidilmesi daha özel ve yeni öznel hak gruplarına doğru bir gelişme göstermekte olup, vergi yükümlüsü haklarına giden süreçte önemli bir aşama olarak değerlendirilebilir.

³⁷⁸ REİSOĞLU, s. 13. (IV. Bölüm Uluslararası Uygulama Hükümleri, m. 28. İnsan Hakları Komitesinin kuruluşunu düzenlemiş ve m. 45’de dahil olmak üzere V. Bölüme kadar, İnsan Hakları Komitesinin çalışma, seçilme usul ve esaslarını düzenlemiştir.)

³⁷⁹ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 7.

³⁸⁰ İkiz Sözleşmeler m. 1: “Halkların kendi kaderlerini belirleme hakkı olarak düzenlenmiştir ki bu yeni bir hak olup self determination hakkı denilmektedir”.

³⁸¹ KALABALIK, s. 58.

³⁸² AKILLIOĞLU, s. 199.

³⁸³ KALABALIK, s. 65.

³⁸⁴ AKILLIOĞLU, s. 201.

³⁸⁵ AKILLIOĞLU, s. 202.

³⁸⁶ KALABALIK, s. 66.

2. Avrupa Konseyi Kapsamındaki İnsan Hakları Sözleşmeleri

İkinci Dünya Savaşı'nın Avrupa'da yaptığı siyasal, toplumsal ve ekonomik çöküntü, yeni bir Avrupa'nın kurulması düşüncesinin benimsenmesine sebebiyet vermiştir³⁸⁷. Bu düşüncenin ilk adımını 1949 yılında Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü'nün (NATO) kurulması, ikinci adımını ise yine aynı yıl “Avrupa Konseyi”³⁸⁸ nin kurulması oluşturmaktadır³⁸⁹. Avrupanın ilk siyasal kuruluşu olan Avrupa Konseyine ilişkin statü, on devlet³⁹⁰ tarafından 5 Mayıs 1949 tarihinde Londra’da imzalanmış ve 3 Ağustos 1949 tarihinde yürürlüğe girmiştir³⁹¹.

Avrupa Konseyi kurulur kurulmaz insan haklarının korunması ve geliştirilmesi sorununa öncelik vermiş, bu doğrultuda İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin (İHAS) hazırlanması çalışmalarına başlanmış ve İHAS 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir³⁹². Avrupa Konseyi, politik bir organizasyon olarak kurulduktan sonra amaçlarını demokrasiyi, insan hak ve hukuk kurallarını garanti altına almak olarak belirlemiş³⁹³ nitekim insan hakları kuralları çıkarılmasında ve uygulanmasında başta gelen uluslararası sistem olmuştur³⁹⁴.

Çalışanların korunmasına yönelik olarak 1961 yılında imzalanıp, 1965 yılında yürürlüğe giren Avrupa Sosyal Şartıyla da İHAS’de eksik bırakılan sosyal haklar düzenlenmiştir³⁹⁵.

Evrensel Bildirge’yi temel olarak kabul eden Avrupa Konseyi Statüsü ile İHAS ve Avrupa Sosyal Anlaşması “Avrupa Anayasası” niteliğindedir³⁹⁶.

³⁸⁷ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 7.; GÖZÜBÜYÜK, s. 303.

³⁸⁸ “The Council Of Europe”

³⁸⁹ DEDEOĞLU, Beril, Düinden Bugüne Avrupa Birliği, Boyut Kitapları, Birinci Baskı, İstanbul, 2003, s. 46.

³⁹⁰ On Batı Avrupa ülkesi: Belçika, Fransa, Lüksemburg, Hollanda, İngiltere, Danimarka, Norveç, İrlanda, İtalya, İsveçtir. (KABAALIOĞLU, Haluk, “Avrupada Bütünleşme Hareketlerinin Tarihi Gelişimi”, Mahmut R. Belik’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, İstanbul, 1993, s. 270).

³⁹¹ GÖZÜBÜYÜK, s. 303.

³⁹² GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 9-10.

³⁹³ (<http://www.humanrights.coe.int/cseweb/GB/GB1/GB1.htm>)

³⁹⁴ AKILLIOĞLU, s. 202.

³⁹⁵ AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 321.

³⁹⁶ AKILLIOĞLU, s. 97.

2.1. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi

Evrensel Bildirgenin kabulünden sonra uluslararası alanda Evrensel Bildirgeden farklı olarak, insan haklarını bölgesel düzeyde koruma altına alan ikinci önemli belge İHAS düzenlenmiştir³⁹⁷. İHAS, 4 Kasım 1950'de imzalanmış, 3 Eylül 1953 tarihinde Konsey üyesi devletlerce imzalanarak yürürlüğe girmiştir³⁹⁸. İHAS, hukuk tekniği açısından uluslararası anlaşma niteliğinde olup, sözleşmeyi imza eden devletler, bazı yükümlülükler altına girmişlerdir³⁹⁹. Bu yükümlülükler kapsamında İHAS, üye devletler anayasalarını doğrudan ve dolaylı etkilemekte; İnsan Hakları Avrupa Divanı ile Ulusal yargı organları- özellikle Anayasa Mahkemeleri- bu etkileşim süreci içerisinde yer almaktadırlar⁴⁰⁰.

İHAS'nin önemi belirlediği haklar ve özgürlükler yönünden değildir. Evrensel Bildirgeden daha sonra yürürlüğe girmiş olmasına rağmen düzenlediği haklar ve kapsamı bakımından Evrensel Bildirgeye göre oldukça eksiktir⁴⁰¹. Ancak Avrupa Konseyi hak ve özgürlüklerin⁴⁰² bir bölümünü İHAS'de bir bölümünü de İHAS'ne ek olarak çıkarılan protokollerde düzenlemiş, sosyal hakları ayrı bir mekanizma içinde ele alarak bu eksikliği gidermiştir⁴⁰³. Nitekim birçok hak, çeşitli zamanlarda kabul edilen İHAS'ne ek protokollerle değiştirilmiş ve çoğaltılmıştır⁴⁰⁴.

İHAS'nin asıl önemi, Evrensel Bildirgede yer alan hakları güvence altına aldığı hak ve özgürlüklerin nev'i bakımından değil, ortak güvence sistemine dayanan uluslararası bir yargısal denetim mekanizması kurmasından ve bireye sağlanan güvenceyi bir yaptırıma bağlamasından dolayıdır⁴⁰⁵. İHAS'nin diğer sözleşmelerde olmayan en önemli özelliği kapsadığı hakların korunmasını sağlamak amacıyla getirdiği

³⁹⁷ AKIN, s. 372.

³⁹⁸ a) GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 8.

b) Türkiye, Sözleşmeyi 4.11.1950 Tarihinde imzalamış, 10 Mart 1954 tarihli ve 6366 No.lu kanunla (19.3.1954 T. ve 8662 No.lu RG.) onaylamıştır. İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesinin Birinci Protokolü 19.3.1954 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. (YALTI, s. 8-47 b nolu dipnotu).

³⁹⁹ GÖZÜBÜYÜK, s. 305.

⁴⁰⁰ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 130.

⁴⁰¹ AKIN, s. 372.

⁴⁰² İHAS, hakları iki şekilde gruplamaktadır. İlki medeni ve siyasi haklar ikincisi sosyal haklar'dır. (GÖZÜBÜYÜK, s. 308).

⁴⁰³ GÖZÜBÜYÜK, s. 308.

⁴⁰⁴ KALABALIK, s. 117. (İHAS'a daha sonraki aşamalarda hakları düzenleyen temel hak ve özgürlükler ile ilgili detaylı protokoller eklenmiştir. Ölüm cezası yasağı 6 No.lu Protokol, Doğru yargılanma ilkesi 7. No.lu Protokol ile getirilen detaylı düzenlemelerdir).

⁴⁰⁵ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 11.

etkin denetim mekanizması ile kendini göstermektedir⁴⁰⁶. Bu etkin denetim mekanizması, İHAS'nin en önemli yeniliği olup, ondokuzuncu maddeden başlayıp, sözleşmenin sonuna dek İHAM kurulması ve işleyişine dair hükümleri düzenlemiş olmasıdır⁴⁰⁷. Bu düzenleme İHAS, bireysel başvuru sistemini tamamlayan zorunlu yargı yetkisi ile kendine özgü bir yapı ve nitelik taşımaktadır⁴⁰⁸.

Devlet çerçevesi ötesinde, bir anlaşmaya, onun oluşturduğu kurumlarca alınan kararlara saygıyı denetlemek ve ayrıca bunların ihlalini yaptırıma tabi tutmak amacıyla ulusal-üstü bir yargı organı kurulduğu zaman en ileri derecede koruma düzeyine ulaşılmış olur ki İHAS, bugüne dek ulaşılan ileri bir aşamayı temsil eden başlıca belgedir⁴⁰⁹. İnsan hakları kavramının, gerçek bir hukuk disiplini haline gelmesi, İHAS ile sağlanabilmiştir⁴¹⁰.

İHAS, sözleşmeyi imzalayan tarafları bazı yükümlülükler altına sokmakla yetinmemiş, bireyin uluslararası hukuktan doğan bazı hakları olduğunu kabul etmiş ve ve insan haklarının korunması, ulusal düzeyden, uluslararası düzeye geçmiş ve birey uluslararası hukukta pay sahibi olmuştur⁴¹¹.

İHAS ile asıl olan devletlerin iç hukuklarında insan haklarını koruması sonrasında bireyin sözleşmeden yararlanabilmesi için iç hukukun tüketilmesi durumunun gerekliliğidir⁴¹². Bu aşamalardan sonra İHAM'ne gidilebilecektir. Bu durumun getirdiği bir sonuç olarak, insan haklarının korunması bildirge, anayasa ya da uluslararası sözleşmeler ile normatif düzeyde kalmamakta yargı mekanizmasının kurulması ile uluslararası düzeyde bir yargı güvencesine kavuşmaktadır. Uluslararası

⁴⁰⁶ KAPANİ, s. 40.

⁴⁰⁷ ÖZMEN, Avrupa İnsan Hakları Sözleşme Çevirisi, s. 278-296.

⁴⁰⁸ AKILLIOĞLU, s. 202.

⁴⁰⁹ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 125.

⁴¹⁰ YÜZBAŞIOĞLU, s. 37.

⁴¹¹ a) GÖZÜBÜYÜK, s. 305.

b) Açık çatışma normu, ulusal hukuk- uluslararası hukuk çatışması karşısında uluslararası anlaşmaların iç hukuka üstünlüğünü açıkça ifade eden Anayasal kuraldır. 2004 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile [5170 No.lu Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun (22.5.2004 T. ve 25469 No.lu RG.)] 5. fıkraya bir cümle eklenmiş, kapsam bakımından kısmi, fakat içerik bakımından açık bir çatışma normu Anayasaya dahil edilmiştir. (YALTI, s. 14 ve diğerleri)

Anayasa m. 90/5; "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır." şeklindedir.

⁴¹² KALABALIK, s. 115.

düzyeyde bir yargı güvencesinin varlığı insan haklarının alt başlığı içerisinde yer alan vergi yükümlülerinin korunması ve haklarını arama yolunun açılması bakımından önemli bir gelişmedir.

2.2. Avrupa Sosyal Şartı

İHAS'nin ertelediği sosyal haklar alanındaki boşluğu doldurmak üzere, çalışanların haklarını güvence altına alma⁴¹³ ve çalışanların korunmasına yönelik önemli bir belge olan “Avrupa Sosyal Şartı” Avrupa Konseyine üye ülkeler tarafından 18 Ekim 1961 tarihinde Torino’da imzalanarak kabul edilmiş ve 1965 tarihinde yürürlüğe girmiştir⁴¹⁴. Avrupa Sosyal Şartı, Avrupa Konseyi çerçevesinde kabul edilen en önemli insan hakları belgelerinden biri olup, İHAS'nin, sosyal haklar alanındaki karşılığını oluşturmakta⁴¹⁵ ve bu şartı onaylayan devletleri bağlayıcı ve bu devletlere özgü yasal yükümlülükler içeren bir sözleşme niteliği bulunmaktadır⁴¹⁶. Avrupa Sosyal Şartı, hukuksal açıdan en az İHAS kadar bağlayıcı olup, taraf devletlere pek çok ödev yüklemekte ve sözleşmeye uyulmadığı takdirde yargı kararı ile yaptırım sağlanması yolunu açmaktadır⁴¹⁷.

Kişisel ve siyasal haklar konusunda oluşmuş ortak normları benimsemek kolay olmakla birlikte aynı şey ekonomik ve sosyal haklar söz konusu olduğunda aşılması güç sorunlarla karşılaşmaktadır⁴¹⁸. Avrupa Konseyi, İHAS'nin sağlamış olduğu korumayı, ekonomik ve sosyal hakları da kapsayacak bir ek protokolle genişletmek yerine, ayrı bir sözleşmenin konusu yaparak sağlamak yolunu tercih etmiş⁴¹⁹, sosyal hakları ayrı bir mekanizma içinde ele almış⁴²⁰, medeni ve siyasal haklar alanından yapmış olduğu gibi, ekonomik ve sosyal hakların da uluslararası alanda korunabileceğini sağlamak amacıyla, ayrı bir sözleşme hazırlamayı uygun görmüştür⁴²¹. Böylece kişisel ve siyasal haklar ağırlıklı İHAS, Toplumsal Anlaşma ile ekonomik ve sosyal haklar yönünden

⁴¹³ GÜLMEZ, Mesut, İnsan Hakları ve Demokrasi Eğitimi, TODAİ Yayını, Ankara, 2001, s. 91.

⁴¹⁴ AKAD, s. 203.

⁴¹⁵ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 275.

⁴¹⁶ ÇİÇEKLİ, Bülent, Avrupa Sosyal Şartı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 22.

⁴¹⁷ AKILLIOĞLU, s. 258.

⁴¹⁸ AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 314.

⁴¹⁹ CİVELEK, Jale, “Uluslararası Hukuk ve Avrupa Sosyal Şartı (1961 Torino Sözleşmesi)”, Mahmut R. Belik’e Armağan, s. 61.

⁴²⁰ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 11.

⁴²¹ CİVELEK, s. 59.

tamamlanmış olmaktadır⁴²². Avrupa Sosyal Şartı, ferdin ekonomik ve sosyal haklarının korunmasında uluslararası alanda önemli yeri olan bir belgedir⁴²³.

Avrupa Sosyal Şartı, dört bölümden oluşmakta birinci bölümde taraf devletlerin “etkin biçimde gerçekleştirme sözü verdikleri ondokuz hak⁴²⁴ ve ilke sayan bir liste içermekte, ikinci bölümde de birinci bölümde verilen hak ve ilkeler ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir⁴²⁵.

Üst başlığı insan hakları içerisinde yer alan çalışanların hakları, uluslararası sözleşme ve yargı güvencesine kavuşturularak insan hakları alt başlığında yer alan bir diğer hak grubu, vergi yükümlüsü hakları için de emsal teşkil edecek gelişmelere yol açmıştır.

III. Anayasalardan - Uluslararası Sözleşmelerden / Vergi Yükümlüsü Bildirgelerine

Yirminci yüzyılda insan haklarının, başta anayasa olmak üzere pozitif hukukun konusu haline getirilmesi sonucunda temel haklar sistematik bir şekilde düzenlenmeye⁴²⁶, temel hakların korunması da sürekli gelişme istidadı gösteren bir misyon halini almıştır⁴²⁷. İnsan hakları bakımından kurulan evrensel kurallar dizgesi, bütün uluslararası anlaşmaları ve bağlı iç hukuk sistemlerini uyum ödevi altına sokmuş ve iç hukukları temelden etkilemiştir⁴²⁸. Günden güne gelişen insan haklarını ulusal ve uluslararası düzeyde koruma teknikleri bugün evrensel bir ortak güvence sistemi oluşturma yoluna girmiştir⁴²⁹. Tüm bu gelişmelerden sonra insan hakları ile ilgili ilerleyen yıllarda; Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi (1969)⁴³⁰, Helsinki Son Senedi

⁴²² AKILLIOĞLU, s. 257.

⁴²³ CİVELEK, s. 61.

⁴²⁴ Bu haklardan bazıları; Çalışma Hakkı, adil çalışma koşulları hakkı, adil bir ücret hakkı, örgütlenme hakkı, toplu pazarlık hakkı, gençlerin, çalışan kadınların korunma hakkı, sosyal güvenlik hakkı...(KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, s. 275).

⁴²⁵ AKILLIOĞLU, s. 258-259.

⁴²⁶ KALABALIK, s. 17.

⁴²⁷ ÇAĞLAR, s. 192.

⁴²⁸ AKILLIOĞLU, s. 97.

⁴²⁹ ERDOĞAN, s. 14.

⁴³⁰ Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesinde vergi ya da vergi yükümlüsü haklarına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Sözleşmenin tam metni için Office of International Law- Organization of American States, Washington D.C. (<http://www.oas.org/juridico/english/Treaties/b-32.htm>)

(1975)⁴³¹, Afrika İnsan Hakları Sözleşmesi (1981)⁴³², Paris Anlaşması (1990)⁴³³ gibi insan hakları belgelerine pek çok ülkenin taraf olması ve benimsemesi ile insan hakları anlayışı uluslararası boyut kazanmıştır⁴³⁴.

İnsan haklarının anayasa ve uluslararası sözleşmelerde yer alma süreci ve koruma mekanizmalarına, insan haklarının dinamik yapısı da eklenince, “insan hakları üst başlığı altında, belirli haklara ve belirli özgürlüklere yer açılmaktadır”⁴³⁵. Bu süreç, insan haklarının her geçen gün yeni öznel hakları alt başlık olarak açması ile devam etmektedir. İnsan hakları alanındaki gelişme “olması gereken” hakların “olan haklara” dönüşmeye, yazılı ulusal ve uluslararası hukuka girerek güvenceye alınmaya başlanması ile sürmüş ve sürmekte olup bu dinamik evrime son noktanın konması olanaklı gözükmemektedir⁴³⁶. Bu evrim sürecinden vergi hukuku da etkilenmektedir. Vergi hukukunda yeni eğilim, birey hakkı - insan hakkı - yükümlü hakkı kavramlarının ortak bir payda etrafında tartışılmasından yana olmaktadır⁴³⁷. Vergi hukuku alanı içinde bireyi; vergi yükümlüsü, bireyin hak ve özgürlüklerini; vergi yükümlüsünün hak ve özgürlükleri olarak tanımlayabilir⁴³⁸, aynı şekilde insan hakları bildirgelerini; vergi hukuku kapsamında anayasa ve uluslararası sözleşmelerden geçerek vergi yükümlüsü bildirgeleri olarak ulusal hukuklara yansımaları gözlemleyebiliriz. Nitekim insan hakları söylemi vergilendirilmiş kazanç kutsaldırdan vergi ödeyen insanların haklarına (vergi yükümlüsü haklarına) yönelmiş, bir dizi ülke vergi yükümlüsünün korunmasını amaçlayan düzenlemelerini “Vergi Yükümlüsü Bildirgesine” dönüştürmüştür⁴³⁹.

⁴³¹ Konferansa katılan ülkelerin devlet başkanları veya başbakanları tarafından imzalanmasına rağmen, hukuki nitelik bakımından bir sözleşme veya andlaşma değildir, tarafları bağlayıcı gücü yoktur. (KALABALIK, s. 140).

⁴³² Afrika İnsan Hakları Sözleşmesinde vergi ile ilgili tek düzenleme m. 29/6 ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme; “Birey şu görevleri de yerine getirmelidir; birey yetenek ve kapasitesini kullanarak en iyi şekilde çalışmak, hukukun ve toplumun yararı için bireye yüklediği vergileri ödemekle yükümlüdür” şeklindedir. African Commission on Human and Peoples’ Rights- (http://www.achpr.org/english/_info/charter_en.html)

⁴³³ Paris Anlaşması (Şartı)’nda vergi ya da vergi yükümlüsü haklarına konu olabilecek bir düzenleme bulunmamaktadır. (<http://www.belgenet.com/arsiv/parissarti.html>)

⁴³⁴ AKILLIOĞLU, s. 22.

⁴³⁵ GÖZLÜGÖL, s. 27.

⁴³⁶ GÜLMEZ, s. 11.

⁴³⁷ YALTI SOYDAN, Billur, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, Vergi Dünyası, Sayı: 227, s. 114.

⁴³⁸ SABAN, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 262.

⁴³⁹ YALTI SOYDAN, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, s. 114.

OECD'nin de bu yönde teşvik edici araştırma ve çalışmaları bulunmakta olup, bu çalışmalar temel vergi yükümlüsü haklarının belirlenmesi ve bu doğrultuda örnek vergi yükümlüsü bildirgesi hazırlanmasına kadar uzanmaktadır⁴⁴⁰.

İnsan hakları evrimi bu kez vergi yükümlüsü haklarının vergi yükümlüsü bildirelerine dönüşmesi süreci ile devam etmektedir.

1. Vergi Yönetimi Anlayışındaki Değişiklikler

1980'li ve 1990'lı yıllarda gelişmiş ülkelerde yapılan vergi reformlarının göze çarpan özelliği gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi olmuş, vergi oranlarındaki bu düşüşler nedeni ile kamu gelirlerinde ortaya çıkabilecek azalmalar, genel vergi matrahının genişletilmesi suretiyle telafi edilmeye çalışılmıştır⁴⁴¹. Ancak bu durumun yetersiz kalması vergi yönetimlerini yeni arayışlar içine itmiştir. Nitekim 1990'lı yıllar büyüme, istihdam ve enflasyonun düşük olduğu bir dönem olmakla birlikte vergi sistemlerinin de adaletsiz ve karmaşık olması, vergi reformlarının oy kaybettirici olmasından ziyade oy kazandırıcı nitelikte olması için vergi yönetimlerini bu yönde çalışmalar yapılması konusunda ikna etmiştir⁴⁴². Bu gelişmelere ek olarak, insan haklarına verilen önemin artması ve insan haklarının yeni alt başlıklar açması, vergi yönetimlerini vergi yükümlüsü odaklı çalışma anlayışına doğru yöneltmiştir. Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren, dünyada vergi idarelerinin vergi yükümlüsü odaklı yaklaşımla yeniden yapılandırılması ve vergilendirme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi çalışmalarına paralel olarak bir çok ülkede vergi yükümlüsü haklarının belirlenmesi, açıklanması, korunması ve denetlenmesi gibi hususlar gündeme gelmiştir⁴⁴³. Bu hususların gündeme gelmesinde vergi yükümlülerinin davranışları ve vergi yükümlülerinin kanunlara kendiliğinden gönüllü olarak uymaları üzerinde yapılan araştırma sonuçları etkili olmuş ve bu da vergi yönetimlerinin geleneksel zora dayalı yöntemlerden uzaklaşmaları gereğini ortaya koymuştur⁴⁴⁴. Bu yıllardan itibaren çeşitli

⁴⁴⁰ OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note.

Kaynak:(<http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf#search=%22oecd%2C%20taxpayers'%20rights%22.pdf>)

⁴⁴¹ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 123.

⁴⁴² BENTLEY, s. 9.

⁴⁴³ GERÇEK, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", s. 122.

⁴⁴⁴ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 123.

lkeler, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları sırasında vergi yükümlüsü hakları bildirgesi ya da vergi yükümlüsü hakları imtiyazı açıklamaya ve vergilendirmenin bu yüzüne de önem vermeye bařlamıřlardır⁴⁴⁵. Bazı lkeler, vergi yükümlüsü haklarını vergi kanunlarına koyarken bazıları ise idarenin düzenleyici işlemleri şeklinde vergi yükümlüsü ya da hizmeti bildirgesi şeklinde dzenlemiřlerdir⁴⁴⁶.

Vergi idareleri vergi yükümlüsü haklarını bir araya getirip bildirge şeklinde ilan etmenin yanında vergi idarelerinin misyonlarını da vergi yükümlüsü odaklı olarak yenileme yoluna gitmişlerdir.

2. Vergi Yükümlüsünün Hakları rn: Vergi Yükümlüsü Bildirgeleri

Hak ve özgürlükleri iki ayrı düzlemde formüle etmek mümkündür. Anayasa ile yapılan pozitif hukuk tarafından bir “tanıma”, bildirgeler ile yapılan “zgrlgn” beyan edilmesidir⁴⁴⁷. Doğal hukuk yaklaşımı ürünü olarak özgürlüklerin beyanı niteliği taşıyan özgürlük bildirgelerinin aksine vergi yükümlüsü bildirgeleri, doğal hukuk ürünü olmayıp, pozitif hukuktan, Anayasa ve Uluslararası Sözleşmelerden, bildirgelere doğru ters bir rota izleyerek yasal ya da idari düzenlemeler şeklinde ilan edilen belgeler niteliğindedir. Bu gelişimin ters yönde ilerlemesinde insan hakları alanında yaşanan gelişmeler, yeni hakların ortaya çıkması, demokrasi ve serbest seçimlerin yanında vergi yükümlülerinin siyasi hak ve ödevlere katılımın bir diğer boyutunu oluşturan seçmen olma ve dolayısıyla geniş bir oy potansiyeli konumunda olmaları da etkin bir rol oynamaktadır. Seçmen olarak vergi yükümlülerinin vergi politikaları üzerindeki etkileri konusunda daha bilinçli hale gelmeye başlamaları karşısında vergi otoriteleri de vergi matrahlarını genişletmek amacıyla vergi yükümlüleri ile ilişkilerini geliştirmenin öneminin farkına varmıřlardır⁴⁴⁸. Bunun sonucunda vergi yükümlüsü haklarına ilişkin düzenlemeler ülke mevzuatlarında hızla yerini almıştır. Ülkelerin vergi yönetimleri, vergi yükümlüsü haklarını, bildirgeler ilan ederek dzenlemekteler ya da “bildirge türünden belgeler yayınlama yoluna gitmeyen bazı gelişmiş ülkeler bu konuya büyük

⁴⁴⁵ GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s. 122.

⁴⁴⁶ Vergi kanunlarına yazan ülkelerden bazıları, Hollanda ve Rusya iken idari düzenleyici işlem/bildirge şeklinde düzenleyen ülkelerden bazıları, Avustralya, İrlanda, Yeni Zelanda, Singapur ve Güney Afrikadır. (OECD, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, Draft of 18 August 2006, s. 49) Kaynak: <http://www.oecd.org/dataoecd/47/49/37363448.pdf>

⁴⁴⁷ KABOğLU, Anayasa Hukuku Dersleri, s. 233.

⁴⁴⁸ BENTLEY, s. 11.

önem vererek, hak bildirgelerinde yer alanlara benzer hakları, yasalarında vergi yükümlülerine tanımaktadırlar”⁴⁴⁹. Bu gelişmeler doğrultusunda vergi yükümlüsü haklarını düzenleyen hukuksal dayanak ve kaynaklar incelendiğinde bunlar kendi içinde iki gruba ayrılmakta olup, ilk grubu Uluslararası andlaşma, Anayasa veya kanunlarla yapılan temel düzenlemeler oluştururken, ikinci grubu vergi yükümlüsü hakları bildirgeleri ya da imtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler oluşturmaktadır⁴⁵⁰.

Vergi yükümlüsü haklarının açıklanması ve duyurulması hususundaki ilk girişim, İngiliz Gelir İdaresi tarafından Temmuz 1986’da “Mükellef Hakları İmtiyazı”nın yayınlanması ile başlamıştır⁴⁵¹. Bu başlangıç ile birlikte bir çok ülkede vergi yükümlüsü hakları belirlenmiş ve bu haklar benzer başlıklar altında ülke mevzuatlarında yer almıştır⁴⁵². Vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki ilişkiler Kanada ve İngiltere gibi ülkelerde genel hatları ile belirlenmişken, Fransa ve ABD gibi ülkelerde haklar daha detaylı ve rehber niteliğinde düzenlenmiştir⁴⁵³.

Doğal hukuk yaklaşımının ürünleri nasıl insan hakları bildirgeleri olarak karşımıza çıkmaktaysa, insan haklarındaki gelişimin vergi hukuku alanındaki yansımaları da vergi yükümlüsü bildirgeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim insan hakları bildirgelerinin ilki sayılan Magna Carta da olduğu gibi, vergi yükümlüsü hakları bildirgesinin de ilk çıkış noktasının İngiltere olması bakımından benzerlik taşımaktadır.

⁴⁴⁹ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 124. (Örneğin Almanya Usul Kanununda yaptığı değişikliklerle vergi yükümlülerinin hukuki durumunu bir hayli güçlendirmiştir).

⁴⁵⁰ GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s. 123.

⁴⁵¹ GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s. 124.

⁴⁵² a) THURONYI, Victor, Tax Law Design and Drafting, Kluwer Law International, The Hague/London/Boston, 2000, s. 110 ve diğerleri...

b) Ülkelerin vergi yükümlülerinin korunmasına yönelik temel prensipleri şu başlıklar altında gruplandırmaktadır; 1. vergi yükümlüsünün bilgilendirilme, yardım alma, dinlenilme hakkı, 2. itiraz/temyiz hakkı, 3. doğru hesaplanmış vergi miktarından fazlasını ödememe, 4. belirlilik hakkı, 5. özel yaşamın gizliliği, 5. vergi mahremiyeti ve gizlilik. (OECD, Taxpayers’ Rights And Obligations, A Survey of The Legal Situation in OECD Countries, s. 12-15 (konu başlıkları).

⁴⁵³ OECD, Taxpayers’ Rights And Obligations, A Survey of The Legal Situation in OECD Countries, s. 12.

3. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

I. Amerikan Hukuku

1. Amerika

ABD İç Gelir İdaresi- Internal Revenue Services (IRS)'in yeniden yapılanması ile ilgili yasal düzenlemeler, IRS' in kuruluşu olan 1862 yılına kadar uzanmaktadır⁴⁵⁴. IRS, Amerikan iç savaşının giderlerini finanse etmek için kurulmuş, daha sonra ise tüm savaşlardaki harcamaları finanse etme işlevini üstlenerek bugünkü anlamda bir iç gelir idaresi şeklini almış⁴⁵⁵ ancak günümüze gelinceye kadar bir çok yasal ve idari değişikliklerden geçerek yeniden yapılandırılmıştır⁴⁵⁶.

Amerikan kamuoyu tarafından “Vergi Yükümlüsü Haklar Demeci” (Taxpayer Bill of Rights) olarak isimlendirilen üç adet kanuni düzenleme yapılmıştır⁴⁵⁷. Bunlardan ilki, 1988 yılında yapılan kongrede “Vergi Yükümlüsü Haklar Demeci 1” (Taxpayer Bill of Rights-1) yasa tasarısı olarak geçmiş, ikincisi 1996 yılındaki Kongre’den geçerek imzalanan “Vergi Yükümlüsü Haklar Demeci 2” (Taxpayer Bill of Rights-2), üçüncüsü 1998 yılında Kongreden geçen “Vergi Yükümlüsü Haklar Demeci 3” (Taxpayer Bill of Rights-3)’dür⁴⁵⁸. Bütün bu yasal düzenlemeler vergi yükümlüsünün haklarını bir bütün olarak ele alan ve ABD Gelirler Kanununda değişiklik yapılması suretiyle yürürlüğe konan düzenlemelerdir⁴⁵⁹. Ancak IRS ile ilgili olarak en kapsamlı değişiklik 1998 yılında yapılmıştır. Yapılan değişikliğin yasal dayanağını “IRS’in Yeniden Yapılandırılması ve Reformu” Kanununun (Restructuring and Reform Act of 1998) kabul edilmesi oluşturmaktadır. Kanunla, özel sektördeki müşteri memnuniyeti ve kaliteli hizmet anlayışı esas alınarak IRS’in modernize edilmesine karar verilmiştir.

⁴⁵⁴ SALTZMAN, Michael I., IRS Practice and Procedure, Second Edition, Warren Gorham Lamont, Boston, 1991, s. 1-3 IRS As An Administrative Agency 1.01; (<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=149200,00.html>)

⁴⁵⁵ SALTZMAN, s. 1-3 IRS As An Administrative Agency 1.01; (<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=149200,00.html>)

⁴⁵⁶ SALTZMAN, s. 1-3 IRS As An Administrative Agency 1.01- s. 1-90 IRS As An Administrative Agency 1.12.

⁴⁵⁷ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 124.

⁴⁵⁸ GREENBAUM, Abe, United States Taxpayer Bills of Rights 1, 2, And 3: A Path To The Future Or Old Whine In New Bottles, Chapter 14, Editor: Duncan BENTLEY, Taxpayers’ Rights An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998, s.347.

⁴⁵⁹ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 124.

IRS'in yeni misyonu⁴⁶⁰; ABD vergi yükümlülerine vergi ile ilgili sorumluluklarını anlatmak, sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmak, vergi kanunlarını tam ve doğru bir şekilde uygulayarak üst düzeyde kaliteli hizmet sunmak olarak belirlenmiştir. Belirlenen düzenlemeleri hayata geçirmek için IRS, Kongrece çıkarılan vergi yasalarının vergi yükümlülerince uyulmasını, yükümlülerin vergi ödevlerini anlamalarını ve yerine getirmelerini, vergi borcunu ödeyen yükümlülerin yanında ödemeyen yükümlülerin de paylarına düşen vergi borçlarını ödemelerini sağlamak için gereken önlemleri alacağı hususlarını düzenlemiştir.

IRS'in stratejik amaçları için beş temel ilke belirlemiş olup, bunlar; sorunları anlama ve çözmede olaylara yükümlü bakış açısını uygulamak; yöneticilerin yükümlülere bilgi ve hesap vermesini beklemek ve sağlamak, performans değerlendirmede daha dengeli kriterler kullanmak, çalışanların üst düzeyden devamlı bir şekilde açık ve dürüst bilgi alabileceği iletişim kanallarına sahip olmasını sağlamak, yükümlüyle henüz hizmet aşamasında bütünleşmeyi sağlamak ve yükümlülerin idareye olan güvenini sürdürmektir⁴⁶¹.

Vergi yükümlüsü hakları Hazine Bakanlığına bağlı olan IRS'in internet sitesinde "Vergi Yükümlüsü Haklarının Deklerasyonu"⁴⁶² olarak yayınlanmıştır.

Vergi Yükümlüsü Hakları Deklerasyonunda düzenlenmiş olan haklar şunlardır⁴⁶³:

1. Vergi Yükümlüsü Haklarının Korunması

Vergi yükümlülerinin IRS ile irtibat kurması halinde IRS çalışanlarının, kendileriyle irtibata geçen vergi yükümlülerine sahip oldukları haklarını açıklayacakları ve bu hakları koruyacakları bildirilmiştir.

⁴⁶⁰ (<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html>); IRS Misyonu; Vergi yükümlülerinin sorumluluklarını anlama ve yerine getirmelerine yardımcı olacak vergi gelirlerini sürekli gelişen kaliteli ürün ve hizmetlerle doğruluk, etkinlik ve adalet ile yüksek derecede kamu güveni kefaleti içeren bir usul garantisi içerisinde gerçekleştirerek en uygun miktarda toplamaktır. (DEVRİM, Fevzi/ TURGAY, Timur, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu- Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 752).

⁴⁶¹ DEVRİM/ TURGAY, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü", s. 753.

⁴⁶² Declaration of Taxpayer Righths.

⁴⁶³ Vergi Yükümlüsü Hakları Deklerasyonu tam metni çevirisi.

(<http://www.irs.gov/app/understandingTaxes/jsp/popuplinks/IWT1L4acs1link.jsp>)

2. Gizlilik ve Mahremiyet

Kanun tarafından yetkilendirilenler (resmi görevliler) hariç, IRS'e verilen bilgilerin hiç kimseye ifşa edilmemesi zorunluluğu vardır. Bilginin istenme nedeni ve bu bilginin nasıl kullanılacağı ve bilginin IRS'e verilmemesi durumunda sonuçlarının neler olacağı düzenlenmiştir.

3. Profesyonel ve Nazik Hizmet

Vergi yükümlülerine nazik davranılması gerektiği aksi durumda kendisine nazik davranmayan görevliyi, yükümlünün amirine şikayet etme hakkı olduğu ve tatmin olunmadığı takdirde, IRS bölge amirine kadar şikayet yolunun açık olduğu düzenlenerek vergi yükümlüsü memnuniyetinin ve güvenliğinin sağlanması hedeflenmiştir.

4. Temsil

IRS ile vergi yükümlüleri arasındaki uyuşmazlıkları veya diğer işlemleri yükümlülerin kendileri yapabileceği gibi yükümlüyü temsil edecek bir temsilciye de yetki verilebileceği düzenlenmiştir. Bu temsil yetkisini IRS'te işlem yapmaya yetkili bir kişi, avukat veya yetkili bir muhasebeci yapabilmektedir. Yükümlü, IRS ile yapacağı görüşmelerde birisine danışmak isterse görüşmeyi durdurma ve yeni bir tarih belirleme imkanına sahiptir. Ayrıca görüşmelerde yükümlü önceden bildirmek koşuluyla kendisine eşlik etmesi için yanına birisini alarak görüşmelere katılabilmektedir. IRS ve vergi yükümlüsünün yapacağı görüşmelerden on gün önce yükümlü, yazılı olarak bildirmek şartıyla görüşme esnasında, inceleme, itiraz veya personel işlemlerini ses kaydı ile kaydetme hakkına sahiptir.

5. Doğru Hesaplanmış Vergileri Ödeme

Vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına uygun ve sadece doğru hesaplanmış tutardaki vergi ödeme ile yükümlü oldukları bildirilmiş, ödenecek olan vergi tutarının ne eksik ne de fazla olması gerekliliği vurgulanarak, doğru olarak hesaplanmış vergi borçlarından sorumlu olunacağı düzenlenmiştir. Ayrıca vergilerin vaktinde ödenmesi gerekliliği vurgulanarak vaktinde ödenmeyen vergiler için aylık vadeli ödeme imkanı ile vergi yükümlüsüne ödeme kolaylığı sağlanması hakkı tanınmıştır.

6. Vergi Sorunları İçin Yardım Alabilme

Vergi yükümlüsü ile IRS arasındaki bir sorunun çözümü konusunda bir anlaşmazlık söz konusu olduğunda yükümlülere, "Vergi Yükümlüsü Avukatlık Servisinden" yardım alma hakkına sahip olduğu bildirilmiştir. Vergi anlaşmazlığından

kaynaklanan önemli bir güçlükle karşılaşıldığında yerel vergi yükümlüsü avukatları, vergi yükümlülerine yardım teklifinde bulunabilmektedirler.

7. İtiraz ve Yargı Yolu

Ödenecek vergi miktarı veya yapılan işler ile ilgili olarak IRS ile anlaşılamazsa, vergi yükümlüsü, itiraz bürosundan dosyanın bir daha incelenmesini isteyebileceği gibi yargı yoluna giderek söz konusu dosyanın bir mahkeme tarafından incelenmesini talep etme hakkına da sahip olduğu hususları düzenlenmiştir.

Vergi yükümlülerinin idarenin işlemlerinden ötürü idari ve yargısal başvuru haklarına sahip oldukları anlaşılmaktadır.

8. Ceza ve Ceza Faizlerinin Kaldırılması

IRS, kanun tarafından izin verilen, mantıklı ve iyiniyetli durumlarda bir IRS çalışanının yanlış tavsiyesi sonucu oluşan cezalardan vazgeçebilmektedir. Aynı şekilde IRS çalışanının sebep olduğu belli yanlış ve gecikmeler dolayısıyla oluşan faizlerden de vazgeçebilmektedir. IRS'in kendisinden kaynaklanabilecek işlem ve hatalardan dolayı vergi yükümlülerinin mağdur olmasını engellemek amacıyla gerekli düzenlemeler yaptığı anlaşılmaktadır.

IRS'in vergi yükümlüleri ile ilişkilerini düzenleyen, çeşitli sorunların çözümünde aracılık eden ve bu kapsamda birçok önemli hizmet sunan “vergi yükümlüsünün avukatı sistemi” bulunmaktadır.

Vergi Yükümlüsünün Avukatı Sistemi⁴⁶⁴

IRS ile vergi yükümlüleri arasındaki sorunları hızlı ve adil bir şekilde çözmek amacıyla kurulmuş bir servistir. Vergi yükümlüsünün avukatı servisi, yükümlülerin mağdur olmaması ve yükümlülere müşteri odaklı daha kaliteli çağdaş anlayışta hizmet vermek ve yükümlü hakları yararına uygun politikalar belirlemek amacıyla oluşturulmuş bir sistemdir.

Yükümlünün avukatı servisi;

- Vergi yükümlülerini dinleyerek, yükümlü ve IRS ilişkilerinde aracı olma,
 - Vergi yükümlülerinin haklarını koruma,
 - Mevcut ve gelecekte oluşabilecek sorunların çözümü için öneride bulunma,
- fonksiyonlarını yerine getirme amaçlarına hizmet etmektedir.

⁴⁶⁴ (<http://www.irs.gov/app/understandingTaxes/jsp/popuplinks/IWT1L4acs1link.jsp>)

Yükümlünün avukatı sisteminin temel görevi, zor durumda olan yükümlüyü gelir idaresi karşısında korumak olduğundan IRS ile organize olan yükümlülerin avukatı yerel ofisleri, IRS'in "Problem Çözme Programını" beraberce yürüterek sorunları karşılıklı olarak çözmektedirler⁴⁶⁵.

2. Kanada

1917 yılında yapılan düzenleme ile vergi yükümlülerinin haklarının korunması başlangıçtan itibaren Kanada Gelir Vergisi Sisteminin en önemli parçası olmuştur⁴⁶⁶. Kanada vergi sistemi vergi yükümlülerinin beyan esasına dayanan, matrahın hesaplanmasında vergi yükümlülerinin kanunları esas alarak yaptıkları beyanların doğruluğunu şarta bağlayan bir sistemdir⁴⁶⁷. Vergi yükümlülerinden yapılan tahsilatlarda adil uygulamaların sağlanabilmesi için yasalarda bir çok değişiklikler yapılmış, yasaların vergi yükümlülerine karşı kötü yönde kullanılmaması için vergi yükümlülerinin korunmasına yönelik önlemler alınmaya çalışılmıştır⁴⁶⁸. Kanada Gelir Ajansı (Canada Revenue Agency - CRA); Kanada hükümeti ve Eyaletleri için vergi kanunlarını uygulamak, çeşitli ekonomik, sosyal fayda ve teşvik programlarını vergi sistemine uygun olarak yerine getirmek görevlerini üstlenmiştir⁴⁶⁹.

Kanada vergi yükümlülerinin hakları, ABD vergi yükümlülerinin hakları ile benzerlik göstermektedir. CRA internet sitesinde yayınlanmış vergi yükümlüsü hakları şunlardır⁴⁷⁰:

1. Adil Muamele

Vergi yükümlüleri kanunların adil ve tarafsız olarak uygulanması beklentisi hakkına sahiptir.

2. Naziklik ve Kibarlık

Vergi yükümlüleri nazik ve saygılı davranılma hakkına sahiptir.

⁴⁶⁵ DEVRİM/ TURGAY, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü", s. 755.

⁴⁶⁶ LI, Jinyan, Taxpayers' Rights in Canada, Chapter 5, Editor: BENTLEY, Duncan, Taxpayers' Rights- An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998, s. 89.

⁴⁶⁷ LI, Taxpayers' Rights in Canada, s. 89.

⁴⁶⁸ LI, Taxpayers' Rights in Canada, s. 89.

⁴⁶⁹ (<http://www.cra-arc.gc.ca/agency/menu-e.html>)

⁴⁷⁰ Vergi Yükümlüsü Hakları Bildirisi tam metni çevirisi.

(<http://www.cra-arc.gc.ca/agency/fairness/declaration-e.html>)

3. Gizlilik ve Mahremiyet

Vergi yükümlüleri, kişisel ve finansal bilgilerinin yetkisiz kullanımı ve ifşa edilmesine karşı korunma hakkına sahiptirler.

4. Çok Dilli Hizmet

Vergi yükümlüleri, belirlenmiş iki dilli ofislerde kendi seçtikleri resmi dilde hizmet alma hakkına sahiptir.

5. Bilgilendirme

Vergi yükümlüleri, hakları, yetkileri ve yükümlülükleri hakkında tam, doğru ve net bilgilendirme hakkına sahiptir⁴⁷¹.

6. Yetkiler

Vergi yükümlüleri kanunca izin verilmiş her türlü faydayı alma hakkına sahiptir.

7. Resmi (İdari) İnceleme

Vergi yükümlülerine kanunca verilen yetkilerin tatmin edici şekilde kullanılmasını engelleyici durumlar var ise; vergi yükümlüsü, durumun resmi incelemeden geçirilmesini talep etme hakkı vardır. Eğer sorun yine çözülmezse yargıya gitme hakkına sahiptir.

II. Avrupa Birliği

1. Birlik Hukuku

Avrupa Birliği (AB), düşüncesi çok eskilere dayansa da bu konuda ilk adım 9 Mayıs 1950 tarihli Schuman Bildirgesi ile atılmıştır⁴⁷². Bundan sonraki aşama, ilk kurucu antlaşma olan 18 Nisan 1951 tarihli Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (AKÇT) antlaşmasıdır⁴⁷³. AB'nin kuruluşu olarak ise 7 Şubat 1992 tarihinde Maastricht kentinde

⁴⁷¹ İki dilli ofis ile anlatılmak istenen, Fransızca ya da İngilizce dilleri ile hizmet veren ofisleri seçme hakkına sahip olunmasıdır.

⁴⁷² CHALMERS, Damian/ HADJIEEMMANUIL, Christos/ MONTI, Giorgio/ TOMKINS, Adam: European Union Law -Text And Materials, First Published, Cambridge University Press, Newyork, 2006, s. 3 ve devamı.; CRAIG, Paul/ BURCA, Grainne De: EU Law- Text, Cases And Materials, Third Edition, Oxford University Press, Newyork, 2003, s. 8 ve devamı.; EKER, Aytaç, Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları, Doğu Matbaacılık, Ankara, 1995, s. 1-2.

⁴⁷³ CHALMERS/HADJIEEMMANUIL/MONTI/TOMKINS, s. 9.; CRAIG/BURCA, s. 9.; BİLİCİ, Nurettin, Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 39.

imzalanan AB Antlaşması (ABA) kabul edilmektedir⁴⁷⁴. Ancak AB karmaşık, uzun soluklu ve benzeri olmayan özel bir işbirliği yapılanmasıdır⁴⁷⁵. AB, aşama aşama gerçekleşmekte olup, başlangıçta sadece bir ekonomik ve teknik işbirliğinden daha fazlasıydı⁴⁷⁶ ve AB'nin temelini oluşturan, AB öncesinde üç ayrı topluluk bu sürecin başından itibaren yer almaktadır⁴⁷⁷. Topluluklar denilince Avrupa Topluluğu (AT), Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET), AKÇT anlaşılmaktadır⁴⁷⁸. Ancak AB ile Topluluklar birlikte mevcut olup, AB, Toplulukların yerine geçmemiş, her üç topluluk varlıklarını, tüzel kişiliklerini sürdürmektedir⁴⁷⁹.

AT'nin Anayasası olarak nitelendirilen AT Antlaşması (ATA) (Roma Anlaşması), Tek Avrupa Senedi ile değiştirilirken İç Pazar (internal market) kesinlik kazanmış, AB Anlaşması Maastricht ile de entegrasyon yeni ve ileri bir aşamaya geçmiştir⁴⁸⁰. Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran anlaşma Roma Anlaşması olarak kabul edilmekte⁴⁸¹, Roma Anlaşmasının mimarları, malların, hizmetlerin ve üretim faktörlerinin serbestçe hareket edebileceği ekonomik ve siyasal bir alan kurmayı tasarlamışlardır⁴⁸² ki bu tasarım AB'nin konseptini oluşturmaktadır⁴⁸³. Ancak AT kapsamı da Maastricht ile genişletilmiş olup, Topluluğun görevleri ATA m. 2 ile sıralanmıştır⁴⁸⁴. AT bir bütünleşme sürecini ifade eder; buradaki bütünleşme ilişkisi, kurucu anlaşmalarla Topluluk kurumlarına devredilen egemenlik yetkileri üzerine kuruludur⁴⁸⁵. Topluluklar, AB'nin ayrılmaz parçalarıdır, fakat onun üyeleri değil, AB'nin sütunlarından biri olma niteliğini taşımaktadırlar, ayrıca Topluluklara iki görev

⁴⁷⁴ CHALMERS/HADJEMMANUIL/MONTI/TOMKINS, s. 20.; CRAIG/BURCA, s. 22.; TEZCAN, Ercüment, Avrupa Birliğinin Kurumsal Yapısı ve Karar Alma Mekanizması: Üye Devletlerin Rolü Üzerine Değerlendirmeler, Düünden Bugüne Avrupa Birliği, Derleyen: Beril DEDEOĞLU, Boyut Kitapları, Birinci Baskı, İstanbul, 2003, s. 66.

⁴⁷⁵ DEDEOĞLU, s. 9.

⁴⁷⁶ YALTI SOYDAN, Billur, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s. 13.

⁴⁷⁷ TEZCAN, Ercüment, Avrupa Birliğinin Kurumsal Yapısı ve Karar Alma Mekanizması: Üye Devletlerin Rolü Üzerine Değerlendirmeler, s. 66.

⁴⁷⁸ TEKİNALP Gülgören/ TEKİNALP, Ünal, Avrupa Birliği Hukuku, Güncelleştirilmiş İkinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 45.

⁴⁷⁹ TEKİNALP/TEKİNALP, s. 44.

⁴⁸⁰ YALTI SOYDAN, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, s. 10.

⁴⁸¹ GÜNUGUR, Haluk, Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması), Genişletilmiş İkinci Baskı, Barışcan Yayıncılık, Ankara, 1988.

⁴⁸² METHİBAY, Yaşar, Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 9.

⁴⁸³ LASOK, D./ BRIDGE, J.W.: Law & Institutions of The European Communities, Fourth Edition, Butterworth & Co (Publishers), London, 1987, s. 27 ve devamında AB'nin tarihçesi anlatılmaktadır.

⁴⁸⁴ TEKİNALP/TEKİNALP, s. 45.

⁴⁸⁵ YALTI SOYDAN, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, s. 2.

daha yüklenmiştir: 1- Topluluklar Avrupanın bütünleşmesinin araçlarıdır, 2- Topluluk Antlaşmaları, Topluluklar kadar AB'nin de Anayasasını oluşturarak AB'ye dolaylı bir tarzda hukuki düzeni sağlamaktadırlar ki bu düzen hukukun üstünlüğüne, temel haklara ve insan haklarına dayanmaktadır⁴⁸⁶. Bu kapsamda AT'nin faaliyetleri, kendisine açık veya zımni olarak, kurucu anlaşmalarla veya başka yollarla tanınan yetkilere dayanmaktadır⁴⁸⁷.

AB'de değişim ve dönüşüm sürmekte olup⁴⁸⁸, AB'nin bugün geldiği nokta itibariyle amaçlarını, AB Avrupa devleti kimliğine sahip ülkeler arasında bütünleşmeyi sağlamak, Avrupa halkları açısından, kesintisiz ve daha sıkı bir birlik yaratmayı amaçlayan süreçte, yeni bir aşamayı oluşturmak işlevi yanında, tek parayı da içerecek şekilde ekonomik ve parasal birliğin kurulması yoluyla dengeli ve sürekli bir sosyo-ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi, ortak dış politika ve güvenlik, adalet işlerinde işbirliği sağlanması gibi bazı AB'ye özgü özel hedeflere yönelmiştir⁴⁸⁹. AB kendisine verilen hedeflerle, hukuki olmaktan çok, siyasi bir öneme sahiptir ve “birlik” in sağlanması dinamik amacı içinde bir aşama olarak kabul edilmektedir⁴⁹⁰.

AB hukuku devletler hukukundan farklı bir hukuk olup, uluslararası hukukla devletler hukuku arasında bir yer almakta⁴⁹¹ ve Birlik hukuku içinde vergi hukuku ayrı bir dal olarak gelişmektedir⁴⁹². Bu süreçte, Birliğe üye ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasının ve devredilmesinin varlığından söz edebilmek için ülkeler arasında ortak bir siyasi iradenin oluşturulması ön koşul olup, vergi hukuku ile ilgili gelişim Birlik üyesi ülkeler arasında varılacak bir uzlaşma ile şekillenecektir⁴⁹³. Bu anlamda AB Konsey ve Komisyonunun siyasi amaçlarından birisi sınır ötesi gelir akışlarındaki çifte vergilendirmeyi önlemektir⁴⁹⁴.

⁴⁸⁶ TEKİNALP/TEKİNALP, s. 45.

⁴⁸⁷ YALTI SOYDAN, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, s. 2.

⁴⁸⁸ ANKARA BAROSU, Avrupa İçin Bir Anayasa Oluşturan Antlaşma, Üçüncü Baskı, Ustaoglu Basım Yayın, Ankara, 2005.

⁴⁸⁹ TEKİNALP /TEKİNALP, s. 41; EKER, s. 3.

⁴⁹⁰ TEKİNALP/TEKİNALP, s. 41.

⁴⁹¹ EKER, s. 9.

⁴⁹² GORMLEY, Laurance W., EU Taxation Law, Published By: Richmond Law & Tax Ltd., Richmond, 2005, s. 1-2.

⁴⁹³ METHİBAY, s. 57.

⁴⁹⁴ TERRA, Ben/ WATTEL, Peter, European Tax Law, Second Edition, Published by Kluwer Law International, The Hague- The Netherlands, 1997, s. 309.

Vergi yükümlüsü haklarına ulaşabilmek için de çıkış noktamız AB'nin insan hakları kapsamındaki düzenlemeleri olmalıdır. Buna göre; AB anlaşmasının ortak hükümler başlıklı ilk bölümünün (F) maddesinde, Birliğin “demokratik ilkeler üzerine kurulu” hükümet sistemlerine sahip üye devletlerin ulusal kimliklerine saygılı olduğu (F/1), aynı biçimde İHAS tarafından güvence altına alınmış temel haklara ve üye devletlerin ortak anayasal geleneklerinden kaynaklanan topluluk hukuku temel ilkelerine saygılı olduğu kurala bağlanmış, AB, İHAS uygulaması ile oluşan sözleşme Hukukuna saygı göstermeyi ilke olarak kabul etmiştir⁴⁹⁵. AB’de yer alan düzenlemeler ve çalışmalarda ayrımcılık yasağı önemli bir yer tutmakta olup⁴⁹⁶, AB’nin temel amacı ayrımcılık yasağını da içine alan özgürlük, demokrasi, insan haklarına ve temel hürriyetlere saygı ile hukuk devleti ilkeleri üzerine oturmaktadır⁴⁹⁷. Bu husus, AB Anlaşması (ABA) m. 6 ile de düzenlenmiştir. Ancak insan hakları konusunda 1997 yılında imzalanan Amsterdam Anlaşması Avrupa Birliği kapsamında insan haklarının korunması konusunda atılmış adımlar içinde en önemlisidir⁴⁹⁸.

Tüm bu gelişmelerde önemli olan vergilendirmenin bu sürecin neresinde yer aldığı ve bu süreçten ne oranda nasibini alacağıdır ki bu husustaki tüm sorunların temelinde yatan, AB vergi hukukundaki problematik daha üst kavramlar üzerine kuruludur, ki bu da üye devletlerin vergilendirme yetkilerine sıkı sıkıya bağlılık yaklaşımını sürdürüp sürdüremeyecekleri ile ilgilidir⁴⁹⁹. Çünkü üye ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırma işlemleri, uluslararası yasama niteliği taşımaktadır⁵⁰⁰.

ATA, Topluluğun amaçlarının gerçekleştirilmesinde bir araç konumuna yerleştirdiği vergi ile ilgili az sayıdaki hükmün dayanağı olarak Topluluk kurumlarına izafe edilen faaliyetler şöyle belirlenmektedir: malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını içeren bir iç pazarın kurulması (ATA, m.3/1-c), iç pazarda rekabetin bozulmamasını sağlayan bir sistemin oluşturulması (ATA, m.3/1-c) ve üye devletler hukuklarının ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde

⁴⁹⁵ AKILLIOĞLU, s. 191.

⁴⁹⁶ CHALMERS/HADJEMMANUIL/MONTI/TOMKINS, s. 370.; CRAIG/BURCA, s. 593-606.

⁴⁹⁷ TEKİNALP/TEKİNALP, s. 41.

⁴⁹⁸ TÜRKMEN, Füsün, Avrupa Birliği ve İnsan Hakları, Düünden Bugüne Avrupa Birliği, Derleyen: Beril DEDEOĞLU, Boyut Kitapları, Birinci Baskı, İstanbul, 2003, s. 149.

⁴⁹⁹ YALTI SOYDAN, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, s. 16-17.

⁵⁰⁰ METHİBAY, s. 61.

uyumlaştırılmasıdır (ATA, m.3/1-h)⁵⁰¹. Bu süreçte, AB ihtiyacı olan gelirleri, özkaynakları kapsamında dört kategoride sağlamakta olup, bunlar; tarım ürünlerinde alınan paylar, gümrük vergileri, Katma Değer Vergilerinden alınan pay ve Birlik üyesi ülkelerin Gayri Safi Milli Hasılları üzerinden alınan paylardır⁵⁰². Bunlardan gümrük vergileri ve tarım harçları Topluluğa ithal edilen mallar üzerine (ya da bazı durumlarda ihraç edilen mallar üzerine) şarj edilebilir ve Topluluk ekonomisinin işlediği yerlerde mali bir koruma oluşturur ki bu vergiler yasama meclisi tarafından konulan ve değiştirilen Topluluk vergilerini temsil etmektedirler⁵⁰³.

Vergi koyma yetkisinin vergi yükümlülere açısından illegal olmaması için tüm yazılı veya yazısız kurallar vergi yükümlülerini, vergi otoritelerinin vergi koyma yetkisine karşı korumayı amaçlamaktadır⁵⁰⁴. ATA'da dolaylı vergiler ve dolaylı vergilerde ayrımcılık yasağına ilişkin düzenlemeler (ATA, m. 90-93) arasında yer almakta⁵⁰⁵, dolaylı vergiler alanında Topluluk kurumları açık bir biçimde yetkilendirilmiş (ATA, m. 93), buna karşılık dolaysız vergiler alanında açık bir yetkilendirme hükmü yer almamıştır⁵⁰⁶. Buna karşılık dolaysız vergilerle, gelir ve kurumlar vergisi, ilgili Roma Antlaşmasının 100. m'sine dayanılarak direktifler çıkarılmıştır⁵⁰⁷. Bu anlamda dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasında kazanılan olumlu deneyimler, kurumlar vergisi açısından da olumlu bir anlam ifade etmektedir⁵⁰⁸.

AB' de vergi yükümlüsü haklarına konu olabilecek düzenlemeler de İHAS' de ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kapsamındaki davalarda söz konusu olmaktadır⁵⁰⁹. İHAS, bir dizi bireysel hak ve özgürlük sıralamış ve taraf devletlerin

⁵⁰¹ YALTI SOYDAN, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, s. 7.

⁵⁰² NADAROĞLU, s. 387.

⁵⁰³ RAWLINSON, William/ CORNWELL, Malachy, European Community Law A Practitioner's Guide, Second Edition, Published by Sweet&Maxwell Limited, London, 1994, s. 179.

⁵⁰⁴ ALBREGTSE/ ARENDONK, Preface s. xiii., s. 45.

⁵⁰⁵ m. 90: "Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine her ne adla olursa olsun benzer yerli ürünlerine uyguladığı vergiden daha fazla iç vergiyi doğrudan veya dolaylı yollarla koyamaz. Ayrıca, hiçbir üye devlet, öteki üye devletlerin ürünlerine, başka ürünlere dolaylı koruma sağlayacak şekilde, iç vergi koyamaz".

m. 91: "Başka bir üye ülkeye ihraç edilen ürünlerdeki doğrudan veya dolaylı olarak tabi oldukları vergilerden daha fazla vergi iadesi uygulayamaz". (BİLİCİ, Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, s. 313).

⁵⁰⁶ YALTI SOYDAN, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, s. 7.

⁵⁰⁷ METHİBAY, s. 54.

⁵⁰⁸ METHİBAY, s. 16.

⁵⁰⁹ Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı kapsamında, İHAS m. 6 ile; vergi yükümlünün makul süre talep hakkı, vergi yükümlüsünün silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama talep hakkı (yargılamada tarafların eşitliği), vergi yükümlüsünün mahkemeye ulaşma hakkı, vergi yükümlüsü ve masumiyet karinesi ve vergi yükümlüsünün susma hakkı gibi vergi yükümlülüğüne konu olan hakları düzenlenmiş ve

taahhütlerini yerine getirmelerini güvence altına almak için uluslararası bir mahkeme olan İHAM kurulmasına neden olmuştur⁵¹⁰. İHAM, vergi ile ilgili uyuşmazlıkları karara bağlarken, vergi yasalarının uygulanmasını tamamen kamu hukuku alanına özgü olarak değerlendirmekte, vergi uyuşmazlıklarında karara bağlanan vergi yükümlüsünün kişisel hak ve yükümlülükleri değil kamusal yükümlülükleri olduğunu, buna karşılık, vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan tazminat taleplerinin kapsam dahilinde olduğunu kabul etmektedir⁵¹¹. Ancak İHAM kişisel hak ve yükümlülükler kavramını giderek daha geniş yorumlamaktadır⁵¹².

AB üyesi devletler de kişi özgürlüğüne ve hakların korunmasına çok önem vermekte ve tüm hukuksal tartışmalar insan hakları yönünde yoğunlaşmaktadır⁵¹³. AB ülkelerindeki vergi yükümlülükleri özel hayatlarının korunmasını önemli bir hak olarak görmekteler, nitekim bu hak, AB üyesi devletlerde Anayasal olarak garanti altına alınmıştır⁵¹⁴. Ayrıca AB devletlerindeki vergi yükümlülükleri, vergi ile ilgili tartışmaların kamuoyu önünde yapılmamasını özellikle istemekteler, diğer bir deyişle kişiler, ekonomik ilişkilerinin teşhir edilmemesini istemektedirler⁵¹⁵. Bu doğrultuda, kural olarak mahkemeler, duruşmaların halka açık olmamasına karar verebilmekte, medya da basın özgürlüğü ile kişinin özel hayatına saygı isteme hakkı arasında denge kurmada kişi hakları yönünde ağırlık sergilemektedir⁵¹⁶. Ancak vergi yükümlülerinin özel hayatları ile ilgili düzenlemeler vergi yükümlülükleri için yeterli olmamakta; “vergi sistemlerindeki farklılıkları en aza indirerek uyumlaştırma, tekleştirme çalışmaları yapılmaktadır”⁵¹⁷. Örneğin haksız vergi rekabeti kapsamında AB Komisyonu ilk kez 1996 yılında temel amaç olarak Topluluk içinde vergi koordinasyonu olmamasından kaynaklanan ekonomik ve sosyal dezavantajların ortadan kaldırılması hususunu ortaya

İHAM’ ne konu olan davalarda bu madde hükümleri esas alınarak karara bağlanılmıştır. (, YALTI, Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, Vergi Sorunları, Sayı: 145, Ekim 2000).

⁵¹⁰ YALTI, Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, Ağustos 2000, Sayı: 143, s. 151.

⁵¹¹ YALTI, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, s. 158.

⁵¹² YALTI, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, s. 161.

⁵¹³ 1983 yılından beri Avrupa Parlamentosu düzenli olarak her yıl “Dünyada İnsan Hakları” konulu rapor yayınlamaktadır. (TÜRKMEN, s. 140).

⁵¹⁴ ALBREGTSE/ARENDONK, s. 38.

⁵¹⁵ ALBREGTSE/ARENDONK, s. 38.

⁵¹⁶ ALBREGTSE/ARENDONK, s. 38.

⁵¹⁷ ALBREGTSE/ARENDONK, s. 38.

koymuştur⁵¹⁸. Bunun için de bir vergi paketi oluşturulmuş olup, vergi paketinin en önemli bölümünü Konseyin kabul ettiği Business Code of Conduct oluşturmaktadır⁵¹⁹.

Bütünleşmiş bir ekonomik yapıyı oluştururken, temel amaçla yakından ilgili ekonomi politikaları arasında bir bakıma uyumun sağlanması şarttır⁵²⁰. Ancak vergi sistemlerini uyumlaştırmak özgürlükleri garanti altına almamakta, bu özgürlükleri sağlamak için eşit bir vergi yükümlüsü koruma sistemi oluşturulması gerekmektedir ki bunun için az ya da çok uyumlu bir vergi yükümlüsü koruma sisteminin üye devlet arasında oluşturulması şarttır⁵²¹.

AB vergi hukuku, yeni hukuki normlar getirerek değil, üye ülkelerin ulusal vergi hukuku mevzuatlarını uyumlaştırarak meydana gelmiştir⁵²². AB sürecindeki vergi hukuku ve vergi yükümlüsü hakları konusundaki gelişmeler, AB'nin oluşum sürecindeki gibi yavaş ve aşama aşama ilerlemektedir. Güncel konular arasında AB vatandaşlığının tartışılması yer almaktadır. Bundan sonraki süreçte, AB vergi yükümlülerinin haklarını düzenleyen (AB vergi yükümlüsü hakları bildirgesi şeklinde) yasal bir çalışma AB vatandaşlığı tartışmasının netleşmesi sonrasında ve AB'nin gelecekte varacağı konum ile yakından ilgilidir.

2. Birlik Üyesi Ülkelerin Ulusal Hukukları

2.1. İngiltere

İngiltere'de doğrudan vergiler alanında ve vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki ilişkiler kapsamında 1996 yılına kadar yasal ve temel olarak bir değişiklik yapılmamıştır⁵²³. Özellikle İHAS'ı iç hukuka yansıtmak için İnsan Hakları Kanunu 1999 yılında yayınlanmış ve bu yolla İHAM'ın vergi hukuku alanında vergi yükümlüleri özelinde verdiği kararlar iç hukukları açısından bağlayıcı hale getirilmiştir. İnsan hakları

⁵¹⁸ YALTI SOYDAN, Billur, "2000'li Yılların Vergisel Mozağı: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına- I", Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2000, Sayı: 92, s. 53.

⁵¹⁹ YALTI SOYDAN, "2000'li Yılların Vergisel Mozağı: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına- I", s. 54.

⁵²⁰ METHİBAY, s. 23.

⁵²¹ ALBREGTSE/ARENDONK, Preface s. xiii.

⁵²² METHİBAY, s. 44.

⁵²³ WILLIAMS, David, United Kingdom Tax Collection: Rights of and Against Taxpayers, Chapter 14, Editor: Duncan BENTLEY, Taxpayers' Rights An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998, s.331.

ve AB yasa uyumlaştırma sürecinde yapılan çalışmalarla vergilerin eşitliği ilkesi gibi temel ilkeler de İngiltere de yer edinmeye başlamıştır⁵²⁴.

İngiltere için 1996 yılı bir dönüm noktası olarak alınırsa 1996 ya kadar olan süreçte vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki sistem şu şekilde işlemektedir⁵²⁵: Vergi yükümlüleri ödeyecekleri vergileri vergi idaresine beyan etmekteydiler. Sonrasında vergi idareleri bu beyanı incelemeye alıp, matrah vergi idaresince belirlendikten sonra, vergi yükümlüsü bu matrah üzerinden ödeme yapmaktaydı. Yani ülkemizde olduğu gibi vergi yükümlüsü beyanı esas alınarak (çağdaş beyan usulü) vergi tarh edilmemektedir. Vergi idaresi yetkilileri (vergi toplayıcıları) ödenecek vergiyi hesaplarken yetkili ya da yetkisiz olarak vergi yükümlülerine ait tüm bilgileri toplamaktaydılar. Bu durum da ciddi bir güven sıkıntısına neden olmakta, bu yüzden vergi yükümlüleri ile vergi idaresi yetkilileri birbirlerine şüphe ile yaklaşmaktaydılar. Vergi yükümlülerinin beyanı ile vergi idaresi yetkililerinin elde ettiği bilgiler ayrıca bağımsız hakemler⁵²⁶ vasıtasıyla değerlendirilmekteydi. Ancak değerlendirmeyi yapan bağımsız hakemler her bölgede farklı kişilerden oluştuğu için değerlendirmelerde bir standart da olmamaktaydı. Tüm bunların sonucunda vergi yükümlüleri yasama ve yürütme yetkisinin sınırsız olduğunu özellikle kişisel ve mülkiyet haklarının olmadığına yani vergi yükümlüleri lehine anayasal bir koruma olmadığına inanmaktaydılar⁵²⁷.

Ancak 1996 yılında, resmi başlangıç olarak 6 Nisan 1996 itibariyle, temel, kişisel doğrudan vergilerde, gelir ve kurumlar vergilerinde, çağdaş beyan usulüne geçilmiş ve vergi yükümlüleri ile vergi idaresi yetkilileri arasında ilişkileri iyileştirecek adımlar atılmaya başlanmıştır. İki taraf kendi aralarında resmi olmayan görüşmeler yaparak karşılıklı olarak anlaşma yapabilme imkanına kavuşmuştur. Eski sistemle karşılaştırıldığında oldukça olumlu, mükellef odaklı yaklaşım hayata geçirilmeye çalışılmaktadır.

Yeni sistem ile birlikte vergi hukukunun basit ve anlaşılır olması ve özellikle vergi yükümlülerinin uygulama maliyetlerinin düşürülmesi gerekliliği üzerinde yoğunlaşmıştır⁵²⁸. Bu doğrultuda devlet vergi yükümlülerine uygulamada kolaylık

⁵²⁴ MEUSSEN, s. 167 ve diğerleri.

⁵²⁵ WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection: Rights of And Against Taxpayers, s. 332-333.

⁵²⁶ "Independent adjudicators"

⁵²⁷ WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection: Rights of And Against Taxpayers, s. 332.

⁵²⁸ WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection: Rights of And Against Taxpayers, s. 334.

sağlaması açısından rehberler düzenlemiş, yeni sistemde vergi yükümlülerinin ödemelerini nasıl yapacakları, yeni sisteme nasıl uyum sağlayacaklarına yönelik mesajlar, medya yoluyla vergi yükümlülerine aktarılmıştır.

İngilterede yeni sistem ile ilgili olarak aynı zamanda İç Gelir İdaresinin (Inland Revenue - IR) yeniden yapılandırılması ve modernizasyonu için çalışmalara da 1993 yılında başlanmış, yükümlü odaklı yönetim anlayışı için IR' in çalışma prensipleri; yükümlüleri anlama, sorunlarını çözme, IR ile yükümlü ilişkilerini hızlı ve etkin bir şekilde kurma ve yükümlülerin vergiye uyumunu arttırmaya yönelik olmak üzere yeniden belirlenmiştir⁵²⁹.

Vergi yükümlülerine müşteri odaklı yaklaşım anlayışı kabul edildikten sonra yükümlülerden gelen öneriler dikkate alınmış, yükümlülere etkin ve kaliteli hizmet vermek ve yardımcı olmak amacıyla yeni düzenlemeler yapılarak bu durum Vergi Yükümlüleri Bildirisi (The Taxpayer's Charter)⁵³⁰ olarak ilan edilmiştir. Bildiride yer alan düzenlemeler şunlardır⁵³¹:

1. Adil Davranma

Vergi yükümlülerine vergi işlemlerinde tarafsız davranılacağı, yükümlülerin kanuna uygun ödeme yapacakları, yükümlüler arasında ayırım yapılmaksızın eşit davranılacağı bildirilmiştir.

2. Vergi Yükümlülerine Yardımcı Olunması

Vergi işlemlerinin doğru yapılacağı, hak ve yükümlülükler konusunda yükümlülerin bilgilendirileceği, anlaşılır form ve kitapçıklar verilerek döküman desteği sağlanacağı, danışma ofislerinden bilgi ve destek verileceği ve tüm işlemlerde nazik ve anlayışlı davranılacağı bildirilmiştir.

3. Verimli Hizmet Sağlanması

Vergi yükümlülerine gecikmeden en kısa sürede ve doğru olarak işlerini sonuçlandıracak hizmet verilmesi, özel işlemlerin tamamiyle gizli tutulması, yükümlüce verilen bilgilerin sadece kanunun izin verdiği şekilde kullanılması, ortaya çıkacak

⁵²⁹ DEVRİM/TURGAY, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü", s. 757.

⁵³⁰ "Taxpayer's Charter" ilk olarak İngilterede Inland Revenue and Customs & Excise department tarafından kullanılmıştır. (LYONS, s. 251).

⁵³¹ Vergi Yükümlüleri Bildirisi tam metni çevirisi.

(<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/psimanual/part02/psi2appendix1.htm>)

maliyetleri kanuna uygun olarak en aza indirgenmesi, vergi idaresinin giderlerinin düşük tutulması hedeflenmektedir.

4. İdarenin Yaptığı İşlemlerden Sorumluluğu

İdarece standartların belirlenmesi ve nasıl yerine getirileceğinin yayınlanması, idarenin işlemlerinden memnun kalınmaması durumunda; nasıl şikayette bulunulacağının anlatılması, vergi ile ilgili işlemlerin idareden yeniden gözden geçirilmesinin talep edilmesi, yargıya gidilebilmesi, şikayetlerin milletvekilince (Parlemento vergi idaresi komisyonu üyesi) ombudsmana iletilebilmesi imkanı tanınmıştır.

Tüm bunların yanında IR vergi yükümlülerinden dürüst olmalarına, bilgilerini zamanında bildirmelerine ve vergileri zamanında ödemelerine ihtiyaç duymaktadır.

İngiltere'deki vergi yükümlüsü hakları bildirisi ilan edilmiş olmasına rağmen yükümlüler açısından herhangi bir hakkın doğumunu gösteren bir düzenleme yoktur. Bildirinin ismi sadece tarihi nedenlerden ötürü konulmuştur. ("Petition of Right" ve "Bill of Rights" da olduğu gibi). Bildirgeden vergi hukukunun uygulanması ve yükümlü hakları anlamında hukuki bir hak çıkarılamamakta, ancak bu durum vergi yükümlülerinin hakları olmadığı anlamına da gelmemekte, sadece bu haklar, kavram ve terim olarak oluşturulmamıştır⁵³².

İngiltere'de yargı organları da vergi yükümlüsü hakları ile ilgili terim olarak çok fazla nitelendirme yapmamaktadır. Dolayısıyla yargı kararları içinde yükümlü haklarını tanımlayacak hiçbir terim bulunmamaktadır. Ancak vergi yükümlüsü hakları kavramından hariç olarak mülkiyet hakkı ve dava hakkı kavramları kullanılmaktadır. Fakat bir yargı kararında⁵³³; "vergi yükümlüleri için hükümet tarafından konulmuş vergileri etkilememek ve hukuk içinde kalındığı müddetçe vergi ilişkilerini ayarlayabilir" denilerek, yükümlülerin vergiden kaçınma haklarının olduğu karara bağlanmıştır⁵³⁴.

⁵³² WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection:Rights Of And Against Taxpayers, s. 335.

⁵³³ Lord Summer adlı bir yargıç vergi yükümlülerinin hukuk içerisinde kalmak kaydıyla vergiden kaçınma hakları olduğunu karara bağlamıştır. (Lord Summer in IRC Fishers Executors [1926] AC 395 at 412). (WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection:Rights of And Against Taxpayers, s. 335).

⁵³⁴ WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection:Rights of And Against Taxpayers, s. 335.

Bir başka uygulama olarak Vergi Ombudsmanlığı, IR'in haksız işlemlerine karşı yükümlülerin düzeltme talepleri veya şikayetlerinin önceden belirlenmiş süreler içinde çözümlenmemesi halinde, bu uyuşmazlıkları çözümlemektedir⁵³⁵.

Vergi yükümlüleri devlet tarafından geçmişe yönelik olarak kendileri hakkında toplanan bilgileri görmeyi talep edememektedirler. Fakat devlet vergi yükümlülerinden isteyebilmektedir. Gelir idaresinin bilgi toplama yetkisi dört başlık altında incelenebilir⁵³⁶:

- Kamu kuruluşlarından bilgi toplama yetkisi,
- Vergi yükümlülerinden bilgi toplama yetkisi,
- Üçüncü kişilerden bilgi toplama yetkisi,
- Diğer vergi idarelerinden bilgi alma yetkisi.

İngiltere bir AB ülkesi olduğu için başka bir üye ülkenin vergi idaresinden de bilgi toplama yetkisi bulunmakta ve aynı şekilde diğer üye ülkelere bilgi verme ödevi bulunmaktadır.

Vergi yükümlülerinden bilgi toplama konusuna verilen önem yeni sistemle, beyan usulü kabul edilmesine rağmen değişmemiştir. Vergi idaresi talepte bulunduğu vergi yükümlüsü bilgi vermek zorundadır. Bunun dışında vergi yükümlülerinden kayıtlarını ibraz etmeleri istenmezse bile mali yılın son altı ayı içinde vergi yükümlülerinin önemli bilgilerini vergi idaresine gönderme zorunluluğu bulunmaktadır⁵³⁷. Buradan da anlaşılacağı üzere vergi idarelerinin vergi yükümlüleri hakkında bilgi toplama konusundaki hassasiyeti yeni sistemde de devam etmektedir.

Vergi yükümlüleri hakkında toplanan bilgilerin gizliliği ise ayrı bir önem taşımaktadır. Vergi idaresi çalışanları ve davalara dahil olan herkes kişisel olarak gizliliğe uymak zorundadır. Nitekim uygulamada gizliliğin ihlaline yönelik davalar çok az bulunmaktadır. Medyaya bilgi sızdırılması veya vergi idarelerince toplanan bilgilerin siyasi organlar tarafından kullanıldığına dair deliller de bulunmamaktadır. Gelir idaresi, özel hayatın gizliliği kadar ticari bilgilerin gizliliğinin sağlanması konusunda çok

⁵³⁵ DEVRİM/TURGAY, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü", s. 757.

⁵³⁶ WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection: Rights of And Against Taxpayers, s. 336.

⁵³⁷ WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection: Rights of And Against Taxpayers, s. 337.

dikkatlidir. Bu konuda sadece kendi uygulamalarında değil diğer ülkelerin bilgi alma taleplerinde de çok dikkatli olduğu açıkça görülmektedir⁵³⁸.

2.2. İrlanda

İrlanda’da vergi yükümlüsü haklarına ilişkin düzenlemeler, Gelir İdaresi Komisyonu’nun (Revenue Commissioners - RC) bu hakları korumadaki kararlılığını onaylayan düzenlemeleri içermektedir. İrlanda Haklar Bildirisi- Vergi İdaresi Müşteri Servisi Bildirisi (Revenue Customer Service Charter), RC’nin yasaların uygulanmasını temin etmedeki sorumluluğunu tanımakta ve RC’nin kanunun tutarlı bir şekilde uygulanacağı ve kanuni yükümlülükleri yerine getirmekten kaçınanlara kanunun katı bir şekilde uygulanacağı hususlarını bildirmektedir. RC misyonunu: “Tüm vatandaşların yararlandığı kamu hizmetlerini karşılamak için vergi ve harçları toplamak, etkin ve adil vergi ve gümrük yasaları ile vergi idaresi ve vatandaşlara belirli temel hak ve sorumluluklar tanınmasını gerekli kılar” şeklinde açıklamaktadır. RC, bu misyonu yerine getirmek için karşılıklı beklentileri (görev ve sorumlulukları) açık olarak düzenlemiştir⁵³⁹. Bu düzenlemelere bakıldığında ilk olarak vergi yükümlülerinin beklentileri, ikinci olarak da vergi yükümlülerinden beklenenlerin düzenlendiği görülmektedir. Bu düzenlemeler şunlardır⁵⁴⁰:

1. Tutarlılık, Eşitlik ve Gizlilik

RC’nin, kanunu adil, makul ve tutarlı bir şekilde uygulayacağı ve doğru miktarda vergi ve harçtan fazlasını tahsil etmeye çalışmayacağı, kendisine verilen bilgileri gizli bir şekilde kullanacağı ve kanunun öngördüğü haller dışında bilginin kullanılmamasını ya da açıklanmamasını sağlayacağı düzenlenmiştir.

2. Nezaket ve Anlayış

Vergi yükümlülerinin vergi idaresi ile olan işlerinde vergi yükümlüleri kendilerine kibar, anlayışlı ve ayırım yapılmadan davranılmasını bekleyebilir, yükümlülerden de aynı anlayışı RC çalışanlarına göstermeleri ve makul bir işbirliği yapmaları beklenmektedir.

⁵³⁸ WILLIAMS, United Kingdom Tax Collection: Rights of And Against Taxpayers, s. 340.

⁵³⁹ Gelir İdaresi Mükellef Servisi tam metni çevirisi. (<http://www.revenue.ie>)

⁵⁴⁰ (<http://www.revenue.ie>)

3. Bilgi ve Yardım

Vergi yükümlüleri, gerekli bilgilerin verilmesini, vergi ve gümrük borçlarının açıkça anlaşılabilmesi ve yerine getirilebilmesi için tüm makul yardımların yapılmasını, yetki ve kredilerini iddia edebilmeyi RC'den bekleyebilirler.

RC, vergi yükümlülerinin RC ile olan işlemlerinde gerçek ve doğru bilgiyi sağlamalarını, vergi ve gümrük işlemleriyle ilgili olarak yeni gelişmelerden (adres değişikliği, işe başlama veya ara verme gibi) vergi idaresinin haberdar edilmesi beklentilerinin olduğunu bildirmektedir.

4. Dürüstlük Varsayımı (Karinesi)

RC'nin aksine inanmalarını gerektirecek açık bir sebep olmadıkça vergi yükümlülerinin işlerinde onlara dürüst bir şekilde davranılması, vergi ve gümrük kanuna uygun bir şekilde davranılmasını temin etmek vergi idaresinin sorumluluğu altındadır.

5. Uyum Maliyetleri

Vergi yükümlülerine, RC'den vergi ve harç rejimi giderlerinin mümkün olduğunca azaltılmasını bekleme haklarına sahip oldukları bildirilmiştir.

6. Şikayetler, Yeniden İnceleme ve Temyiz

RC, bütün yükümlülere kapsamlı bir şikayet ve temyiz prosedürünün açık olduğunu ve yükümlülere sunulan hizmetlerden tatmin olunmadığı takdirde yükümlüleri bu yollardan yararlanmaları için cesaretlendirmektedir.

Eğer yükümlü bir şikayette bulunursa, RC'nin, bu şikayetle derhal, tarafsız ve gizlilik esaslarına uygun bir şekilde ilgileneceği ve durumu çözmeye çalışacağı bildirilmiştir.

RC'nin kendi şikayet prosedüründen yararlanılması durumunda, konuyu ombudsmana götürmeyi, kanuni zamanaşımı süresini, Temyiz Komisyonuna, vergi idaresinin vergilendirmesi ve vergi memurlarının almış olduğu belirli kararlara karşı temyiz yoluna gidilmesi durumlarının vergi yükümlülerinin haklarına bir zarar vermeyeceği bildirilmiştir. Vergi yükümlüsünün idari başvuru yollarına gitmesinin hiçbir şekilde haklarına zarar vermeyeceğinin garanti altına alındığını bildirmektedir.

RC, kendisi ve yükümlülerin sorumluluk, görev ve haklarının neler olduğunu belirledikten sonra denetimin hassas bir durum olduğu yaklaşımı ile vergi yükümlülerinin denetimlerde korunması gerekliliğine ayrı bir önem vermektedir. Bu kapsamdaki düzenlemelerde yerine getirilmesi gereken unsurlar vergi yükümlüsünün denetimi ile ilgili olarak denetçilerin yükümlülere yönelik davranışlarının neler olması gerektiği üzerinde yoğunlaşan vergi yükümlülerinin sahip oldukları hakların neler oldukları ile ilgili düzenlemelerdir. Bunlar⁵⁴¹:

1. Nezaket ve Anlayış

Denetçilerin yapması gerekenler detaylı olarak düzenlenmiş, hem denetçilerin hem de yükümlülerin karşılıklı olarak bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Denetçilerden yükümlülere nezaket ve anlayış çerçevesinde bir yaklaşım gösterip, yükümlülere resmi kimliklerini ibraz etmeleri, ziyaretin amacını açıklamaları ve yükümlüleri hakları konusunda bilgilendirerek işlerini profesyonel bir yaklaşımla yapmaları istenmektedir.

2. Dürüstlük Varsayımı

Dürüstlük varsayımı, denetçilerin, yükümlülerin dürüst olduğu varsayımı ile hareket etmeleri gereğini vurgulamaktadır. Buna göre; denetçiler, ibraz edilen beyanname veya bildirimleri ve bunların doğruluklarını kontrol etmek amacıyla denetim yapmalılar, konu ile ilgili olabilecek her türlü soruları sormalılar ancak tüm işlemlerde yükümlülerin dürüst davrandıkları varsayımı ile hareket etmeleri gerekmektedir.

3. Bilgi Edinme

Vergi yükümlülerinin denetim esnasında analiz raporları, delil çeşitleri ve yasal zorunlulukları hakkındaki rehber ve gelir politikaları konusundaki ayrıntıları gibi bilgileri istemeye yetkisi oldukları hususunu düzenlemektedir.

4. Tarafsızlık ve Doğruluk

Tarafsızlık ve doğruluk ile özellikle tarafsızlığı sağlamak için incelemelerde başkası tarafından yapılmış risk analizlerinin baz alınması gerekliliği ve sadece doğru vergi tutarın hesaplamasının öneminin kavranması vurgulanmaktadır.

5. Mahremiyet ve Gizlilik

RC yetkilileri, vergi yükümlülerinin kendilerine teslim ettikleri her türlü kişisel ve iş ile ilgili bilgilerini sıkı bir güvenlik anlayışı ile korumalı ve üçüncü kişilere

⁵⁴¹ Vergi Yükümlülerinin Denetim Kapsamındaki Hakları özet çevirisi. (<http://www.revenue.ie>)

açıklamamaları gerekmektedir. RC yetkilileri, özel hayatın ve ticari sırların gizliliği ve mahremiyetine uygun davranmakla yükümlüdürler.

6. Gözden Geçirme (Değerlendirme) Prosedürleri

Vergi yükümlülerine denetim ve inceleme işleyişi hakkında bilgi verilmesinin gerekliliği ve denetçiler tarafından varılan sonuçlar için ikinci bir görüş edinilmesi hedeflenmektedir. Vergi yükümlüsünün, denetçinin vardığı sonuçlar için yeniden değerlendirme ya da gözden geçirme ve yasal temyiz sürecini isteyeceği yetkililer ve birimler açık olarak düzenlenmiştir. Vergi yükümlülerinin denetim ile ilgili işlemlerin tekrar gözden geçirilmesini isteme hakları vardır.

7. Uyum Maliyetleri

Uyum maliyetleriyle, RC denetçilerinin gelir denetimine ilişkin zaman ve para maliyetlerini göz önünde tutarak hareket etmeleri ve yükümlü beyanlarının doğruluğu anlaşılır anlaşılmaz denetimin son verilmesi gerekliliği düzenlenmiştir.

8. Tutarlı Yönetim

Tutarlı yönetim anlayışıyla, yükümlülere ait kimlik bilgileri, vergi ceza ve faizleri ilan edilirken tutarlı bir yaklaşım sergilenmesi zorunluluğu ve cezaların yasal dayanaklarına uygun kurallar içinde uygulanması gerekliliği gibi hususlar düzenlenmiştir.

2.3. Almanya

Almanyadaki vergi yükümlüsü hakları ve bu hakların korunmasına dayanak teşkil eden öncelikli kaynaklar, Alman Anayasası ve uluslararası hukuk kurallarıdır⁵⁴². Ancak bir bütün olarak vergi yükümlüsü haklarının belirlenmesinde Almanya'nın AB'ne üye olması, uluslararası hukukun tanınması, Almanya'nın taraf olduğu anlaşmalar ve anayasal haklardaki eksikliklerin giderilmesi hususları etkin rol oynamıştır. Yani tüm bu kaynaklardan yararlanılarak vergi yükümlüsü hakları oluşturulmuş ve somutlaştırılmıştır⁵⁴³. Alman hukukundaki vergi yükümlüsü haklarına konu olan kaynaklar iki grupta toplanmaktadır. Bunlar⁵⁴⁴; Anayasal haklara konu olan kaynaklar ve ulusalüstü haklara konu olan kaynaklardır.

⁵⁴² DAIBER, Protection of Taxpayers' Rights In Germany, s. 152.

⁵⁴³ DAIBER, Protection of Taxpayers' Rights In Germany, s. 152.

⁵⁴⁴ DAIBER, Protection of Taxpayers' Rights In Germany, s. 154-160.

Anayasal haklara konu olan kaynaklar; Alman Anayasasındaki vergi yükümlüsü ile ilgili hakların temelini, bireylerin kamu gücü (devletin vergilendirme yetkisi) karşısında korunması ve anayasal ilkeler (kanun ve düzen ilkesi yani devletin tüm işlemlerinin kanuna uygun olması, demokratik devlet ilkesi, sosyal devlet ilkesi) oluşturmaktadır⁵⁴⁵. Bu kapsamda Almanya’da mali güce göre vergilendirme en önemli Anayasal güvence konumundadır⁵⁴⁶.

Ulusalüstü haklara konu olan kaynakları; Alman yargılama hukukunda etkili olan ulusalüstü hukuk⁵⁴⁷ ve uluslararası hukuktan doğan haklar oluşturmaktadır.

Alman hukukundaki vergi yükümlüsü haklarına ait kaynaklar bu şekilde iki grupta toplanmakta olup, Alman vergi hukukundaki vergi yükümlüsü hakları üç ana başlık altında gruplanmaktadır⁵⁴⁸.

1. Vergi otoriteleri karşısındaki vergi yükümlüsü hakları

Vergi otoritelerince uygulanan farklı işlemlerde vergi yükümlülerinin çeşitli hakları bulunmaktadır. Yükümlü hakları, vergi yükümlülerinin genel hakları ve özel hakları olarak iki grupta toplanmaktadır.

Tüm vergilendirme süreçlerinde geçerli olan vergi yükümlüsünün genel hakları şunlardır:

1. İdari başvuru hakkı,
2. Vergi yükümlüsünün yapılacak idari işlemlerden resmi olarak yazılı ve gerekçeli şekilde bilgilendirilme hakkı (Tebliğ-tebellüğ etme hakkı),
3. Yasal yollardan ve dava haklarından bilgilendirilme hakkı,
4. Düzeltme isteme hakkı (vergi yükümlüsünün kusursuz olarak yapmış olduğu hatanın önceki yasal duruma iadesini talep etme hakkı),
5. Vergi mahremiyeti,
6. Yükümlülerinin işlerini yapacak görevlilerin ön yargılı olmaları durumunda yükümlünün görevliyi reddetme hakkı,
7. Yükümlünün idare ile arasındaki işlemlerde temsilci ya da yardımcı bulundurma hakkı,

⁵⁴⁵ DAIBER, Protection of Taxpayers’ Rights In Germany, s. 154.

⁵⁴⁶ MEUSSEN, s. 114.

⁵⁴⁷ Ulusalüstü hukukla; ulusalüstü organizasyonlar tarafından meydana getirilmiş ve ulusal parlamentonun onayına ihtiyaç duymaksızın etkin olan hukuk kastedilmektedir.

⁵⁴⁸ DAIBER, Protection of Taxpayers’ Rights In Germany, s. 167-196.

8. İdarenin taktir yetkisini adil olarak kullanması

Tüm süreçler için geçerli olan vergi yükümlülerinin genel hakları bu şekilde belirledikten sonra vergilendirme süreci ve bu süreçteki yükümlülerin hakları beş kısımda ele alınabilir. Bu süreçler ve süreçlere özel vergi yükümlüsü hakları şunlardır:

a. Bilgi toplama süreci

Bilgi toplama süreci vergi otoritelerinin vergi toplamak ve diğer işlemler için yükümlüler ile ilgili bilgileri toplayıp bir veri tabanı oluşturmaya yönelik çalışmalarını kapsamaktadır. Bu süreçte, vergi otoritelerinin, vergi yükümlüsü lehine ya da aleyhine ortaya çıkabilecek gelişmelerden yükümlüleri haberdar etmesi gerekmektedir. Bu aşamadaki her işlem için vergi yükümlüsüne yapılan işlemler hakkında bilgilendirilme/bilgi edinme hakkı tanınmıştır.

b. Matrah tespiti

Bu süreç, vergi yükümlülerine ait bilgilerin toplandıktan sonra vergi otoritelerinin toplanan bilgiler doğrultusunda vergi matrahını belirlemesi ve tespit edilen matrahın ve ilgili diğer bilgilerin yükümlülere yazılı olarak bildirilmesi sürecini kapsamaktadır. Vergi idaresince yapılan matrah tespitine karşı yükümlülerin matrah iptalini isteme ve yeniden matrah tespiti yapılmasını isteme hakları bulunmaktadır.

c. Denetim

Bu süreçte vergi idaresinin ve vergi yükümlülerinin karşılıklı yükümlülükleri bulunmaktadır. Vergi denetimleri esnasında vergi yükümlülerinin vergi denetim elemanları ile işbirliği yapmaları gerekmektedir. Buna karşılık vergi yükümlülerinin; denetim zamanı ve denetimin sebebi hakkında bilgilendirilme hakları, yükümlülerin haklı gerekçe göstermek kaydıyla denetimi erteletme hakları, denetimin her aşamasında yükümlülerin bilgilendirilme hakları ve denetim sonucu oluşacak denetim raporundan yükümlülere de verilmesi ve yükümlülerin belirli süre zarfında bu rapora itiraz hakları vardır. Denetim sonucunda vergi cezasına yol açacak bir durum varsa ve bu durum savcılığı harekete geçirecekse yükümlünün bilgilendirilmesi gerekmektedir.

d. Vergi tahsili ve icrası

Vergi otoriteleri vergi toplarken vergi yükümlülerinin finansal durumları hakkında tahminde bulunabilirler veya yükümlülerden ya da üçüncü kişilerden bu doğrultuda bilgi alabilmektedirler. Yükümlülerin vergi tahsili aşamasında genel hakları dışında özel hakları da vardır. Bu haklardan bazıları: vergi alacağını erteletme hakkı, bir

kaç vergi alacağının olması durumunda yükümlünün bunları ödeme sırasını tespit etme hakkı, yükümlünün vergi borcu aynı zamanda da vergi alacağı varsa bunu mahsup etme haklarıdır. Bu haklarının dışında vergi otoritelerinin de onayı ile vergi borcunun azaltılmasını talep etme hakkı, vergi tahsiline karşı itiraz hakkı, vergi tahsilinden önce yükümlüye hatırlatma yapılmasını isteme hakkı, ortak vergi borcunun paylaşılması talebinde bulunma hakkı, haciz öncesinde bilgilendirilmesi gibi hakları da bulunmaktadır. Ayrıca yükümlünün ikametgahın da arama yapılacaksa bu sadece mahkeme kararı ile mümkün olup, yükümlülerin arama yapılırken bir şahit bulundurmaya isteme hakkı bulunmaktadır.

Bu hakların ihlali durumunda idarenin işlemi geçersiz olur, bir vergi alacağının yasal olup olmadığı durumuna karar veren yetkili bir mahkeme talebe göre bir vergi alacağının icrasını tamamen ya da kısmen erteleyebilmektedir.

e. Diğer çözümler

Bu süreç, uluslararası çifte vergilendirme karşısında izlenecek presedürü içermekte olup, iki tür durum söz konusudur. İlki, kişisel bazda çok taraflı uluslararası anlaşmalara dayanarak izlenecek çifte vergilendirmeyi önleyecek çözüm yolları ile ilgili süreci ve vergi yükümlüleri ile ilgili karşılıklı bilgi değişimini, ikincisi ise tüzel kişilerle ilgili olarak tahkime başvuru ve uygulanması ile ilgili süreç kapsamında yükümlülerin izleyecekleri süreç ve haklarını içermektedir.

2. Vergi yükümlülerinin yargı önünde itiraz presedürüne yönelik hakları

Vergi yükümlülerinin vergi otoritelerilerinin işlemlerine yönelik dava açma sürecine yönelik haklarını içeren bir süreçtir. Bu süreçte, dava açmada izlenecek şekil ve içerik süreçlerine uygunluğu ve davalar için ön şartlar ve yükümlü hakkında delil toplama ile ilgili süreçler ve bu süreçlerde vergi otoritelerinin uyması gereken genel kural ve bir takım prensipler ile yükümlü haklarının korumasına yönelik hususları içeren süreç ve haklar düzenlenmiştir.

3. Vergi yükümlülerinin geri ödeme sürecindeki hakları

Bu süreçteki vergi yükümlüsü hakları, ülkeye geçici olarak ve çalışma amacıyla gelen sanatçı, sporcu, bilim adamı gibi meslek sahibi vergi yükümlülerinin haklarını konu almaktadır. Buna göre; Alman vergi hukukunda yabancıların, istihdamdan, yatırım gelirlerinden, yada yabancı sanatçı, sporcu ve gazetecilerin elde ettikleri gelirleri veya kiraya verilmiş menkul ve gayrimenkullerinden sağladıkları

gelirler vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Ancak söz konusu vergi yükümlüleri burada kaldıkları sürece elde ettikleri gelirlerden ödedikleri vergileri ülkeden ayrılırken geri isteme hakkına sahip olmaktadır.

III. Diğer Ülkeler

1. Avustralya

1996 yılına kadar Avustralyada eyaletlerin kendi idari kanunları vardı ancak her eyaletin kendi düzenlemeleri doğrultusunda hareket etmesi uygulamada birçok farklılıklara neden olmaktaydı. Farklı uygulamaları ortadan kaldırmak ve adil bir vergi sistemi kurmak amaçları ile 1996 yılında Vergilendirme İdaresi Kanunu (Taxation Administration Act) kabul edilerek, uygulamada birlik ve eşitlik sağlanması yönünde önemli adımlar atılmıştır. Vergi yükümlülerinin bakış açısı dikkate alınarak ve içtihatlardan yararlanılarak hazırlanan, 1 Ocak 1997 yılında yürürlüğe giren yeni kanunla, gecikme faizi oranları, vergi ceza sistemi, yargı ve temyiz süreçleri, fazla ödenen verginin yükümlüye geri ödenmesi usul ve esasları yeniden belirlenmiştir⁵⁴⁹.

Avustralya, çağın gereklerini yerine getirmek amacıyla vergi reformu kapsamında yeni bir vergi sistemi kurmayı hedeflemiş ve bu kapsamda vergi idaresini yeniden yapılandırarak vergi idaresinin misyonunu ve vergi yükümlülerinin haklarını açık olarak belirlemiştir.

Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office- ATO), müşteri odaklı çalışma anlayışını kabul ederek, vergi yükümlülerinin hak ve yükümlülüklerinin neler olduğunu tespit etmiş ve bunu “Vergi Yükümlülerinin Hakları ve Sorumlulukları Belgesi” (Taxpayers’ Charter) olarak ilan etmiştir. ATO, yükümlülerin haklarını ve ATO’dan talep edebilecekleri hizmetleri ve bu kapsamda alabilecekleri bilgi ve yardımların neler olduğunu şu başlıklarla düzenlemiştir⁵⁵⁰:

1. Vergi idaresinin yükümlülere adil ve makul davranması.
2. Yükümlülerin vergi idaresi ile olan işlemlerinde yükümlülerin dürüst oldukları anlayışı ile hizmet verilmesi.

⁵⁴⁹ (http://www.osr.nsw.gov.au/portal/page?_pageid=33,63608&_dad=portal&_schema=OSRPTLT)

⁵⁵⁰ Vergi Yükümlülerinin Hakları ve Sorumlulukları Bildirisi başlıkları.
(http://www.ato.gov.au/content/downloads/turkish_web.pdf)

3. Yükümlülere profesyonel hizmet ve yardım sunulması.
 4. Yükümlülerin temsil edilebilmesi, danışmanlık hizmeti alabilmesi.
 5. Vergi idaresinin gizlilik yasasına uygun olarak özel hayatın gizliliğini ve vergi mahremiyetini esas alması.
 6. Vergi yükümlülere ile ilgili bilgilerin yasaya uygun ve güvenli bir şekilde saklanması.
 7. Vergi idaresinde vergi yükümlülerine ait bilgilere yükümlülerce erişebilme hakkı.
 8. Vergi idaresinin yükümlülere vereceği tavsiye ve bilgilere güvenin sağlanması.
 9. Vergi idaresinin yükümlüler hakkında verdiği kararları yükümlülere açıklaması, anlatması.
 10. Vergi yükümlüsü, vergi idaresi kararları için vergi idaresinden karar ve eylemleri yeniden değerlendirmesini isteme hakkına sahiptir.
 11. Vergi yükümlüsünün vergi idaresinin karar ve eylemleri için şikayet hakkının olması.
 12. Vergi kanunlarına uymada ortaya çıkacak masraf ve maliyetlerin azaltılması.
- Vergi idaresinin karar ve eylemlerinden sorumlu olması ve denetlenmesi.

2. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda 1980’li yılların başında yaşadığı ekonomik ve mali kriz sonrasında ekonomik ve mali sistemde kamu yönetimi ile birlikte köklü değişiklikler gerçekleştirmiş vergi sistemini de yeniden düzenlemeye tabi tutmuştur⁵⁵¹.

Yeni Zelanda gelir vergilerinin yasal dayanaklarını; İç Gelir Departmanına ve gelir vergisi hususlarına ilişkin hükümleri düzenleyen 1994 tarihli Gelir Vergisi Kanunu ve aynı tarihli Vergi İdaresi Kanunu oluşturmaktadır⁵⁵².

⁵⁵¹ DEVRİM/ TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, s. 758.

⁵⁵² ALSTON, Andrew, Taxpayers’ Rights In New Zealand, Chapter 10, Editor: BENTLEY, Duncan, Taxpayers’ Rights- An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998, s. 267.

Vergi İdare Kanununun 6A (3) sayılı bölümü komisyoncunun (The Commissioner's)⁵⁵³ vergi tahsil etme görevini düzenlemektedir. Bu doğrultuda komisyoncunun en önemli görevi en yüksek vergi gelirini zamanında, usulüne uygun olarak tahsil etmektir. Ancak bunu yaparken vergi yükümlülerinin İç Gelir yasalarına gönüllü olarak uyumunu sağlamak ve onları gelir idaresi ile işbirliğine teşvik etmek de sorumluluğu altındadır⁵⁵⁴. 1994 yılında çıkarılan kanun ile vergi yükümlülerinin görevleri belirlenmiş ancak vergiye gönüllü katılımının sağlanması ve bu anlamda vergi idaresinin modernizasyonu yönünde önemli yasal düzenlemeler yapılmıştır⁵⁵⁵.

Yasal düzenlemelerle birlikte Yeni Zelanda İç Gelir İdaresi değişen ihtiyaçlar karşısında topluma karşı sorumluluklarını, misyonunu ve bu kapsamda çalışma tarzını yeniden belirleme yoluna gitmiştir. Buna göre: vergi yükümlülerine karşı nazik ve tüm işlemlerde hızlı ve profesyonel olunacağı, bireysel, kültürel ve özel ihtiyaçların bilincinde olunulduğu ve bunlara çözüm yolları arandığı, toplanan bilgilerin performansı yükseltmek ve sunulan hizmetin geliştirilmesi için kullanılacağı bildirilmiştir⁵⁵⁶.

Yeni Zelanda İç Gelir İdaresi amaçlarını ise şu şekilde açıklamaktadır⁵⁵⁷:

“Vergi yükümlüleri ve diğer borçluların yükümlülüklerinin karşılanması ve bu işlemlerde gelir idaresinin bu durumu kolaylaştırması, giderek artan bir anlayışla halkın vergi ödemeyi topluma bir katkı olarak görmesini sağlamak, gelir idaresinin toplumda vergi yükümlülerinin yanında olduğu anlayışının sağlanması, toplumun vergi idaresini profesyonel, ulaşılabilir, etkili ve verimli olarak kabul etmesi”, şeklinde belirlenmiştir.

Bu amaçlardan yola çıkılarak Yeni Zelanda Haklar Bildirisinde (Inland Revenue Charter) yükümlülerin hakları şu şekilde belirlenmiştir⁵⁵⁸:

1. Güvenilir Tavsiye ve Bilgi

⁵⁵³ Komisyoncu kavramı ile vergi idaresinin üst düzey yöneticisi (müdürü) anlatılmaktadır. Ancak ülkemizdeki vergi dairesi müdürlerinden daha geniş ve farklı yetkilere sahiptir. (The Commissioner: The person appointed as chief executive of the Department under the State Sector Act 1988 is designated the Commissioner of Inland Revenue) Bkz:

(http://www.legislation.govt.nz/libraries/contents/om_isapi.dll?clientID=99480&infobase=pal_statutes.nfo&jump=a1994-166%2fs.6a&softpage=DOC#JUMPDEST_a1994-166/s.6a)

⁵⁵⁴ ALSTON, Taxpayers' Rights In New Zealand, s. 267.

⁵⁵⁵ ALSTON, Taxpayers' Rights In New Zealand, s. 267.

⁵⁵⁶ (<http://www.ird.govt.nz/aboutir/commitment/aboutir-charter.html>)

⁵⁵⁷ (<http://www.ird.govt.nz/aboutir/who-we-are/aboutir-who-purpose.html>)

⁵⁵⁸ Haklar Bildirisi tam metni çevirisi. (<http://www.ird.govt.nz/aboutir/commitment/aboutir-charter.html>)

Vergi yükümlülerinin yetkileri ve borçları hakkında güvenilir ve doğru tavsiye ve bilgilendirme sağlanacağı, yükümlülerin ihtiyaçlarını gidermek için doğru kişilerle temas kurmasının sağlanacağı, iyi eğitilmiş ve işinde ehli olunacağı, daha iyi bilgi ve tavsiyelerde bulunabilmek için yeni ve daha iyi yollar aranmaya devam edileceği,

2. Gizlilik ve Mahremiyet

Özel hayata saygı duyarak, vergi yükümlülerine ait tüm bilgilere özel ve gizli muamele yapılacağı, yükümlülerden sağlanan bilgilerin gizli tutulacağı ve bu bilgilerin kanunlara uygun bir şekilde kullanılacağı ve açıklanacağı,

3. Tutarlılık ve Eşitlik

Kanunların tutarlı bir şekilde uygulanacağı ve vergilerin doğru olarak ödenmesinin sağlanacak kanunun izin verdiği ölçüde özel durumların da dikkate alınacağı,

4. Vergi Yükümlülerinin Sorgulama Hakkı

Vergi yükümlülerine verilen bilgilerin, tavsiyelerin ve hizmetlerin sorgulanabileceği ve anlaşmazlıkların çözümünde en uygun seçenekler için yükümlülerin bilgilendirileceği, sonuca daha çabuk ve hızlı ulaşılması için birlikte çalışılacağı,

5. İyi Hizmete Adanmışlık

Bildirge, gelir idaresi ile olan ilişkilerde vergi yükümlüsünün beklediği hizmet standartlarını belirlemiştir. Eğer gelir idaresi hizmet standartlarını karşılayamamışsa bu konu hakkında bilgi edinmek ve vergi yükümlüsünün problemini çözme fırsatına sahip olmak istediği, hususları düzenlenmiştir.

Yeni Zelanda vergi yükümlülerinin en büyük sorunu vergi ödeme yükümlülüklerinin tespit edilmesi yani vergi matrahlarının saptanması ile ilgilidir. Yeni Zelanda da kanunlar karmaşık olup taslakları yeterince özenli bir şekilde hazırlanmamıştır⁵⁵⁹. Taslakların özenli bir şekilde hazırlanmamış olması vergi borcunun hesaplanmasında zorluklara neden olmaktadır. Bu nedenle, 1994 yılında çıkarılan Vergi İdaresi Kanunun VIIIA sayılı bölümünde matrah tespitlerine karşı itiraz ve temyiz taleplerine ilişkin detaylı düzenlemeler yapılmıştır⁵⁶⁰.

⁵⁵⁹ ALSTON, Taxpayers' Rights In New Zealand, s. 281.

⁵⁶⁰ ALSTON, Taxpayers' Rights In New Zealand, s. 273.

IV. Avrupa Birliği Üyeliği Sürecinde Türk Hukuku

Cumhuriyet idaresi, Osmanlı İmparatorluğu'ndan devraldığı vergi sistemini ilk yıllardan başlayarak tasfiyeye girişmiş ve onun yerine vergi yükünü daha adil bir biçimde dağıtan, daha ileri bir vergi sistemi kurmaya çalışmıştır⁵⁶¹. Nitekim gerçek anlamda vergi hukuku da Cumhuriyetle doğmuştur⁵⁶². Bunun nedeni; Cumhuriyetin ilanından sonra vergiler alanındaki ilk ve en önemli hareketin İmparatorluğun en yaygın ve popüler vergisi olan Aşar'ın 1925'de yürürlükten kaldırılmasıyla başlatılmış olması⁵⁶³ ve yerine temettü vergisi, kazanç vergisi, veraset ve intikal vergisi ve umumi istihlak vergisinin konulması oluşturmaktadır⁵⁶⁴.

İkinci Dünya Savaşı döneminde silahlı tarafsızlık politikamız nedeniyle kamu harcamalarında ve dolayısıyla kamu gelirlerinde ortaya çıkan hızlı artışlar, savaş sürecinde vergi sistemine dokulmadan gelir arttırıcı zamların yapılması ile yetinilmiş⁵⁶⁵, ayrıca 1942 ve 1943 yıllarında antidemokratik hükümler taşıyan varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi gibi olağanüstü vergiler kabul edilmiştir⁵⁶⁶.

Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu yasama organında 1949 yılında kabul edilip, 1950 yılında yürürlüğe giren, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)⁵⁶⁷ ve Vergi Usul Kanunları ile gerçekleştirilmiştir⁵⁶⁸. 1957 yılında Gider Vergileri Reformu ile vergi reformu hareketinin ilk ve büyük turu tamamlanmış⁵⁶⁹ ancak 1950-1960 dönemindeki uygulamalar başarısız olmuş, 27 Mayıs iktidar değişikliğinden sonra GVK⁵⁷⁰ ve VUK bütünüyle yeniden yazılmış, Kurumlar Vergisinde de önemli değişiklikler yapılmıştır⁵⁷¹.

1970'li yıllarda planlı kalkınma uygulaması daha fazla kamu geliri gereksinimi yarattığından yeni bazı vergiler konulmuş (motorlu taşıtlar vergisi, işletme vergisi,

⁵⁶¹ BULUTOĞLU, s. 1

⁵⁶² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 10.

⁵⁶³ NADAROĞLU, Halil, Vergi Reformları, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No: 3, İstanbul, 1981, s. 134.

⁵⁶⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 10.

⁵⁶⁵ BULUTOĞLU, s. 8.

⁵⁶⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 10.

⁵⁶⁷ 5422 No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu (10.6.1949 T. ve 7229 No.lu RG.)

⁵⁶⁸ NADAROĞLU, Vergi Reformları, s. 136.

⁵⁶⁹ NADAROĞLU, Vergi Reformları, s. 137.

⁵⁷⁰ 193 No.lu Gelir Vergisi Kanunu (6.1.1961 T. ve 10700 No.lu RG.)

⁵⁷¹ BULUTOĞLU, s. 11-12.

gayrimenkul kıymet artışı vergisi vb), mevcut vergilere de zamlar yapılmış⁵⁷², ancak 1970-80 dönemi Türk Vergi Sisteminin mimarisinin bozulmaya başladığı bir dönem olmuştur⁵⁷³.

12 Eylül 1980 döneminden sonra hemen bütün vergi yasalarında önemli değişiklikler yapılmış, bu dönemde en önemli ve reform özelliği taşıyan gelişmeyi, 1 Ocak 1985'ten itibaren uygulanmaya başlanılan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK)⁵⁷⁴ yürürlüğe girmesi oluşturmuştur⁵⁷⁵.

Bir vergi sisteminin başarısı, onu uygulayan vergi idaresinin etkinliğine geniş ölçüde bağlı olup, vergi kanunları ne kadar iyi hazırlanmış olursa olsun, uygulama etkin bir örgütçe yürütülmedikçe sonuç yetersiz olmaktadır⁵⁷⁶. Nitekim Cumhuriyetin ilanından günümüze Türk Vergi Sistemi'nin en temel problemlerinden biri, ekonomik ve sosyal yapının örgütlenme düzeyi ile uygulanmaya çalışılan vergi sistemi arasında gerekli olan ilişkinin bir türlü kurulamamış olmasından kaynaklanmaktadır⁵⁷⁷. İdare ve yükümlü arasında kurulamayan ilişki her iki kesim açısından maddi-manevi kayba neden olmaktadır. Modern vergi sistemi idare ve yükümlü ilişkisinin iyileştirilmesi anlayışını esas almaktadır. Ülkemizde de çağdaş anlamda bir gelir idaresi oluşturulmak amacıyla vergi idareleri ile ilgili yapılandırma çalışmaları son dönemlerde artarak devam etmektedir. Çağdaş gelir idaresi hedefine ulaşmanın önemli bir aşamasını da bilgi teknolojilerinin vergi sistem ve idaresine uygulanması oluşturmaktadır. Bu kapsamdaki otomasyon çalışmalarına 1981 yılında başlanmış olup, 1985 yılında Ankara Polatlı Vergi Dairesinde pilot uygulama yapılmış, “Vergi Dairesi Otomasyon Projesi-1”, “Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi-2”, “Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi”, “Vergi Dairesi İzleme Sistemi”, “Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Projesi”, “İnternet Sitesi” ve “Vergi Kimlik Uygulaması” çalışmaları hayata geçirilmiştir⁵⁷⁸. Bu çalışmalardan vergi idaresinin yeniden yapılandırılması kapsamında önemli bir aşama olarak değerlendirilebilecek ve öncelikle mevcut vergi yükümlülerine

⁵⁷² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 10.

⁵⁷³ NADAROĞLU, Vergi Reformları, s. 144.

⁵⁷⁴ 3065 No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu (2.11.1984 T. ve 18563 No.lu RG.)

⁵⁷⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 11.

⁵⁷⁶ BULUTOĞLU, s. 618.

⁵⁷⁷ DEVRİM/ TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, s. 763.

⁵⁷⁸ DEVRİM/ TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, s. 764.

sağlanan ve daha sonra kapsamı genişletilen⁵⁷⁹ Vergi Kimlik Numarası Uygulamasıdır⁵⁸⁰. Vergi kimlik numarası, otomatik bilgi işlem süreçleri için yükümlülerin tanımlanmasına yönelik ve vergi idaresi ile yükümlü arasındaki ilişkilerde bağlantıyı sağlamaktadır⁵⁸¹. Vergi yükümlülerinin daha rahat izlenmesi ve işlemlerin çabuklaştırılması gibi ve daha birçok amaçlara hizmet eden ve çağdaş vergi dairelerinde uygulanmakta olan bu uygulama, en son yapılan değişiklikler ile kapsamı tekrar genişletilmiştir⁵⁸². Maliye Bakanlığının yaptığı son değişiklik ile Vergi Kimlik Numaraları Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişiler için onbir haneli rakamlardan oluşan Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numaralarına dönüştürülmesi yönünde düzenleme yapılmış olup, 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren uygulamaya geçilecektir⁵⁸³. Yabancı gerçek kişiler⁵⁸⁴ ve tüzel kişiler⁵⁸⁵ için ise Vergi Kimlik Numarası uygulamasının devam edeceği bildirilmiştir.

Gelir idaresinin modernizasyonu kapsamında yapılan çalışmalara bir örnek de 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerini almak üzere çıkarılan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)⁵⁸⁶ olup, 2003 yılında yasalaşmış ve bir çok maddesinin 1 Ocak 2005'te yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Kamu idaresi ve işleyişi açısından köklü değişiklikler içeren daha saydam ve hesap verebilir bir kamu idaresi oluşturmayı hedefleyen Kanunun amacı m. 1 ile düzenlenmiştir. Buna göre: “Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını,

⁵⁷⁹ 06.02.1998 T. ve 23250 No.lu R.G.'de yayınlanan VUK Genel Tebliği Sıra No: 262 ile sermaye şirketlerinin ortakları ile yönetim kurulu başkan ve üyeleri, motorlu taşıt alanlar ve satanlar, gayrimenkul alan ve satanlar, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişileri kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

⁵⁸⁰ 4008 ve 4108 No.lu Kanunlarla VUK'nun 8. m.'sine yeni bir fıkra eklenmek suretiyle yapılmış ve uygulanmasına 3 Temmuz 1995 tarihinde geçilmiştir.

⁵⁸¹ SABAN, s. 166.

⁵⁸² 2.4.1998 T. 23307 No.lu RG.'de yayınlanan 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun ve 19.6.2001 T. ve 24437 No.lu Mük. (mükerrer) sayılı RG.'de yayınlanan 2 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği ile uygulama kapsamına noterlik, tapu, icra daireleri ve bankacılık işlemleri ile diğer mali işlemler de dahil edilmiştir.

⁵⁸³ 29.08.2006 T. ve 26274 No.lu RG.'de yayınlanan “Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği Sıra No: 3”, m. 1.1.

⁵⁸⁴ “Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği Sıra No: 3”, m.1.2.

⁵⁸⁵ “Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği Sıra No: 3”, m. 2.

⁵⁸⁶ 5018 No.lu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 T. ve 25326 No.lu RG.)

tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir. Bu kapsamda yer alan gelir idaresinin de yeniden yapılanma gereği muhakkaktır” şeklinde düzenlenmiştir.

Tüm bu gelişmeler ve düzenlemeler ile vergi sistemine vergi yükümlüsü odaklı bakış açısının kapısı aralanmaya başladığı gibi bir sonuca ulaşabiliriz. Nitekim bu bakış açısı doğrultusunda Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından hazırlanan “Mükellef Hakları Bildirgesi” Şubat 2006 tarihinde kamuya açıklanmıştır. Bildirgede önce gelir idaresinin misyonu yeniden belirlenmiş, sonra vergi yükümlüsü haklarına konu olabilecek bazı hükümlere yer verilmiştir. Bildirge ülkemiz vergi yükümlüsü hakları açısından önemli bir gelişmedir.

Vergi yasalarında revizyon yapılmasına yönelik çalışmalar, kurumlar vergisi ve gelir vergisi yasalarındaki çalışmalar ile devam etmektedir. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu⁵⁸⁷ yayınlanmış olup, Gelir Vergisi Kanunu⁵⁸⁸ ile ilgili yasa tasarısı Başbakanlıktadır. Ayrıca AB ile ilgili çalışmalar da devam etmekte olup, 2006 ilerleme raporunda dolaylı ve doğrudan vergilerle ve Gelir İdaresi ile ilgili çalışmalara onaltıncı fasıl “Vergilendirme” başlığı altında yer verilmektedir⁵⁸⁹.

⁵⁸⁷ 5520 No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu (21.6.2006 T. ve 26205 No.lu RG.).

⁵⁸⁸ Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı
(<http://www.basbakanlik.gov.tr/sour.ce/index.asp?wpg=detay&did=838C6A24-1651-46C2-815E-90B3D8DE69BC>)

⁵⁸⁹ Türkiye 2006 İlerleme Raporu ((Com 2006) 649 Nihai)).
(http://www.mfa.gov.tr/NR/rdonlyres/9033EEB0-E80C-46D0-AB4D-A5767882853A/0/IlerlemeRaporu_8Kasim2006_TamamininCevirisi1.pdf)

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKSAL TEMELLENDİRME: ULUSAL VE ULUSLARARASI HUKUK

4. ANAYASA / İNSAN HAKLARI AVRUPA SÖZLEŞMESİ

I. Anayasal Vergilendirme İlkeleri

Demokratik rejimin sağlıklı biçimde yürütülebilmesi, devletin vergilendirme yetkisi aracılığı ile sağlayacağı düzenli mali kaynaklara bağlı bulunmaktadır⁵⁹⁰. Mali kaynakların hukuka uygun yaratılması, devletin vergilendirme yetkisinin keyfilikten kurtarılmasının yolu vergilendirme yetkisi ile ilgili düzenlemenin Anayasada yer almasından geçmektedir. Nitekim Anayasamızda vergi hukukunu ilgilendiren temel ilkeler yer almakta olup, doğrudan doğruya vergi ödevini ilgilendiren düzenleme, Anayasanın “Siyasi Haklar⁵⁹¹ ve Ödevler” başlığını taşıyan Dördüncü Bölümünde (AY, m. 66-75), “Vergi Ödevi” kenar başlığı ile m. 73’de yer almaktadır⁵⁹².

Anayasa da yer alan haklar sınıflandırılırken ödevlerle birlikte düzenlenmiştir. Anayasa, hak ve özgürlük anlayışını, ödev ve sorumluluk anlayışıyla sıkıca dengelemiştir⁵⁹³.

Anayasanın “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan düzenlemesi şöyledir:

“AY, m. 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 mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

⁵⁹⁰ ÇAĞAN, s. 272.

⁵⁹¹ a) Siyasi haklar; aktif statü hakları olarak tanımlanan, kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklar olup (KAPANİ, s. 6), katılma hakları, vatandaşlara özgü (Ödev niteliği taşıyan verginin, vatandaş-devlet arasında kurulan ilişki olmaması nedeni ile doğru bir nitelendirme değildir. Çünkü vatandaş olmayanlar da vergi ödemektedir). (SABAN, s. 19), demokratik toplum düzeni için gerekli haklar biçiminde tanımlanabilmektedir (AKILLIOĞLU, s. 151). Geçmişte bir vatandaşlık ödevi –ulusal bir görev- olarak kabul edilen vergi ödeme yükümlülüğü, bugün vardığı noktada, demokrasinin bedeli, demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı olarak nitelenmektedir. (YALTI, s. 1). Bu hususta İHAM’ın yaklaşımı şu şekildedir; “İHAM’ın yeni pratiği ondokuzuncu yüzyıl pratiğinin izdüşümlerini taşımaktadır. Vergilendirme yetkisini mutlak, vergi ödevini kutsal bir vatandaşlık görevi olarak kabul etme ondokuzuncu yüzyıla ait bir tarihsel kod olarak değerlendirilebilir”. (YALTI SOYDAN, Billur, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği, Vergi Dünyası, Sayı: 254, Ekim, 2002, s. 98).

⁵⁹² KANETİ, s. 16.

⁵⁹³ a) YÜZBAŞIOĞLU/TANÖR, s. 133.

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”.

Anayasa Mahkemesi, vergi ödeme ile ilgili olarak verginin kişiyi çalışmaktan vazgeçiren bir yakınma nedeni olmaması gerektiği, vergi yükümlüsünü çalışmaktan alıkoyan vergilerin çalışma hak ve özgürlüğünü de ortadan kaldıracak görüşünü taşımaktadır⁵⁹⁴.

Devletle vergi yükümlüsü arasındaki vergi ilişkisinin düzgün bir biçimde işleyebilmesi için vergi kanunlarında yükümlünün, hesaplanan vergi borcunu ödeme dışında, çeşitli ödevleri yerine getirmeleri de öngörülmüştür⁵⁹⁵. Vergi ödevi ilişkisinin konusu bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan haklar ve görevler olup, vergi ödevi, vergi borcunu da kapsayan geniş bir kavramdır⁵⁹⁶.

Anayasanın vergi ödevine ilişkin bu maddesinin temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama meclisince düzenlenmesini sağlamaktır⁵⁹⁷. Vergi yükümlüsü açısından bakıldığında, Anayasa Mahkemesi “vergi ödevinde kişinin, belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanması karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne almasının sözkonusu olduğu”⁵⁹⁸ görüşündedir. Vergilendirme söz konusu olduğunda m. 73 temel ölçü norm olarak karşımıza çıkmakta ve bu düzenleme bizi bir dizi temel vergilendirme ilkesine götürmektedir⁵⁹⁹. Ancak vergi ödevi ile ilgili anayasal düzenlemeler sadece m. 73 ile sınırlı kalmamakta, sosyal devlet ilkesi, eşitlik ilkesi,

⁵⁹⁴ Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, 7/43 (RG: 23.7.1992, 21293).

⁵⁹⁵ ULUATAM, s. 186. (Vergi borcu dışında vergi ödevi ile ilgili yerine getirilmesi gereken hususlar da bulunmaktadır. Vergi sorumluluğu, defter ve kayıtları tutmak, yükümlülerle ilgili bilgileri öğrenen ve sır saklamak zorunda olan devlet memurları da vergi ödevlisidir. Bu yüzden vergi ödevi, vergi borcunu da kapsayan daha geniş bir kavramdır. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 71).

⁵⁹⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 71.

⁵⁹⁷ GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998 s. 17.

⁵⁹⁸ Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4 (RG: 26.6.1985, 18793)

⁵⁹⁹ YALTI SOYDAN, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Vergi Sorunları, Ağustos 1998, Sayı: 119, s. 100. (KANETİ’ ye göre bu dört fıkra da yer alan ilke ve kurallar, bazı ana başlıklar altında toplanabilir: AY, m. 73/1; verginin genelliği ilkesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi ve verginin kamu giderlerini karşılamaya özgüllenenmesi ilkesi, AY, m. 73/2; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, AY, m. 73/3-4; verginin yasallığı ilkesi. KANETİ, s. 30).

temel hak ve özgürlükler ve bunların içinde yer alan sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler de geniş ölçüde etkilemektedir⁶⁰⁰.

Anayasa m. 73 kapsamında değerlendirilen ilkeler; “1789 Fransız Bildirgesi ile anayasalara giren ve günümüze dek gelen iki ilkeden oluşmakta olup, bunlar; “verginin eşit olması” ve “temsilsiz vergi olmaz- verginin yasallığı” ilkeleridir”⁶⁰¹.

1. Vergide Eşitlik

Vergide eşitlik ilkesi geleneksel vergi adaleti ilkesine karşılık gelmektedir⁶⁰². Vergide eşitlik ile ilgili düzenleme Anayasa m. 73/1: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” şeklinde olup, herkes kavramı, anayasal düzlemde bir hukuk kuralının genelliğini içerir, vergi ödemekle yükümlü olan herkes kapsamına, vatandaş- yabancı, gerçek ya da tüzel kişi gibi bir bütüne ulaşılabilecek parçalar girmektedir⁶⁰³.

Mali güç, vergi ödeyebilme gücü olarak nitelenmekte⁶⁰⁴, vergi ödeyebilme gücü de gelir⁶⁰⁵, servet ve harcama olarak belirlenen ekonomik değerlerin toplamından oluşmaktadır⁶⁰⁶. Bu sayede mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesi esas alınarak⁶⁰⁷, vergi adaletinin⁶⁰⁸ sağlanması hedeflenmektedir⁶⁰⁹. Kamu maliyesi teorisinde adil bir vergilemeyi sağlamak bakımından geçerli olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamaların dış dünyaya yansımalarının özel hukuk formlarında gerçekleşmesi, mali güce göre vergilendirmeye uygun yapılmak zorunda olan (AY, m. 73) vergi yasalarında bu özel hukuk formlarının doğrudan ya da dolaylı olarak kullanımı sonucunu doğurur⁶¹⁰. Mali güç ölçütü, bir vergi yasasında yer alması gereken bir durum olarak verginin yasallığı ilkesini, ağır vergiyi önleme açısından

⁶⁰⁰ KANETİ, s. 39.

⁶⁰¹ SABAN, s. 46.

⁶⁰² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 40.

⁶⁰³ SABAN, s. 47.

⁶⁰⁴ KANETİ, s. 32.

⁶⁰⁵ Vergi sistemimizde mali gücü tespiti yönelik araçlar gelir vergisinde özel indirim, artan oranlılık gibi unsurlar kullanılmak suretiyle uygulanmaktadır. (BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Hukukunda Temel İlkeler, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları Yayın No: 8, Afyon, 1997, s. 35.

⁶⁰⁶ YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, s. 111.

⁶⁰⁷ KANETİ, s. 32.

⁶⁰⁸ HOLMES, Kevin, The Concept of Income A Multi-Disciplinary Analysis, IBFD Publications BV, Amsterdam, 2000, s. 3 ve diğerleri.

⁶⁰⁹ ÇAĞAN, s. 147.

⁶¹⁰ AKKAYA, Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 12.

yönlendirmektedir⁶¹¹. Mali güç bir ilke değil bir ölçüttür, bir eşitlik ya da eşitsizlik ölçütüdür, eşitliği mali güç ile okuruz⁶¹².

Yasa koyucu, vergi yükümlülükleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri gözönüne alarak farklı düzenlemeler yapabilmektedir⁶¹³. Ancak vergilendirme yönünden kişilerin durumlarının hangi koşullar altında eşit, benzer, özdeş veya aynı olduğunu belirlemek kolay olmamakta, bu konuda yasa koyucu anayasal sınırlar içinde taktir yekisine sahip olmaktadır⁶¹⁴. Yasama organının yapmış olduğu düzenlemeler, yasama organının takdir yetkisinde olmakla birlikte, bu takdir yetkisi, Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabi tutulmaktadır⁶¹⁵. Anayasa Mahkemesi vergide eşitliği mali güç ile okumak zorundadır, çünkü vergilendirme ile ilgili Anayasanın verdiği ölçü bu olmaktadır⁶¹⁶.

Anayasa Mahkemesi mali güç kavramı için; “kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatmaktadır...“Mali güç”, “ödeme gücünün” kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler” görüşündedir⁶¹⁷. Anayasa Mahkemesi

⁶¹¹ GÜNEŞ, s. 100.

⁶¹² SABAN, s. 50; YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, s. 104.; ATEŞ, s. 91.

⁶¹³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 41.

⁶¹⁴ KIRBAŞ, s. 31.

⁶¹⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 41.

⁶¹⁶ SABAN, s. 53.

⁶¹⁷ “...Mali güce göre vergilendirme, 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. Mali güç genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Mali gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, kamu maliyesi açısından genellikle, gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır...” Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42 (RG: 6.4.1990, 20484); Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 6/29 (RG: 10.2.1996, 22550).

“...Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin “mali güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir...” Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 80/27 (RG: 2.2.1996, 22542).

verdiği kararlarda vergide eşitlik ilkesini, “mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesi” şeklinde benimsemektedir⁶¹⁸.

Mali güce göre vergilendirme ölçütünün bir başka yönü sosyal devletin vergi adaletini sağlama aracı olmasıdır⁶¹⁹. Ancak mali güç, bağımsız bir kavram değildir, mali güç eşitlikle, sosyal devletle, demokratik devlet ve laiklik ile birlikte okunabilen, tek başına bir anlam ifade etmeyen bir kavramdır⁶²⁰.

Vergide eşitlik ilkesi, klasik demokrasinin bireycilik ve özgürlük ilkelerinin zorunlu bir neticesi ve bu ilkelerin bir ifade ve gerçekleşme şartıdır⁶²¹. Hukuk devleti kavramı açısından vergilendirmenin genelliği ile yasa önünde eşitlik ilkesi çakışmaktadır⁶²². Kanun önünde eşitlik ilkesi anayasa hukukunun temel ilkelerinden biri ve hukuk devletinin özünü oluşturan en önemli unsurdur⁶²³. Anayasa m. 10 kanun önünde eşitliği düzenlemektedir. Buna göre eşitlik:

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

Anayasa Hukuku semantiğinde eşitlik ilkesi, aksini haklı kılan bir neden olmadıkça, eşitlere eşit, eşit olmayanlara eşitsizlikleri oranında eşitsiz işlem yapılmasıdır⁶²⁴.

Vergide eşitlik ilkesi, herhangi bir verginin süjesi olan ve vergisel açıdan önem taşıyan koşullar itibarıyla eşit ve benzer durumda bulunan kişilerin, ilgili vergi konusunda aynı işleme tabi tutulmalarını gerektirmektedir⁶²⁵. Vergide eşitlik, eşitlik ilkesinin vergilendirmeye ilişkin, vergilendirme ile ilgili normlarını uygulanma konusu olarak ele alan biçimidir⁶²⁶. Bu anlamda eşitlik ilkesi vergilendirme de tek başına anlam ifade etmemekte ancak mali güç ile birlikte okununca vergide eşitliğe ulaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, vergide eşitlik ilkesi ile ilgili olarak bir tanımlama yapmaktadır. Buna göre; “vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri

⁶¹⁸ SABAN, s. 53.

⁶¹⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 52.

⁶²⁰ SABAN, s. 55.

⁶²¹ KUBALI, Hüseyin Nail, Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Siyasi Rejimler, Ersan Matbaacılık, İstanbul, 1964, s. 424.

⁶²² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 40.

⁶²³ KIRBAŞ, s. 30.

⁶²⁴ ATEŞ, s. 2.

⁶²⁵ TURHAN, s. 313.

⁶²⁶ ATEŞ, s. 1.

dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını anlatır... Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleri, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir⁶²⁷, eşitlikten mali güç kriterine geçiş yapmaktadır. Anayasa Mahkemesi vergide eşitlik ilkesi ile ilgili yorumunu Anayasanın 73. m.'sine dayanarak yapmaktadır. Anayasa m. 73/1 düzenlemesi, vergilendirmede eşitlik ile ilgili özel bir açılım vermemekte, mali güce göre vergi ödenmesi ile ilgili kural koymaktadır⁶²⁸. Vergi verme gücünü gözönüne almayan vergi yasaları şekli anlamda parlamento ürünü olup, bir normun taşınması gereken tüm özellikleri taşıyıcılar da keyfi olma niteliğinden kurtulamamaktadır⁶²⁹.

Vergide eşitlik ilkesi, bir yandan herkesin kanunlar önünde eşit olmasını ve vergi kanunlarının herkese eşit şekilde uygulanmasını; diğer yandan ise eşitlik ilkesine uygun maddi vergi kanunları çıkarılmasını, vergi yükümlülerinin hukuken ve fiilen eşit şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir⁶³⁰.

İHAS, bağımsız bir eşitlik ilkesi içermemekte, ayrımcılık yasağı üzerine kuruludur⁶³¹. İnsan hakları- yükümlü hakları olarak tartışılan konulardan biri olan ayrımcılık yasağı, İHAS m. 14 ile⁶³² düzenlenmiş olup⁶³³, bu düzenleme Sözleşmede korunan hak ve özgürlüklerin ayırım yapılmaksızın kullanılmasını güvence altına alma yükümlülüğünü getirmekte⁶³⁴ ve aynı ya da benzer durumda bulunan bireyleri haksız farklı muameleye karşı koruma amacına hizmet etmektedir⁶³⁵. Vergilendirme alanında

⁶²⁷ Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 6/29 (RG: 10.2.1996, 22550).

Anayasa Mahkemesi, 23.7.2003, 48/76 (RG: 11.9.2004, 25580);

“...Vergide genellik, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesi anlamını içerir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır...”

⁶²⁸ SABAN, s. 52.

⁶²⁹ GÜNEŞ, s. 100.

⁶³⁰ ÖZ, s. 68.

⁶³¹ SABAN, s. 51.

⁶³² İHAS m. 14; “Bu Sözleşmede tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır”

⁶³³ YALTI SOYDAN, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, s. 114.

⁶³⁴ YALTI, s. 184.

⁶³⁵ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 400.

bir vergisel muamelenin İHAS m. 14 anlamında ayrımcılık yasağını ihlal edip etmediği, söz konusu muamelenin Sözleşmenin diğer maddelerinde düzenlenen bir hak veya özgürlükle bağlantılı olarak değerlendirilecek bir konudur⁶³⁶.

İHAM, ayrımcılık yasağını İHAS’de yer alan herhangi bir hakkın ihlal edilmemesi ya da hakka müdahalenin ayrımcılık yasağını ihlal etmesi olarak okumaktadır⁶³⁷.

Vergide eşitlik ilkesi, vergi yükümlülükleri için önem taşıyan bir ilke niteliğinde olup, özünde adalet ve hukuk devleti ilkesinin gereğini taşımaktadır. Vergide eşitlik, vergi yükümlülerinin mali güçleri doğrultusunda, yükümlüler arasında eşitliği bozacak bir ayırım yapmadan ödeme yapmalarını yani vergi adaletini sağlamakta, vergi adaletinin sağlanmasına olan inanç da yükümlülerin vergiye gönüllü katılımın- uyumun sağlanmasını kolaylaştırmaktadır.

2. Verginin Yasallığı

Anayasa m. 73/3’ de, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”, şeklinde düzenlenen, yasallık ilkesinin temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organınca düzenlenmesini sağlamak, bu kapsamda mali yükümlülerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gibi hususlar girmektedir⁶³⁸. Bu amaçla birey, vergilendirmenin keyfiliğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmaktadır⁶³⁹.

Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da bireysel, sübjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içermektedir⁶⁴⁰.

Anayasa Mahkemesi “vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini

⁶³⁶ Mülkiyet hakkının, özel yaşam hakkının ya da adil yargılanma hakkının kullanımında vergi yoluyla ayrımcı muamele yapıp yapılmadığı incelenir. (YALTI, s. 185).

⁶³⁷ SABAN, s. 52.

⁶³⁸ KANETİ, s. 36.

⁶³⁹ GÜNEŞ, s. 1-2.

⁶⁴⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 40.

oluşturmaktadır”⁶⁴¹. Bir verginin yasa ile konulmuş sayılması için konu, matrah, oran, tahakkuk, zamanaşımı gibi verginin kurucu öğelerinin belirlenmiş olması gerektirir⁶⁴².

Vergilerin yasallığı ilkesi vergi ödevine ilişkin diğer anayasal ilkelerin yöneldiği amaçların gerçekleşmesine yarayan bağdaştırıcı bir ilke olup, anayasal ilkeler ancak bu ilkeye bağlandıklarında gerçek anlamda varolabilmektedirler⁶⁴³. Bazı ülke anayasalarında vergilerin yasallığı ilkesi açıkça düzenlenmemekte hukuk devleti ilkesi içinde değerlendirilmektedir⁶⁴⁴.

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelmektedir⁶⁴⁵. Hukuki güvenlik ilkesi vergi hukuku kapsamında vergi yükümlüsüne, doğan vergi yükümlülüğünü, doğuş zamanını, miktar, ödeme şekli, vade gibi yönlerden kesin olarak hesaplanabilme olanağı vermesi gerekmektedir⁶⁴⁶. Bu sayede vergi yükümlülerinin devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmeleri ve durumlarını buna göre ayarlayarak korunmaları sağlanmaktadır⁶⁴⁷.

Vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasının başlıca nedeni; kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olmasıdır⁶⁴⁸. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir ancak sınırlandırmada ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaşıldığı taktirde bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilmektedir⁶⁴⁹. Bu kapsamda mülkiyet ve miras hakları, vergilendirme yetkisine karşı en duyarlı haklardandır, çünkü her vergi veya mali yükümlülük mülkiyete yönelen

⁶⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42 (RG: 6.4.1990, 20484).

⁶⁴² SABAN, s. 48.; Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987, 20/9 (RG: 28.5.1987, 19473);

“...Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümlünün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlülerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla “yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlüler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir...”

⁶⁴³ GÜNEŞ, s. 103.

⁶⁴⁴ Alman Anayasasında vergilerin kanuniliği ilkesi açık bir biçimde yer almamakta, Anayasa m. 20/3’ de hukuk devleti ilkesine dayandırılmaktadır. (ÇAĞAN, s. 69).

⁶⁴⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 45.

⁶⁴⁶ GÜNEŞ, s. 55.

⁶⁴⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 45-46.

⁶⁴⁸ ÇAĞAN, s. 100.

⁶⁴⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 44.

bir müdahale niteliğindedir⁶⁵⁰. Vergilendirme ile mülkiyet ilişkisi, sadece taşınır ya da taşınmaz mülkiyeti üzerindeki etki ile değil, tüm malvarlığı hakları üzerindeki sonuç bağlamında değerlendirilmekte, devletin bir vergi koyması demek, kişinin malvarlığının konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması demektir⁶⁵¹. Kişinin haklarına müdahalenin demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olması ve izlenen meşru amaçla orantılı olması gerekmektedir⁶⁵². Vergi yükümlülerinin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale edilirken, haklarının korunması amacıyla, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun, izlenen meşru amaçla orantılı ve anayasal ilkeler gözönünde tutularak müdahale edilmesi gereklidir. Tüm bu sebepler nedeniyle, mülkiyet hakkı anayasal düzeyde korunma altına alınması gereken bir hak olarak anayasalarda düzenlenmektedir.

1982 Anayasası da m. 35 ile mülkiyet hakkını düzenlemiş⁶⁵³ ancak tanımlamamıştır. Medeni Kanundaki⁶⁵⁴, Eşya Hukuku Bölümünde Birinci Kısımda içeriğinin düzenlenmiş olduğu ancak yine tanımlanmadığı görülmektedir⁶⁵⁵. Buna göre: Mülkiyet hakkı⁶⁵⁶, toplumsal düzen içinde sınırlandırılmış ve belirlenmiş bir alanda bireyin sahip olduğu yetkiler toplamından oluşmaktadır⁶⁵⁷. Yani mülkiyet hakkı, nesne üzerinde sınırlı ve belirli egemenlik tanıyan sınırlı ayni haklara karşılık, mülkiyet hak

⁶⁵⁰ GÜNEŞ, s. 54.

Mülkiyet ve miras hakkını doğrudan doğruya sınırlayan en önemli vergi veraset ve intikal vergisidir. (ÇAĞAN, s. 169). Bu verginin oranının ölçüsüzce artırıldığı durumda artık bu hak kullanılamayacaktır.

⁶⁵¹ YALTI SOYDAN, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, s. 103.

⁶⁵² SABAN, s. 181.

⁶⁵³ “AY m. 35: Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz”.

⁶⁵⁴ 4721 No.lu Türk Medeni Kanunu (8.12.2001 T. ve 24607 No.lu RG.).

⁶⁵⁵ Türk Medeni Kanunu m. 683: “Mülkiyet Hakkının İçeriği”, Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir.

Malik, malını haksız bir biçimde elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız el atmanın, önlenmesini de dava edebilir.

⁶⁵⁶ Hakkın sağladığı yetki en geniş şekilde ise, tam ise, bu aynı hak mülkiyet hakkıdır. (OĞUZMAN, M. Kemal/ SELİÇİ, Özer, Eşya Hukuku, Tamamen Yenilenerek Yazılmış Dokuzuncu Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 18).

⁶⁵⁷ BALCI, Şakir, Birlikte (Ortak) Mülkiyet Hukuku ve Paylaşma (Ortaklığın Giderilmesi) Davaları ile Birlikte (Ortak) Mülkiyetten Doğan Diğer Davalar, Güncel Yayınevi, İzmir, 2003, s. 1.

Mülkiyet hakkının somut içeriğini tayin eden sınırlandırmalar, mülkiyet konusunun taşınır ya da taşınmaz olmasına göre değişmekte ve taşınmazlarda özel bir önem kazanmaktadır. (OĞUZMAN/SELİÇİ, s. 220).

Mülkiyet hakkı, mülkiyete konu olan malın türüne göre taşınır-taşınmaz mülkiyeti olarak, söz konusu olan mülkiyeti kullanma, semerelerinden faydalanma ve tüketme yetkileri sağlamaktadır. (OĞUZMAN/BARLAS, s. 106).

sahibine nesne üzerinde en kapsamlı ve en geniş egemenliği sağlayan aynı hak olarak tanımlanabilir⁶⁵⁸.

Mülkiyet hakkı ve sınırlandırılması ile ilgili hususlar uluslararası sözleşmelere de konu olmuştur. İHAS 1 No.lu Protokol, m. 1 ile düzenlenen mülkiyet hakkıyla⁶⁵⁹; devletlerin vergilendirme yetkilerine saygı gösterilmekle birlikte bu yetkilerin keyfi olarak kullanılmasının insan haklarına ters düşeceği belirtilmektedir⁶⁶⁰. Aynı şekilde

⁶⁵⁸ a) KANETİ, “Mülkiyet Hakkının İçeriksel Değişimi”, Mahmut R. Belik’e Armağan, s. 283.

Nitekim klasik (liberal) anlayışa göre mülkiyet, kişiye bağlı, dokunulmaz, vazgeçilmez, zamanaşımına uğramaz bir haktır. (AYAN, Mehmet, Eşya Hukuku II Mülkiyet, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Mimoza Yayınevi, Konya, 2000, s. 3).

b) Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarına konu olan mülkiyet hakkı şu şekilde tanımlanmaktadır: “...Mülkiyet hakkı; bir kimsenin, başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara da uymak koşulu ile bir şey üzerinde dilediği biçimde kullanma, ürünlerinden yararlanma, tasarruf etme (başkasına devretme, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme hatta yok etme) yetkilerini anlatır. Görülüyor ki bu nitelikteki mülkiyet hakkı kavramında, başkasına zarar vermemek ve özellikle yasaların koyduğu sınırlamalara uymak zorunluluğu vardır...” Anayasa Mahkemesi, 21.6.1989, 34/26 (RG: 5.12.1989, 20363).

Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkının sınırlandırılması ile ilgili olarak; “...Başlangıçta kişinin eşya üzerinde mutlak bir egemenliği demek olan ve kutsal olarak kabul edilen mülkiyet hakkı, çağımızda bu niteliğini yitirmiş, mutlak ve sübjektif olarak düşünülen bu hak, mutlak olmayan bir duruma dönüşmüş ve sosyal işlevleriyle sınırlanmıştır. Taşınmazlar bakımından mülkiyet hakkı, belirli bir zamanda, devletin izin verdiği ölçüde, taşınmazdan olabildiğince yararlanma hakkıdır...” değerlendirmesini yapmaktadır. Anayasa Mahkemesi, 21.6.1989, 34/26 (RG: 5.12.1989, 20363).

Anayasa Mahkemesi kamu yararına yapılacak sınırlamanın yasama organınca yapılacağı değerlendirmesini yapmaktadır. “...Mülkiyet hakkı, bireyin dilediği biçimde kullanabileceği bir hak, sınırsız bir özgürlük olma niteliğini günümüzde yitirmiş, mülkiyet anlayışı, bu hakkın, bir bakıma sosyal yapıda bir hak olduğu yolunda gelişmiş, birçok hak gibi bu hakkın da kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği ilkesi benimsenmiştir...” Anayasa Mahkemesi, 21.6.1990, 10/14 (RG: 4.2.1991, 20776).

“...Anayasa’nın kişilerin temel haklarından olan mülkiyet hakkına, çalışma ve özel teşebbüsler kurma hürriyetine sınırlamalar getiren devletleştirme yetkisinin yasama organınca kullanılmasının kişiler için çok daha güvenceli olduğu kuşkusuzdur...” Anayasa Mahkemesi, 27.9.1985, 2/16 (RG: 5.12.1985, 18949).

Anayasa Mahkemesi diğer kararlarında mülkiyet hakkı ile ilgili görüşlerini şu şekilde açıklamaktadır;

Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkı ile ilgili olarak “sosyal nitelik taşıyan mülkiyet hakkının toplum ve toplum yararı ile doğrudan ve yakından ilgili olması karşısında bu konuda, bireyle toplum yararının karşılaştığı durumlarda, toplum yararının üstün tutulması tartışılmayacak kadar açıktır” Anayasa Mahkemesi, 21.6.1989, 34/26 (RG: 5.12.1989, 20363). Ancak Anayasa Mahkemesi bir başka kararında, yasa koyucunun mülkiyet hakkına dilediği sınırlamaları getirmekte serbest olmadığı ve Anayasanın 35. m.’sini gözönünde tutmak zorunda olduğunu belirterek mülkiyet hakkına müdahaledeki Anayasanın ilgili maddesini müdahale ölçütü olarak göstermiştir. Anayasa Mahkemesi, 21.6.1990, 10/14 (RG: 4.2.1991, 20776).

⁶⁵⁹ İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin Ek Protokolü 20 Mart 1952’de Pariste imzalanmış ve 18 Mart 1954’de yürürlüğe girmiştir. Protokolün mülkiyetin korunması başlıklı 1. m.’si şöyledir: “Her gerçek ve tüzel kişinin, mal ve mülk dokunulmazlığına riayet edilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasa da öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin mülkiyetin, genel menfaate uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez”. (GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 417).

⁶⁶⁰ ÇAĞAN, s. 28.

İHAM’de vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahaleyi, ancak ulaşılabilir, öngörülebilir, yani aleni olduğu takdirde meşru olarak kabul etmektedir⁶⁶¹.

Anayasal bir hak olarak mülkiyet hakkı, vergi yükümlülerinin vergilendirme yoluyla mülkiyetlerine yapılan müdahalenin hukuki olarak sınırlarını çizmekte ve vergi yükümlülerinin mülkiyet hakkını anayasal bir güvenceye kavuşturmaktadır. Mülkiyet hakkına yapılan müdahaledeki ölçütü yasallık ilkesi oluşturmaktadır. Vergi yükümlülerinin korunması açısından hukuk devleti ilkesi ve hukuk devletinde kuralların yasalarla belirlenmesi gerekliliği kapsamında yasallık ilkesi belirleyici bir ilke olarak yerini almaktadır.

II. Anayasal İlkeler

1. Anayasanın Başlangıç İlkeleri

Vergi yükümlüsü haklarının anayasal tasarımını yapabilmek için anayasanın başlangıç ilkelerinden ve Cumhuriyetin niteliklerinin düzenlendiği Anayasa m. 2’den yola çıkmak, sonrasında vergi ödevi ve vergi yükümlüsü hakları kapsamına giren Anayasal ilkelerin tespit edilmesi gereklidir.

1982 Anayasası temel ve siyasi felsefesini Başlangıç bölümünde ortaya koyarak aynı zamanda hürriyetçi demokrasi anlayışını haber vermektedir⁶⁶². Bu anlayışın yansıması 1982 Anayasası m. 1 ile devletin şekli Cumhuriyet olarak belirlendikten sonra m. 2 ile Cumhuriyetin niteliklerinin sıralanması olarak karşımıza çıkmaktadır.

1789 Fransız Bildirgesinin 1791 tarihli Fransız Anayasası’nın başlangıç kısmını oluşturmasından sonra, Anayasalara bir başlangıç koyma düşüncesi gelişmiş ve özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra anayasalara bir başlangıç metninin konulması bir teamül haline gelmiştir⁶⁶³.

⁶⁶¹ YALTI SOYDAN, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, s. 109.

⁶⁶² TANÖR, Bülent, İki Anayasa 1961-1982, Üçüncü Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s. 132.

⁶⁶³ YÜZBAŞIOĞLU, s. 116. (Başlangıçta belirtilen temel ilkeler Türkiye Cumhuriyeti Devletinin niteliklerindendir ve bunlar değiştirilemez- m. 2 ve 4).

Türk anayasalarında başlangıç koyma yolu, 1961 Anayasası ile başlamış 1982 Anayasası ile devam etmiştir⁶⁶⁴. Anayasalara konulan başlangıç metninin hukuki değeri ve hukuken bağlayıcılığı tartışma konusu olmuştur⁶⁶⁵. Ancak bu husus, 1982 Anayasası m. 176'da "Anayasanın dayandığı temel görüş ve ilkeleri belirten başlangıç kısmı, Anayasa metnine tabidir" denilerek başlangıç kısmının Anayasaya tabi olduğu hususu açıkça düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi başlangıçta yer alan ilkeleri kararlarında başka ilkelerle ilişkilendirerek kullanmaktadır. Örneğin laiklik ilkesi ile ilgili tespitinde başlangıç ilkelerine gönderme yapmaktadır. Buna göre; "Türk toplumu açısından laikliğin anlamının saptanabilmesi için Anayasanın Başlangıç bölümünün de yer alan esasların göz önünde tutulması gerekmektedir..."⁶⁶⁶. Anayasa Mahkemesinin kararlarında başlangıç ilkelerini diğer Anayasa maddeleri ile birlikte değerlendirerek okuduğu kararları bulunmaktadır⁶⁶⁷. Anayasa m. 2'de "başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan" ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeler, başlangıç bölümünün hukuki ve anayasal değerde olduğunu göstermektedir⁶⁶⁸. Bu durumda başlangıç ilkelerinin, ölçü-norm olarak değerlendirilmesi gerekmektedir⁶⁶⁹.

1982 Anayasasında başlangıç metninde yer alan ilkeler; Atatürk inkılap ve ilkelerine bağlılık, Atatürk milliyetçiliği, Atatürk medeniyetçiliği, çağdaş medeniyet düzeyine ulaşma azmi, milli egemenlik, Anayasanın ve hukukun üstünlüğü, hürriyetçi demokrasi, kuvvetler ayrılığı, Türk varlığının devleti ve ülkesiyle bölünmezliği ve laikliktir⁶⁷⁰.

⁶⁶⁴ GÖZÜBÜYÜK, s. 151.

⁶⁶⁵ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 72.

⁶⁶⁶ Anayasa Mahkemesi, 4.11.1986, 11/26 (RG: 22.2.1987, 19380).

⁶⁶⁷ Anayasa Mahkemesi, 14.7.1993, 1/1 (RG: 18.8.1993, 21672); Anayasa Mahkemesi, 12.12.1991, 27/50 (RG: 29.1.1992, 21126); Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4 (RG: 26.6.1985, 18793); Anayasa Mahkemesi, 23.11.1993, 1/2 (RG: 14.2.1994, 21489); Anayasa Mahkemesi, 30.11.1993, 2/3 (RG: 9.8.1994, 22016); Anayasa Mahkemesi, 16.9.1993, 26/28 (RG: 8.10.1993, 21722); Anayasa Mahkemesi, 7.7.1994, 49/45-2 (RG: 10.9.1994, 22047); Anayasa Mahkemesi, 5.7.1994, 50/44-2 (RG: 24.2.1995, 22212); Anayasa Mahkemesi, 16.1.1998, 1/1 (RG: 22.2.1998, 23226); Anayasa Mahkemesi, 14.2.1997, 20/32 (RG: 15.10.1997, 23141); Anayasa Mahkemesi, 16.9.1998, 62/52 (RG: 20.10.2000, 24206); Anayasa Mahkemesi, 22.6.2001, 2/2 (Mük. RG: 5.1.2002, 24631).

⁶⁶⁸ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 72.

⁶⁶⁹ Anayasa Mahkemesi kararlarında, 1961 Anayasasında başlangıç bölümünü ve ilkelerini ölçü norm olarak kullanmazken, 1982 Anayasası ile ölçü norm olarak kullanmaya başlamıştır. Anayasa Mahkemesi bir çok kararında başlangıç ilkelerini bağımsız ve doğrudan ölçü norm olarak kullanmıştır. (YÜZBAŞIOĞLU, s. 129-130). Anayasa Mahkemesi bu ilkeleri aydınlatıcı nitelikte destek ölçü-norm olarak değerlendirip, esas ölçü norm olarak bu ilkelerin Anayasa maddelerinde somutlaşmış halini esas almaktadır. (ÖZBUDUN, s. 72).

⁶⁷⁰ ÖZBUDUN, s. 71.

İnsan hakları ile ilgili düzenlemelerin yasama organına bırakılmayıp anayasalarda belirlenmesi özgürlükler için bir güvence oluşturmaktadır⁶⁷¹. Bu anlamda Anayasanın Başlangıç bölümünde yer alan ilkeler, insan haklarını ve dolayısıyla vergi yükümlüsü haklarını da güvence altına alan ilkelerdir.

2. Cumhuriyetin Nitelikleri

Anayasa m. 2 Cumhuriyetin niteliklerini düzenlemiştir. Buna göre;

“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir”.

Cumhuriyet, egemenliğin halka ait olması esasına dayanır⁶⁷². Cumhuriyetin nitelikleri düzenlemesi ile insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliği, demokratik, laik ve sosyal hukuk devleti ilkelerine yer verilmiştir.

2.1. İnsan Haklarına Saygılı Devlet

İnsan hakları anayasalara ilkesel düzeyde pozitif haklar olarak yani kamu özgürlükleri, ya da temel hak ve özgürlükler olarak yansımış⁶⁷³ ve temel hak ve özgürlükler de Jellinek’ in üçlü ayrımı esas alınarak yapılmıştır⁶⁷⁴.

1961 ve 1982 Anayasalarında, Evrensel Bildirge ve İHAS’den birçok alıntı yapılarak ya da Evrensel Bildirge ve İHAS’ne göndermede bulunularak, bir çok uluslararası normun iç hukuk kuralı (pozitif hukuk kuralı) haline dönüşümü sağlanmıştır⁶⁷⁵. Nitekim 1982 Anayasası temel hak ve ödevleri düzenleyişi itibariyle İHAS’den en fazla etkilenen ve bir anlamda kopya çeken bir anayasa özelliği taşımakta,

⁶⁷¹ YÜZBAŞIOĞLU, s. 205.

⁶⁷² DİNÇKOL VURAL, Bihterin/ SOMER, Pervin, Atatürk İlkeleri ve Devrimi, Der Yayınları, İstanbul, 2006, s. 184.

⁶⁷³ Bu anlamda insan haklarına saygı ilkesi bir yorum aracı, temel haklar ise uygulama aracıdır (AKILLIOĞLU, s. 6). İnsan haklarına saygı ilkesi vasıtasıyla insan hakları hukuku sürekli genişleyen dinamik bir yapıya sahip bir hukuk dalıdır.

⁶⁷⁴ Bu üçlü ayrım “geleneksel hak ve özgürlükler (pasif statü hakları)”, “siyasal haklar (aktif statü hakları)”, “sosyal haklar (pozitif statü hakları)” şeklindedir. (KABOĞLU, Kollektif Özgürlükler, s. 24).

⁶⁷⁵ ALİEFENDİOĞLU, s. 100.

temel hak ve özgürlüklerin sıralanış ve yazılış bakımından Anayasanın belirli maddelerine serpiştirilmiş olduğu görülmektedir⁶⁷⁶.

İnsan hakları, 1961 Anayasası m. 2’de Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmış ve “Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, milli demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir” şeklinde düzenlenmiştir.

1982 Anayasasında Cumhuriyetin nitelikleri yine m. 2’ de düzenlenmiş ancak bu kez insan hakları ilkesi, “insan haklarına saygılı” şeklinde düzenlenerek kavram değişikliğine gidilmiştir.

Bu kavram değişikliği için doktrinde iki farklı görüş tartışılmaktadır. İlki, bu kavram değişikliğinin biçim ya da üslup farkından ibaret olduğu içerik olarak aynı anlamda kullanıldığı yönündedir⁶⁷⁷. Diğer yaklaşım ise; “1982 Anayasası’nda insan haklarının saygı duyulması gereken bir değerler bütünü olduğu ve artık Devletin temel dayanaklarından biri olmadığı yani devletin başka öncelikler için varolduğu”, şeklindedir⁶⁷⁸. Anayasa Mahkemesinin bu konudaki kararları da değişiklik göstermekle birlikte⁶⁷⁹ 2001 yılı Anayasa değişikliği⁶⁸⁰ ile “insan haklarına dayanan demokratik...

⁶⁷⁶ BATUM, Süheyl, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, İstanbul Üniversitesi Yayınları Yayın No: 3761, İstanbul, 1993, s. 3.

⁶⁷⁷ ÖZBUDUN, s. 98.

⁶⁷⁸ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 80. Ayrıca SOYSAL Mümtaz, TANÖR Bülent, DURAN Lütfi çalışmalarında bu iki söylem arasında çok temel bir yaklaşım farkı olduğunu söylemektedirler. (YÜZBAŞIOĞLU, s. 133).; EVİK, Ali Hakan, “1961 ve 1982 Anayasalarının İnsan hakları Kavramına Yaklaşımı”, Mehmet Somer’e Armağan, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s. 939.

⁶⁷⁹ Bu konu ile ilgili Anayasa Mahkemesi Kararları şunlardır:

Anayasa Mahkemesi, 13.6.1985, 14/7 (RG: 24.8.1985, 18582);

“...Dünya milletler ailesinin eşit haklara sahip şerefli bir üyesi olarak...”, diyen hükmüne de aykırı bulunmaktadır.

“...Mütekabiliyet dünya milletler ailesinin eşit haklara sahip bir üyesi olmanın bir gereğidir. Mütekabiliyetin olmadığı yerde eşitlikten söz edilmesi olanaksızdır.

Bu nedenle, mütekabiliyet esasını taşımayan, mütekabiliyeti kaldıran yasanın 1. ve 2. m’leri, Başlangıç bölümünün dünya milletler ailesinin eşit haklara sahip şerefli bir üyesi olduğumuzu saptayan ibaresine aykırı bulunmaktadır...”

Anayasa mahkemesi bu aykırılık iddiaları karşısında; “1982 Anayasasının 2. m.’de, insan haklarına toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde saygılı olunacağı hükmüne yer vermek suretiyle 1961 Anayasasına, nazaran Devlet ve toplumun çıkarlarına öncelik tanınmıştır” hükmüne varmıştır...”

Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986, 8/27 (RG: 14.8.1987, 19544);

“...Anayasamız özgürlüklere saygılı olunmasını istemekle yetinmemiş, bunların kullanılmasını sağlayacak önlemler alınmasını Devletin temel amaç ve görevleri arasında saymak suretiyle, özgürlükçü bir görüşü benimsemiştir. Gerçekten de, Anayasamızın 2. m.’de Türkiye Cumhuriyetinin insan haklarına saygılı bir Devlet olduğu belirtildikten sonra 5. m.’de “kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya” çalışmasını devletin temel

Cumhuriyet formülü, m. 14'e katılmak suretiyle iki formülü birleştirerek tartışmaları sonlandırmıştır⁶⁸¹.

1982 Anayasası'nda insan haklarına saygılı devlet anlayışı ile belli bir düşünce biçimini yansıtmak, insan haysiyeti kavramının evrenselliğini vurgulamak, kişilerin insan olmaktan dolayı sahip oldukları hak ve özgürlüklerden yararlanacaklarını açıklamak istemiştir⁶⁸². İnsan haklarına saygılı devlet, değerli, üstünlüğü, yararlılığı, kutsallığı dolayısıyla insan haklarına karşı dikkatli, özenli, ölçülü devlettir⁶⁸³.

1982 Anayasa'sı temel hak ve özgürlükleri, ödev ve sorumluluklarla birlikte düzenlemiş olması birey-toplum açısından bakıldığında toplum lehine yapılmış bir tercihtir⁶⁸⁴. 1982 Anayasası devlet otoritesinin güçlendirilmesi görüş ve felsefesini taşımaktadır⁶⁸⁵.

1982 Anayasası, 1961 Anayasası'na göre sınırlı da olsa, Batılı özgürlük anlayışını benimsemiş, bir yandan klasik özgürlüklerle birlikte kişileri, ekonomik ve sosyal hak ve özgürlüklerle donatmış, diğer yandan da devleti, insanın maddi ve manevi varlığını geliştirmek ve herkese insanca yaşama koşullarını sağlamakla yükümlü kılmıştır⁶⁸⁶.

amaç ve görevleri arasında saymıştır" şeklinde Anayasanın aslında özgürlükçü bir görüşü benimsediği hükmüne varmıştır..."

Anayasa Mahkemesi , 7.7.1994, 49/45-2 (RG: 10.9.1994, 22047);

"...Anayasa m. 176'da "Anayasanın dayandığı temel görüş ve ilkeleri belirten başlangıç kısmı, Anayasa metnine dahildir." denilmiş; maddenin gerekçesinde de, Başlangıç'taki temel görüş ve ilkelerin Anayasanın öbür hükümleriyle eşdeğer olduğu vurgulanmıştır. Anayasanın, Cumhuriyet'in niteliklerini belirleyen 2. m.'sindeki, "Türkiye Cumhuriyeti.... başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan... bir Devlet (tir)" açıklığı, Başlangıç'ta belirtilen temel ilkeleri Cumhuriyetin nitelikleriyle özdeşleştirilmiştir.

İçerdiği temel görüş ve ilkeler, öbür hükümlerle eşdeğer olan Anayasanın başlangıç kısmının yedinci paragrafında, "Hiçbir düşünce ve mülahazanın Türk milli menfaatleri ...nin karşısında korunma göremeyeceği...." ilkesi ile de Anayasa'nın öngördüğü hukuk düzeni içinde ulusal çıkarların herşeyin üzerinde tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan, Anayasa'nın 2. m.'sinde, "... toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı ... içinde insan haklarına saygılı..." olunacağına yer verilerek devlet ve toplumun çıkarlarına öncelik tanınmıştır" hükmü ile Anayasa Mahkemesi yine otoriter anayasa yaklaşımında olduğunu vurgulamıştır.

⁶⁸⁰ 4709 No.lu lu Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, (17.10.2001 T. ve Mük. 24556 No.lu RG).

⁶⁸¹ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 81-82.

⁶⁸² GÖZÜBÜYÜK, s. 170.

⁶⁸³ GÖZLER, s. 104.

⁶⁸⁴ İZGİ, Ömer/GÖREN, Zafer, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu- 03.10.2001 Tarihli Değişiklikleri ile, TBMM Basımevi, Ankara, 2002, s. 31.

⁶⁸⁵ DİNÇKOL, Bihlerin, 1982 Anayasası Çerçevesinde ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında Laiklik, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1991, s. 57. (Bu görüş için Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, 14.9.1983, 4-1714/803).

⁶⁸⁶ GÖZÜBÜYÜK, s. 171.

İnsan haklarının anayasalarda ilke düzeyinde yer alması ile erişilmesi gereken bir ideal olmaktan çıkıp, hukuk düzeninin bir parçası olarak uygulamaya geçtiğini böylece uluslararası bildirgelerdeki düzenlemelerle anayasalardaki haklar ve ödevler listelerinin ayrı düzeylerde değil, aynı bütünün bir parçası olduğu sonucuna ulaşılmaktadır⁶⁸⁷. Nitekim Anayasa Mahkemesi de Türkiye'nin taraf olduğu milletlerarası insan hakları sözleşmelerini, giderek daha belirgin ölçüde Anayasaya uygunluk denetiminde ölçü norm olarak kullanmaktadır⁶⁸⁸. Anayasaların temel hak ve özgürlüklere üst norm niteliğinde kurallar getirmesinin yanında hukuk kurallarının uygulanmasına getirilen yorumlarla insan haklarına ruh ve anlam kazandırarak kullanacak olan yerler yargı yerleri olup, Anayasa Mahkemesi, Anayasa ilkelerini yorumlarken, insan hak ve özgürlüklerinin eriştiği çağdaş anlayışı ve insan haklarına saygı ilkesini sürekli gözönünde tutmak, Anayasadaki kavramlara, yaşamın değişen koşullarına uygun içerik kazandırmak durumundadır⁶⁸⁹.

Vergi yükümlüsü haklarının özünü insan haklarının oluşturduğu anlayışından yola çıkacak olursak, insan haklarına saygı ilkesi aynı zamanda vergi yükümlüsünün de haklarına saygı ilkesi anlamına geldiği, insan haklarına saygılı devletin aynı zamanda vergi yükümlüsünün haklarına saygılı devlet olması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz.

2.2. Atatürk Milliyetçiliğine Bağlı Devlet

Cumhuriyetin kurucuları, sırf geçmişe dayanan, gelenekçi, vatan sevgisini kutsallıkla birleştiren milliyetçilik anlayışı yerine gerçekçi ve uygulanabilir bir milliyetçilik anlayışının benimsenmesi görüşündeydiler⁶⁹⁰. 1924 Anayasası 1937 yılında geçirdiği değişiklik ile Cumhuriyetin nitelikleri arasına “milliyetçilik” ilkesini eklemiş, ancak milliyetçiliğin tartışmalı bir kavram olması nedeniyle 1961 Anayasası'nda “milli devlet” kavramı kullanılmış ve bu kavramın içeriği Anayasanın başlangıç bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır⁶⁹¹.

1982 Anayasası ise her iki kavrama yer vermeden, “Atatürk Milliyetçiliği” şeklinde bir tanımlama yaparak, tartışmaya yer vermeyecek şekilde bir düzenleme

⁶⁸⁷ AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 311.

⁶⁸⁸ ÖZBUDUN, s. 100.

⁶⁸⁹ ALİEFENDİOĞLU, s. 155.

⁶⁹⁰ DİNÇKOL VURAL/SOMER, s. 194.

⁶⁹¹ ÖZBUDUN, s. 74.

yapmıştır⁶⁹². Atatürk milliyetçiliği saldırgan bir milliyetçilik değil daha ziyade vatanseverlik kavramına yakın bir milliyetçilik anlayışı olup⁶⁹³, ırkçılığı reddeden, insancıl, barışçıl, birleştirici, bütünleştirici bir milliyetçiliktir⁶⁹⁴. Anayasa Mahkemesi de bir çok kararını⁶⁹⁵ bu kapsamda yorumlamış ve kararlarında ölçü norm olarak kullanmıştır⁶⁹⁶. Anayasa Mahkemesi kararlarında Atatürk milliyetçiliği ilkesini ve Türk milliyetçiliğini aynı anlamda kullanmıştır⁶⁹⁷.

Atatürk milliyetçiliği ilkesi, her türlü din, mezhep ayrımcılığını reddettiği için laiklik ilkesiyle⁶⁹⁸, demokratik bir anlayışa sahip olması nedeni ile milli egemenlik ilkeleri ile bağlantılı bir ilkedir⁶⁹⁹.

⁶⁹² YÜZBAŞIOĞLU, s. 140.

⁶⁹³ Nitekim Atatürk'ün, "Yurtta Sulh Cihanda Sulh" gibi pek çok sözü barışçıl ve akılcıl bir yaklaşım içerisinde Atatürk milliyetçiliğinin temelini oluşturmaktadır.

⁶⁹⁴ GÖZÜBÜYÜK, s. 154.

⁶⁹⁵ Anayasa Mahkemesi, 7.3.1989, 1/12 (RG: 5.7.1989, 20216);

Anayasa'nın Başlan-gıç'ında, Atatürk'ün belirlediği milliyetçilik anlayışı ve O'nun inkılap ve ilkeleri doğrultusunda; Türkiye Cumhuriyetinin çağdaş medeniyet düzeyine ulaşma azmi yönünde; hiçbir düşünce ve görüşün Atatürk milliyetçiliği, ilke ve inkılaplarıyla medeniyetçiliği karşısında korunma göremeyeceği ve laiklik ilkesi gereği kutsal din duygularının Devlet işlerine ve politikaya kesinlikle karıştırılmayacağı; her Türk vatandaşının medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirmek hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu fikir, inanç ve kararıyla anlaşılması, sözüne ve ruhuna bu yönlerde de saygı gösterilmesi, mutlak bir sadakatle yorumlanıp uygulanması gerektiğini bildirmesi bu niteliğinin kanıtıdır...".

Anayasa Mahkemesi Anayasanın 2. m.'si yönünden incelemesinde Anayasanın 2. m.'sini verdikten sonra gerekçesini şu şekilde açıklamıştır: "...Bu Bağlamda;

1. Atatürk milliyetçiliği, gelişme ve ilerleme yolunda, uluslararası işlem ve ilişkilerde çağdaş uluslara uygun ve onlarla uyum içinde yürümekle birlikte, Türk toplumunun özel yeteneklerini ve bağımsız kimliğini koruması olarak tanımlanan Türk milliyetçiliğinin Türk olmak mutluluğunu duyan herkesi kapsayan biçiminin adıdır. Atatürk'ün 5.11.1925 günlü söylevinde belirttiği gibi din ve mezhep bağının yerini Türk ulusçuluğu bağı almıştır. Bu tanıma göre, ulusu oluşturan öğeler arasında dil birliği, ulusal duyguyla yan yana insanlık duygusu, siyasal varlıkta birlik, yurt birliği, köken birliği, tarihsel ve ahlaksal yakınlıklar sayılır. Geçmiş ortaklığı, gelecek ve amaç birliği de öğeler arasına alınmaktadır. Türkiye Cumhuriyetini kuran Türkiye halkına Türk ulusu diyerek başka ayrımlara yer vermeyen Atatürk milliyetçiliğinde dinsel öğe esas alınmamıştır. Laiklik, devlet ve toplumun karşılıklı laik tutumunu da içerir. Bu da birleştiricilikle sonuçlanır. Birleştiricilik dinsel bağda değil, Atatürk milliyetçiliğinde, ulus bağında, ulusal değerlerdedir, incelenen Yasa maddesi ise dinsel inanç gereğine yer vererek Atatürk milliyetçiliği ilkesiyle çelişmektedir..." şeklinde hükme bağlamıştır.

⁶⁹⁶ YÜZBAŞIOĞLU, s. 142.

⁶⁹⁷ Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4, (RG: 26.6.1985, 18793).;

Anayasa Mahkemesi bu kararında Atatürk milliyetçiliğini şu şekilde açıklamıştır: "Atatürk Milliyetçiliği, Türk Devletine vatandaşlık bağı ile bağlı olan herkesi Türk sayan, dil, ırk ve din gibi düşüncelerle yapılacak her türlü ayırımı ret eden, birleştirici ve bütünleştirici bir anlayışı temsil eder..."

⁶⁹⁸ Anayasa Mahkemesi, 7.3.1989, 1/12, (RG: 5.7.1989, 20216);

Anayasa Mahkemesi bu kararında milliyetçilik ve laiklik ilkesi arasındaki ilişkiye şu şekilde yer vermiştir: "...Hukuk devleti, hukukun üstünlüğü ilkesi gücünü laiklikten almış, milliyetçilik ilkesi laiklikle tamamlanmış..."

⁶⁹⁹ İZGİ/GÖREN, s. 42.

Atatürk milliyetçiliği ilkesini vergi yükümlüsü hakları açısından ele aldığımızda, vergi yükümlülerine hiçbir şekilde tabiyetine göre bir ayrımcılık yapılmaması gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Yabancılar ve azınlıklara uygulanacak vergilendirme işlemlerinin hukuka ve vergilerin eşitliği ilkesine uygun Atatürk milliyetçiliği çerçevesinde değerlendirilmesi gereklidir.

2.3. Demokratik Devlet

Demokrasi kelimesi, Türk Anayasalarında ilk defa 1921 Anayasası ile ifadesini bulmuş, sonra 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında “egemenlik kayıtsız şartsız milletindir” kuralı ile demokratik devlet ilkesi ile özdeşleşmiş bir yaklaşımdır⁷⁰⁰. Ancak 1961 ve 1982 Anayasaları karşılaştırıldığında, 1982 Anayasası 1961 Anayasasına göre daha az katilmacı ve daha az çoğulcu demokrasi modelini benimsemiş olduğu sonucuna varılmaktadır⁷⁰¹.

Anayasa, Cumhuriyetin demokratik bir Cumhuriyet olduğunu öngörmekle, Anayasa mekanizmasını oluşturan organların kuruluş ve işleyişlerine, bu organların kişilerle olan ilişkilerine, demokratik anlayışın egemen olması gereğini vurgulamıştır⁷⁰².

1982 Anayasasının Başlangıç bölümünde “ bu Anayasada gösterilen hürriyetçi demokrasi” ibaresi düzenlenmiş, Anayasa koyucu, evrensel demokrasi ve demokratik devlet kavramları yerine Türkiye’ye özgü bir demokrasi anlayışını seçmiş ve bu da beraberinde demokrasi kavramı ile ilgili tartışmalara yol açmıştır⁷⁰³.

1982 Anayasasına göre genel ve eşit oy ilkesi (AY, m. 67), siyasal partiler ve çok partili siyasal yaşam (AY, m. 68) demokrasinin vazgeçilmez öğeleridir⁷⁰⁴.

Anayasa Mahkemesi⁷⁰⁵, Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan demokratik devlet ilkesine daha geniş anlamda yaklaşmış, sadece özgürlükçü yapı değil,

⁷⁰⁰ ÖZBUDUN, s. 83.

⁷⁰¹ YÜZBAŞIOĞLU, s. 149.

⁷⁰² GÖZÜBÜYÜK, s. 155.

⁷⁰³ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 88. (“hangi demokrasi” tartışması için).

⁷⁰⁴ GÖZÜBÜYÜK, s. 155-156.

⁷⁰⁵ Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986, 8/27 (RG: 14.8.1987, 19544);

Anayasa Mahkemesi iptal istemine karşı verdiği kararın gerekçesinde şu açıklamaya da yer vermiştir: “...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...”

hukuk devleti, kişi ve kişi haklarının da ön planda tutulduğu vurgulanarak demokrasinin evrensel niteliklerinin benimsendiğini ortaya koymuřtur⁷⁰⁶. Bu anlamda demokratik devlet ilkesinin, hukuk devleti ve insan haklarına saygılı devlet ilkeleri ile yakından ilişkili olduğu sonucuna ulaşabiliriz.

Anayasa Mahkemesi demokratik toplum düzeni⁷⁰⁷ ve demokrasiyi, “...egemenliğin bir kişi, zümre veya sınıf tarafından, belli sınıflar yararına kullanılmadığı, serbest ve genel seğimin iktidara gelmede ve iktidardan ayrılmada tek yol olarak kabul edildiği ve iktidarın bütün milletin yararına kullanıldığı...idare biçimidir”, şeklinde tanımlamıřtır⁷⁰⁸. Demokratik devlet ve hukuk devleti ilkeleri birbirlerini tamamlamakta ve Cumhuriyet terimine hukuksal içerik kazandırmaktadır⁷⁰⁹.

Vergi yükümlüsü haklarından daha geniş anlamı ile haklardan bahsedebilmek için demokratik devlet ilkesine mutlak ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim hak kavramı demokrasi ile anlam kazanmakta, vergi yükümlüsü hakları demokratik devlet ilkesi ile şekillenmektedir. Devlet, vergilendirme yetkisini demokratik ve hukuk devletinin gerektirdiği ölçüler çerçevesinde, vergi yükümlülerinin demokratik haklarını gözeterek yaklaşmalı ve vergi idarelerini de demokratik devlet ilkesi gereklerine uygun şekilde işler hale getirmelidir.

2.4. Laik Devlet

Laiklik ilkesinin başlıca iki anlamı vardır: ilki, kişilerin dinsel inanç ve düşüncelerinden ötürü kınanmaması, farklı işlemlere tabi tutulmaması, diğerisi ise dinle devlet işlerinin birbirinden ayrılmasıdır⁷¹⁰. Felsefi, siyasi ve hukuki boyutları olan laiklik ilkesi, batıda yüzyıllar süren bir tarihi süreç içerisinde bir yaşam biçimi olarak

⁷⁰⁶ AKAD, s. 263. ; (DİNÇKOL, Anayasa Mahkemesi kararları ve demokratik devlet ilkesi konu başlığı altında dipnotu: TEZİÇ, “Türkiye’de Siyasal Düşünce ve Örgütlenme Özgürlüğu”, Anayasa Yargısı, Ankara 1990, s. 38).

⁷⁰⁷ Anayasa Mahkemesi, 6.10.1986, 21/23 (RG: 14.3.1987, 19400);

Anayasa Mahkemesi iptal istemine karşılık verdiği bu kararda demokratik toplum düzenini şu şekilde açıklamaktadır: “...Burada sözü edilen demokratik toplum düzeniyle hiç kuşkusuz Anayasamızda gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla belirlenen hukuk düzeninin kastedildiğinde duraksamaya yer yoktur...”

⁷⁰⁸ KIRANOĞLU, Tülin, “Vergi Adaleti, Vergi Sorunları”, Mart 2003, Sayı: 174, s. 134. (Anayasa Mahkemesi 26.09.1965 T ve E. 1963/173, K. 1965/40 No.lu kararı (Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, Sayı 4, s. 301).

⁷⁰⁹ YÜZBAşIOĞLU, s. 190.

⁷¹⁰ GÖZÜBÜYÜK, s. 160.

oluşagelmıştır⁷¹¹. Batıda doğup gelişen laiklik, ülkemizde 1924 yılından sonra gerçekleşmiştir⁷¹². Batı toplumları için çok eski, ülkemiz için yeni sayılabilecek olan laiklik, bu yüzden batı toplumlarının anayasalarında ülkemizde olduğu gibi Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmasına gerek görülmemiştir⁷¹³.

Anayasamızda Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan laikliğin, din özgürlüğü ve din ve devlet işlerinin birbirinden ayrılığı olarak iki cephesi vardır⁷¹⁴. Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası döneminde belirlediği laiklik ilkesi anlayışını, 1982 Anayasası döneminde de aynen devam ettirmiş olup, bu anlayış doğrultusunda bireyin manevi hayatına ilişkin vicdan ya da dini inançlarının özgürlüğünü kabul etmekte ancak bunu aşan eylem ve davranışların, kamu güvenliği ve kamu düzenini korumak amacıyla sınırlanabileceğini belirtmektedir⁷¹⁵.

1982 Anayasa tasarısı hazırlanırken Danışma Meclisinde yapılan tartışmalarda laiklik ilkesi üzerinde hassasiyetle durulmuş ve laikliğin vazgeçilmezliği ve özellikle dine karşı olmadığı ve hatta dinsizlik anlamına gelmediğinin ortaya konulması için açıkça tanımlanması gerekliliği üzerinde anlaşılmıştır⁷¹⁶. Bu doğrultuda, 1982 Anayasası'nın başlangıç bölümünde laiklik; “hiçbir düşünce ve mülahazanın⁷¹⁷ Türk milli menfaatlerinin, Türk varlığının Devleti ve ülkesiyle bölünmezliği esasının, Türklüğün tarihi ve manevi değerlerinin, Atatürk milliyetçiliği, ilke ve inkılapları ve medeniyetçiliğinin karşısında koruma göremeyeceği ve laiklik ilkesinin gereği olarak kutsal din duygularının, Devlet işlerine ve politikaya kesinlikle karıştırılmayacağı”;... İfadesi ile laiklik ilkesi açık ve kesin olarak ortaya konulmuştur.

Laiklik ilkesi, cumhuriyetin niteliklerini oluşturan ilkelerle içiçe geçmiş hatta önceliği olan bir ilke olup, Anayasa Mahkemesi laiklik anlayışının Anayasadaki tüm temel ilkelere egemen olduğu anlayışında olduğu kanaatindedir⁷¹⁸. Anayasa

⁷¹¹ YÜZBAŞIOĞLU, s. 169.

⁷¹² GÖZÜBÜYÜK, s. 160.

⁷¹³ YÜZBAŞIOĞLU, s. 169.

⁷¹⁴ Laikliğin din ve devlet işlerinden ayrılmasının da dört şartı vardır. Bunlar: devletin resmi bir devlet dininin olmaması, devletin bütün dinlerin mensuplarına eşit davranması, din kurumlarıyla devlet kurumlarının ayrılmış olması, devlet yönetiminin din kurallarından etkilenmemesi. (ÖZBUDUN, s. 77-80, konu başlıkları).

⁷¹⁵ ÖZBUDUN, s. 76-77.

⁷¹⁶ DİNÇKOL, s. 58-59.

⁷¹⁷ Hiçbir düşünce ve mülahazanın ifadesi 2001 yılında yapılan Anayasa değişikliği; 3.10.2001-4709/1 m. ile düşünce özgürlüğü kapsamında Hiçbir faaliyetin...şeklinde değiştirilmiştir.

⁷¹⁸ Anayasa Mahkemesi, 4.11.1986, 11/26 (RG: 22.2.1987, 19380);

Mahkemesinin bu konuda bir çok kararı bulunmakta olup, Türk devriminin laiklik ile anlam kazandığı ve laikliğin Anayasadaki önemini Anayasadan çıkarılmasının olanaksızlığı hükmü ile vurgulamaktadır⁷¹⁹. Nitekim demokratik devlet ilkesi herşeyden önce laikliğe dayanır ve demokrasinin en önemli iki unsuru da özgürlük ve eşitliktir, bu unsurların gerçekleşmesi de ancak dini zorlamaların olmadığı laik toplumlarda mümkündür⁷²⁰. Laiklik demokrasinin ön koşulu olmakla birlikte yeterli şart olmayıp, laik devlet otoriter ya da totaliter olabilmektedir⁷²¹.

Türkiye’de laiklik öncelikle toplumsal yapının ve toplumu örgütleyen Anayasal yapının temelini oluşturmakta, bu nedenle; Anayasanın laikliğe ilişkin kuralları, Anayasallık bloku içinde bu önceliği, önemi ve Türkiye’ye özgü laiklik anlayışı ile

“...Anayasanın 2. m.’sinde yer alan ve Türkiye Cumhuriyetinin niteliklerinden birini belirlemekte olan laiklik ilkesi; Anayasa Mahkemesinin konuyla ilgili olarak 1961 Anayasasının yürürlükte olduğu dönemde verdiği 21/10/1971 günlü 53/76 sayılı kararında, Türk toplumu açısından laikliğin anlamının saptanabilmesi için Anayasanın Başlangıç bölümü ile 2., 19., 153. ve 154. m.’lerinde yer alan esasların her halde gözönünde tutulması gereğine işaret edildikten sonra, “Anayasanın 153. m.’de, bu Anayasanın hiçbir hükmünün Türk toplumunun çağdaş uygarlık seviyesine erişmesi ve Türkiye Cumhuriyetinin laiklik niteliğini koruma amacını güden, madde metninde gösterilmiş devrim kanunlarının, bu Anayasanın halkoyuyla kabul edildiği tarihte yürürlükte bulunan hükümlerinin Anayasaya aykırı olduğu şeklinde anlaşılamayacağı ve yorumlanamayacağı belirlenerek böylece laik devlet düzeninin korunması hedef tutulmuş bulunmaktadır. 1961 Anayasasıyla güdülen ana erek Başlangıç bölümünde (Türk ulusunun daima yücelmesi) ve 153. m.’de ise (Türk ulusunun çağdaş uygarlık seviyesine erişmesi) biçiminde saptanmıştır. Bu esasların Anayasada yer alması, az önce açıklanan, ana ereğe varılmasını engelleyebilecek veya zorlaştıracabilecek nitelikte hiçbir hak ve özgürlüğün Anayasada tanınmamış olduğunu, Anayasada benimsenmiş laiklik düzenine ilişkin kuralların ancak bu ana ereği gerçekleştirme doğrultusunda yorumlanabileceğini, bu ana ereği Anayasada öngörülen bir çok sınırlandırmaları zorunlu kılan bir neden, daha açıkçası Anayasada benimsenmiş bütün temel ilkelere egemen bir düşünce olduğu...” vurgulanmıştır.

⁷¹⁹ Anayasa Mahkemesi, 7.3.1989, 1/12 (RG: 5.7.1989, 20216);

Anayasa Mahkemesi laiklik ilkesi ile ilgili görüşünü geniş bir şekilde aşağıdaki açıklamaktadır;

“...Hukuk devleti, hukukun üstünlüğü ilkesi gücünü laiklikten almış, milliyetçilik ilkesi laiklikle tamamlanmış, Türk Devrimi laiklikle anlam kazanmıştır. Bu ilkenin Anayasa’dan çıkarılması da olanaksızdır. Laiklik, dinselikle bilimselliği birbirinden ayırmış, özellikle dinin, bilimin yerine geçmesini önleyerek uygarlık yürüyüşünü hızlandırmıştır. Gerçekte laiklik din-devlet işleri ayrılığı biçiminde daraltılamaz. Boyutları daha büyük, alanı daha geniş bir uygarlık, özgürlük ve çağdaşlık ortamıdır. Türkiye’nin modernleşme felsefesi, insanca yaşama yöntemidir, insanlık idealidir. Laik düzende özgün bir sosyal kurum olan din, devlet kuruluşuna ve yönetimine egemen olamaz. Devlete egemen ve etkin güç, dinsel kurallar ve gerekler değil, akıl ve bilimdir. Din, kendi alanında, vicdanlardaki yerinde, Tanrı-insan arasındaki inanış olgusudur. Kişinin iç-inanç dünyasının düzenleyicisi olan dinin, devlet işlerinde söz sahibi ve çağdaş değerlerle, hukukun yerine geçerek yasal düzenlemelerin kaynağı ve dayanağı olması düşünülemez...”

“...Hiçbir düşünce ve mülahazanın Türk milli menfaatlerinin, Türk varlığının, Devleti ve ülkesiyle bölünmezliği esasının, Türklüğün tarihi ve manevi değerlerinin, Atatürk milliyetçiliğinin karşısında koruma göremeyeceği ve laiklik ilkesinin gereği kutsal din duygularının, Devlet işleri ve politikaya kesinlikle karıştırılmayacağı; hususlarının yer aldığını görürüz...”

⁷²⁰ DİNÇKOL, s. 59.

⁷²¹ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 103.

birlikte değerlendirilmelidir⁷²². Nitekim Anayasa Mahkemesinin görüşleri de laiklik ilkesinin Türkiye'ye özgü bir konumu olduğu ve bu kendine özgü yönü ile değerlendirilmesi gerektiği yönündedir⁷²³.

Anayasa Mahkemesi birebir laiklik ilkesine atıfta bulunmamakla birlikte, vergi boyutunu göz önüne alarak hayat standardına konu olan bir kararında⁷²⁴; turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerin her biri için temel göstergeye ilave tutar eklendiği halde, tedavi ve bir kez yapılan hac seyahatinin bu kapsam dışında tutulmasını Anayasa m. 73' deki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, adil ve dengeli dağılımı ilkelerine ve bunları sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu sonucuna varmıştır. Buna göre yurt dışına yapılan seyahatler ister tedavi ister hac amacıyla yapılsın kişinin mali gücünün göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu hususta örtük laiklik okuması yapan Anayasa Mahkemesi dini amaçlı bir ayrıcalığın laiklik ilkesine ters düşeceği görüşündedir.

Laikliğin demokratik devletin ön koşulu, hukuk devleti ilkesi ve diğer tüm anayasal ilkelerle içiçe geçmiş bir ilke olması, tüm yasal düzenlemelerin dolayısıyla vergi ile ilgili yasal mevzuatın da bu çerçevede kurulmasını gerektirdiğinden vergi yükümlülerinin haklarının korunmasında laik bir devlet düzeninin varlığı bir ön koşuldur.

5. Sosyal Devlet

Sosyal devlet olgusu, yirminci yüzyılın bir ürünüdür⁷²⁵. Sosyal devletin amacı, liberal sistem içerisinde devletin, sosyal ve ekonomik hayata müdahalesi ile sınıf çatışmalarını azaltmayı ve toplumsal bütünleşmeyi hedef alan bir anlayıştır⁷²⁶.

⁷²² YÜZBAŞIOĞLU, s. 173.

⁷²³ Anayasa Mahkemesi, 25.10.1983, 2/2 (RG: 15.10.1984, 18546);

“...Yapılan araştırma ve incelemelerin ortaya koyduğu veriler, Türkiye'deki laiklik ilkesinin anlamıyla uygulamasının hiçbir sosyalist ülkedeki laiklik anlayışı ile ilgi ve ilişkisi olmadığını, batıdaki Hristiyan ülkelerin laiklik anlayışından da farklı bir yapı ve düşünce biçimine sahip olduğunu açıklamaktadır...”

⁷²⁴ Anayasa Mahkemesi, 16.1.2003, 36/3 (RG: 21.11.2003, 25296).

⁷²⁵ Kökleri ondokuzuncu yüzyıla 1848 devrimlerine dayanmakta olup, ilk sosyal hukuk ve sosyal haklar anlayışına yol açmıştır. 1917 Bolşevik devriminin yarattığı ürküntü nedeniyle de ayrıca önem kazanmıştır. (TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 103).

⁷²⁶ ÖZBUDUN, s. 123.

Sosyal devlet kavramı, Anayasa Hukukumuza, 1961 Anayasası ile girerek tartışmalara yol açmış ancak 1982 Anayasasında Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer almış ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir⁷²⁷.

Anayasa Mahkemesi sosyal devlet ile ilgili görüşünü “...Anayasamızın 2 nci maddesinde yer alan “sosyal hukuk devleti” ile Başlangıç kısmında yer alan Atatürk ilkeleri arasında köklü bir bağlantı bulunmaktadır. Anayasa’nın öngördüğü sosyal devlet, diğer nitelikleri yanında, ekonomik yaklaşımlarında kamu girişimlerine ağırlık veren ve milli ekonomiyi bu anlayışla düzenleyen bir devlettir...”⁷²⁸ şekline açıklamış, bir başka kararında ise sosyal devlet, sosyal adalet ve sosyal güvenliği sağlamak ve herkes için insan haysiyetine yaraşır asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirmekle yükümlü devlet olarak tanımlanmaktadır^{729 730}. Anayasa Mahkemesi, sosyal devlet kavramının gereklerini şu şekilde belirlemektedir; kişi ile toplum arasında denge, emek ile sermaye arasında denge, çalışanların insanca yaşaması, çalışma hayatının istikrar içinde gelişmesi, çalışanların korunması, işsizliğin önlenmesi ve milli gelirin daha adil dağılımı için çalışılması, sosyal adalet ve sosyal güvenlik ihtiyacının karşılanması, toplumsal kutuplaşmaların azalmasına özen gösterilmesi vb.⁷³¹

⁷²⁷ GÖZÜBÜYÜK, s. 163.

⁷²⁸ Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4, (RG: 26.6.1985, 18793); Aynı kararın devamında Anayasa Mahkemesi “...Ülkemize özgü sosyal devlet anlayışının esasları bilimsel kaynaklarda da bu şekilde belirlenmiştir...” diyerek Prof. Dr. Tarık Zafer TUNAYA’nın tanımına yer vermiştir. Buna göre; TUNAYA, “Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku” adlı yapıtının 449 uncu sahifesinde Sosyal Devleti şöyle anlatmaktadır :

“Sosyal devlet, kişiyi ekonomik hayatta yenik bırakmayan devlettir. Bu devlet ekonomik hayatı düzenler. Üretimi, fiyat iniş çıkışlarını, yatırım oranlarını, insan gücü kullanımını, dış ticaret dengesini kontrol eder ve sorumluluk yüklenir. Plancıdır, kamu kesimine ağırlık verir. Bu Devleti, üretim araçlarının özel sahipleri tek ve hakim kudret olarak kontrol edilemezler: Aksine Devlet onları kontrol etmekle ödevlidir. Yatırımları saptayan kararlara hakim olamazlar. Fakat, özel kesimin vardır. Kamu kesimine oranla ikinci plandadır. Eğer Devlet özel kesimin kontrolü altına girerse, sosyal niteliğini kaybeder.

⁷²⁹ ÖZBUDUN, s. 126.

Anayasa Mahkemesi, 26.10.1988, 19/33 (RG: 11.12.1988, 20016);

“...Anayasa’nın, Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer verdiği sosyal hukuk devletinin dayanaklarından birini oluşturan sosyal güvenlik kavramının içerdiği temel esas ve ilkeleri uyarınca toplumda yoksul ve muhtaç insanlara Devletçe yardım edilerek onlara insan onuruna yaraşır asgari yaşam düzeyi sağlanması, böylece, sosyal adaletin ve sosyal devlet ilkelerinin gerçekleşmesine elverişli ortamın yaratılması gerekirken itiraz konusu madde ile bir grup sigortalının yaşam düzeylerinin ötekilere oranla çok farklı bir biçimde yükseltilmesi yoluna gidilmiştir...”

⁷³⁰ Benzer yaklaşım Alman Anayasa Mahkemesi içtihatlarında da görülmektedir. Sosyal devlet ilkesi devleti sosyal adalet ile yükümlendirmektedir. Devlet, sosyal aykırılıkların dengelenmesi ve böylece adaletli bir sosyal düzen sağlamakla yükümlüdür. Anayasanın en üstün ilkesi insan onurunun korunması ve güvence altına alınması kapsamında sosyal adalet ilkesi büyük önem taşımaktadır. (GÖREN, Zafer, Anayasa ve Sorumluluk, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İkinci Cilt, İzmir, 1999, s. 181-182).

⁷³¹ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 104-105.

Anayasa Mahkemesi'nin bu yaklaşımı doğrultusunda sosyal devlet, sosyal adalet ve sosyal güvenlik ilkelerini kabul etmiş ve bu kavramlar da birer Anayasa ilkesi olmuşlardır⁷³². Bu ilkeler doğrultusunda Anayasa Mahkemesi sosyal hukuk devletini; güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet olarak belirtmiş⁷³³, vergi konusundaki özenin de bu kapsamda olduğunu vurgulamıştır⁷³⁴.

Sosyal devlet ilkesi ile ilgili düzenlemeler Anayasanın çeşitli bölümlerinde değişik şekillerle ifade edilerek düzenlenmiştir⁷³⁵.

1982 Anayasası'nda Devletin sosyal devlet niteliğinin, 1961 Anayasası'na göre nispeten zayıflatılmış olduğu ve “kayıtlı ekonomik model yansızlığı tezi doğrultusunda” sosyal devlet anlayışının ekonomik bir model olarak kabul edilerek, sosyal devlet niteliğinin güçlendirilmesi veya zayıflatılması tercihinin seçimle gelen iktidarlara bırakılmış olduğu anlayışı hakimdir⁷³⁶.

Sosyal devlet, sosyal adaleti, sosyal refahı gerçekleştirmeyi ve sosyal güvenliği sağlamayı hedefler⁷³⁷ ve vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri almakta kullanmaktadır⁷³⁸. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı vergi yükümlülükleri arasında sosyal adaletin ve eşitliğin sağlanması bakımından öncelikli bir önem taşımaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de “adil ve dengeli bir vergi politikasının sosyal devletin vazgeçemeyeceği ilkelerden birisi” olduğu görüşünü taşımaktadır⁷³⁹.

Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4 (RG: 26.6.1985, 18793); Anayasa Mahkemesi, 26.10.1988, 19/33 (RG: 11.12.1988, 20016).

⁷³² TUNAYA, Tarık Zafer, Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku, Üçüncü Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1975, s. 729. ; GÖREN, s. 195.

⁷³³ KANETİ, s. 3.

⁷³⁴ Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, 7/43 (RG: 23.7.1992, 21293).

⁷³⁵ Başlangıç bölümünde “sosyal adalet gerekleri”, m. 2’de “sosyal bir hukuk devleti”, m. 5’de “sosyal hukuk devleti”, “sosyal engellerin kaldırılması” gibi ifadelerle çok sık karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca Anayasanın üçüncü bölümünde “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevleri” bölümüne yer verilerek, sosyal devlet ilkesi uygulaması olan sosyal hak ve ödevleri düzenlenmiştir.

⁷³⁶ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 184.

⁷³⁷ GÜNEŞ, s. 107.

⁷³⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 52.

⁷³⁹ Anayasa Mahkemesi, 24.6.1993, 29/23 (RG: 23.12.1999, 23915).

2.6. Hukuk Devleti

Hukuk devleti ilkesi, bütün çağdaş demokratik rejimlerin temel özelliklerinden birisi olup, vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, Devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi ifade etmektedir⁷⁴⁰. İlk olarak polis devleti kavramının karşısı olarak Alman doktrininde kullanılmış olup, Fransa’da geliştirilmiş ve Fransa bu konuda hem Almanya’ya hem de öteki Kıta Avrupası ülkelerine örnek olmuştur⁷⁴¹. Ülkemize hukuk devleti kavramı ilk kez, 1961 Anayasasına ayrıntılı biçimde düzenlenerek girmiş, ancak 1982 Anayasası ile bazı kısıtlamalara uğramakla birlikte Anayasa’nın temel ilkelerinden biri olma özelliğini korumuştur⁷⁴².

Hukuk devleti, devletin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına bağlı olması yani hukukun devlet üzerinde denetleyici niteliğinin bulunması olarak ifade edilmiştir⁷⁴³. Bu durum da kamu otoritelerinin özellikle yasama, yürütme ve yargının yetki alanlarının, kişiler için bir koruma sağlayacak ve geleceğe dönük öngörü yapma imkanı verecek şekilde yasalarla belli edilmesiyle karşılanabilir⁷⁴⁴. Ancak hukuk devleti kanun devleti kavramına karşılık gelmeyip, hukuk devleti, kanun devleti anlayışının üzerinde ve ilerisinde yer alan bir kavramdır⁷⁴⁵. Hukuk devleti uygulamaları önemli ölçüde temel hak ve özgürlükleri koruyucu cihazlara dayanmaktadır⁷⁴⁶. Hukuk devleti salt bir mekanizma olmanın ötesinde, hukukun içeriği bakımından da donanımlı ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerine yanıt verir nitelikte yapılandırılmalıdır⁷⁴⁷.

Tüm eylem ve işlemlerin hukuka dayanması ve hukukun düzenleyici ve denetleyici fonksiyonlarının olması toplumda huzuru, adaleti ve güveni sağlayacağı gibi insan haklarının da güvence altına alınması bakımında ayrıca önem taşımaktadır⁷⁴⁸. O

⁷⁴⁰ ÖZBUDUN, s. 113.

⁷⁴¹ GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş Sekizinci Basım, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 38.

⁷⁴² GÖZÜBÜYÜK, s. 167.

⁷⁴³ AKAD/DİNÇKOL VURAL, s. 263.

⁷⁴⁴ ERDOĞAN, s. 121.

⁷⁴⁵ YÜZBAŞIOĞLU, s. 107.

⁷⁴⁶ TUNÇ, Hasan, Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997, s. 22.

⁷⁴⁷ SEZER, Abdullah/ KIRIT, Emrah/ BOYAR, Oya, Hukuk Devleti, Toplumsal Katılım ve Gelişim Vakfı, İstanbul, 2003, s. 19.

⁷⁴⁸ Hukuk devletinin varlığı, yasaların Anayasa ve hukuka uygun olması, devletin tüm eylem ve işlemlerinin yasalara ve Anayasalara uygun olması ve onlara dayanması, bunları sağlamaya yönelik mekanizmaların özellikle yargı mekanizmalarının işler biçimde bulundurulması, bireyin hak ve

halde hukuk devleti ilkesinin, insan haklarının gerçekleştirilmesi, adaletin sağlanması ve güvenliğin temin edilmesi olarak üç sütun üzerine kurulu olduğunu söyleyebiliriz⁷⁴⁹.

Hukuk devleti ilkesi, Anayasa'nın üstünlüğünün ve bağlayıcılığının güvencesi ve aracıdır. Bu yüzden hukuk devleti ilkesi diğer Cumhuriyet niteliklerinin de güvencesi olduğundan öncelikli bir ilke olarak değerlendirilmesi gereklidir⁷⁵⁰.

Anayasa Mahkemesi hukuk devletini; insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet şeklinde tanımlamıştır⁷⁵¹. Anayasa Mahkemesi çeşitli kararlarında hukuk devleti ilkesini detaylı olarak tanımlama yoluna gitmiş⁷⁵², bazı kararlarında ise hukuk devleti ilkesini sosyal hukuk devleti ile birlikte değerlendirerek şu tanıımı yapmıştır; "...Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini

özgürlüklerinin güvence altına alınmış olması ile sağlanabilir. (İZGİ/GÖREN, s. 54).; (METİN, Yüksel, Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 15).

⁷⁴⁹ ÖZTÜRK, Bahri/ ERDEM, Mustafa Ruhan/ ÖZBEK, Veli Özer, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 40

⁷⁵⁰ YÜZBAŞIOĞLU, s. 191.

⁷⁵¹ E. 1976/1, KS.1976/28, KG.25.5.1976, Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, Sayı 14, s. 189.

⁷⁵² Anayasa Mahkemesi, 27.3.1986, 31/11 (RG: 9.5.1986, 19102);

"...Hukuk devletinin, Anayasa'nın açık hükümlerinden önce hukukun bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkelere uygun olması gerekir. Böyle bir devlet, kamusal düzeni, güven ve huzuru bozan eylemleri etkili biçimde karşılayacak önlemleri seçebilir. Yasama organı takdir hakkı içinde değişik türde ceza uygulanmasını isteyebilir: Yasama organının takdir hakkı sınırsız olmamakla birlikte olayda bu sınırın aşıldığını gösteren bir aykırılık saptanamamıştır. Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını ilen devlettir. Ceza önemiyle toplumsal barışı sağlayan Devlet, kimi suçların niteliği, işlenme biçimi, toplum ve Devlet için zarar,alanını gözetenek değişik cezalar uygulayabilir. Suçtan zarar görenin kimliği, zarara uğrayan malın türü de bu düzenlemeyi etkileyebilir. İçinde bulunulan ortam, yaşanan zaman bile önem taşır. Türk Ceza Kanununda (TCK) değişik eylemler için değişik cezalar yanında, daha hafif bir eylem için daha ağır cezalar bulunmaktadır. Bunlar yasakoyucunun uygun bulmasının doğal sonucudur..."

Anayasa Mahkemesi, 16.1.1998, 1/1 (22.2.1998, 23266);

"...Hukuk devleti, "vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu ve bu bağlılığın bağımsız yargı organlarınc denetlenebildiği bir sistem olarak tanımlanabilir. Hukuk devletinin temel amacı olan, vatandaşların hukuki güvenliğinin sağlanması, ayrıca tabii (ya da kanuni) hakim güvencesini, kanunsuz suç olmaz ilkesini, ceza sorumluluğunun kişiselliğini, masumiyet karinesini (yani suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılamayacağını) ve kazanılmış haklara saygı esasını da içerir. Nihayet, hukuk devleti, kanun devletinden farklı olarak, sadece idarenin eylem ve işlemlerinin kanunlara uygunluğu değil, aynı zamanda, kanunların da daha üst hukuk normu olan Anayasa'ya ve hukukun temel ilkelerine uygun olması anlamına gelir..."

dengeleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir...”⁷⁵³

Vergi hukuku kapsamında hukuk devleti ilkesi çok önemli sınır niteliği taşıyan bir ilke olup, şu özellikleri üzerinde durulmaktadır; yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari işlem ve eylemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğudur⁷⁵⁴. Vergilendirme, çağdaş hukuk devletlerinin anayasal düzeninin ve siyasal sistemlerinin bugünkü olgunlaşmaya varmasında önemli bir etken olagelmıştır⁷⁵⁵. Vergilendirme yetkisi ve vergi yasalarında hukuk devleti ilkesi belirleyici bir ilke olup, Anayasa Mahkemesi gelir elde etmek amacını da taşısa vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti ilkesinin niteliklerinin gözardı edilemeyeceği hususunu özellikle vurgulamaktadır⁷⁵⁶.

Tüm hakların güvencesi niteliğinde olan hukuk devleti ilkesi, vergi yükümlülerinin haklarının korunması için de bir güvence oluşturmaktadır. Vergi yükümlülüğünü doğuracak yasaların hukuk devleti ilkesi kapsamında Anayasa’ya uygun nitelikte düzenlenmesi ve devletin tüm yasal ve idari işlemlerinin yargı denetimine açık olması, hukuk devleti ilkesi kapsamında vergi yükümlüsü haklarının korunmasının temelini oluşturmaktadır.

⁷⁵³ Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985, 9/4, (RG: 26.6.1985, 18793).

⁷⁵⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 39.

⁷⁵⁵ YERLİKAYA, Kürşat, Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005.

⁷⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, 7/43 (RG: 23.7.1992, 21293); “...Anayasa Mahkemesi, “hukuk Devleti” ilkesini bir çok kararında; yönetilenlere en güçlü en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlanması, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması biçiminde yorumlamıştır. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği bir ortamda hukuk devletinden söz edilemez. Gelir elde etmek amacıyla da olsa, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti nitelikleri gözardı edilemez...”

3. Temel Haklar ve Ödevler

3.1. Kişi Dokunulmazlığı ve Hürriyeti Hakkı

Kişi dokunulmazlığı, hürriyeti ve güvenliği haklarına ilişkin düzenlemeler, Anayasanın 17 ve 19. m.'lerinde, İHAS' nin 3 ve 5. m.'lerinde düzenlenerek güvence altına alınmıştır.

3.1.1. Kişi Dokunulmazlığı

Kişilerin maddi fiziki kişiliği dışında manevi kişiliğinin de olması nedeniyle iki yanlı bir kişilik söz konusudur ki kişinin kendisi karşısındaki kimliği ile toplum içindeki kimliği birbirine bağlı olup⁷⁵⁷, anayasal bir korunmayı gerektirmektedir. Bu husus, kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı başlı altında Anayasa m. 17 ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme;

“Herkes, yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir” şeklindedir (AY, m. 17/1)⁷⁵⁸.

Kişi dokunulmazlığı, yaşama hakkını ve kişinin maddi- manevi varlığının korunmasını ve geliştirmesini ifade etmekte olup, bu özellikleriyle insan hakkı olduğu kabul edilmektedir⁷⁵⁹. Maddenin gerekçesinde kişinin sahip olduğu hak ve özgürlüklerin bu maddeden itibaren önem dereceleri gözönünde tutularak belirlendiği vurgulanmakta, yaşama, maddi ve manevi varlığın bütünlüğü ve bunun geliştirilmesi hakkının Anayasayla garanti altına alınan insan haklarının en üst basamağında bulunduğunu Anayasa koyucusunun kabul ettiği anlaşılmaktadır⁷⁶⁰.

⁷⁵⁷ SOYASLAN, Doğan, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 229-230.

⁷⁵⁸ AY, m. 17'de yer alan diğer hükümler:

“Tıbbi zorunluluklar ve kanunda yazılı haller dışında, kişinin vücut bütünlüğüne dokunulamaz; rızası olmadan bilimsel ve tıbbi deneylere tabi tutulamaz.

Kimseye işkence ve eziyet yapılamaz; kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tabi tutulamaz.

(Değişik: 7.5.2004-5170/3 m.) 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, birinci fıkra hükmü dışındadır”.

⁷⁵⁹ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 162.

⁷⁶⁰ GÖREN, s. 3.

Anayasa Mahkemesi, kişi özgürlüğü ve kişi güvenliği kavramlarının iki ayrı kavram olmasına rağmen öğretide kişi özgürlüğünün açık olarak belirlenmediğini zaman zaman kişi güvenliği ve kişi dokunulmazlığı gibi kavramlarla eş anlamda ya da temel hak ve özgürlüklerin tümünü kapsayan genel bir kavram olarak kullanıldığı görüşündedir⁷⁶¹. Anayasa Mahkemesi kişi dokunulmazlığı ile ilgili olarak 1982 Anayasasının İHAS doğrultusunda ayrıntılı bir düzenleme içerdiği görüşündedir⁷⁶². Anayasa Mahkemesi kişi dokunulmazlığını bir çok kararında Anayasal kural olarak addetmektedir⁷⁶³.

İHAS’ de “İşkence Yasağı (İHAS, m. 3)” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme;

“Hiç kimse işkenceye, gayriinsani yahut haysiyet kırıcı cezaya veya muameleye tabi tutulamaz” şeklindedir.

İHAS’ nin bu hükmü ile konulan yasak mutlak olup, hükmün amacı, bireyin beden bütünlüğünü ve kişilik onurunu, mutlak suretle, korumaktır⁷⁶⁴.

İHAM, işkence ve insanlık dışı veya onur kırıcı muamele veya cezayı mutlak terimlerle yasaklamakta ve İHAS’ nin 3. m.’sinde hiçbir istisna hükmü olmadığını, devletlerin ulusun yaşamını tehdit eden olağanüstü hallerde bile, m. 3’e ilişkin yükümlülüklerinde azaltma yapılamayacağı görüşünü kesin ve net bir şekilde vurgulamaktadır⁷⁶⁵. Avrupa Konseyi çerçevesinde İHAS m. 3 hükmünü daha da etkili kılmak için “İşkence ve gayriinsani ya da onur kırıcı ceza ve muamelenin önlenmesine

⁷⁶¹ Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986, 8/27 (RG: 14.8.1987, 19544);

“...Kişi özgürlüğü kavramı öğretide açık bir biçimde belirlenmemiştir. Zaman zaman, kişi güvenliği, kişi dokunulmazlığı gibi kavramlarla eş anlamda ya da temel hak ve özgürlüklerin tümünü kapsayan genel bir kavram olarak kullanılmaktadır...”

⁷⁶² Anayasa Mahkemesi, 19.12.1989, 14/49 (RG: 2.3.1990, 20449);

“...Kişi ancak, kendisini yaşatan, maddi ve manevi varlığını koruyup gelişmesine olanak tanıyan topluma karşı ödevler taşır. Bu olanaklar tanınmamışsa, ödevden de söz edilemez. 1982 Anayasası, özellikle, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi doğrultusunda Kişi dokunulmazlığı konusunda oldukça ayrıntılı bir düzenleme içermektedir. İlgili kuralların bir bölümü sınırlamalara olanak sağlayıcı nitelikte bulunsun da, bir bölümü kişi dokunulmazlığının daha iyi tanımlanıp belirlenmesine yardım edici nitelik taşımaktadır...”

⁷⁶³ Anayasa Mahkemesi, 23.6.1989, 50/27 (RG: 4.10.1989, 20302); Anayasa Mahkemesi, 17.5.1983, 6/9 (RG: 15.4.1984, 18373); Anayasa Mahkemesi, 16.10.1996, 17/38 (RG: 9.8.1997, 23075).

⁷⁶⁴ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 198.

⁷⁶⁵ İrlanda- İngiltere, 18.1.1978, (DOĞRU, Osman, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları, C.1., Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 218).

dair Avrupa Sözleşmesi” oluşturulmuş, 1 Şubat 1986 tarihinde yürürlüğe giren bu Sözleşme, önleyici niteliğe sahiptir⁷⁶⁶.

Vergi yükümlüsünün de insan ve kişi olmasından kaynaklanan dokunulmaz hakları söz konusudur. Vergilendirme yetkisinin, vergi yükümlüsünün yaşama hakkını elinden almayacak, maddi ve manevi varlığına ve gelişimine zarar vermeyecek düzeyde olması, vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin temel hakların sınırlandırılmasındaki demokratik ölçütleri aşmayacak, insanlık dışı veya onur kırıcı mahiyette olmaması gereklidir. Devletin vergilendirme yetkisi ile vergi yükümlüsünün hakları arasında bir denge kurulmalı, bu dengede esas alınacak ölçü; vergi yükümlüsünün yaşama hakkını, maddi ve manevi bütünlüğüne zarar vermeyecek, mülkiyet hakkına saygı gösterecek mahiyette insanca ve onurlu bir yaşam sürmesini sağlayacak düzeyde olmalıdır.

3.1.2. Kişi Hürriyeti ve Güvenliği

Yüzyıllardır uğruna mücadele verilen kişi hak ve özgürlüklerinden biri de kişi hürriyeti ve güvenliği olup, Anayasamızda kişi hürriyeti ve güvenliği ile ilgili esaslar ve bunun istisnaları tek tek sayılmaktadır⁷⁶⁷. Anayasa m. 19 kişi hürriyeti ve güvenliği ile ilgili esasları düzenlemektedir. Bu düzenleme;

“Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir” şeklindedir⁷⁶⁸.

⁷⁶⁶ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 203. Ayrıca söz konusu hak Anayasa Hukuku açısından koruyucu haklar statüsündedir. (GÖZÜBÜYÜK, s. 171)

⁷⁶⁷ DEMİR, Fevzi/ KARATEPE, Şükrü, Anayasa Hukukuna Giriş, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Aydın Yayınevi, İzmir, 1994, s. 237.

⁷⁶⁸ AY m. 19’un devamı;

“Şekil ve şartları kanunda gösterilen :

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

Suçluluğu hakkında kuvvetli belirti bulunan kişiler, ancak kaçmalarını, delillerin yok edilmesini veya değiştirilmesini önlemek amacıyla veya bunlar gibi tutuklamayı zorunlu kılan ve kanunda gösterilen diğer hallerde hakim kararıyla tutuklanabilir. Hakim kararı olmadan yakalama, ancak suçüstü halinde veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yapılabilir; bunun şartlarını kanun gösterir.

Yakalanan veya tutuklanan kişilere, yakalama veya tutuklama sebepleri ve haklarındaki iddialar herhalde yazılı ve bunun hemen mümkün olmaması halinde sözlü olarak derhal, toplu suçlarda en geç hakim huzuruna çıkarılıncaya kadar bildirilir.

(Değişik: 3.10.2001-4709/4 m.) Yakalanan veya tutuklanan kişi, tutulma yerine en yakın mahkemeye gönderilmesi için gerekli süre hariç en geç kırksekiz saat ve toplu olarak işlenen suçlarda en çok dört gün

Kişi özgürlüğü fiziksel ve psikolojik bütünlüğü ve hareket özgürlüğünü korur, tüm özgürlükler insanın kişiliğini geliştirmek özgürlüğünün temel ortaya çıkış biçimlerini oluşturmaktadırlar⁷⁶⁹. Ceza hukuku alanında kişiyi özgürlüğünden mahrum etmek suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır⁷⁷⁰.

Kişi hürriyeti ve kişi güvenliği çok geniş kapsamlı bir kavramdır. Nitekim Anayasa Mahkemesi “kişi özgürlüğü ile ilgili olarak doktrinde açık bir tanımlama yapılmadığını, kişi özgürlüğünün zaman zaman kişi güvenliği, kişi dokunulmazlığı gibi kavramlarla eş anlamda ya da temel hak ve özgürlüklerin tümünü kapsayan bir kavram olarak kullanıldığı”⁷⁷¹ görüşündedir. Ancak Anayasa Mahkemesi aynı kararında kişi özgürlüğünün sınırlarını daha önce vermiş olduğu bir kararına atıfta bulunarak çizmeye çalışmıştır. Buna göre; “Anayasa m. 19 ile ifadesini bulan kişi özgürlüğü kavramı, kişiye dilediği gibi karar verip hareket edebilme olanağı sağlayan kurumlaşmamış özgürlükler alanını kapsamaktadır”. Anayasa Mahkemesi bir başka kararında “bir kimsenin başkasına zarar vermeden; istediği hareketi yapabilmesi, istediği gibi dolaşabilmesi, yemesi, içmesi, eğlenmesi de şüphesiz kişi hürriyeti kavramı içerisinde olduğu görüşünü ortaya koymuştur⁷⁷².

Anayasa Mahkemesi, “Anayasa’nın 19. m.’si, suçlu sayılan kişinin güvenliğini (kişi güvenliğini) düzenlemektedir. Yasaların geçmişe yürütülmesi konusu ise,

içinde hakim önüne çıkarılır. Kimse, bu süreler geçtikten sonra hakim kararı olmaksızın hürriyetinden yoksun bırakılamaz. Bu süreler olağanüstü hal, sıkıyönetim ve savaş hallerinde uzatılabilir.

(Değişik: 3.10.2001-4709/4 m.) Kişinin yakalandığı veya tutuklandığı, yakınlarına derhal bildirilir.

Tutuklanan kişilerin, makul süre içinde yargılanmayı ve soruşturma veya kovuşturma sırasında serbest bırakılmayı isteme hakları vardır. Serbest bırakılma ilgilinin yargılama süresince duruşmada hazır bulunmasını veya hükmün yerine getirilmesini sağlamak için bir güvenceye bağlanabilir.

Her ne sebeple olursa olsun, hürriyeti kısıtlanan kişi, kısa sürede durumu hakkında karar verilmesini ve bu kısıtlamanın kanuna aykırılığı halinde hemen serbest bırakılmasını sağlamak amacıyla yetkili bir yargı merciine başvurma hakkına sahiptir.

(Değişik: 3.10.2001-4709/4 m.) Bu esaslar dışında bir işleme tabi tutulan kişilerin uğradıkları zarar, tazminat hukukunun genel prensiplerine göre, Devletçe ödenir”.

⁷⁶⁹ GÖREN, s. 255.

⁷⁷⁰ SOYASLAN, s. 199.

⁷⁷¹ Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986, 8/27 (RG: 14.8.1987, 19544).

⁷⁷² Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986, 8/27 (RG: 14.8.1987, 19544);

“...Kişi özgürlüğü ve kişi güvenliği konusunda kural getiren Anayasanın 19. m.’si, birinci kavramı anlamakla yetinirken, kişi özgürlüğünün özel bir türü olan ikinci kavram hakkında ayrıntılara girmiştir. Anayasa Koyucunun, genel anlamdaki kişi özgürlüğü konusunda ayrıntılara inmemesini bu özgürlüğün niteliğinde aramak gerekir. Belirtilen içeriğiyle kişi özgürlüğü, öylesine doğal ve geniş bir alanı kapsamaktadır ki, Anayasada konunun ayrıntılarıyla kurala bağlanmasına gerek görülmemiş, bu özgürlüklere kolay kolay tecavüz edilemeyeceği...” görüşündedir.

Anayasa'nın 2. m.'sindeki hukuk devleti ilkesine bağlı hukuksal güvenlikle ilgilidir"⁷⁷³ görüşünde olup, m. 19'u temel kural olarak ele almış ve bir çok kararında kullanmıştır⁷⁷⁴.

Anayasa m. 19 düzenlemesi ile aslında Anayasa genel bir özgürlük hakkından, genel bir kişi özgürlüğü ya da davranış özgürlüğünden söz etmemekte, keyfi bir şekilde özgürlüğünden yoksun tutulmama güvencesi vermekte⁷⁷⁵, ceza muhakemesi aracılığıyla kişinin özgürlüğüne müdahale edilmesi halinde geçerli olacak kurallar Anayasa m. 19 ve diğer düzenlemeler ile gösterilmektedir⁷⁷⁶.

İHAS m. 5 özgürlük ve güvenlik hakkını düzenlemektedir. Bu düzenleme;

“Herkesin kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkı vardır, bu maddede belirtilen haller⁷⁷⁷ ve yasada belirtilen yollar dışında kimse özgürlüğünden yoksun bırakılamaz” şeklindedir.

⁷⁷³ Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995, 6/29 (RG: 10.2.1996, 22550).

⁷⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, 13.11.1995, 45/58 (RG: 24.11.1995, 22473); Anayasa Mahkemesi, 2.2.1996, 25/5 (RG: 26.9.1996, 22769); Anayasa Mahkemesi, 31.3.1992, 18/20 (Mük. RG: 27.1.1993, 21478); Anayasa Mahkemesi, 12.1.1989, 4/3 (RG: 10.1.1990, 20398); Anayasa Mahkemesi, 4.9.1997, 56/62 (RG: 14.11.1997, 23170).

⁷⁷⁵ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 168.

⁷⁷⁶ CENTEL, Nur/ ZAFER Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, 5271 Sayılı Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu İle İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş Dördüncü Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.19.

⁷⁷⁷ Bu haller ile kastedilen hususlar; İHAS'nin 5. m.'sinin devamında düzenlenmiş olup, aşağıdaki şekildedir.

- a) Kişinin yetkili mahkeme tarafından mahkum edilmesi üzerine usulüne uygun olarak hapsedilmesi;
 - b) Bir mahkeme tarafından, yasaya uygun olarak, verilen bir karara riayetsizlikten dolayı veya yasanın koyduğu bir yükümlülüğün yerine getirilmesini sağlamak için usulüne uygun olarak yakalanması veya tutulu durumda bulundurulması;
 - c) Bir suç işlediği hakkında geçerli şüphe bulunan veya suç işlemesine ya da suçu işledikten sonra kaçmasına engel olmak zorunluluğu inancını doğuran makul nedenlerin bulunması dolayısıyla, bir kimsenin yetkili merci önüne çıkarılmak üzere yakalanması ve tutulu durumda bulundurulması;
 - d) Bir küçüğün gözetim altında eğitimi için usulüne uygun olarak verilmiş bir karar gereği tutulu durumda bulundurulması veya kendisinin yetkili merci önüne çıkarılması için usulüne uygun olarak tutulu durumda bulundurulması;
 - e) Bulaşıcı hastalık yayabilecek bir kimsenin, bir akıl hastasının, bir alkoliğin, uyuşturucu madde bağımlısı bir kişinin veya bir serserinin usulüne uygun olarak tutulu durumda bulundurulması;
 - f) Bir kişinin usulüne aykırı surette ülkeye girmekten alı konmasını veya kendisi hakkında sınır dışı etme ya da geri verme işleminin yürütülmemekte olması nedeniyle usulüne uygun olarak yakalanması veya tutulu durumda bulundurulması;
2. Yakalanan her kişiye, yakalama nedenleri ve kendisine yöneltilen her türlü suçlama en kısa zamanda ve anladığı bir dille bildirilir.
3. Bu m.'nin 1.c fıkrasında öngörülen koşullara uyarınca yakalanan veya tutulu durumda bulunan herkes hemen bir yargıç veya adli görev yapmaya yasayla yetkili kılınmış diğer bir görevli önüne çıkarılır; kendisinin makul bir süre içinde yargılanmaya veya adli kovuşturma sırasında serbest bırakılmaya hakkı vardır. Salıverilme, ilgilinin duruşmada hazır bulunmasını sağlayacak bir teminata bağlanabilir.

Bu madde iki grup hükmü içermekte olup, biri kişinin özgürlüğü ve güvenliğinin tanınması, diğeri ise kişi özgürlüğü ve güvenliğini korumak için alınan önlemler, öngörülen güvencelerdir⁷⁷⁸.

İHAM'ne göre, İHAS m. 5 ile kişi özgürlüğü klasik anlamıyla, kişinin fiziksel özgürlüğü biçiminde düşünülmüş, bir kimsenin keyfi bir tarzda özgürlüğünden yoksun bırakılmasına karşı korunması amaçlanmıştır⁷⁷⁹. İHAM özgürlüğü kısıtlama ile özgürlükten yoksun bırakma arasındaki ayrımın, sadece derece veya yoğunlukta olup, nitelik veya özde olmadığı görüşündedir⁷⁸⁰.

Kişi hürriyeti ve güvenliği ile ilgili hükümleri vergi yükümlüsünün özgürlüğü ve güvenliği ile okuyacak olursak, vergilendirme ile ilgili kuralların keyfilikten uzak, vergi yükümlüsünün özgürlüğünü sekteye uğratmayacak, bu özgürlüğünden mahrum bırakmayacak ve özgürlüğünü koruyacak mali ve idari düzenlemelerden ibaret olması, aynı şekilde vergi yükümlüsünün suç ve cezalarının da kişi hürriyeti ve güvenliği kapsamındaki hükümler doğrultusunda olması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz.

3.2. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması Hakkı

Özel Hayatın Gizliliği ve korunması hakkı kapsamında; Anayasada “Özel Hayatın Gizliliği (AY, m. 20)”, “Konut Dokunulmazlığı (AY, m. 21)”, “Haberleşme Özgürlüğü (AY, m. 22)” esas alınırken, İHAS'de bu hükümlerin karşılığı birlikte değerlendirilmiş ve “Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması” başlığı ile tek bir madde altında düzenlenmiştir. (İHAS, m. 8).

Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğüne ilişkin düzenleme Anayasa m. 23 ile düzenlenmişken, İHAS'da seyahat özgürlüğü 4 No.lu Protokol m. 2 “Serbest Dolaşım Özgürlüğü” başlığı altında düzenlenmiştir.

4. Yakalama veya tutuklu durumda bulunma nedeniyle özgürlüğünden yoksun kılınan herkes, özgürlük kısıtlamasının yasaya uygunluğu hakkında kısa bir süre içinde karar vermesi ve yasaya aykırı görülmesi halinde kendisini serbest bırakması için bir mahkemeye başvurma hakkına sahiptir.

5. Bu madde hükümlerine aykırı olarak yapılmış bir yakalama veya tutulu kalma işleminin mağduru olan herkesin tazminat istemeye hakkı vardır.

⁷⁷⁸ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 221.

⁷⁷⁹ Engel ve Diğerleri- Hollanda, 8.6.1976, (DOĞRU, C.1., s. 145).

⁷⁸⁰ Ashingdane- İngiltere, 28.5.1985, (DOĞRU, C.1., s. 891).

3.2.1. Özel Hayatın Gizliliği

Özel hayat, kişinin dış dünya ile ilişkisinin algılandığı, bilgi, görgü ve verilerin depolanarak sadece sahibi veya kendine yakın bir kaç kişinin bildiği, insanın orada özgür olduğu bir hayattır⁷⁸¹. Özel ve ailevi yaşamın (bağımsızlık ve gizlilik alanın) korunması için hukuk önemli “araçlar” geliştirmiştir ki bunlardan birincisi, doğrudan kişinin kendisine ve eşyasına ilişkin olan kayıtlama, ikincisi, konut dokunulmazlığı, üçüncüsü ise haberleşme özgürlüğüdür⁷⁸².

Özel hayatın gizliliği, Anayasa m. 20 ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme;

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

Anayasa m. 20’nin 2. fıkrası özel hayatın gizliliği doğrultusunda kişilerin üzerlerinin, özel kağıt ve eşyalarının aranması ve bunlara el konulmasının haklı bir gerekçeye ve hakim kararına dayanması ile ilgili usul ve esasları düzenlemiştir⁷⁸³. Bu düzenlemede aramadan söz edilmekte⁷⁸⁴ ancak düzenlemedeki kural ve istisna birlikte okunduğunda bir ilke oluşturmaktadır ki o da “sınırlama meşru bir nedene dayanmalıdır”⁷⁸⁵. Bu dokunulmazlık alanı, özel yaşamın gizliliğinin ve bağımsızlığının gerçekleşme ortamını hazırlamaktadır⁷⁸⁶.

Meslek sırrı da insan haklarını korumada ve özel yaşamın gizliliği ve dokunulmazlığı hakkı kapsamında değerlendirilmekte, ticari sırlarının korunması için de

⁷⁸¹ SOYASLAN, s. 267.

⁷⁸² KABOĞLU, İbrahim Ö., Özgürlükler Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 2002, s. 295-296; DEMİR/KARATEPE, s. 238.; TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 169.

⁷⁸³ (Mülga cümle: 3.10.2001-4709/5 m.)

(Değişik: 3.10.2001-4709/5 m.) Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hakimın onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

⁷⁸⁴ YURTCAN, Erdener, Ceza Yargılaması Hukuku, Onuncu Bası, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2004, s. 474.

⁷⁸⁵ SABAN, “Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, s. 723.

⁷⁸⁶ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku, s. 296.

kullanılmaktadır⁷⁸⁷. Vergilendirme alanına geçtiğimizde vergi yükümlüsünün özel hayat yanında mesleği ile ilgili ticari sırlar da özel yaşamın gizliliği kapsamına girmektedir⁷⁸⁸.

Anayasa Mahkemesi, özel hayatın korunmasının herşeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması ve başkalarının gözleri önüne serilmemesi demek olduğunu açıkça ifade etmektedir⁷⁸⁹. Ayrıca aynı karar hükmünde Mahkeme, özel hayatın gizliliğine ilişkin Anayasanın 20. m. ile getirilmiş olan dokunulmazlık ilkesinin istisnası olarak adli soruşturma ve kovuşturma gereklerini belirtmiştir⁷⁹⁰. Anayasa Mahkemesi, özel hayatın dokunulmazlığını temel haklardan birisi olarak kabul etmekte olup, “özel yaşamın dokunulmazlığı temel haklardandır ve bu niteliği nedeniyle insan haklarına ilişkin beyanname ve sözleşmelerde yer almış, tüm demokratik ülkelerin mevzuatlarında açıkça belirlenen istisnalar dışında Devlete, topluma ve diğer kişilere karşı korunmuştur”⁷⁹¹ görüşünü taşımakta ve bir çok kararında Anayasa m. 20’yi temel ilke olarak kullanmaktadır⁷⁹².

İHAS’nin özel hayatın gizliliği ile ilgili düzenlemesi m. 8 ile “Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunması” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme;

⁷⁸⁷ GEMALMAZ, Mehmet Semih/ GEMALMAZ, Haydar Burak, Ulusalüstü İnsan Hakları Standartları Işığında Türkiye’de Bilgi Edinme Düşünce-İfade ve İletişim Mevzuatı, Yazıhane Yayınları, İstanbul, 2005, s. 253.

⁷⁸⁸ SABAN, s. 188.

⁷⁸⁹ Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987, 24/8 (RG: 28.5.1987, 19473); Anayasa Mahkemesi, 6.1.1999, 68/1 (RG: 19.1.2001, 24292);

“...Özel hayatın korunması herşeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demektir. Orada cereyan edenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kimseler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişinin temel haklarından biridir. Bu niteliği sebebiyledir ki, özel hayatın gizliliğine dokunulmaması, insan haklarına ilişkin beyanname ve sözleşmelerde korunması istenilmiş, ayrıca tüm demokratik ülke mevzuatında açıkça belirlenen istisnalar dışında bu hak devlet organlarına, topluma ve diğer kişilere karşı korunmuş tur. insanın mutluluğu için büyük önemi olan özel hayata saygı gösterilmesi hakkı onun kişiliği için temel bir hak olup yeteri kadar korunmadığı takdirde kişilerin ve dolayısıyla toplumun kendini huzurlu hissedip güven içinde yaşaması mümkün değildir. Bu nedenlerle söz konusu gizliliği çeşitli biçimde ihlal eylemleri suç sayılarak ceza yaptırımlarına bağlanmıştır...”

⁷⁹⁰ Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987, 24/8 (RG: 28.5.1987, 19473);Anayasa Mahkemesi, 6.1.1999, 68/1 (RG: 19.1.2001, 24292);

“...Özel hayatın gizliliğine ilişkin olarak Anayasa’nın yirminci m.’de getirilmiş bulunan dokunulmazlık ilkesine, adli soruşturma ve kovuşturmanın gerekleri bir istisna teşkil etmektedir. Bu husus yirminci m.’nin içerdiği açık özel bir sınırlama nedenidir. Adli soruşturma ya da kovuşturmanın gerektirmesi halinde özel hayatın gizliliğine dokunulabilecektir. 20. m. ile getirilen temel ilkeye ikinci istisnayı kanunun açıkça gösterdiği hallerde usulünce verilmiş hakim karar bulunmak koşuluyla kişinin üstünün, özel kağıtlarının ve eşyasının aranabilmesi ve bunlara el konulabilmesi hususu oluşturmaktadır...”

⁷⁹¹ Anayasa Mahkemesi, 22.2.2006, 29/24 (RG: 27.7.2006, 26241).

⁷⁹² Anayasa Mahkemesi, 12.10.2005, 38/63 (RG: 6.5.2006, 26160).

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

2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir”, şeklindedir.

İHAS m. 8/1 düzenlemesi bir hak tespiti yaparken, m. 8/2 hakkın kullanılması ile ilgili özel sınırlamaları düzenlemektedir⁷⁹³.

İHAS m. 8’de, kişi, bireysel yaşamın çeşitli yönleri veya zemini olarak “özel hayatı ve aile hayatı”⁷⁹⁴, “haberleşme” ve meskeni (konut yada oturduğu yer) düzeyinde koruma altına almış olmakla, korunan hakların tanımı verilmemekte, özellikle özel hayat ve aile hayatı gibi kavramların, hukuki uygulamaya kesinlik kazandıracak kadar belirgin bir içerik ve belli sınırlarda bulunmadığı anlaşılmaktadır⁷⁹⁵. Bu yüzden bu madde İHAS’nin en açık uçlu maddelerinden biri olarak nitelenir, içeriği içtihatlarla somutlaştırılmıştır⁷⁹⁶.

Anayasamız özel hayatın gizliliği ve korunmasını üç başlık altında (özel hayatın gizliliği, haberleşme özgürlüğü ve konut dokunulmazlığı) olarak düzenlemişken, İHAS, özel hayatın gizliliği ve korunmasını tek bir madde ile birarada düzenlemiştir.

İHAM’ne göre, özel hayat bütün unsurlarıyla tanımlanacak geniş bir kavramdır⁷⁹⁷.

⁷⁹³ SABAN, “Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, s. 723.

⁷⁹⁴ İHAS hazırlandığından beri aile hayatı kavramında hızlı bir evrim yaşanmış, bu kavram, sosyal ve yasal değişiklikleri göz önünde bulunduracak biçimde gelişmeye devam etmektedir. (KILKELLY, Ursula, Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı, İnsan Hakları El Kitapları No:1, Strasbourg, 2001, s. 15).

⁷⁹⁵ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 330.

⁷⁹⁶ YALTI, s. 166.

⁷⁹⁷ a) KILKELLY, s. 9.

b) İHAM, İHAS m. 8’in esas itibarıyla bireyi kamu makamlarının keyfi müdahalesine karşı korumakla birlikte, Devleti sadece böyle bir müdahalede bulunmaktan kaçınmaya zorlamakla kalmayacağı, bu öncelikli negatif yükümlülüğe ek olarak, özel ve aile yaşamına etkili bir şekilde saygı gösterilmesi için pozitif yükümlülükleri de bulunabileceğini, bu yükümlülüklerin, bireylerin kendi aralarındaki ilişkiler alanında olsa bile, özel yaşama saygıyı sağlamayı hedefleyen tedbirlerin alınmasını içerebileceği görüşündedir. X ve Y- Hollanda, 26.3.1985, (DOĞRU, C.1., s. 856).;

İHAM, İHAS m. 8’in amacının esas itibarıyla bireyi kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı korumak olduğu ancak, buna ek olarak, aile yaşamına etkili bir şekilde “saygı”ya ilişkin olan pozitif yükümlülükleri de bulunabileceği görüşünü taşımaktadır. Abdulaziz, Cabales ve Balkandalı- İngiltere, 28.5.1985, (DOĞRU, C.1., s. 877).;

İHAM, özel yaşam kavramı için etraflı bir tanım verme girişiminde bulunmayı olanaksız ve gereksiz olarak nitelemiş, İHAM bireyin şahsi yaşamını seçimine göre yaşadığı iç dünyası ile sınırlanamaz ve dış dünya dışarıda bırakılamaz görüşünü taşımaktadır⁷⁹⁸. İHAM, özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkına müdahale söz konusu olduğunda, müdahaleyi, hukuken öngörülebilir, meşru amaç ve demokratik toplumda gereklilik olmak üzere İHAS'nin 8. m'sindeki bileşenleri ile okumaktadır⁷⁹⁹.

Vergi hukukuna geçildiğinde, vergi yükümlüsünün özel hayatı, ticari ve işletmesine ait sırlar olarak karşımıza çıkmaktadır⁸⁰⁰. Özel hayatın gizliliği kural yasak olup, vergi yükümlülerinin, vergi yönetiminden gereksiz yere özel hayatlarının gizliliğini ihlal etmemelerini isteme hakkı bulunmakta, uygulamada bu hak, vergi yükümlülerinin ev ve iş yerlerinde makul olmayan gerekçelere dayanılarak arama yapılmamasının ve ödenmesi gereken vergi miktarının belirlenmesi ile ilgisi olmayan gerekçelere dayanılarak arama yapılmasının ve ödenmesi gereken vergi miktarının belirlenmesi ile ilgisi olmayan bilgilerin istenmesinin önlenmesi şeklinde yorumlanmaktadır⁸⁰¹. İHAM'de vergilendirmeye ilişkin davalarda, vergi idaresinin yükümlünün özel yaşamına yönelik müdahalesini ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirmektedir⁸⁰².

3.2.2. Konut Dokunulmazlığı

Özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilen diğer anayasal düzenleme Anayasa m. 21 ile “Konut Dokunulmazlığı” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme;

“Kimsenin konutuna dokunulamaz. Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak

İHAM, İHAS m. 8'de bir hakkın kullanımına yapılan müdahalenin, “hukuka uygun”, “amacı ya da amaçları 2. fıkra bakımından meşru” ve “demokratik bir toplumda gerekli olmadığı sürece” haklı sayılamayacağı görüşündedir. Dudgeon- İngiltere, 22.10.1981, (DOĞRU, C.1., s. 429).;

İHAM, Eğitim alanındaki bazı tasarrufların özel ve aile yaşamına saygı hakkını etkileyebileceği görüşündedir. Örneğin çocukları ailelerinden keyfi bir biçimde ayırarak, özel ve aile yaşamlarını haklı görülemeyecek bir tarzda tahrip etme amacı taşıyan veya bu sonucu doğuran tasarruflar olabilir. (Belçika'da Eğitim Dili Davası- Belçika, 23.7.1968, (DOĞRU, C.1., s. 55).

⁷⁹⁸ YALTI, s. 166.

⁷⁹⁹ SABAN, “Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, s. 726.

⁸⁰⁰ SABAN, s. 188.

⁸⁰¹ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 128.

⁸⁰² YALTI, s. 167.

ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hakimın onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar” şeklindedir.

Konut bireye serbestlik sağlayan asgari alanı oluşturur, gizliliği koruması yanında kişi güvenliği ile mülkiyeti de güvence altına alır, birey ya da aile yaşamının korunmasında temel öge olan konut serbestçe seçilir; dokunulmaz özelliğiyle kişilere özgü bir yerdir⁸⁰³. Kişinin kişiliğini bulması, özgürlüğü, güvenliği ve kendisini ifade etme ve geliştirmesi için de en uygun yerdir⁸⁰⁴. Kişiler ile Devlet arasındaki ilişkiler bakımından otoritenin ilk müdahalesi konut dokunulmazlığının ihlali şeklinde olmaktadır⁸⁰⁵. Konutta yapılacak aramalar ile ilgili konuta dokunulamazlığı ilkesi Anayasa’da düzenlendikten sonra ancak hakim kararı ile konuta girilebileceği düzenlenmiştir⁸⁰⁶. Bu sebeple konut dokunulmazlığı öncelikli bir dokunulmazlık alanı olarak kabul edilerek Anayasa ve İHAS’ne düzenlenmiş, ihlalin sınırları özenle belirlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi bir çok kararında konut dokunulmazlığına ilişkin kararlarını özel hayatın ve aile hayatının gizliliği, haberleşme özgürlüğü gibi kişi özgürlükleri ve temel özgürlüklerle birlikte okumuştur⁸⁰⁷.

⁸⁰³ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku, s. 296.; Konut Dokunulmazlığının İhlali durumunda iki çeşit suç kabul edilmektedir. Bunlardan ilki, şahısların işledikleri mesken masuniyetini ihlal suçu (TCK m. 193), diğeri ise memurların işledikleri mesken masuniyetini ihlal suçudur. (TCK m. 194) (EREM, Faruk/TOROSLU, Nevzat, Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Sekizinci Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2000, s. 120).

⁸⁰⁴ SOYASLAN, s. 220.

⁸⁰⁵ DÖNMEZER, Sulhi, Özel Ceza Hukuku Dersleri, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1984, s. 53.

⁸⁰⁶ YURTCAN, s. 475.

⁸⁰⁷ Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986, 8/27 (RG: 14.8.1987, 19544);

“...Anayasanın konut dokunulmazlığı konusunda kural koyan 20. ve haberleşme özgürlüğünü düzenleyen 22. m.’lerinde, genel ilke olarak hakim kararı olmadan bu özgürlüklerin sınırlandırılmayacağı belirtilmişken...”

Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987, 24/8 (RG: 28.5.1987, 19473);

“...Aramanın, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve kişi özgürlüğü gibi haklara getirdiği geçici sınırlamalar Anayasal dayanağını, temel hak ve hürriyetlerin yerine göre sınırlandırılabilmesini mümkün

Konut, kişinin özel hayatının sürdürdüğü yerdir; İHAM, meslek ve ticaret faaliyetlerinin yürütüldüğü yeri de 8. m. kapsamında konut saymış⁸⁰⁸, oturulan evin kamulaştırılmasını konut dokunulmazlığına müdahale olarak kabul etmiştir⁸⁰⁹. İHAM bir başka kararında; bir evin sahiplerinin oturma izni almaya zorlanması ve bu izin için başvurularının reddedilerek, yasadışı olarak mülkte oturma nedeniyle haklarında ceza davası açılması ve para cezası mahkumiyetine çarptırılması durumunu, konuta saygı hakkının kullanımına müdahale oluşturduğunu görüşündedir⁸¹⁰. İHAM, konut kavramına, söz konusu yerde huzur içinde yaşamayı da dahil etmektedir⁸¹¹.

Vergi yükümlüsünün konut dokunulmazlığı hakkı kapsamında evinde ve işyerinde yapılacak aramalarda hakim kararı olması gerekmekte (VUK m. 142), bu anlamda aramanın hakim iznine bağlanması bir kural getirmekte vergi yükümlüsünün

kılan Anayasa'nın 13. m.'sinin ilk fıkrasındaki genel nitelikli sınırlama nedenleriyle, özel hayatın gizliliğine ilişkin 20. m.'sinde bulunmaktadır..."

Anayasa Mahkemesi, 8.12.1988, 2/1 (RG: 16.5.1989, 20167);

"...Halkın toplanma, gösteri ve yürüyüş düzenleme, dernekleşme, haberleşme, gezi ve yerleşme özgürlükleri ile can ve mal güvenliğini, konut dokunulmazlığını gerçekleştirir..."

Anayasa Mahkemesi, 16.7.1991, 1/1 RG: 28.1.1992, 21125);

"...Kişi ve konut dokunulmazlığı, düşünce ve örgütlenme özgürlüğü, bilgilenme özgürlüğü, vicdan ve din özgürlüğü; kadınların eşit haklılığı, sosyal haklar eksiksiz sağlanmalıdır." denilmekte ve temel özgürlükler konusunda ayrı ayrı dilekler belirtilmektedir..."

Anayasa Mahkemesi, 31.3.1992, 18/20 (RG: 27.1.1993, Mük. 21478);

"...TCK'nın İkinci Kitabı'nın İkinci Babı "Hürriyet aleyhinde işlenen cürümler" başlığını taşımakta ve siyasi hürriyet (TCK. m.174), din hürriyeti (TCK. m. 175), şahıs hürriyeti (TCK. m. 179-192), konut dokunulmazlığı (TCK. m. 193-194), sırrın dokunulmazlığı (TCK. m. 195-200) ve iş ve çalışma hürriyetine karşı cürümler konusunda kurallar içermektedir..."

Anayasa Mahkemesi, 20.1.1993, 36/4 (RG: 19.3.1993, 21529);

"...Yaşam hakkı, kişi ve konut dokunulmazlığı, işkence ve eziyet yasağı, sansür yasağı, gibi kimi hak ve özgürlüklerin durdurulmaları bunların nitelikleri gereği olanaksızdır. Toplantı ve gösteri yürüyüşü, seyahat özgürlüğü, grev gibi belli tekrarlar biçimde kullanılabilen kimi hak ve özgürlükler durdurulabilir..."

Anayasa Mahkemesi, 6.1.1999, 68/1 (RG: 19.1.2001, 24292);

"...Anayasa'nın özel hayatın gizliliği ve korunması başlıklı yirminci m.'sinde, kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin, üstünün, özel kağıtlarının ve eşyasının aranmayacağı ve bunlara el konulamayacağı; konut dokunulmazlığı başlıklı yirmibirinci m.'sinde de, yirminci m.'de belirtilen koşullar oluşmadıkça, kimsenin konutuna girilemeyeceği, arama yapılamayacağı ve buradaki eşyaya el konulamayacağı belirtilmiştir..."

Anayasa Mahkemesi, 12.10.2005, 38/63 (RG: 6.5.2006, 26160);

"...Anayasa'nın 21. m.'sinde, herkesin, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamayacağı, 21. m.'sinde de kimsenin konutuna dokunulamayacağı belirtilmiştir..."

⁸⁰⁸ Chappell- İngiltere, 30.3.1989, (GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 340).

⁸⁰⁹ X- İngiltere, 3.3.1982, (GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 340).

⁸¹⁰ Gillow- İngiltere, 24.11.1986, (DOĞRU, C. 2., s. 168).

⁸¹¹ KILKELLY, s. 64.

konut dokunulmazlığı hakkı, kişilik hakları kapsamında önemli bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.2.3. Haberleşme Özgürlüğü

Özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilen bir başka anayasal düzenleme haberleşme özgürlüğü olup, haberleşme özgürlüğünden söz edebilmek için ilk koşul, her türlü haber, düşünce ve kanıların serbestçe öğrenilebilmesi ve toplanabilmesi olanağının bulunması gereğidir⁸¹². Anayasa m. 22 ile “Haberleşme Özgürlüğü” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre;

“Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır” şeklindedir⁸¹³.

Haberleşmenin gizliliği ile kişiler arasındaki haberleşme korunarak, haberleşenlerin rızası olmadan üçüncü kişilerin bilgilenmeleri durumunda cezalandırılmaları söz konusu olmaktadır⁸¹⁴. Anayasa Mahkemesi haberleşme özgürlüğünü, kişi, konut dokunulmazlığı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü gibi özgürlüklerle birlikte okumuş⁸¹⁵, haberleşme özgürlüğü kapsamında Evrensel Bildirge ve İHAS’ne atıfta bulunarak, “haberleşme özgürlüğünün bir yanında özgürlükten yararlanılacak kişiler, öbür yanında devlet bulunmakla bu özgürlüğün aktif süjesi kişiler, pasif süjesi devlettir” şeklinde belirtilen görüşlere katılarak, herkesin yararlanması gereken bir özgürlük kapsamında eşitlik ilkesi ile değerlendirmiştir⁸¹⁶.

⁸¹² İÇEL, Kayıhan/ ÜNVER, Yener, Kitle Haberleşme Hukuku, Yenilenmiş Altıncı Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2005, s. 55.

⁸¹³ AY, m. 22’nin devamı şu şekildedir: “Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hakimim onayına sunulur. Hakim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar.

İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları kanunda belirtilir”.

⁸¹⁴ SOYASLAN, s. 267.

⁸¹⁵ Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986, 8/27 (RG: 14.8.1987, 19544); Anayasa Mahkemesi; 8.12.1988, 2/1 (RG: 16.5.1989, 20167); Anayasa Mahkemesi, 16.7.1991, 1/1 (RG: 28.1.1992, 21125).

⁸¹⁶ Anayasa Mahkemesi, 1.3.1984, 1/2 (RG: 1.5.1984, 18388);

“...Düşünce özgürlüğünün teknik alanda, çağdaş düzeye uygun güvencesi olan otuzbirinci m.’ye göre, haber verme özgürlüğü, haber alma özgürlüğü ile gerçekleşip tamamlanmaktadır. Haberleşme özgürlüğü bu yönden hukuksal içeriğine uygun irdelendiğinde eşit ölçüde yararlanmanın amaçlandığı anlaşılmaktadır...”

Devletin, olumlu bir tutumla, haberleşme özgürlüğünü sağlamak için aldığı tedbirlerin, dolaylı olarak, haberleşme görevi için zorunlu koşulları yaratacağı da muhakkaktır⁸¹⁷.

Özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşmenin gizliliğinde yargıç kararı olmaksızın müdahale edilemez, gecikmesinde sakınca bulunulan durumlarda yasayla yetkili kılınmış merciin yazılı emriyle, yargıç kararı olmadan da müdahale edilebilmekte ancak bunlar yirmidört saat içinde hakim onayına sunulma şartı ile olmaktadır⁸¹⁸.

İHAM, İHAS'nin resmi Fransızca ve İngilizce metnindeki “correspondance” “correspondence” kelimesinin sadece sözlük anlamındaki yazışmayı değil, her çeşit yol ve araç aracılığıyla (mektup, telefon, telsiz vb.) kişiler arasında gerçekleştirilen özel nitelikteki haberleşmeyi ifade ettiği görüşündedir⁸¹⁹. Bu anlamda haberleşme özgürlüğü, geniş bir alanı kapsayan özel hayatın gizliliği ve korunması kapsamında yer alan bir özgürlüktür. İHAM, haberleşme özgürlüğünün istisnası olarak kabul edebileceğimiz bir kararında, bir devletin denetime aldığı kişinin bilgisi dışında ve itirazı mümkün olamayacak bir biçimde gizli izleme yapması halinde İHAS m. 8'sinin büyük ölçüde hükümsüz kalabileceğini, bu durumdaki bir kimsenin 8. m.'ye maddeye aykırı bir muameleye maruz kalması, hatta bu maddede verilen haktan farkında olmadan hem ulusal düzeyde hem de Sözleşme kurumları önünde herhangi bir hukuki yolu kullanmaktan yoksun bırakılmasının mümkün olabileceğini işaret etmektedir⁸²⁰. Ancak bu durumun, demokratik kurumları korumak için kesinlikle gerekli olduğu ölçüde katlanılabilir bir durum olduğunda söz konusu olabileceği görüşünü ortaya koymaktadır⁸²¹.

Anayasada belirtilen sebeplere bağlı olarak usulüne göre verilmiş yargıç kararı olmadıkça haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz, hiç kuşkusuz, vergi

“...Haberleşme özgürlüğü, Evrensel Bildirge m. 19/2. ve İHAS m. 10/1. uyarınca kitle haberleşme araçları kullanılarak bilgi alıp verme ve düşünce özgürlüğünü kapsar...”

“...Bilimsel anlatımlarda “Haberleşme özgürlüğünün bir yanında özgürlükten yararlanılacak kişiler, öbür yanında devlet bulunmakla bu özgürlüğün aktif süjesi kişiler, pasif süjesi devlettir” yollu belirtilen görüşler, tekel kurulmasının önlenip toplumdaki tüm kurumların eşit yararlanmasına ağırlık verildiğini vurgulamaktadır...”

⁸¹⁷ PERİN, Cevdet, Tarih Boyunca Düşünce ve Basın Özgürlüğü, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1974, s. 123.

⁸¹⁸ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 169.

⁸¹⁹ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 341.

⁸²⁰ Klass ve Diğerleri- Almanya, 6.9.1978, (DOĞRU, C.1., s. 256).

⁸²¹ Klass ve Diğerleri- Almanya, 6.9.1978, (DOĞRU, C.1., s. 258).

yönetimi de bu gizliliğe uymakla yükümlüdür⁸²². Vergi yükümlüleri de haberleşme özgürlüğü kapsamında haber alma ve verme özgürlüklerine eşitlik ilkesi kapsamında sahip olmaktadır.

3.2.4. Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü

Anayasa’da birlikte düzenlenmiş olan seyahat ve yerleşme özgürlüğü arasında sıkı bir bağlantı bulunmakta olup, yerleşme, kişilerin konut değiştirme, diledikleri yerde konutlarını seçme, orada oturma ve oraya yerleşme temel haklarını kapsamına almaktadır⁸²³. Seyahat özgürlüğü ise, dolaşım, gidip-gelme, yer değiştirme ve yerleşme serbestliğini ifade eder, gezme, hareket etme ya da bulunduğu yerde kalma, alıkonulamama (tutuklanmama), ikametini seçme, bu özgürlük kapsamında yer almaktadır⁸²⁴. Seyahat ve yerleşme özgürlüğü bir yandan ekonomik ve sosyal, diğer yandan kişisel yaşamın serbestçe düzenlenmesinin temel ögesini ve koşulunu oluşturmaktadır⁸²⁵. Yerleşme ve seyahat özgürlüğü Anayasa m. 23’te yer almakta olup, bu düzenleme;

“Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.

Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak;

Seyahat hürriyeti, suç 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” şeklindedir.

Bu özgürlükler iki farklı nedenle sınırlanmakta olup, sınırlamanın gerekçeleri m. 23 fıkra 2 ve 3 ile düzenlenmiştir⁸²⁶.

⁸²² MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 129.

⁸²³ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku, s. 331.

⁸²⁴ KABOĞLU, Özgürlükler Hukuku, s. 320.

⁸²⁵ İZGİ/GÖREN, s. 268.

⁸²⁶ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 170.

Anayasa, seyahat özgürlüğünün hangi durumlarda sınırlandırılacağını belirlemiş, ancak yurt dışına çıkma özgürlüğü bakımından belirli ölçüler gösterilmeksizin, bu özgürlüğün kanunla düzenlenmesine izin verileceğini düzenlemiştir⁸²⁷. Anayasa yurt dışına çıkma özgürlüğünü bir temel hak ve özgürlük olarak düzenlemekte, özüne dokunulmaksızın yalnızca vatandaşlık ödevi ya da ceza kovuşturması nedeniyle ancak kanunla sınırlandırılmaktadır⁸²⁸.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa m. 23 ile kişinin yerleşme ve seyahat özgürlüklerinin düzenlenmiş olduğunu ve bu özgürlüklerin hangi amaçlarla kısıtlanacağını belirtmiş olduğunu ifade etmektedir⁸²⁹. Danıştaya göre, yasaların suç saydığı eylemden dolayı yasanın öngördüğü cezası infaz edilen kişiye, genel güvenlik bakımından sakınca saptamasının infaz edilen suça dayandırılması ve bu nedenle pasaport verilmemesi yasaya aykırıdır⁸³⁰.

İHAS’de seyahat özgürlüğü 4 No.lu Protokol m. 2 “Serbest Dolaşım Özgürlüğü” başlığı altında düzenlenmiş olup, bu düzenleme;

“1. Bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkes, orada serbestçe dolaşma ve ikametgahını seçebilme hakkına sahiptir.

2. Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.

3. Bu haklar, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.

4. Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği sınırlamalara tabi tutulabilir” şeklindedir.

Bu maddenin 1. ve 2. fıkrası ile tanınan haklar, 3. ve 4. fıkralarda yer alan koşullar ile sınırlandırılacaktır⁸³¹. Ülke içinde dolaşım, yerleşme ve ülke dışına çıkış

⁸²⁷ ÇAĞAN, s. 168.

⁸²⁸ GÜNEŞ, Gülsen, “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bakış”, Vergi Sorunları, Sayı: 203, Ağustos, 2005, s. 120.

⁸²⁹ Anayasa Mahkemesi, 8.10.1991, 9/36 (RG: 9.5.1992, 21233).

⁸³⁰ Danıştay 10D, 31.5.1995, 5052/2724; Danıştay 10D, 14.10.1998, 4442/4832. (KHP-İBB).

⁸³¹ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 261.

konusunda serbestiyi güvence altına almakta, yurt dışına çıkış hakkı hem vatandaşları hem de yabancıları kapsamaktadır⁸³².

İHAS'a göre de bu hakların kullanılması Kanun'un öngördüğü nedenler dışında başka bir kısıtlamaya konu olamamaktadır⁸³³. Bu maddenin uygulanması bakımından problem alan vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı konulup konulmayacağı, konulacaksa hangi standartlar altında konulabileceğidir⁸³⁴.

İHAM, serbest dolaşım özgürlüğüne getirilen sınırlamaların, kamu düzeninin sürdürülmesi ve başkalarının haklarının korunması amacıyla getirildiği ve bu nedenle yurt dışı çıkış yasağının meşru bir amacının bulunduğunu belirtmiştir⁸³⁵.

İHAM'a göre serbestçe dolaşma özgürlüğüne sınırlama getirilmesi halinde, İHAS m. 5'de olduğu gibi özgürlükten mahrumiyet değil; fakat sadece bir sınırlama söz konusu olduğu için 4 No.lu Protokolün 2. m.'si uygulanır⁸³⁶.

İHAS 4 No.lu Protokol m. 2 ile bağlantılı vatandaşların sınır dışı edilme yasağı (İHAS 4 No.lu Protokol m. 3)⁸³⁷ ve yabancıların toplu halde sınır dışı edilmeleri yasağı (İHAS 4 No.lu Protokol m. 4)⁸³⁸ ile ayrıca düzenlenmiştir. İHAS 7 No.lu Protokol m. 1 ise, yabancıların sınır dışı edilmesine ilişkin kural ve istisnaları koymaktadır⁸³⁹.

Anayasada ya da İHAS'da vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış özgürlüğünün kısıtlanabileceğine dair doğrudan ve net bir hüküm ya da ifade bulunmamaktadır⁸⁴⁰. Anayasa seyahat özgürlüğünün ancak kanunla sınırlanabileceğini

⁸³² YALTI, s. 175.

⁸³³ GÜNEŞ, "Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bakış", s. 120.

⁸³⁴ YALTI, s. 175.

⁸³⁵ Riener- Bulgaristan, 27.5.2006, (YALTI, s. 176).

⁸³⁶ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 261.

⁸³⁷ "1. Hiç kimse, tek başına ya da toplu olarak, uyuğu bulunduğu devletin ülkesinden sınır dışı edilemez.

2. Hiç kimse, uyuğu bulunduğu devletin ülkesine girme hakkından yoksun bırakılamaz".

⁸³⁸ "Yabancıların toplu olarak sınır dışı edilmesi yasaktır".

⁸³⁹ İZGİ/GÖREN, s. 273.

İHAS 7 No.lu Protokol m. 1 ile "Yabancıların Sınır Dışı Edilmelerine İlişkin Usulü Güvenceler" başlığı altında yeniden ele alınmış olup, bu düzenleme; "1.Bir devlet ülkesinde kurallara uygun olarak ikamet eden bir yabancı, yasaya uygun şekilde verilmiş bir kararın uygulanması dışında sınır dışı edilemez ve a. sınır dışı edilmesine karşı gerekçeleri öne sürebilmesine, b. durumunu yeniden inceletmeye, c. yukarıdaki amaçlarla, yetkili bir merci önünde veya bu merci tarafından tayin edilecek biri ya da binleri önünde temsil ettirmesine, izin verilecektir.

2. Sınır dışı edilmenin kamu düzeni yararı ya da ulusal güvenlik nedenleri açısından gerektiği hallerde, bir yabancı, yukarıdaki 1. m.'nin (a), (b) ve (c) bentlerinde öngörülen haklarını kullanmadan sınır dışı edilebilir", şeklindedir.

⁸⁴⁰ GÜNEŞ, "Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bakış", s. 120.

söylerken, İHAS ise bunu “hukuk” (yasa) kavramıyla düzenlemektedir bu açıdan her iki kaynağında hukuksal araca ilişkin gerekleri farklı değildir⁸⁴¹. Ancak bu sınırlama, vergi borcu nedeni ile vergi yükümlüsüne yurt dışına çıkış yasağı, vergi yükümlüsünün seyahat özgürlüğüne bir devlet müdahalesidir ki özgürlüğün sınırlandırılmasını ifade eden bu müdahalenin, meşru ve ölçülü olarak yapıp yapılmadığı hukuk devleti uygulaması açısından değerlendirilmesi gereken bir konudur⁸⁴². Çünkü yurt dışına çıkışı engelleme, seyahat özgürlüğünü zedeleyen malvarlığına yönelik bir yasaklamadır⁸⁴³.

Vergi yükümlülükleri de seyahat ve yerleşme özgürlüğüne sahiptirler. Vergi yükümlülerinin bu iki özgürlüğünün kısıtlanması ancak kanunla ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeleri nedeniyle önlenmesine yönelik düzenleme yapılması, bu özgürlüklerini ortadan kaldıracak özgürlüklerin özüne dokunacak şekilde bir müdahale olmaması gereklidir.

3.3. Bilgi Edinme Hakkı

Bilgi edinme hakkı, başta temel hak ve hürriyetler olmak üzere, demokratik hukuk devletinin, yönetimde demokrasinin ya da demokratik yönetimin bir çok ilkesi ile yakından ve doğrudan ilişkili olup, esas itibarıyla, idarenin işlemleri, tutum ve davranışları hakkında kişilerin bilgilenmesi ihtiyacından doğmuştur⁸⁴⁴. Düşünce özgürlüğünün ön koşulu olan bilgi edinme hakkının önündeki engellerden biri sır ve gizlilik kavramları olup, bu kavramlar şeffaf bir devletin önündeki en büyük engeli oluşturmaktadır⁸⁴⁵.

Anayasada vatandaşın bilgi edinmesi ile bilgi edinme hakkının sınırlandırılmasına ilişkin açık bir hüküm bulunmamakta; Anayasanın “Düşünceyi Açıklama ve Yayma Hürriyeti”ni düzenleyen m. 26 ile⁸⁴⁶ kişinin istediği bilgiye ulaşmasını sağlayacak düzenleme olan “Dilekçe Hakkı” başlığı altında düzenlenen m. 74, bizi Bilgi Edinme

⁸⁴¹ YALTI, Billur, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 66, Eylül- Ekim 2006, s. 113.

⁸⁴² YALTI, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, s. 95.

⁸⁴³ GÜNEŞ, “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış”, s. 125.

⁸⁴⁴ HIZ, Yüksel/YILMAZ, Zekeriya, Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 39.

⁸⁴⁵ GEMALMAZ/ GEMALMAZ, s. 249.

⁸⁴⁶ HIZ/YILMAZ, s. 61.

Hakkına ulaştırmaktadır⁸⁴⁷. Anayasadaki bu haklardan yola çıkılarak, “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu” (BEHK) kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir⁸⁴⁸. Kanunun amacı ve kapsamı sırasıyla m. 1 ve 2’de düzenlenmiştir. Buna göre; Kanunun amacı; “Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir” şeklinde belirlendikten sonra kapsamı; “Bu Kanun; kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanır” şeklinde düzenlenmiştir. Bilgi Edinme Hakkı, kamu yönetimleri için bilgi verme ödevini oluştururken, bilgi alma, halkın yönetime karşı kullanabileceği, gerektiğinde yönetimden bu bilginin kopararak alınmasına olanak sağlayan bir hak niteliğindedir⁸⁴⁹. Vergi yükümlüleri vergi idaresinden Anayasal ilkeler ışığında ve BEHK kapsamındaki usul ve esaslar çerçevesinde yararlanabilmektedirler.

Bilgi edinme hakkı dayanağını anayasal düzlemde “ifade özgürlüğü” ve “dilekçe hakkından” aldığından, bu iki anayasal hakkın değerlendirilmesi gereklidir.

3.3.1. Düşünce ve İfade Özgürlüğü

Düşünce ve düşünceyi açıklama özgürlükleri, birbirinden ayrılmayan, içiçe geçmiş iki özgürlük biçimidir⁸⁵⁰. Düşünce özgürlüğü, insan için, kişisel ve toplumsal yaşamın getirdiği bütün sorunlara vermek istediği yanıtları, kendi kendine seçme ve hazırlama, davranış ve işlemlerini bu yanıtlara uygun hale getirme ve gerçek addettiğini başkalarına iletme olanağıdır⁸⁵¹. Düşünce özgürlüğü kişinin ekonomik karakterde olmayan değişik faaliyetlerine ilişkin olup, kişinin başkaları ile ilişkilerini mümkün kılar, inanç, bilgi, dünya görüşü, siyasal ya da dinsel düşünceleri ve bilimsel çalışmalarını, hayallerini bölüşmesini sağlar⁸⁵², ifade özgürlüğünün sınırları da ifadenin konusuna (siyasal, dinsel, ahlaki, ticari, akademik...) göre değiştiği gibi, ifadenin

⁸⁴⁷ SABAN, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 259.

⁸⁴⁸ 4982 No.lu Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (24.10.2003 T. ve 25269 No.lu RG.).

⁸⁴⁹ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 129.

⁸⁵⁰ YARSUVAT, Duygun, İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, “Değişik Hukuk Sistemlerinde Düşünce ve Düşünceyi Açıklama Hürriyeti”, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No: 1, İstanbul, 2003, s. 17.

⁸⁵¹ KABOĞLU, s. 334.; CENTEL, Nur/ ZAFER Hamide/ ÇAKMUT, Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Dördüncü Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 183.

⁸⁵² DÖNMEZER, Sulhi, Basın ve Hukuku, Genişletilmiş ve Yeniden Gözden Geçirilmiş Dördüncü Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1976, s. 25.

yöneldiği kişi ya da nesneye göre de değişmektedir⁸⁵³. Liberal hukuk teori ve pratiğinde ayrıcalıklı bir yere sahip olan düşünce özgürlüğü üç temelden oluşmakta olup, bunlar; düşüncelere ve bilgilere ulaşma (haber alma), düşüncelerinden ötürü kınanmama (kanaat özgürlüğü) ve düşüncelerini açıklama, yayma ve başkalarına aşılama (ifade) özgürlüğüdür⁸⁵⁴. Anayasanın 25 ve 26. m’lerinde düzenlenmiş olan düşünce özgürlüğü ve düşünceyi açıklama özgürlüğü İHAS’ın 9 ve 10. m’lerinde güvence altına alınmıştır⁸⁵⁵.

Düşünce özgürlüğü, bilgilenme hakkı ve kanaat özgürlüğü ile başlar, ifade özgürlüğü ile devam eder⁸⁵⁶. İfade özgürlüğü, Anayasa m. 25 “Düşünce ve Kanaat Hürriyeti” ve m. 26 “Düşünceyi Açıklama ve Yayma Hürriyeti” başlıkları altında düzenlenmiş olup, bu özgürlüklerin sınırlandırılması genel ve özel bir takım sebeplerle mümkün olacaktır⁸⁵⁷. Buna göre;

“AY. m. 25; Herkes, düşünce ve kanaat hürriyetine sahiptir”⁸⁵⁸.

“AY m. 26; “Herkes, düşünce ve kanaatlerini söz, yazı, resim veya başka yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama ve yayma hakkına sahiptir”⁸⁵⁹.

⁸⁵³ UYGUN, Oktay, Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de İfade Özgürlüğü, Bülent Tanör Armağanı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 752.

⁸⁵⁴ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 172.; SCHAUER, Frederic, İfade Özgürlüğü Felsefi Bir İnceleme, Liberal Düşünce Topluluğu Yayını, Çeviren: SEÇİLMİŞOĞLU, M. Bahattin, Ankara, 2002, s. 87.

⁸⁵⁵ GÖREN, s. 252.

⁸⁵⁶ KABOĞLU, s. 335.; düşünce özgürlüğü uygarlığın, diğer özgürlüklerin çoğulculuğun, kişinin ve toplumun maddi ve manevi alandaki gelişmesinin birinci şartı ve kaynağıdır. (DAĞLI, Yağız Ali, İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, “TCK 159. Madde Kapsamında İfade Özgürlüğü”, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No: 1, İstanbul, 2003, s. 151).

⁸⁵⁷ DEMİR/KARATEPE, s. 240.

⁸⁵⁸ AY. m. 25’in devamı; “Her ne sebep ve amaçla olursa olsun kimse, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz; düşünce ve kanaatleri sebebiyle kınanamaz ve suçlanamaz”.

⁸⁵⁹ AY, m. 26’nın devamı; “Bu hürriyet resmi makamların müdahalesi olmaksızın haber veya fikir almak ya da vermek serbestliğini de kapsar. Bu fıkra hükmü, radyo, televizyon, sinema veya benzeri yollarla yapılan yayımların izin sistemine bağlanmasına engel değildir.

(Değişik: 3.10.2001-4709/9 m.) Bu hürriyetlerin kullanılması, milli güvenlik, kamu düzeni, kamu güvenliği, Cumhuriyetin temel nitelikleri ve Devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün korunması, suçların önlenmesi, suçluların cezalandırılması, Devlet sırrı olarak usulüne belirtilmiş bilgilerin açıklanmaması, başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargılama görevinin gereğine uygun olarak yerine getirilmesi amaçlarıyla sınırlandırılabilir.

(Üçüncü fıkra mülga: 3.10.2001-4709/9 m.)

Haber ve düşünceleri yayma araçlarının kullanılmasına ilişkin düzenleyici hükümler, bunların yayımını engellemek kaydıyla, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyetinin sınırlandırılması sayılmaz.

(Ek: 3.10.2001-4709/9 m.) Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyetinin kullanılmasında uygulanacak şekil, şart ve usuller kanunla düzenlenir”.

Düşünce ve kanaat hürriyeti (AY, m. 25), kişinin iç alemindeki düşüncelerin korunması, kimsenin düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaması ve bunlardan ötürü suçlanamaması hususunu düzenlenmiş olup, bu alan mutlak dokunulmaz ve korunma altında olan bir alandır⁸⁶⁰.

İHAS, ifade özgürlüğü ile karşılığını bulan düzenlemeler, m. 9 “Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü” ile m. 10 “İfade Özgürlüğü” başlıkları altında yer almaktadır.

İHAS, m. 9, “1. Herkes düşünce, vicdan ve din özgürlüğüne sahiptir⁸⁶¹.”

İHAS, m. 10, “1. Herkes görüşlerini açıklama ve anlatım özgürlüğüne sahiptir⁸⁶².”

⁸⁶⁰ a) TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 173.

b) “...Düşünce özgürlüğünün üstün önemi ve vazgeçilmez değeri, sadece ona sahip olmakla değil, aynı zamanda bu hak ve özgürlüğün her türlü meşru araçlardan yararlanarak dış vurulup yayabilme olanağında belirginleşir. Bu nedenle öğretilde, “düşüncelere ulaşabilme”, “düşüncelerden ötürü kınanamama” ve “bunları özgürce yayabilme” hakkının dayandığı üç alanın bir bütün oluşturduğu “düşünce özgürlüğü”nden. “düşünce ve açıklama özgürlüğü”nden ya da sadece “açıklama ifade özgürlüğü”nden söz edilmektedir. Anayasa Mahkemesi, 20.1.1993, 36/4 (RG: 19.3.1993, 21529). (Bülent TANÖR, Türkiye’nin İnsan Hakları Sorunu, İstanbul/1990. s.89)...”;

“...Görülüyor ki, anayasal güvence altındaki düşünceyi açıklama ve yayma özgürlüğünün niteliği, “ulusal” olmanın ötesinde aynı zamanda “evrensel”dir. Bu hak ve özgürlüğün kullanım alanının kapsamında olduğu kadar, sınırlanmalarının koşullarında da evrensel benzerlikler görülmektedir...”. Anayasa Mahkemesi, 18.5.1990, 9/8 (RG: 26.7.1990, 20586);

“...Düşünce ve kanaat özgürlüğü kavramı, genel yapısıyla Anayasa’nın 5. maddesinin anlamı doğrultusunda ele alınırsa, bu kavrama Anayasa’nın 25. ve 26. maddeleriyle yapılan düzenlemenin ötesinde yeni boyutlar verilebilir. Bu yaklaşım, düşüncenin özgürce oluşması kavramının da aynı özgürlüğün bir başka yönü olarak kabulünü gerektirir. Düşüncelerin özgürce oluşması için tek yönlü etkilemelerden, koşullandırmalardan kaçınılması, özellikle radyo ve televizyon gibi etkili iletişim araçlarının bu yolda kullanılmamasının yasalarla düzenlenmesi gerekir...” Anayasa Mahkemesi, 4.4.1991, 12/7 (RG: 13.8.1991, 20959); Anayasa Mahkemesi, 11.2.1987, 12/4 (RG: 21.11.1987, 19641); Anayasa Mahkemesi, 14.2.1996, 6/6 (RG: 13.7.1996, 22695).;

⁸⁶¹ a) İHAS m. 9’un devamı; “Bu hak, din veya inanç değiştirme özgürlüğü ile tek başına veya topluca, açıkça veya özel tarzda ibadet, öğretim, uygulama ve ayin yapmak suretiyle dinini veya inancını açıklama özgürlüğünü de içerir.

2. Din veya inancını açıklama özgürlüğü, ancak kamu güvenliğinin, kamu düzenin, genel sağlığın veya ahlakın, ya da başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için demokratik bir toplumda zorunlu tedbirlerle ve yasayla sınırlanabilir.

b) “...Düşünce, vicdan ve din kelimeleri ile ifade edilen değer, her türlü bireysel fikir ve tercihler değil, belli bir düzeyde kudret, ciddiyet, bütünlük ve öneme sahip görüşler; dini ve felsefi, ideolojik inançlar; bir bütün olarak bireyin her türlü kanaat, inanç, görüş, felsefi öğreti vb. gibi fikir ve düşünce dünyasında, iç aleminde yer ala “kamı”sidir, m. 9 bireyin iç dünyasını korumakta, bunun dokunulmazlığını güvence altına almaktadır..”. Campbell ve Cosans- İngiltere, 25.2.1982.; Belçika Dil Davası, 23.7.1968. (GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 346).

⁸⁶² a) İHAS m. 10’un devamı; “Bu hak, kanaat özgürlüğü ile kamu otoritelerinin müdahalesi ve ülke sınırları söz konusu olmaksızın haber veya fikir almak ve vermek özgürlüğünü de içerir. Bu madde, devletlerin radyo, televizyon ve sinema işletmelerini bir izin rejimine bağlı tutmalarına engel değildir.

İHAS, m. 10/1. fıkra ifade özgürlüğünün içeriğini, m. 10/2. fıkra özgürlüğün sınırlarını, özgürlüğün sınırlama nedenlerini ve şartlarını düzenlemektedir⁸⁶³. İfade özgürlüğü, temel insan hakkı olarak kabul edilmekte ve “iletişim özgürlüğü”, “bilgi edinme hak ve özgürlüğü”, “halkın gerçekleri öğrenme hakkı” gibi kavramlar 10. m kapsamında kullanılmaktadır⁸⁶⁴.

Avrupa Konseyi bünyesinde ve özellikle İHAS sistemi içerisinde “ifade özgürlüğü”, sadece kendi başına önemli bir hak olmakla kalmaz, aynı zamanda Sözleşme çerçevesindeki diğer hakların korunması bakımından da belirleyici rol

2. Kullanılması görev ve sorumluluk yükleyen bu özgürlükler, demokratik bir toplumda, zorunlu tedbirler niteliğinde olarak, ulusal güvenliğin, toprak bütünlüğünün veya kamu emniyetinin korunması, kamu düzeninin sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın, başkalarının şöhret ve haklarının korunması, veya yargı gücünün otorite ve tarafsızlığının sağlanması için yasayla öngörülen bazı biçim koşullarına, sınırlamalara ve yaptırımlara bağlanabilir”.

b) İHAM, uygulamasında ifade özgürlüğü, bir olayın yorumlanması ve düşüncelerin ifadesi yanında, sanatsal ya da bilimsel faaliyetleri, basın özgürlüğünü de kapsamına almakta ve düşüncelerin, herhangi bir yolla kamuoyuna aktarılabilmesini içermektedir. (KOCASAKAL, Ümit/ AKSOY, Emine Eylem/ MEMİŞ, Pınar, İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İfade Özgürlüğü”, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No: 1, İstanbul, 2003, s. 29).

İHAM, İHAS m.10’un 1. fıkrasının ifade özgürlüğünün “...görüşlere sahip olma ve haber ve düşünceleri ulaştırma özgürlüğünü içerdiğini belirtmekte...” Barthold- Almanya, 25.3.1985, (DOĞRU, C.1., s. 847).

İfade özgürlüğünü güvence altına alındığını (kamu makamlarının müdahalesine karşı), 2. fıkrasının ise istisnaları düzenlediği görüşünde olup, kamu makamlarının müdahalesinin 2. fıkarda yer alan istisnalar arasında olmaması durumunda ifade özgürlüğünün ihlal edilmesi olarak yorumlamaktadır. Sunday Times- İngiltere, 26.4.1979, (DOĞRU, C.1., s. 294).

İHAM, İHAS m. 10/2. fıkrasının Sözleşmeci devletlere bir takdir alanı bıraktığı, ancak bu takdir yetkisinin sınırsız olmadığı, Komisyon ile birlikte Devletlerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini güvence altına almakla görevli olan Mahkemenin, bir yasak ya da ceza’nın 10. m.’de korunan ifade özgürlüğü ile uzlaştırılabilir olup olmadığı hakkında nihai karar vermeye yetkili olduğu ve ulusal takdir alanının, Avrupa denetimiyle el ele yürümekte olduğu görüşündedir. Handyside- İngiltere, 7.12.1976, (DOĞRU, C.1., s. 173).

İHAS m. 9 ile söz konusu olan düşünce özgürlüğü, vicdan veya din, kanaat, inanç özgürlüğü kavramları, felsefi öğreti bütünlüğüne sahip bir inanç anlamındayken, İHAS m. 10’un anlamı ve kapsamı daha geniş olan kanaat veya görüş, içtihat yani bilgilendirme sonucu edinilen kişisel kanı, düşünme ve bir değer yargısına varma tarzı, fikir sahibi olma durumu söz konusudur. Campbell ve Cosans- İngiltere, 25.2.1982.; Lingens- Avusturya, 8.7.1986. (GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 356).

⁸⁶³ KOCASAKAL/ AKSOY/ MEMİŞ, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İfade Özgürlüğü”, s. 28.

⁸⁶⁴ İLKİZ, Fikret, İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İfade Özgürlüğü Açısından Basın, Radyo ve Televizyon Kanunlarının Değerlendirilmesi, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No: 1, İstanbul, 2003, s. 68.

oynamaktadır⁸⁶⁵. Bu yüzden ifade özgürlüğü üzerindeki sınırlamalar özel olup, sınırlama üzerinde sıkı bir incelemeyi gerektirmektedir⁸⁶⁶.

Bilgi edinme hakkı daha geniş bir perspektifte düşünüldüğünde, ifade ve haberleşme özgürlüklerinin kaynağı olarak değerlendirilmekte, yönetimde açıklık iletişim özgürlüğü bağlamında ifade edilmektedir⁸⁶⁷. Avrupa Konseyine üye ülkeler otomatik işlemde geçen veriler alanında bireyin korunması amacıyla Kişisel Nitelikli Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşmeyi imzalamışlardır⁸⁶⁸. Sözleşme, kişi hakları ve temel hürriyetlerin korumasının genişletilmesi ve özel olarak da kişisel verilerin otomatik işleme tabi tutulması süreçlerinde büyüyen sınır ötesi akışları hesaba katılarak kişinin özel hayatına saygı gösterilmesi kuralına yer vermekte ve Sözleşme tarafları, sınırlara bakmayarak bilgi edinme özgürlüğünü taahhüt etmektedir⁸⁶⁹. Sözleşme bir koruma alanı oluşturmakta, bu koruma alanı Devletlerin Komiteye başvurusu ve bu başvuru üzerine iç hukuk kurallarının Sözleşme anlamında koruma oluşturup oluşturmadığı üzerine kurulmuştur⁸⁷⁰.

Vergi hukukunda vergi yükümlülerinin bilgi alma haklarının iki yönü bulunmakta olup, birincisi yükümlüler genel olarak vergi sisteminin işleyişi ve vergilerin hangi yolla hesaplandığı konusunda güncelleştirilmiş bilgiye ulaşma hakkına sahiptirler, ikincisi, vergilendirme sürecinin daha ileri aşamalarında ortaya çıkmakta; vergi ve cezaların hangi bilgilere dayanılarak saptandığını öğrenme hakkına sahip olması şeklinde olmaktadır⁸⁷¹.

Vergi yükümlülerinin birey olarak düşünce ve ifade özgürlüğü kapsamında düşünme, ifade etme, düşünce ve ifadelerini açıklama özgürlükleri bulunmaktadır. Vergi yükümlüleri bu özgürlüklerini, idarenin yapmış olduğu işlem ve eylemler

⁸⁶⁵ GEMALMAZ/ GEMALMAZ, s. 196.; Avrupadaki sistem ile Amerikan sistemi arasında ifade özgürlüğü arasında temel bir felsefe farkı bulunmakta olup, Avrupada ifade özgürlüğünün diğer özgürlüklere göre bir önceliği yok iken, ABD’de yaşam ve hürriyet hakkının dışında tüm diğer özgürlüklerin önüne geçmiştir. (AYDIN, Öykü Didem, Üç Demokraside Düşünce Özgürlüğü ve Ceza Hukuku, Birinci Cilt, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 465).

⁸⁶⁶ SADURSKI, Wojciech, İfade Özgürlüğü ve Sınırları, Liberal Düşünce Topluluğu Yayınları, Çeviren: SEÇİLMİŞOĞLU, M. Bahattin, Ankara, 2002, s. 26.

⁸⁶⁷ SABAN, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 259.

⁸⁶⁸ SABAN, s. 184.

⁸⁶⁹ SABAN, s. 185.

⁸⁷⁰ SABAN, s. 186. (38 nolu dipnotu).

⁸⁷¹ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 127.

hakkında yorum yapma ya da vergi idare teşkilatını eleştirel bir yaklaşımla tartışarak düşüncelerini söyleyebilme ve yayma özgürlükleri olarak kullanabilmelidirler.

3.3.2. Dilekçe Hakkı

Dilekçe hakkı, idare edilenlerin bir davranışı olarak tarihin her devrinde görülmüş, dilek şeklinde idare edenlere ulaşma, talep ve şikayetlerini bildirme yolu olarak varolagelmıştır⁸⁷². Dilekçe hakkı, resmi bir makama müracaat etmek, o makamdan ya doğrudan doğruya kendisi için ya da kamu yararı için bir iş, bir hareket, bir karar istemek demektir⁸⁷³. Yetkili makamlara başvuru yolları, iç hukuk bakımından idari, siyasal ve yargısal başvuru yolları bakımından üç kola ayrılmaktadır⁸⁷⁴. Ancak dilekçe hakkı, günümüzde, daha çok yurttaşların yasama organına yaptıkları bir başvurudur; dilek ya da şikayet biçiminde olmaktadır⁸⁷⁵.

Dilekçe hakkı ile ilgili düzenleme Anayasa m. 74 ile yer bulmaktadır. Anayasanın “Dilekçe Hakkı” Başlığını taşıyan düzenlemesi;

“Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.

Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.

Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir⁸⁷⁶” şeklindedir.

Anayasanın dilekçe hakkı ile ilgili düzenlemesiyle ilgili olarak idari başvuru, kişinin idari makamlara dilek, şikayet ve itirazlarını bildirmesidir⁸⁷⁷. Anayasa Mahkemesi, ikinci kısım dördüncü bölümde yer alan siyasal nitelikli hak ve ödevlerden “dilekçe hakkını” diğer siyasal nitelikli hak ve ödevlerle birlikte kanun hükmünde

⁸⁷² ARMAĞAN, Servet, Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972, s. 1.

⁸⁷³ HIZ/YILMAZ, s. 14.

⁸⁷⁴ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 197.

⁸⁷⁵ TEZİÇ, s. 225.

⁸⁷⁶ 3071 No.lu Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun (1.11.1984 T ve 18571 No.lu RG.).

⁸⁷⁷ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 197.

kararname düzenlenmesi yasaklanan haklar arasında saymakta⁸⁷⁸ ve dilekçe hakkının hiçbir kısıtlama getirilmeksizin herkese tanındığını vurgulamaktadır⁸⁷⁹.

İHAS m. 13 etkili başvuru hakkını düzenlemektedir. “Etkili Başvuru Hakkı” başlığı altındaki bu düzenleme;

“Bu Sözleşme’de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, ihlal fiili resmi görev yapan kimseler tarafından bu sıfatlarına dayanılarak yapılmış da olsa, ulusal bir makama etkili bir başvuru yapabilme hakkına sahiptir” şeklindedir.

İHAS, m. 13’ün amacı; Strasburg denetim organları tarafından verilen kararların ulusal düzeyde yerine getirilmesini sağlamak değil, İHAS’nin koruduğu hak bir hak ya da özgürlüğün ihlali iddiasının önce ulusal merciler önünde incelenip düzeltilmesi olanağının sağlanması ve ancak olumsuz sonuç halinde söz konusu ihlal iddiasının ikincil yetkiye sahip İHAS organları önüne getirilmesidir⁸⁸⁰. İHAM, m. 13 ile Sözleşmeye aykırılığı iddia edilen bir tasarruftan kendisinin zarar gördüğünü düşünen bir kişinin, hem iddiaları hakkında karar verilmesini ve hem de mümkünse bir karşılık ödenmesini sağlamak için ulusal bir makam önünde hukuki bir yola başvurma hakkını gerektirmekte olduğu, böylece İHAS’deki hak ve özgürlüklerin ihlal edildiğini iddia eden herkesin, ulusal bir makam önünde etkili bir hukuki yola başvurma hakkını güvence altına alacak biçimde yorumlanması gerektiği görüşündedir⁸⁸¹.

Vergi hukuku kapsamında, Dilekçe hakkı, vergi yükümlüsünün vergi idaresinden bilgi, istek, şikayet (VUK m. 413) veya vergilendirme ile ilgili bir işin yapılması ya da yapılmaması yönündeki taleplerinin değerlendirilmesi amacıyla kullanacağı anayasal bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.4. Korunma Hakları

İnsan haklarının korunması hem bir uluslararası sorundur, hem de iç hukuklarda kendini göstermektedir⁸⁸². Uluslararası korumaya İHAS, iç hukuktaki korumaya ise Anayasa denk düşmektedir. İki yönlü koruma mekanizmasının olduğu

⁸⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, 6.1.1987, 15/1 (RG: 4.10.1987, 19594).

⁸⁷⁹ a) Anayasa Mahkemesi, 8.12.1988, 2/1 (RG: 16.5.1989, 20167).

b) Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.2.2004, 13/217. (KHP-İBB).

⁸⁸⁰ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 392.

⁸⁸¹ Klass ve Diğerleri- Almanya, 6.9.1978, (DOĞRU, C.1., s. 264).

⁸⁸² TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 196.

hukuk düzleminde korumanın dayanağını şüphesiz hukuk devleti ilkesi oluşturmaktadır. Hukuk devleti kavramının en önemli parçası, bireylerin temel haklarının korunması ile ilgilidir⁸⁸³. Anayasanın sunduğu sınıflama başlıkları arasında yer almayan ancak bütün hak ve özgürlüklerin korunması ve bunlara yönelik ihlallerin savuşturulması için kullanılan korunma hakları⁸⁸⁴, yargı mercilerine başvuru niteliğinde olup, hak arama hakkını oluşturmaktadır⁸⁸⁵.

İHAM, İHAS ile oluşturulan koruma mekanizmasının, insan haklarının ulusal sistemlerle korunmasını getirilen yedek (ikincil, subsidiary) bir mekanizma olduğu ve İHAS'nin kapsadığı hak ve özgürlükleri koruma görevini ilkin her bir Sözleşmeci Devlette olduğu görüşündedir⁸⁸⁶.

3.4.1. Hak Arama Hürriyeti

Anayasada yargısal güvence kapsamında değerlendirilen düzenleme, Anayasa m. 36'da "Hak Arama Hürriyeti" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme;

"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz", şeklindedir.

Anayasanın bu hükmü genel bir düzenlemedir, ancak adli yargı açısından ilk önemli kural olup, yargı mercilerine davacı olarak başvurunun yanı sıra itiraz, temyiz, yeniden yargılanma, karar düzeltme talebiyle başvuru olanakları da ilgili yasalarda düzenlenmiştir⁸⁸⁷.

Güvenlik hakkı, bağımsız ve güvenceli, yansız, adil usul ilkelerinin geçerli olduğu bir adalet organı ile ancak gerçekleştirilebilir⁸⁸⁸. Adil yargılanma hakkı

⁸⁸³ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Beta Basım, İstanbul, 2002, s. 1.

⁸⁸⁴ Korunma hakları bazı Anayasa hukukçuları tarafından temel hak ve ödevlerin gruplandırılmasında ayrı bir başlık altında ele alınırken (TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU), bazı Anayasa hukukçuları ise bu şekilde bir gruplama yapmamaktadırlar (TEZİÇ, ÖZBUDUN).

⁸⁸⁵ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 162.

⁸⁸⁶ Handyside- İngiltere, 7.12.1976, (DOĞRU, C.1., s. 173).

⁸⁸⁷ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 199.

⁸⁸⁸ KABOĞLU, s. 315.

denildiğinde kişinin “tabii hakim”⁸⁸⁹ önünde yargılanması temel bir nokta olup, hakim uyuşmazlık çıkmadan önce kurulmuş bir mahkemenin hakimidir⁸⁹⁰.

Anayasa m. 36 yargı yoluna başvuruyu düzenlemekle birlikte, herkesin adil yargılanma hakkına da sahip olduğunu temel kural olarak kabul etmektedir. (AY, m. 36/1). Ancak adil yargılanma hakkı anayasalarda açıkça tanınsın veya tanınmasın, hukuk devleti kavramı, bu temel hakkın içeriğini dolduran haklar ve ilkeleri hukuk sistemlerinin bir parçası haline getirmeyi zorunlu kılmaktadır⁸⁹¹.

Anayasa Mahkemesi, savunma hak ve özgürlüğü için adil yargılanmanın vazgeçilmez bir koşul olduğunu, adalet kavramı ve yargılama işlevinin birbirini tamamlayan, birbirinden ayrılmaz sav, savunma, karar üçlüsünden oluşan yargıyla yaşama geçmekte olduğuna hükmetmiş ve İHAS’nin adil yargılanma hakkı ile ilgili 6. m’sine de atıfta bulunarak adil yargılanma hakkının “evrensel boyutuna”⁸⁹² işaret etmiştir⁸⁹³. Anayasa Mahkemesi, Adil yargılanma hakkı’nın ulusalüstü düzeyde genel kabul görmüş ölçütleri arasında önemli bir yer tutan "silahların eşitliği" ilkesi, davanın tarafları arasında yargılama sırasında usul hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını öngörmekte, diğer bir deyişle davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kılmaktadır⁸⁹⁴ görüşünü açık biçimde vurgulamıştır. Ayrıca Anayasa Mahkemesi İHAS m. 6 ve Anayasa m. 36 ile düzenlenmiş olan adil yargılanma hakkının en önemli ögesinin “kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde

⁸⁸⁹ Tabii hakim güvencesi; ceza hukuku kapsamında değerlendirilen sadece sanığın suçu işlediği anda görevli ve yetkili mahkeme önüne çıkartılmasını değil, o anda o mahkemede görev yapan hakim veya hakimlerin önüne çıkarılmasını da kapsayan önemli bir güvencedir. (ŞEN, Ersan, 1962- 1997 Anayasa Mahkemesi Kararlarında Ceza Hukuku- Ceza Özel Hukuku- Ceza Yargılaması Hukuku- Ceza İnfaz Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s. 399).

⁸⁹⁰ YURTCAN, , s. 102.

⁸⁹¹ İNCEOĞLU, s. 2.

⁸⁹² Anayasa Mahkemesi, 17.2.2004, 237/16 (RG: 5.5.2004, 25453);

“...Evrensel konumu nedeniyle insanlığın ortak değerlerinden sayılan savunma hakkı, bir sanığın, hak arama hürriyeti içinde yer alan iddia ve adil yargılama haklarıyla birlikte en önemli haklardan birini oluşturmaktadır...”

⁸⁹³ Anayasa Mahkemesi, 20.3.2002, 48/36 (RG: 1.6.2002, 24772).

⁸⁹⁴ Anayasa Mahkemesi, 2.12.2004, 216/120 (RG: 21.10.2005, 25973).

yargılanma hakkının temelini oluşturduğu görüşündedir⁸⁹⁵. Anayasa Mahkemesinin adil yargılanma hakkına atıfta bulunarak verdiği bir çok kararı bulunmaktadır⁸⁹⁶.

İHAS m. 6 ile “Adil Yargılanma Hakkı”nı düzenlemiştir. Bu düzenleme;

1. “Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir” şeklinde düzenlenmiş olup, 1. fıkranın devamında davanın açık oturumda görülmesi ya da basına ve dinleyicilere kapalı olması ile ilgili hususlar düzenlenmiştir⁸⁹⁷.

İHAS m. 6 ile düzenlenmiş olan adil ve hakkaniyete uygun yargılama kavramı birden fazla unsurları içeren bir bütün olup, yargılama usulü ve kurumları güvencesinin kalbi ve dayanağını maddenin 1. fıkrası oluşturmaktadır⁸⁹⁸. İHAS m. 6’da düzenlenen adil yargılanma hakkı, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usuli güvence sağlayan haklar bütünüdür⁸⁹⁹. İHAM’ne göre de m. 6/1. fıkrası birbirinden farklı hakları beyan etmektedir; ancak bu haklar aynı temel düşünceden çıkmakta ve birlikte ele alındığında, kelimenin dar anlamında açıkça tanımlanmayan tek bir hakkı oluşturmaktadır⁹⁰⁰. AİHM’ne göre, Sözleşmenin 6. m.’si demokratik bir toplumda adil yargılanma hakkın öylesine öncelikli bir role sahiptir ki bu fıkranın dar yorumlanmasının bu maddenin amacına uygun düşmemektedir⁹⁰¹.

Adil yargılanma hakkına ilişkin İHAS m. 6 herkese, kişisel hak ve yükümlülüklerini konu alan uyuşmazlıkların veya ceza hukuku alanında kendilerine yöneltilen suçlamaların karara bağlanması süreci için bir dizi usuli güvence vermekte

⁸⁹⁵ Anayasa Mahkemesi, 5.5.2004, 170/54 (RG: 20.7.2004, 25528).

⁸⁹⁶ Anayasa Mahkemesi, 13.3.2003, 1/1 (RG: 19.7.2003, 25173); Anayasa Mahkemesi, 18.7.2001, 4/332 (RG: 27.10.2001, 24566); Anayasa Mahkemesi, 30.5.2006, 82/66 (RG: 28.7.2006, 26242).

⁸⁹⁷ İHAS m. 6/1. fıkrasının devamı; “Hüküm açık oturumda verilir; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde, veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir”, şeklindedir.

⁸⁹⁸ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 266.

⁸⁹⁹ YALTI SOYDAN, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, s. 87.

⁹⁰⁰ Golder- İngiltere, 21.2.1975, (DOĞRU, C.1., s. 112).

⁹⁰¹ Delcourt- Belçika, 17.1.1970, (DOĞRU, C.1., s. 68).

olup, usul hukukuna ilişkin koruma mekanizmaları içeren bu düzenlemenin bir adalet standardı oluşturduğunu söylemek mümkündür⁹⁰².

İHAS m. 6 yalnız başlamış bulunan bir yargılamayı güvence altına almış olmayıp, bizzat bir yargılamayı başlatmak, dava hakkını- mahkemeye gidebilme hakkını da içermekte, yani adli mekanizmanın yalnız işleyişini (yargılama usulünü) değil, bunun aynı zamanda organizasyonunu yani kurumlarını da içermektedir⁹⁰³. Bu anlamda adil yargılanma hakkı, adaletin dağıtımı ile değil adaletin “adil” dağıtımı ile ilgili olup, İHAS m. 6’nın koruması altında olan yargılama sürecinde içerik olarak adil bir karar verilip verilmediğini değil, adil bir karar verilebilmesi için gerekli olan koşulların sağlanıp sağlanmadığını düzenlemektedir⁹⁰⁴. Buna göre; bu koşullardan biri tarafsız yargı yeri olup, İHAM, tarafsızlığı normal olarak ön yargının ve tarafgirliğin bulunmamasını ifade ettiği ve tarafsızlığın bulunup bulunmadığının ise çeşitli yollarla test edilebileceği görüşündedir⁹⁰⁵. Bir diğer koşulu ise; İHAM, m. 6/1. fıkrasının “silahlarda eşitlik” ilkesinden ibaret olmayıp, bu ilkenin adil yargılanma hakkı kavramının sadece bir unsurunu oluşturduğu görüşü oluşturmaktadır⁹⁰⁶. m. 6’nın getirdiği bir diğer koşul, davanın makul sürede görülmesi hakkını kapsamakta olup, İHAM, bu hükmün esas amacının, sanığın uzun süre isnat altında kalmamasını ve isnadın mümkün olduğunca en kısa sürede karara bağlanmasını sağlamak olduğu görüşündedir⁹⁰⁷. Ayrıca İHAM, bir mahkumiyet halinde ceza kesin olarak belirlenmedikçe İHAS m. 6/1. fıkrası anlamında “suç isnadı hakkında karar” verilmiş olmaz görüşündedir⁹⁰⁸. Açıkça ifade edilmemesine rağmen adil yargılanma hakkı içinde yer alan susma hakkı, kendi aleyhine delil vermeme hakkının bir sonucu olup, 6. m.’nin 2. fıkrasında yer alan masumiyet karinesi ile sıkı sıkıya bağlantılıdır⁹⁰⁹.

⁹⁰² YALTI, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, s. 152.

⁹⁰³ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 266.

⁹⁰⁴ YALTI, s. 81.

⁹⁰⁵ Piersack- Belçika, 1.10.1982, (DOĞRU, C.1., s. 505). İHAM nasıl test edileceği ile ilgili olarak “Bu bağlamda, belirli bir davada belirli bir yargıcın kişisel kanaatlerini belirleme çabası şeklindeki sübjektif test ile, bir yargıç hakkında bu konuda haklı kuşku duyulmasına engel olan yeterli güvencelere sahip olup olmadığının belirlenmesi şeklinde objektif test arasında bir ayırım yapılabilir”, şeklinde iki türlü test etme imkanı bulunduğunu işaret etmektedir.

⁹⁰⁶ Delcourt- Belçika, 17.1.1970, (DOĞRU, C.1., s. 68).

⁹⁰⁷ Wemhoff- Almanya, 27.6.1968, (DOĞRU, C.1., s. 51).

⁹⁰⁸ Eckle- Almanya, 15.7.1982, (DOĞRU, C.1., s. 477).

⁹⁰⁹ SABAN, “Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, s. 731.

Vergi yükümlüsü idare ile ortaya çıkan anlaşmazlıklarda Anayasa m. 36 gereğince hak arama yolu olarak Anayasa m. 125'deki kurallara dayalı olarak vergi idaresinin işlemlerinin denetlenmesini isteme hakkına sahiptir. Vergi hukuku kapsamında vergi uyuşmazlıklarının çözümü, ilke olarak vergi yükümlüsünün hukukunu doğrudan etkileyen icrai nitelikteki subjektif-bireysel vergisel işlemlere karşı, idari yargı düzeni içinde örgütlenmiş vergi yargısı organlarında belli bir süre içinde dava açılabilir⁹¹⁰.

VUK Dördüncü Kitapta “Ceza Hükümleri” başlığı ile düzenlenen bölümde yer alan vergi suç ve cezalarına maruz kalan vergi yükümlülerinin Anayasanın adil yargılanma hakkı kapsamına giren düzenlemeleri ve İHAS m. 6 ve İHAM kararları doğrultusunda adil yargılanma hakkını talep etme hakları en önemli haklar olarak kabul edilmektedir.

3.4.2. Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar

Ceza hukuku suç adı verilen insan davranışlarını belirleyen ve bu davranışa ceza hukukuna özgü yaptırımları öngören hukuk normlarının tümü olarak tanımlanabilir⁹¹¹. Ceza hukuku, kişi hak ve hürriyetleri üzerinde en fazla etkisi olan bir hukuk disiplini olup, ceza hukuku uygulamasında kişi hak ve hürriyetlerini güvence altına almaya yönelik kurallar üzerine kurulmuştur⁹¹².

Anayasada suç ve cezalar ile ilgili husus m. 38 ile “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlığı altında düzenlenmiş olup, bu düzenleme;

⁹¹⁰ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 131.

⁹¹¹ İÇEL, Kayıhan/ DONAY, Süheyl, Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım Birinci Kitap, Yenileştirilmiş Üçüncü Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s. 1.; CENTEL/ ZAFER/ ÇAKMUT, s. 45 ve devamı...

⁹¹² ÖZGENÇ, İzzet/ ŞAHİN Cumhuriyet, Uygulamalı Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 13.; Kişi hak ve hürriyetlerini güvence altına almada kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi önemli bir yer tutmaktadır. (EREM/TOROSLU, s. 4). Bu güvencelerin tüm hukuk dallarında olmasına duyulan ihtiyaç Ceza Hukukunun bir çok hukuk dalı ile iç içe geçmiş olmasına ve bu hukuk dalları ile sürekli ilişki içinde olmasına sebebiyet vermektedir. (SOYASLAN, s. 45 ve diğerleri). Ceza hukukunun gerçek içeriği ceza kanunlarının özel kısımlarında saklıdır.(ÜNVER, Yener, Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuki Değer, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 811).

“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”⁹¹³ şeklindedir.

AY, m. 38, hukuk devletinin suç ve cezalara ilişkin bazı önemli unsurlarını saymakta⁹¹⁴ olup, Anayasanın bu düzenlemesi ile; suç, ceza ve yargılama hukukları bakımından hukuk devleti ve güvenliği ilkelerini gerçekleştirecek düzenlemeler öngörülmüştür, bunlar; “suçların ve cezaların kanuniliği”⁹¹⁵, genel müsadere yasağı, kişi özgürlüğünün idari müeyyidelerle kısıtlanamaması, vatandaşların suç sebebiyle yabancı ülkeye geri verilememesidir⁹¹⁶. Bu düzenlemelerden vergi yükümlülerini ilgilendiren hususlar;

“1- Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz,

2- Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolla delil göstermeye zorlanamaz,

3- Kanuna aykırı elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez,

⁹¹³ AY m. 38’in devamı şöyledir; “Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolla delil göstermeye zorlanamaz.

(Ek: 3.10.2001-4709/15 m.) Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.

Ceza sorumluluğu şahsidir.

(Ek:3.10.2001-4709/15 m.) Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.

[Dokuzuncu Fıkra: Mülga (7.5.2004-5170/5 m.)]

(Değişik: 7.5.2004-5170/5 m.) Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez.

İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir.

(Değişik: 7.5.2004-5170/5 m.) Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez”.

⁹¹⁴ ÖZBUDUN, s. 120.

⁹¹⁵ Ceza hukukunda suçta ve cezada yasallık ilkesi, suç tanımlarını içeren kanun maddelerinin, bilim esaslarına uygun olarak incelenmesini gerektirmektedir. Ceza davasında uygulanması düşünülen maddenin, yargılanmakta olan olaya uygun bulunup bulunmadığı, ancak maddenin incelenip unsurlarının ortaya konulması ve doğru yorum yapılması ile anlaşılabilir. (DÖNMEZER, Sulhi/ YENİSEY, Feridun/ CENTEL, Nur, Ceza Hukuku ve Ceza Muhakemesi Hukuku Pratik Çalışma Kitabı, Beta Yayınları, İstanbul, 1988, s. 13).

⁹¹⁶ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s. 112.

4- Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz” şeklinde olup dört mutlak yasaktan oluşmaktadır⁹¹⁷.

Anayasanın 38. m’si ile kanunsuz suç olmaz ilkesi gereğince hangi eylemin suç sayılacağına yasayla belirlenmesi zorunludur⁹¹⁸. Bu aşamadan sonra bir kimsenin bir suçtan dolayı cezalandırılabilmesi için şüpheden uzak bir şekilde suçu işlediğinin kanıtlanması gereklidir⁹¹⁹. Anayasa Mahkemesi m. 38 ile suç ve cezaların yasallığı ve kişiselliği ilkesinin konulmuş olduğu görüşündedir⁹²⁰. Aynı kararında vergi hukukundaki suç cezaları ilgili olarak, “vergi hukukunda, vergi suçları ve cezaları; mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Mali ve idari nitelikteki suç ve cezalarda eylem ve yaptırım, idari yöntemlerle saptanmaktadır. Vergi idaresince suç olarak saptanan fiiller için yargı kararına gerek olmadan, vergi idarelerince ceza verilmektedir. Bu tür suçların yaptırımı, mali ve idaridir”⁹²¹ görüşündedir. Yürütme organına yasada belirlenmiş olan suç ve cezaların ayrıntıları ile ilgili yetki verilmesinin yasallık ilkesini zedelediği görüşündedir⁹²². Anayasa Mahkemesi m. 38’ i bir çok kararına esas alarak değerlendirme yapmıştır⁹²³. Danıştay 4D, Anayasa’nın 38. m.’sinde yer alan suç ve cezalara ilgili ilkenin vergilendirmeye ilişkin idari nitelikteki suç ve cezalar için de geçerli olacağını, dava konusu fıkradaki müteselsil sorumluluğun bir tür ceza olduğunu ve bu sorumluluğu belirlemek üzere yapılacak idari düzenlemelerin suç oluşturmaları anlamına geleceğini, bunun da 38. m. ile aykırılık oluşturacağı savında bulunmaktadır⁹²⁴. Vergi hukuku bağlamında suç ve cezalarda suçun maddi ve manevi

⁹¹⁷ SABAN, “Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri, s. 727.

⁹¹⁸ DÖNMEZER/YENİSEY/CENTEL, s. 87.

⁹¹⁹ ARTUK, Mehmet Emin/ GÖKCEN, Ahmet/ YENİDÜNYA, Caner, Uygulamalı Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş İkinci Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 766.

⁹²⁰ Anayasa Mahkemesi, 25.5.1993, 3/20 (RG: 28.11.1995, 22477).

⁹²¹ Anayasa Mahkemesi, 25.5.1993, 3/20 (RG: 28.11.1995, 22477; Anayasa Mahkemesi, 18.7.1994, 46/57 (RG: 14.12.1995, 22493).

⁹²² Anayasa Mahkemesi, 8.10.1998, 53/62 (RG: 4.7.2001, 24452);

“...Yasa koyucu tarafından suçun unsurlarının saptanmasından ve suç oluşturan eylemin ve cezanın yasada açıkça belirlenmesinden sonra ayrıntılarla uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konuların düzenlenmesinde yürütmeye yetki verilmesi, kararla suç oluşturma anlamına gelmez ve yasallık ilkesi de zedelenmez...”

⁹²³ Anayasa Mahkemesi, 7.6.1999, 10/22 (RG: 12.10.2000, 24198); Anayasa Mahkemesi, 11.2.1987, 12/4 (RG: 21.11.1987, 19641); Anayasa Mahkemesi, 19.4.1988, 16/8 (RG: 23.8.1988, 19908)...

⁹²⁴ Anayasa Mahkemesi, 25.5.1993, 3/20 (RG: 28.11.1995, 22477).

unsurlarını tanımlanması önem bir yer tutmakta ve tanımlama problemlerine neden olabilmektedir⁹²⁵.

İHAS’de suç ve cezalara ilişkin hususların bir kısmı “Adil Yargılanma Hakkı” başlığı altında Sözleşme m. 6’nın 2. ve 3. fıkralarında⁹²⁶ diğer cezalar ile ilgili husus ise Sözleşme m. 7’ de “Cezaların Yasallığı” başlığı altında düzenlenmiş olup bu düzenleme;

“1. Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre bir suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkum edilemez. Yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

2. Bu madde, işlendiği zaman uygar uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmal ile suçlanan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir” şeklindedir.

İHAS, m. 7 ile suç ve ceza hükümlü yasaların geçmişte yeralan olaylara uygulanması yasağını, suç ve cezaların yasallığı ilkesini, koymakta, ceza mahkumiyeti, suç teşkil eden fiilin işlendiği anda yürürlükte olan kanuna dayanılacağı ve suçun işlendiği zamandaki cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılmayacağı hususlarını düzenlemektedir⁹²⁷. Bu madde, amacı ve işlevi çerçevesinde, kişinin keyfi olarak takibi, mahkumiyeti ve cezalandırılmasına karşı etkin bir koruma alanı yaratır⁹²⁸.

İHAS’ne yapılan Ek Protokollerden 11. Protokol ile bir suçtan hüküm giyen kimsenin üst mahkemeye başvuru hakkı⁹²⁹, haksız hüküm giyen kişiye tazminat

⁹²⁵ SABAN, s. 239-240.

⁹²⁶ İHAS m. 6’nın diğer fıkraları;

“2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır.

3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanmak ve eğer savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çekirtmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;

e) Duruşmada kullanılan dili anlama dışı veya konuşma dışı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak”, şeklindedir.

⁹²⁷ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 324.; İHAS m. 7, Suçta ve cezada yasallık ilkesini düzenleme altına alır, hiç kimse yasal dayanağı olmaksızın suçlanamaz ve cezalandırılmaz. (YALTI, s. 155).

⁹²⁸ YALTI, s. 155.

⁹²⁹ 11. Ek Protokol m. 2, Cezai Konularda İki Dereceli Yargılanma Hakkı; “1. Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkum edilen her kişi, mahkumiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye

ödenmesi⁹³⁰, aynı suçtan ötürü yeniden yargılanma yasağı⁹³¹ gibi hususlar genişletilerek düzenlenmiştir.

İHAM, m. 7'nin içerdiği ve hukukun üstünlüğü ilkesinin asal bir unsurunu oluşturan bu güvencenin, Sözleşme'nin kurduğu koruma sistemi içinde önemli bir yer tuttuğu, maddenin konu ve amacı gereğinden olarak bu hükmü keyfi kovuşturma, mahkumiyet ve müeyyidelere karşı gerçek bir koruma sağlayacak şekilde yorumlamak ve uygulamak gerektiği görüşünü taşımaktadır⁹³².

Vergi hukuku alanında vergi suç ve cezaları (VUK, Dördüncü Kitap m. 331-363) çok önemli bir özelliğe sahiptir. Herşeyden önce vergi ceza sistemi kusura dayalı olmalı ve suçun derecesi ile orantılı cezalar uygulanmalıdır⁹³³. Vergi hukuku bireyin mülkiyetine ilişkin temel hak ve özgürlükleri düzenlerken, ceza hukuku bireyin can, mal ve diğer haklarını garanti altına almaktadır⁹³⁴. Vergi yükümlüleri işledikleri suç ve cezalar ile orantılı olarak Anayasa ve İHAS ekseninde suç ve cezaların yasallığı ve kişiselliği doğrultusunda haklara sahip bulunmaktadır. Bu haklardan biri de “susma hakkı”⁹³⁵dır. Vergi hukuku alanında vergi uygulaması defter ve belge düzeni üzerine

yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dahil olmak üzere, yasayla düzenlenir. 2. Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle az önemli suçlar bakımından ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olanak en yüksek mahkemede yargılan dışı veya beraatini müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkumiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir.⁹³⁰ 11. Ek Protokol m. 3, Adli Hata Halinde Tazminat Hakkı; Bir kişinin, kesin bir kararla cezai bir suçtan mahkum edilmesi ve sonradan yeni veya yakın zamanda keşfedilmiş bir delilin kesinlikle yanlış bir adalet uygulaması olduğunu göstermesi veya kişinin affedilmesi nedeniyle cezai kararın iptal edilmesi halinde, bilinmeyen delilin açıklanmamış olmasının tamamen veya kısmen o kişiye atfedildiğinin ispatlandığı haller dışında, böyle bir mahkumiyet sonucunda cezaya maruz kalan kişi ilgili devletin yasası ve uygulamasına göre tazmin edilecektir”.

⁹³¹ 11. Ek Protokol m. 4, Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı; “1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez. 2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olanak davanın yeniden açılmasını engellemez. 3. Sözleşme m. 15 çerçevesinde bu madde ile demiş olunan yükümlülüklerle aykırı hiçbir tedbir alınmaz”.

⁹³² S. W.- İngiltere, 22.11.1995, (GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s. 324).

⁹³³ YALTI, Billur, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36’yı Anlamak”, Kazancı Dergisi, Sayı: 6, Şubat-2005, s. 16.

⁹³⁴ YERLİKAYA, s. 15.

⁹³⁵ Susma hakkı, bir suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermeme hakkının bir sonucu olup bir savunma hakkıdır ki kişinin kendini suçlayıcı bir duruma düşmesine yol açacak şekilde zorlanmama hakkını ifade eder. (YALTI, s.139)

kurulu olup, vergi hukukunda susma hakkı vergi yükümlüsünün kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi, belge ya da beyanları vergi idaresine vermeme hakkıdır⁹³⁶.

Vergi suçu işleyen vergi yükümlüleri bu suçları kesinleşinceye kadar ve kanuna aykırı bulgular ile suçlanmama, kendini ya da yakınlarını suçlayıcı delil göstermeme, yasada ön görülmüş ceza hadlerini aşacak ölçüde özgürlüğünden alıkonulmama haklarına sahiptirler. İHAS kapsamında bu haklarının ihlal edilmesinden doğan zararlarının tazminini isteme haklarına sahiptirler.

⁹³⁶ YALTI, s.140.

5. VERGİ USUL KANUNU / AMME ALACAKLARI TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

I. Bir İdari Usul Kodu Olarak: Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu, vergi kanunları içinde vergilendirme alanında idari usul kodu olarak nitelendirilir⁹³⁷. Vergilendirme yetkisi, devlet tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanılacağı gibi yerel idarelere de belli ölçülerle devredilebilir⁹³⁸. Devletin vergilendirme yetkisi ile ilgili kurallar Anayasada yer alır, vergi idaresi idarenin bir parçası olması nedeniyle Anayasadaki idare ile ilgili kurallar ve vergi yükümlüsünün korunması anlamında da vergi yargısı ile ilgili kurallar bulunmaktadır⁹³⁹. Vergi hukuku boyutu ile VUK idari usul kodu görevini, vergi idaresinin görevleri ve vergi yükümlüsünün ödev ve hakları ilişkisindeki dengeyi kurarak yerine getirmektedir.

1. Vergi İdaresinin Görevleri

İdarenin görevleri ile Devletin siyasal, toplumsal ve iktisadi düzeni arasında sıkı bir ilişki bulunmakta, idareye⁹⁴⁰ verilen görevlerin amacını toplum yararı oluşturmaktadır⁹⁴¹. Vergi idaresi de bu amaca hizmet etmekte olup, vergilendirme devletle halkı en somut biçimde karşı karşıya getiren bir işlem olduğundan idare de demokrasi önem kazanmakta, vergilendirme işlemlerine halkın işbirliği ve katılımı, onların toplumun birer bireyi olmaları bilincini kazanmalarını da sağlamaktadır⁹⁴².

Vergi idaresi, bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin, tüm faaliyet ve kurallardan oluşmaktayken, vergi örgütü, yönetsel süreç, vergi güvenlik önlemleri ve vergi ceza sistemi vergi yönetiminin temel öğelerini oluşturmaktadır⁹⁴³. Vergi idare teşkilatının iyi işler bir yapıda olması, iyi bir vergi sisteminin kurulmuş olmasına bağlı bulunmaktadır. Vergi sistemleri ile iktisadi gelişmişlik düzeyi arasında

⁹³⁷ SABAN, s. 303.

⁹³⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 34.

⁹³⁹ SABAN, s. 305.

⁹⁴⁰ İdare ile Devlet ve uygulayıcısı olarak tüm idari teşkilat kastedilmektedir. İdari teşkilat merkezden ve yerinden yönetim olarak iki ana bölüme, bu bölümler de aralarında çeşitli birimlere ayrılmaktadır. (YILDIRIM, Turan, Türkiye'nin İdari Teşkilatı, Dördüncü Basım, Alkım Yayınları, İstanbul, 2005, s. 25.

⁹⁴¹ GÖZÜBÜYÜK, Şeref/ TAN, Turgut, İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar, Güncelleştirilmiş Üçüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 601.

⁹⁴² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 37.

⁹⁴³ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 67.

yakın bir ilişki bulunmakta olup, bir ülkenin vergi sistemi o ülkenin iktisadi seviyesinin de bir göstergesi konumundadır⁹⁴⁴. Bir ülkenin vergi potansiyeli, milli gelir bölüşümündeki cari eşitsizliğe büyük ölçüde bağlıdır⁹⁴⁵. Vergi idare teşkilatının iyi organize edilmiş olması, çağdaş bir vergilendirme sistemi ve dolayısıyla iktisadi kalkınmışlık düzeyi ile yakından ilgili olmaktadır. Günümüzde, vergilendirme işlemlerinde başarı sağlanabilmesi için vergi yükümlüleri ile işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının arttırılması esas alınmaktadır⁹⁴⁶. Bunun için gelirlerin toplanmasına yönelik politikaların belirlenmesi ve uygulamada bazı usul ve ilkelere bağlı kalınması gereklidir⁹⁴⁷. KMYKK, m. 36 “Gelir Politikası ve İlkeleri” başlığı altında gelirlerin toplanmasında uyulacak ilkeleri belirlemiştir. Buna göre;

“1. Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her mali yıl başında kamuoyuna duyurur.

2. Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır.

3. Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.

4. Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır”.

Ancak bu düzenlemeye bakıldığında en dikkat çekici noktanın madde hükmünde sayılanların bir ilke niteliği taşımasıdır⁹⁴⁸.

Vergi idare teşkilatı ne kadar iyi örgütlenmiş olursa olsun, vergi yükümlüleri ile vergi yönetimleri arasında sağlanacak uyum ayrı bir önem taşımaktadır. Vergi sistemi eşit, basit ve önleyici ise vergiye uyum düzeyi de o oranda artmaktadır⁹⁴⁹. Vergi yükümlüsü haklarının önem kazanmasının arka planında, vergi sorunlarına vergi yükümlüsü perspektifinden bakılması ve vergi yükümlüleri ile işbirliği yapılması

⁹⁴⁴ NADAROĞLU, s. 379.

⁹⁴⁵ BATIREL, Ömer Faruk, Az Gelişmiş Ülkeler Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1978, s. 78.

⁹⁴⁶ GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s. 122.

⁹⁴⁷ Vergi idaresi ve vergi politikasını birbirinden ayırmak gereklidir. Vergi politikası, vergilerin ekonomik ve sosyal kalkınma aracı olarak kullanılmasını ve adil ve verimli olmaları ile ilgilenmekteyken, vergi idaresi meclis tarafından kabul edilen vergi kanunlarını uygulamaktadır. (ÖZER, İlhan, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Doğan Basımevi, Ankara, 1977, s. 54).

⁹⁴⁸ YALTI, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36’yı Anlamak”, s. 8.

⁹⁴⁹ YALTI, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36’yı Anlamak”, s. 14.

anlayışı yatmaktadır⁹⁵⁰. Bu yöndeki gelişmelerden anlaşılmaktadır ki dünyadaki yeni eğilim, vergi yönetimlerinin vergi yükümlüsü odaklı çalışmaları esas alması ve birey olarak vergi yükümlülerinin müşteri gibi değerlendirilip, vergi yükümlüsü memnuniyetinin sağlanmasıdır.

Vergi idaresi, yükümlü haklarının her zaman korunması gerekliliğini göz önünde bulundurarak, Devlet haklarını olduğu gibi vergi yükümlülerinin de haklarını korumak ve bu ikisini dengelemek zorundadır⁹⁵¹.

Vergi yükümlüsü haklarına ulaşabilmek için, ülkemizdeki vergi yönetimi ve idaresinin vergi yükümlülerine bakış açısının ve bu doğrultuda vergi idaresi örgüt ve yapılanmasının yani vergi yükümlüsü hakları ile ilgili yapılacak yeniliklerde rol oynayacak olan kurumsal çatının oluşturulması gereklidir.

1.1. Vergi İdaresi Örgütü

Vergi idaresi kavramı, bütün kamu gelirlerini toplayan birimleri ihtiva eden geniş kapsamlı bir kavramdır⁹⁵². Vergi işlerinden verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri ve fiillerinde, bu fiiller nedeni ile meydana gelen zararlardan mesul olan Devlet teşkilatıdır⁹⁵³. Nitekim vergi tahsilatının hukuki niteliği incelendiğinde, vergilendirme sürecinin diğer aşamalarını oluşturan tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi, bununda bir idari işlem olduğu anlaşılmaktadır⁹⁵⁴.

Ülkemizde vergi idaresi Maliye Bakanlığına bağlı olarak yapılandırılmış⁹⁵⁵, Devlet vergi alacağının tahsilinde Maliye Bakanlığını birinci derecede yetkili ve sorumlu kılmıştır⁹⁵⁶. Vergi idaresi denilince akla ilk olarak Maliye Bakanlığı gelmekte ancak yerel yönetimlerin de vergiye ilişkin bazı yönetsel görevleri bulunmaktadır⁹⁵⁷.

⁹⁵⁰ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 123.

⁹⁵¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Bir Reformun Anatomisi, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1988, s. 7.

⁹⁵² PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Eser Ofset Mat. Yay. San, Trabzon, 2001, s. 110.

⁹⁵³ ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları Üçüncü Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, s. 1741

⁹⁵⁴ GERÇEK, “Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği”, s. 9.

⁹⁵⁵ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 113. ; ARSLAN, Mehmet, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş Altıncı Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 203.

⁹⁵⁶ GERÇEK, “Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği”, s. 57.

⁹⁵⁷ KIRBAŞ, s. 157.

Vergi idaresi, vergi yönetiminin bir örgütüdür⁹⁵⁸. Vergi idaresi örgütü ve yapılanmasını anlayabilmek için en üstteki kurum olan Maliye Bakanlığının görev ve yetkilerinin neler olduğunun tespit edilmesi gereklidir.

1.1.1. Maliye Bakanlığı Görev ve Yetkileri

Devletin alacaklarını tahsil etmek ve buna ilişkin konulardaki temsil yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir⁹⁵⁹. Bu anlamda Maliye Bakanlığı Devletin mali yönden tüzel kişiliğini temsil eden bir kurumdur⁹⁶⁰. Maliye Bakanlığı merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatlarından meydana gelmekte olup kuruluşun en üst amiri Bakandır⁹⁶¹. Bakan, bakanlık hizmetlerini mevzuata, milli güvenlik siyasetine, hükümetin genel siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekte ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevli ve Başbakana karşı sorumludur⁹⁶².

Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevleri Kanun Hükmünde Kararname (KHK)⁹⁶³ ile belirlenmiş olup, Bakanlığın görevleri KHK m. 2 ile düzenlenmiştir. Buna göre; Maliye Bakanlığının görevleri şunlardır:

1. Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, Maliye politikasını uygulamak,
2. Devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak,
3. Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlaması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
4. Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
5. Gelir politikasını geliştirmek
6. Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak.

⁹⁵⁸ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 67.

⁹⁵⁹ ARSLAN, s. 203.; KIRBAŞ, s. 157.

⁹⁶⁰ KIRBAŞ, s. 157.

⁹⁶¹ ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 113.; ARSLAN, s. 204.

⁹⁶² ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 113.

⁹⁶³ 178 No.lu Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK (14.12.1983 T. ve 18251 No.lu Mük. R.G.).

7. Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,

8. Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek.

9. Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,

10. Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,

11. Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek.

12. Karapara aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konuya ilişkin uygulanacak esas ve usulleri belirlemek.

Maliye Bakanlığı geniş bir yetki ve sorumluluk ağı ile donatılması doğrultusunda vergi ile ilgili tüm düzenlemelerde icracı bir Bakanlık hüviyetinde olup, vergi yükümlüsü haklarına ilişkin yapılan ve yapılacak tüm düzenlemelerde amir kurum niteliği taşıması bakımında vergi idare ve yönetiminin en önemli üst kurumudur.

1.1.2. Maliye Bakanlığı Vergi Uygulama Teşkilatı

Maliye Bakanlığının vergi hukuku uygulamaları ile doğrudan doğruya ilgili yapılanması Bakanlık merkez teşkilatı ve taşra teşkilatı olarak iki bölümde ele alınabilmektedir⁹⁶⁴.

Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde vergi idaresi ile ilgili birimler; “Teftiş Kurulu Başkanlığı”, “Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı”, “Vergi Danışma Komitesi” ve “Gelir İdaresi Başkanlığı”ndan oluşmaktadır⁹⁶⁵.

Maliye Bakanlığının vergi idaresi taşra teşkilatını, “il teşkilatı”, “ilçe teşkilatı” ve “vergi daireleri” oluşturmaktadır⁹⁶⁶. Maliye Bakanlığının taşra teşkilatı, taşra teşkilatı içerisinde yer alan vergi idareleri kamu gelirlerinin tahsilinde en önemli fonksiyonları üstlenmektedirler. Nitekim “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev

⁹⁶⁴ KANETİ, s. 66.

⁹⁶⁵ ARSLAN, s. 208.

⁹⁶⁶ KANETİ, s. 68.

Yönetmeliği⁹⁶⁷ m. 6 ile vergi dairesi başkanlıklarına bir çok önemli görev ve sorumluluklar yüklemektedir⁹⁶⁸.

Vergi yükümlüsü haklarına ilişkin düzenlemeler, Maliye Bakanlığına bağlı olan Gelir İdaresi Başkanlığı altında yapılmaktadır. Gelir İdaresi başkanlığına bir çok

⁹⁶⁷ (7.9.2005 T. ve 25929 No.lu R.G.).

⁹⁶⁸ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliğinin 6. m.'sinde sayılan vergi dairesi başkanlıklarının görevleri şunlardır:

"1. Vergi kanunları ve özel kanunlarla belli edilen Devlet gelirlerine ilişkin olarak mükellefi tespit etmek ve bu gelirlerin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve diğer işlemlerini yapmak. 2. Görev alanına giren işlemlere ilişkin ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalar ile gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, Gelir İdaresi Başkanlığınca devredilen yetki çerçevesinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmekten vazgeçmek, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek. 3. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmaya yönelik tedbirleri almak ve mükellef hizmetlerini gerçekleştirmek. 4. Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak. 5. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmek. 6. Uygulamada karşılaşılan sorunların en aza indirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak. 7. Mükelleflerinin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüt ettikleri hususlara ilişkin görüş bildirmek. 8. Meslek mensuplarını ve ilgili odaları bilgilendirme faaliyetlerini yerine getirmek. 9. Yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak. 10. Yetki alanına ilişkin denetim planı konusunda önerilerde bulunmak, Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak, yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek. 11. Vergi dairesi başkanlığına bağlı birimler ile diğer gelir birimlerinden ve vergi inceleme elemanlarından gelen takdir işlemleri ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen ve ilgili Kanunlarında öngörülen takdir işlemlerini yapmak. 12. Devlet gelirlerine ilişkin olarak; 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan yönetmeliklerde belirtilen saymanlık, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan yönetmeliklerde belirtilen muhasebe birimi görevini yapmak. 13. Görev alanına giren konularda gelir birimleri ile diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak ve Gelir İdaresi Başkanlığına görüş ve önerilerde bulunmak. 14. Vergi dairesi başkanlığında görevli personele ilişkin atama, nakil, sicil, disiplin, terfi, ücret, emeklilik ve benzeri özlük işlemlerini yapmak. 15. Görev alanına giren konulara ilişkin olarak gerekli görülen durumlarda yetki alanı dışına personel ve taşıt görevlendirmek. 16. Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen ölçüt ve hedeflere uygun olarak personelin performansını izlemek ve değerlendirmek, başarılı personeli ödüllendirmek. 17. Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan personel eğitim planlarını uygulamak, personelin yetkinliklerinin geliştirilmesine yönelik tedbirler almak. 18. Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen kurumsal etik kurallarını personele duyurmak. 19. Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen orta ve uzun vadeli strateji ve politikaların uygulanmasını sağlamak. 20. Vergi dairesi başkanlığının ihtiyacı olan her türlü yapım, satın alma, tefriş, kiralama, taşıma, temizlik, bakım ve onarım, arşiv, sağlık ve benzeri hizmetler ile mali hizmetlerini yürütmek. 21. Vergi dairesi başkanlığı yetki alanı içindeki en iyi uygulama örneklerini tespit edip bunların yaygınlaştırılması için gerekli tedbirleri almak. 22. Gelir İdaresi Başkanlığınca verilecek diğer görevleri yapmak.

Vergi dairesi başkanlığı bu görevlerini, Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen strateji ve politikalar ile diğer esaslar çerçevesinde yapar.

Vergi dairesi başkanlığına verilen bu görevlere ilişkin işlemler; vergi dairesi başkanlığı emrinde çalışan grup müdürlükleri, vergi dairesi müdürlükleri, komisyonlar, müdürlükler ve şubeler vasıtasıyla gerçekleştirilir.

Vergi dairesi başkanlığının birimlerine yönelik teftişlerde başkan adına verilecek cevaplar ve emirler ilgili grup müdürlüğü tarafından hazırlanır".

önemli görev yüklenmiş olması sebebiyle bu kurumun amacı, yapılanması, görev ve yetkileriyle ilgili durumun tespit edilmesi gereklidir.

1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir idareleri her zaman özel bir öneme sahip olagelmışlerdir. Bu öneminin bir kısmı reform çalışmalarına esin ve finans kaynağı olmalarından daha büyük kısmı ise ülkelerin en büyük ve en zor gelişen ekonomik kuruluşlarını temsil etmelerinden kaynaklanmaktadır⁹⁶⁹. Ülkemizde 5 Mayıs 2005 tarihinde kabul edilen Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (GİBTGHK)⁹⁷⁰ ile Gelir İdaresinde yeni bir yapılanma ve anlayış doğrultusunda düzenlemeler yapılmıştır. GİBTGHK'un amacı; m. 1'de;

“Bu Kanunun amacı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemek” şeklinde belirlenmiştir.

Bu düzenleme ile Gelir İdaresi Başkanlığı eliyle yükümlülerin vergiye gönüllü katılımlarını sağlamak ve yükümlü haklarını gözetmek gibi vergi yükümlüsü odaklı çalışmalar yapılacağı hususları vurgulanmış, GİBTGHK m. 4 ile Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri detaylı olarak sıralanmıştır⁹⁷¹.

⁹⁶⁹ ÖZÇELİK, Fatih, TÜSİAD- Vergi Konseyi, Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması- Temel Tasarım, Yayın No. TÜSİAD- T/ 2003-12/375, İstanbul, 2003, s. 5.

⁹⁷⁰ 5345 No.lu Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (16.5.2005 T. ve 25817 No.lu RG.). 5345 No.lu GİBTGHK ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış yerine Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.

⁹⁷¹ GİBTGHK, m. 4; Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri şunlardır:

“1. Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak. 2. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek. 3. Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak. 4. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek. 5. Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak. 6. Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak. 7. Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak. 8. Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek. 9. Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü

Bir başka önemli düzenleme, GİBTGHK m. 8 ile yapılmış olup, Gelir İdaresi Başkanlığı altında Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının ana hizmet birimi olarak kurulması hususu düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere vergi yükümlüsü hakları ile ilgili düzenlemeler, Gelir İdaresi Başkanlığının ana hizmet birimi olan “Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı” tarafından yapılacaktır. Vergi yükümlüsü hakları ile ilgili gelişmeleri izleyip, bu yönde düzenlemeler yapacak olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının amaç, görev ve yetkilerinin tespit edilmesi gereklidir.

1.3. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

GİBTGHK’un getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de Mükellef Hizmetleri Dairesi Başkanlığı’nın kurulması olmuştur. GİBTGHK m. 10 ile düzenlenmiş olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

- “1. Vergi bilincinin artırılması için gerekli çalışmaları yapmak.
2. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
3. Mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almak.
4. Mükellef haklarının korunmasını sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak.
5. Mükellef şikayetlerini değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
6. Mükellef memnuniyetini ölçmek ve değerlendirmek.

istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek. 10. Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak. 11. Mahalli idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak. 12. Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarısı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek. 13. Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek. 14. Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak. 15. Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak. 16. Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak. 17. Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kuralları düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak. 18. Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak. 19. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak”.

7. Vergi mevzuatının adil uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almak.

8. Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.

Mükellef hizmetleri, mükellef grupları ve sektörler ile bunların hizmet ihtiyaçları da dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilir”.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, vergi yükümlülerinin haklarının korunması, vergi yükümlülerinin hakları konusunda bilgilendirilmesi için iletişim kurulması gibi önemli görevleri üstlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının vergi yükümlüsü odaklı çalışmalarını Mükellef Hizmetleri Dairesi Başkanlığı ile yürütmeyi amaçladığı anlaşılmaktadır. Ayrıca bu kapsamda taşra teşkilatlarında da GİBTGHK m. 24 ile Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak oluşturulan müdürlükler arasında “Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlükleri” kurulmuştur. Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüklerinin görevleri, “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği” m. 13 ile düzenlenmiş olup, görevleri şunlardır;

1. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmaya yönelik tedbirleri almak ve uygulamak, vergi bilincim artırılması için gerekli çalışmaları yapmak,

2. Mükellef haklarının korunması, şikayetlerinin değerlendirilmesi ve mükellef ile ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak ve uygulamak,

3. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmek,

4. Mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüt ettikleri hususlara ilişkin görüş bildirmek,

5. Uygulamada karşılaşılan sorunların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapmak,

6. Vergi dairesi başkanlığı yetki alanı içindeki en iyi uygulama örneklerini tespit edip, bunların tüm vergi dairesi başkanlığı yetki alanında uygulanabilmesi için vergi dairesi başkanının onayına sunmak,

7. Oda, birlik ve sivil toplum kuruluşlarıyla ilişkileri yürütmek, mevzuatta yapılan düzenlemelere ilişkin bilgilendirme faaliyetlerini yerine getirmek.

Vergi yükümlüsü haklarının korunması, vergiye gönüllü uyumun sağlanması için Mükellef Hakları Daire Başkanlığına ve Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüklerine

büyük görevler düşmektedir. Gelir idaresinin yükümlülere dönük yüzünü oluşturan bu birimlerin Kanunda belirlenmiş olan görev ve yetkileri en üst düzeyde kullanarak uygulamaya geçirmesi gerekmektedir. Bunun için; vergi yasalarının adil, güvenilir ve şeffaf bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı, şikayet prosedür ve telafi mekanizmalarının belirlenip belirlenmediği, yükümlülere bilgilendirmede sürekliliğin sağlanıp sağlanmadığı, yükümlülere ilişkin soruşturma, talep ve başvuruların zamanında ve doğru bir şekilde ele alınıp alınmadığı, yükümlülere etkin ve uygun ortamlarda, vergiye ilişkin konularda fikir beyan etme hakkı verilip verilmediği, yükümlülere ait özel bilgilerin yasaların izin verdiği ölçüde kullanılıp kullanılmadığı gibi konularda somut ve uygulamaya dönük çalışmalar yapması ve çözümler üretmesi gerekmektedir⁹⁷².

2. Vergi Yükümlüsünün Hakları

Vergi yükümlüsünün VUK'da yer alan hakları, VUK'nun çeşitli hükümleri arasında dağınık bir durumdadır. Vergi yükümlüsünün VUK'da yer alan hakları, idari ve yargısal başvuru hakları, bilgi alma hakları, vergi yükümlüsüne ait bilgilerin gizliliği, vergi yükümlüsünün temsilci kullanma hakkı ve denetim esnasındaki hakları olarak gruplandırılabilir.

2.1. İdari Başvuru Hakları

Vergi yükümlüsünün VUK'da yer alan idari başvuru haklarını, ek süre talep hakkı, düzeltme, şikayet, pişmanlık ve ıslah, vergi cezalarında indirim isteme, uzlaşma ve terkin oluşturmaktadır.

2.1.1. Ek Süre Talebi

Vergi yükümlülerinin zor durumda kalmaları halinde idare tarafından yükümlüye ek süre imkanı tanınmaktadır⁹⁷³. VUK m. 17, “mühlet verme” başlığı altında vergi yükümlüsünün talep etmesi halinde vergi ödevinin yerine getirilmesini erteleyebilmektedir. Bu düzenleme;

⁹⁷² DEVRİM/ TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, s. 761-762.

⁹⁷³ BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku Genel İlkeler-Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara, 2001, s. 56.

“Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir”, şeklindedir.

Hangi hallerde ek süre verileceği, ve Maliye Bakanlığının mühlet verme yetkisinin tamamen veya kısmen devredebileceği durumlar m. 17’nin devamında düzenlenmiştir⁹⁷⁴. Vergi ödevini yerine getirmeye engel teşkil edecek mücbir sebeplerin varlığı⁹⁷⁵ halinde de vergi yükümlüsü ek süre alabilmektedir. Bunun için VUK m. 13’de yer alan mücbir sebep hallerinde durum tespiti yapılması gerekmektedir⁹⁷⁶.

Zor durumda ek süre almakla mücbir sebepler nedeni ile ek süre almak arasındaki farklılık bulunmaktadır; mücbir sebep durumunda sürenin uzaması kendiliğinden gerçekleşirken; zor durumda süre vermede ise vergi yükümlüsünün idareye başvurması ve idarenin zor durumu kabul ederek ek süre vermesi gerekmektedir⁹⁷⁷. Zor durum nedeni ile verilen süreler kanuni süreleri uzatmakta olup, zor durum hali idari süreyi uzatmamaktadır⁹⁷⁸. VUK’ zor durumun koşullarını belirtmemiştir⁹⁷⁹.

Ek süre talep hakkı, vergi yükümlüsüne kolaylık sağlayan idari bir işlem olup, vergi yükümlüsüne vergi idaresinin yükümlü odaklı yaklaşımını esas alan bir anlayış olarak değerlendirilebilir.

⁹⁷⁴ VUK m. 17’nin devamı: “Bu mühletin verilebilmesi için:

1. Mühlet isteyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir”.

⁹⁷⁵ Mücbir Sebeplerin Varlığı; bütün tedbirlere, sahip olunan her türlü imkan ve araca rağmen bir olayın sonuçlarının önlenmesi mümkün değil ise, o olay mücbir sebep teşkil eder. Burada mutlak veya objektif bir karşı konulmazlık (kaçınılmazlık) söz konusudur. (Yargıtay 4HD, 16.1.1981, 14082/217; SABAN, s. 137).

⁹⁷⁶ VUK m. 13’de düzenlenmiş olan mücbir sebep halleri şunlardır: “Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir”.

⁹⁷⁷ KANETİ, s. 105.

⁹⁷⁸ SONSUZOĞLU, Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2001, s. 38.

⁹⁷⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 120.

2.1.2. Düzeltme

Bir vergi alacağının tahsil edilebilir duruma gelmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gereklidir, bu aşamalarda yükümlünün ya da vergi idaresinin leh veya aleyhine hatalar yapılabilmektedir⁹⁸⁰. Hata verginin tarhı aşamasında yapılabileceği gibi verginin tahsili aşamasında da söz konusu olabilmektedir⁹⁸¹. Uygulamada kanunların çok sık değişmesi nedeniyle gerek vergi asıllarında, gerekse vergi cezalarında hata yapılabilmekte⁹⁸², vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde hata yapması durumunda bu idari işlemde hatadır ve idare hatalı işlemi geri alarak düzeltebilmektedir⁹⁸³. Düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla VUK'da düzenlenmiş bulunan bir idari süreç ya da idari bir usuldür⁹⁸⁴. Bu idari usul içinde, hatanın tanımı, kapsamı, yükümlülerin istem biçimleri ve vergi idaresinin düzeltme esasları düzenlenmiştir⁹⁸⁵. Ancak düzeltmenin söz konusu olabilmesi için önce hatanın ortaya çıkması⁹⁸⁶ ve idarenin söz konusu hatalı işlemi için vergi yükümlüsünün “düzeltme zamanaşımı” süresi içinde düzeltme talep etmesi gereklidir⁹⁸⁷.

Düzeltme hakkı, VUK, Üçüncü Bölümde “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi hatalarında düzeltme istenmesine neden olabilecek hatalar; vergi hatası (VUK, m. 116), hesap hataları (VUK, m. 117), vergilendirme hataları (VUK, m. 118) olarak belirlenmiştir. Danıştay bu maddeler dışında olan vergi hataları için düzeltme ve şikayet yolunun kullanılamayacağı esasını benimsemiştir⁹⁸⁸.

⁹⁸⁰ KANETİ, s. 130; KOCAHANOĞLU, Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983, s. 461; Vergilendirme sürecinde yapılan çeşitli işlemlerde hata yapılabilmekte olup, bu hatalar idare tarafından yapılabileceği gibi vergi yükümlüsü tarafından da yapılabilmektedir.; KIRBAŞ, s. 197.; GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 107.; ARSLAN, s. 280.

⁹⁸¹ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 100.; KOCAHANOĞLU, s. 461.

⁹⁸² MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 221.

⁹⁸³ SABAN, s. 194.; TUNCER, s. 77.

⁹⁸⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 173. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili kurallar temelde vergi hukuku içinde yer alan idari bir usuldür. (GÖZÜBÜYÜK, Şeref/ DİNÇER, Güven, İdari Yargılama Usulü Kanun-Açıklama-İçtihat, Güncelleştirilmiş İkinci Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 799).

⁹⁸⁵ GÖZÜBÜYÜK/ DİNÇER, s. 799.

⁹⁸⁶ KANETİ, s. 153.

⁹⁸⁷ ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 146.

⁹⁸⁸ Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 10.6.1993, 1/2. (KHP-İBB);

“Vergilendirme işlemlerinde her zaman bazı hatalar yapılabilir. Fakat her hata VUK'nun 117. ve 118. m.'lerinde sayılan hatalar kapsamında değildir. Bu kapsamda olmayan hatalar ise, "düzeltme ve şikayet" yoluyla düzeltilemez. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1.1.1986 tarihinden önceki dönemler

VUK m 122, “Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir”, şeklindedir.

VUK’daki bu madde hükmü ile, vergi yükümlüleri vergi dairesine yazılı olarak başvurmak kaydıyla, idari işlemde bir hata olduğunu ileri sürerek, işlemdeki hatanın düzeltilmesini “düzeltme hakkını” kullanarak talep edebilmektedirler. Düzeltme vergi sorunlarının idari yolla çözümünde yer alan idari bir süreç olup, aynı zamanda idari denetimin işletilmesine tekabül eden bir yol niteliğindedir⁹⁸⁹. Düzeltme talebinde herhangi bir şekil şartı bulunmamakta yazılı olması yeterli olmaktadır⁹⁹⁰. Vergi dairesinin düzeltme ile ilgili servisi, düzeltme isteklerine kendi düşüncelerini de ekledikten sonra düzeltme makamına gönderir, düzeltme makamı düzeltme talebini yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılması kabul olunur ve düzeltme işlemi ilgili vergi dairesi müdürünce onaylanır⁹⁹¹. Bu sayede vergi yükümlüsü aleyhine yapılmış olan hesap ve vergilendirme hatalarının düzeltilmesi halinde düzeltilen miktar kadar vergi borcu sona ermektedir⁹⁹².

Danıştay, düzeltme kapsamına giren yanlışlıkların ilk bakışta düzeltilebilecek hatalardan oluşan vergilendirme hataları olduğu görüşündedir⁹⁹³.

VUK’un düzeltme ile ilgili hükümleri, sadece m. 117 ve 118’de sayılan hata türleri ile sınırlı olarak uygulanabilmektedir. Bu maddeler gözden geçirilerek, düzeltme hükümlerinin kapsamı genişletilmeli ve yükümlülere yargıya gitmeden önce denetleyebilecekleri bir "barışçıl idari başvuru" yolu açılmalı, bugünkü düzenlemeler,

için gecikme faizi uygulanamayacağına ilişkin kararı, daha önce uygulanmış olan gecikme faizlerinin "vergi hatası" kapsamında görülmesine haklı bir neden sayılamaz”.

⁹⁸⁹ KARAKOÇ, s. 8.

⁹⁹⁰ PEHLİVAN, s. 127.

⁹⁹¹ MUTLUER, s. 159.; CANDAN, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 214.

⁹⁹² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 152.

⁹⁹³ Danıştay 7D, 13.11.2001, 1091/3177; Danıştay 7D, 30.1.2003, 4655/273. (KHP-İBB);

“...Vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyumsuzluk halinde yargı yerinin anılan Kanunun 3’üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır...”

VUK m. 122 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 3D, 7.1.1987, 1975/53; Danıştay 4D, 26.1.1993, 849/344; Danıştay 7D, 20.1.1995, 7719/83; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 6.2.1997, 356/121; Danıştay 7D, 30.9.1988, 2737/3086; Danıştay 7D, 29.4.1999, 685/1836; Danıştay 7D, 15.3.2005, 1047/380. (KHP-İBB).; Danıştay Vergi Dava Daireleri, 13.6.2003, 610/319 (YALTI, Billur/ÖZGENÇ, Selçuk, Vergi Hukuku Pratik Çalışması El Kitabı, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s. 206).

hatanın niteliği konusunda duraksama yaşanmasına ve bu yola başvurulmamasına neden olabilmektedir⁹⁹⁴.

Düzeltilme hakkı, vergi idaresi işlemlerinin düzgün ve adil olması yönünde önemli bir husus olup, vergi yükümlülerinin fazla vergi ve/veya cezasını ödemelerini engelleyerek, vergi yükümlülerini korumayı sağlayan bir idari başvuru hakkıdır.

2.1.3. Şikayet

Vergi yükümlüsü, düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda şikayet yolunu kullanabilmektedir⁹⁹⁵. Vergi hatalarında düzeltme talepleri reddedilen vergi yükümlülerinin şikayet hakkı, VUK m. 124 “Şikayet Yolu ile Müracaat” başlığı altında;

“Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.

Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir”, şeklinde düzenlenmiştir.

VUK bu düzenleme ile vergi yükümlülerinin şikayet başvurusunda bulunabilmesi için iki ön koşul aramaktadır. Bunlardan ilki, hata içeren vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde idari dava açma süresinin geçmiş olması, ikinci ön koşul, düzeltme isteminde bulunulmuş ve bu istemin reddedilmiş olması veya reddedilmiş sayılmasıdır⁹⁹⁶. Danıştay, “VUK’nun 122 ve 124 üncü maddelerinde düzenlenmiş bulunan düzeltme şikayet yoluna başvurulabilmesinin ön şartının tarhiyata veya ödeme emrine karşı dava açma süresinin geçirilmiş olması gerektiği, Kanun koyucunun vergilendirme hatasının vergi yargısı yoluyla giderilememesi halinde yükümlülere idari yoldan (sonucunda yine vergi yargısı yolu ile) hatanın giderilmesi için ikinci bir imkan tanımış olduğu” görüşündedir⁹⁹⁷.

⁹⁹⁴ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Mükellef ve Eksik Hakları II”, Dünya Gazetesi, 18.7.2005.

⁹⁹⁵ SABAN, s. 194.; TURGAY, Recep, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İkinci Baskısı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, s. 380.

⁹⁹⁶ CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 216-217.

⁹⁹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 21.4.2000, 466/165. (KHP-İBB).

VUK m. 124 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 4D, 8.2.1994, 2229/602; Danıştay 3D, 7.1.1987, 1975/53; Danıştay 4D, 26.1.1993, 849/344; Danıştay 7D, 20.1.1995, 7719/83; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 6.2.1997, 356/121; Danıştay 7D, 30.9.1988, 2737/3086; Danıştay 7D, 29.4.1999, 685/1836; Danıştay 7D, 15.3.2005, 1047/380; Danıştay 4D, 8.4.2002, 1100/1471. (KHP-İBB).

Bu düzenleme ile vergi yükümlüleri, vergi idaresine vergilendirme ile ilgili idari hatanın düzeltilmesi amacıyla başvurup, düzeltme hakkı çerçevesinde sonuç alamadığı işlemler için diğer bir idari başvuru hakkı olan “şikayet hakkı yolunu” kullanarak, Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiş ilgili kuruma yasada belirtilmiş usul ve esaslar çerçevesinde başvurabilmektedirler.

2.1.4. Pişmanlık ve İslah

Vergi yükümlüleri vergi ziyanını doğuran bir suç işledikten sonra bu suç ortaya çıkmadan pişman olarak idareye haber verdiklerinde ve vergi ziyanını ortadan kaldırmaları halinde vergi cezasından kurtulabilmektedirler⁹⁹⁸. Pişmanlık ve ıslah vergi sorunlarının idari yolla çözümünde aracılık eden bir idari süreç olup, herhangi bir tarh işlemi yapılmadan bazı vergi cezalarından kurtulmayı sağlamaktadır⁹⁹⁹. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, tüm vergi alacakları için söz konusu olmayıp¹⁰⁰⁰, zamanında yapılmamış beyanın yapılmasına ya da yanlış veya eksik yapılmış beyanın düzeltilmesine imkan sağlamaktadır¹⁰⁰¹. Pişmanlık ve ıslah ile ilgili düzenleme VUK m. 371 ile; “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren (360.’ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi vergi ziyai cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

⁹⁹⁸ KIRBAŞ, s. 190.; MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 220.

⁹⁹⁹ KARAKOÇ, s. 8.

¹⁰⁰⁰ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları Yayın No: 5, Afyon, 1996, s. 200.

¹⁰⁰¹ YERLİKAYA, s. 52.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması;

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödenmenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. m'inde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında m. 360 hükmü uygulanmaz.

Bu madde hükmü Emlak Vergisinde uygulanmaz¹⁰⁰², şeklindedir.

Ceza hukukundaki pişmanlık yaklaşımı vergi hukukunda da yer bulmakta ve pişmanlık kurumunun amacını Danıştay, yükümlülere yasanın sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek, yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kısmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamak biçiminde tespit etmiştir¹⁰⁰³. Böylece vergi yükümlülere beyana dayanan vergilerde işlemiş oldukları ve vergi kaybı sonucunu doğuran suçlardan pişmanlık duymaları halinde belli koşullar altında suçluluktan kurtulabilmektedirler¹⁰⁰⁴.

Danıştay, “m. 371 ile beyana dayanan vergilerde kaçakçılık ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren yükümlülere maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi koşuluyla kaçakçılık, ağır kusur ve cezası kesilmeyeceği belirtilmek suretiyle iyi niyetle hareket eden yükümlülere cezalandırılmaması yoluna gidildiği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan pişmanlık dilekçesiyle verilen beyannamenin süresinde yapılan beyandan bir farkı bulunmadığından gerçeğe uygun olmak koşuluyla zarar göstermek veya vergi alınacak bir matrah beyan etmemek yasaya aykırı bulunmamaktadır” görüşündedir¹⁰⁰⁵. Danıştay m. 371’in VUK’da düzenlenme nedeni ile ilgili olarak; “Kanun koyucu, VUK’nun 371.

¹⁰⁰² VUK m. 371’in son fıkrası ile yasa koyucu kamulaştırma bedelinin saptanmasında tek ölçüt olmamasına rağmen, emlak vergisi değerini kamulaştırma olasılığına karşı yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlamaktadır. (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 221).

¹⁰⁰³ SABAN, s. 248.

¹⁰⁰⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 221.

¹⁰⁰⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 6.5.1988, 2/58. (KHP-İBB).

m.'sinde getirmiş olduğu pişmanlık müessesesi ile, yükümlüler için vergi ödevi olan bu işlemlerin herhangi bir biçimde hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi ziyana neden olunması durumunda, ilgili vergi yükümlülere, yeni bir fırsat tanıyarak, kimi koşullarla, ceza uygulamasından vazgeçmekte ve, böylece, vergi yükümlülerine vergi ziyana neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirerek, vergi verimliliğini korumaya çalışmaktadır” görüşündedir¹⁰⁰⁶.

Vergi yükümlüleri vergi yönetimi makamlarına yazılı olarak başvurmak ve kanunda belirtilmiş olan diğer ek şartları da yerine getirmek suretiyle vergi cezalarından pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında yararlanarak kurtulabilmektedirler. Pişmanlık ve ıslah uygulamasından bu durumun istisnası olarak, son fıkradada belirtildiği üzere, emlak vergisi yükümlüleri, emlak vergisinden kaynaklanan cezaları için bu haktan yararlanamamaktadırlar.

2.1.5. Vergi Cezalarında İndirim

Vergi cezalarının yasanın belirlediği koşullar çerçevesinde ödenmesi halinde vergi yükümlülerinin belirli indirimlerden yararlanması olanağı bulunmaktadır¹⁰⁰⁷. İdare ve yükümlü arasındaki uyuşmazlık konusu olabilecek hususların yargıya gitmeden barışçıl bir yol ile çözülmesine imkan tanıyan indirim müessesesi ile tarh işlemi yapıldıktan sonra, şartlarının yerine getirilmesi halinde yükümlüye bazı cezalardan kısmen kurtulma imkanı tanınmaktadır¹⁰⁰⁸. Vergi cezalarının kısmen kalkmasına olanak sağlayan vergi cezalarında indirim ile ilgili düzenlemeler¹⁰⁰⁹; VUK m. 376 “Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme;

“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün

¹⁰⁰⁶ Danıştay 7D, 11.10.2005, 2135/2362. (KHP-İBB).

VUK m. 371 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 7D, 20.5.1987, 251/1373; Danıştay 11D, 20.11.1995, 1156/3190; Danıştay 4D, 4.4.2001, 1590/1284; Yargıtay 11CD, 12.2.2002, 554/1166; Yargıtay 11CD, 6.5.2002, 7659/3817; Yargıtay 11CD, 1.11.2004, 10305/7987. (KHP-İBB).

¹⁰⁰⁷ SABAN, s. 251.; ULUATAM, s. 158.

¹⁰⁰⁸ KARAKOÇ, s. 8.

¹⁰⁰⁹ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 221-222.

içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir”, şeklinde düzenlenmiş olup, indirim hakkının süresinde kullanılmaması ve diğer usulsüzlük cezaları ile ilgili düzenlemeler 375. m.’nin devamında düzenlenmiştir¹⁰¹⁰.

Bu hükmün amacı; bir yandan vergi uyumsuzluklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve cezanın Hazineye girme süresini kısaltmaktır¹⁰¹¹. Bu sayede hem yürütme, hem de vergi yargısı açısından iş yükü yaratılmamakta, vergi aslı ile indirimli de olsa cezaların bir an önce ödenmesi sağlanarak, mali, sosyo-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi açısından ayrı bir önem taşımaktadır¹⁰¹².

Danıştay m. 376’nın temel amacının vergi ve cezalar hakkında ihtilaf yaratmadan en kısa sürede ödenmesini sağlamak olduğu görüşündedir¹⁰¹³.

Vergi yükümlüleri, vergi cezalarından indirim isteme hakkını kullanarak vergi cezasından doğan ödevlerini, yargıya intikal etmeden ve indirim ölçüsünde daha düşük bir vergi cezası ödeyerek, yerine getirme imkanına kavuşmaktadırlar.

2.1.6. Uzlaşma

Vergi yükümlüsünün yükümlülüklerine uymaması nedeni ile vergi ziyasına sebebiyet vermesi ve bu durumun idarece tespit edilmesi sonucunda taraflara uzlaşma

¹⁰¹⁰ VUK m. 376’nın devamındaki diğer hususlar ile ilgili düzenleme: “Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.,

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır” şeklindedir.

¹⁰¹¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 220.

¹⁰¹² AKDOĞAN, Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s. 63.; KIRBAŞ, s. 193-194.

¹⁰¹³ Danıştay 4D, 13.3.1989, 1409/1264. (KHP-İBB).

VUK m. 376 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları şunlardır:

Danıştay 4D, 21.1.1991, 858/236; Danıştay 11D, 10.1.1996, 2928/80; Danıştay 3D, 4.3.1999, 4136/858; Danıştay 4D, 20.12.1999, 653/4781; Yargıtay 9CD, 4.5.1995, 12447/3212. (KHP-İBB).

imkanı tanınmıştır¹⁰¹⁴. Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesi yollarından biri olan uzlaşma, tarafların (idare ve yükümlü) uzlaşma yönünde belirledikleri serbest iradelerine dayanılarak vergi miktarının ve buna bağlı vergi cezalarının anlaşılması tutar itibarıyla ödenmesini¹⁰¹⁵ karşılıklı ödünler vermek suretiyle kabul etmeleridir¹⁰¹⁶. Uzlaşma, vergi yükümlüsü ile vergi idaresinin, yükümlü hakkında yapılan tarhiyat ve tarhiyata dayanılarak kesilen cezalar hakkında anlaşarak, konuyu uyuşmazlık durumuna sokmamaları¹⁰¹⁷, yargı yoluna götürmeden çözmeleridir¹⁰¹⁸. Uzlaşma ile belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaktadırlar¹⁰¹⁹. Uzlaşma kurumunun anayasal vergilendirme ilkelerine ve bunlar arasında özellikle kanunilik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmekte; idareye vergi tarh ve tahsil işlemlerini yapmada keyfilik sağladığı düşüncesi ile hukuka aykırı olduğu ileri sürülmesine karşılık diğer taraftan da hukuki barışı sağlamaktadır¹⁰²⁰. Uzlaşma, vergi idaresine bir kısım görevler ve bunların yerine getirilmesi için de yetkiler veren bir idari usuller bütünü olup, yükümlüler için de bir kısım haklar getirmektedir¹⁰²¹.

VUK, vergi yükümlüsünün “uzlaşma hakkını” (Üçüncü Bölüm), Uzlaşma bölümünde düzenlemektedir¹⁰²². Bu bölümde düzenlenmiş olan uzlaşma kurumu, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki türdür. VUK, Ek m. 11’de yer alan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” ile ilgili düzenleme şöyledir;

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (m. 344/3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir”, şeklinde

¹⁰¹⁴ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 96.

¹⁰¹⁵ Adnan, Gerçek, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 122.

¹⁰¹⁶ CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 232.

¹⁰¹⁷ MUTLUER, s. 331.; KIRBAŞ, s. 200.

¹⁰¹⁸ YERLİKAYA, s. 66.; MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 222.; ARSLAN, s. 283.

¹⁰¹⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 170; KANETİ, s. 263; İkmal yolu ile ya da resen tarhedilen vergilerle bunların cezaları konusunda, yükümlü ile vergi idaresinin anlaşmaları ve böylece uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasıdır.; ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 99.; ULUATAM, s. 157.

¹⁰²⁰ BAŞARAN, Funda, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı ? Sorgudaki Kurum: Uzlaşma”- Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi I, Mükellefin Dergisi, Sayı: 90, Haziran 2000, s. 33.

¹⁰²¹ GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 800.

¹⁰²² Uzlaşma VUK’da detaylı olarak düzenlenmiş bir bölüm olup, bu bölümde yer alan düzenlemelerin kapsamı; “Uzlaşmanın Konusu, Kapsamı, Komisyonlar ve Şekli (Ek m. 1), Uzlaşmanın Şümulü (Ek m. 2), Uzlaşma Komisyonları (Ek m. 3), Uzlaşma Talebi (Ek m. 4), Uzlaşma Talebinin Tetkiki (Ek m. 5), Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği (Ek m. 6), Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma (Ek m. 7), Ödeme (Ek m. 8), Uzlaşma ve Cezalarda İndirme (Ek m. 9), Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (Ek m. 11)” şeklindedir.

düzenlenmiş olup, maddenin devamında uzlaşma ile ilgili diğer usul ve esaslar düzenlenmiştir¹⁰²³.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama olan vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmekte olup¹⁰²⁴, düzenleme ile vergi tarh edilmeden önce, tarh edilecek vergi üzerinde anlaşma imkanı doğmaktadır¹⁰²⁵. Tarhiyat öncesi uzlaşma, aynı adı taşıyan yönetmeliğin yayınlanması ile işlerlik kazanmıştır¹⁰²⁶.

Uzlaşmanın ikinci türü olan tarhiyat sonrası uzlaşma ise VUK, Ek m. 1 ile düzenlenmiştir¹⁰²⁷.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı yoluna gidilmeden taraflar arasında bir anlaşmaya

¹⁰²³ Bu hususlar;

“Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 122. m.’sine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir”, şeklindedir.

¹⁰²⁴ GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 126.

¹⁰²⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 172.

¹⁰²⁶ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, (16.2.1987 T. ve 19374 No.lu RG.), Yönetmeliğin 10. m’sinin 1. fıkrası ile 11. m’sinin 2. fıkrası (19.11.1991 T. ve 21056 No.lu RG.) ile yayınlanan Yönetmelikle değiştirilmiştir. (CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 233).

VUK Ek m.11 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 7D, 15.11.1989, 694/2569; Danıştay 4D, 12.4.2005, 1378/608; Yargıtay 9CD, 20.4.1989, 55/2079; Yargıtay 11CD, 9.10.2003, 10222/6761. (KHP-İBB).

¹⁰²⁷ VUK, Ek 1. m.:

“Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344. m.’nin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369. m.’de yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 m.’lerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır”.

varmak suretiyle çözüme kavuşturulmasıdır¹⁰²⁸. Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi idaresi ile yükümlü arasında henüz bir uyuşmazlık doğmadan işletilmekteyken, tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi idaresiyle vergi yükümlüsü arasında doğmuş bulunan vergi uyuşmazlığının pazarlık yöntemiyle giderilmesini amaçlamaktadır¹⁰²⁹. Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu, vergi idaresinin, yükümlünün vergi ve cezalarını yeniden tayin etmesine yönelik olup, özünde bir sözleşme yapabilecektir ancak bu sözleşme yani vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün uzlaşması, idare hukuku anlamında bir idari sözleşme değil ancak sözleşme benzeri olarak nitelenebilmektedir¹⁰³⁰.

Danıştay, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilir olma özelliklerinden hareketle, ihtirazi kayıtlarla¹⁰³¹ verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceğini kabul etmektedir¹⁰³².

Bir vergi yükümlüsü ayrı ayrı olsa bile uzlaşmanın her iki aşamasına değil, sadece bir aşama için uzlaşma hakkını kullanabilmek amacıyla başvuruda bulunabilmektedir¹⁰³³.

Bir kamu hukuku anlaşması olması itibariyle, uzlaşma, gerek yükümlü gerekse vergi idaresi için bağlayıcı olup¹⁰³⁴, uzlaşma müessesesi ile Kanun Koyucu vergi yükümlülerine önemli bir pişmanlık hakkı tanımaktadır ki çağdaş anlamda vergi yönetim anlayışına, yükümlü odaklı yaklaşıma, karşılık gelen önemli bir düzenlemedir¹⁰³⁵.

¹⁰²⁸ ARSLAN, s. 283.

¹⁰²⁹ CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 235.

¹⁰³⁰ SABAN, s. 263.

¹⁰³¹ İhtirazi kayıt müessesesi hukuk devleti ilkesi ve hukuk güvenliği ilkesi çerçevesinde vergi yükümlülerinin maddi haklarını korumaktadır. Yükümlüler vergilendirme işlemlerinde vergi idaresi ile ortak görüşte olmadıkları zaman bu görüş ayrılıklarını daha sonra yargıya taşıyabilmeleri için ihtirazi koymaktadırlar. (YERLİKAYA, s. 19)

¹⁰³² Danıştay 3D, 9.3.2000, 1840/1029 (GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 129).

VUK Ek m.1 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 4D, 5.5.1997, 5484/1399; Danıştay 9D, 14.10.2004, 805/5955; Yargıtay 9CD, 8.10.1996, 8676/5067. (KHP-İBB).

¹⁰³³ ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 151.

¹⁰³⁴ BAŞARAN, Funda, "Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı ? Sorgudaki Kurum: Uzlaşma"- Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi II, Mükellefin Dergisi, Sayı: 91, Temmuz 2000, s. 107.

¹⁰³⁵ Uzlaşma müessesesi ile vergi yükümlülerine önemli bir kolaylık sağlanmaktadır. Ancak uzlaşma, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkıp, tarh işlemiyle, belirlenen vergi borcunun bir kısmından feragat etme yetkisinin vergi idaresine verilmesi, idare makamlarına keyfi uygulamaya ve ayrımlara neden olabilecek

2.1.8. Terkin

Kelime olarak silme anlamına gelen terkin, vergi hukukunda tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi alacağının red ve iadesi suretiyle ortadan kalkmasını ifade etmektedir¹⁰³⁶. Terkinde amaç terkinin ortaya çıkaran sebeplerin varlığı halinde, kamu idaresinin yükümlü lehine alacağından vazgeçme iradesinin ortaya konmasıdır¹⁰³⁷. Terkin, tek taraflı bir işlem olması sebebiyle, özel hukuktaki alacaklının alacaktan feragatına benzemektedir¹⁰³⁸. Kamu borçlusuna, kanunda belirtilen koşulların varlığı durumunda¹⁰³⁹, kolaylık sağlamak ve korumak amacıyla vergi alacağını tüm hukuki sonuçları ile ortadan kaldıran idari bir işlemdir¹⁰⁴⁰.

Terkin “Verginin Terkini” başlığı altında VUK m. 115 ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme; “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması¹⁰⁴¹, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.

Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder”, şeklindedir.

Terkin vergi borcunu kısmen ya da tamamen sona erdirdiği gibi aynı zamanda vergi cezalarını da kaldıran nedenlerden birisidir¹⁰⁴².

yetkiler verilmesi demektir ki bu hem verginin yasallığına hem de vergide eşitliğe aykırıdır. (ATEŞ, s. 150; SABAN, 264; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 171; MUTLUER, s. 331).

¹⁰³⁶ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 102.; KOCAHANOĞLU, s. 480.; BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 233.; KIRBAŞ, s. 151.

¹⁰³⁷ KOCAHANOĞLU, s. 480.

¹⁰³⁸ TUNCER, s. 69.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 150.

¹⁰³⁹ Kanunlarda düzenlenmiş olan başlıca terkin nedenleri; vergi hataları dolayısıyla yapılan terkinler, yargı organlarının kararlarına dayanan terkinler, VUK’un öngördüğü terkin nedenleri, AATUHK’ un öngördüğü terkin nedenleri ve özel yasalardaki terkin hükümleridir. (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 150-151; ARSLAN, s. 119 “konu başlıkları”)

¹⁰⁴⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 149.; GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 105.; ARSLAN, s. 119.; MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 170.; ARSLAN, s. 119.

¹⁰⁴¹ Danıştay 4D, 29.11.2000, 126/4968 (SABAN, s. 142).

Çeşitli aşamalarda değişik nedenlere dayanılarak yapılan vergi aslı ve vergi cezası terkinleri idare ile yükümlü arasında yargıya gidilmesine gerek kalmadan idari barış yolları kapsamında sorunun çözümlenmesine olanak tanıyan bir haktır¹⁰⁴³. Terkin bir anlamda özel afa benzemekte olup, vergi yükümlüsünün olağan dışı durumlarla karşılaşması durumunda yararlanacağı idari bir haktır.

2.2. Yargısal Başvuru Hakkı

Vergi yükümlüleri ile vergi idareleri arasında ortaya çıkacak uyuşmazlıkların idari yollarla sonuçlandırılması her zaman mümkün olmamakta, bu nedenle vergi uyuşmazlıkları için yargısal çözüm getirecek mekanizmaların öngörülmesi gerekmektedir¹⁰⁴⁴. Bu mekanizmalar, İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)¹⁰⁴⁵ ile kurulmuş olup, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri görevine giren uyuşmazlıkların çözümünün İYUK ile gösterilen esaslara tabi olacağı hususu İYUK m. 1 ile düzenlenmiş olup, yargısal başvuru hakkı da bu yargı kurumlarına başvurulması ile işlemektedir. Vergi hukuku kapsamında dava açılması idarenin işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargıya denetlettirilmesi anlamına gelmektedir¹⁰⁴⁶.

Vergi yükümlüsünün VUK'da düzenlenmiş olan yargısal başvuru hakkı, “Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar” başlığı altında m. 377 ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme;

“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir”, şeklindedir. Dava açma ile ilgili diğer usul ve esaslar m. 377'nin devamında düzenlenmiştir¹⁰⁴⁷.

¹⁰⁴² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 220.; ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 94.

¹⁰⁴³ KARAKOÇ, s. 8.

¹⁰⁴⁴ ULUATAM, s. 243.

¹⁰⁴⁵ 2577 No.lu İdari Yargılama Usulü Kanunu (20.1.1982 T. ve 17580 No.lu RG.).

¹⁰⁴⁶ ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 100.

¹⁰⁴⁷ VUK m. 377'nin devamı; “Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır. Vergi daireleri Maliye ve Gümrük Bakanlığının, (İl özel idareleriyle belediyeler valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası açamazlar.

m. 377 ile kimlerin, hangi tür vergilendirme işlemlerini dava konusu yapabileceği ve ayrıca vergi idaresi içinde bazı kurullarca oluşturulacak kararlardan nelerin dava edilebileceği belirlenmiştir¹⁰⁴⁸. Yargı yoluna başvuru ile birlikte davacı ve davalı arasındaki çekişme yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulmaktadır¹⁰⁴⁹.

VUK, m. 378 ise¹⁰⁵⁰; yargısal başvuru hakkının kullanımına ilişkin usulü düzenlemiştir. Buna göre; m. 378 ile bir dizi idari işlemde oluşan vergilendirme sürecinde hangi aşamada idari dava açılabilirliği hususları belirlenmiştir¹⁰⁵¹.

Vergi yükümlülerinin hak arayışlarını ve yargı yollarını tam olarak kullanabilmeleri için, haklarında bir başka rapora atıfla hazırlanan raporlarla birlikte, atıf yapılan raporun tebliği de zorunlu kılınmalı, atıf yapılan raporun bir başkasına ait olması ve mahremiyet ilkesi gibi gerekçeler, bir başka yükümlünün hak arayışlarının üzerinde olamayacağı düşüncesi ile hareket edilmelidir¹⁰⁵².

Yargısal başvuru hakkı, vergi yükümlülerinin haklarını aramaları ve idarenin işlemlerinin yargı denetimine tabi olması bakımından demokratik hukuk devleti ilkeleri ile şekillenen öncelikli bir haktır.

2.3. Bilgi Alma Hakkı

Vergi yükümlüsünün bilgi alma hakkı, vergi yönetiminin bilgilendirmesi (VUK, m. 21), Beşinci Kısımda yer alan Tebliğler (VUK, m. 93- 109) ile vergi yükümlüsünün talebi ile bilgi alması (VUK, m. 413) kapsamında değerlendirilebilir.

Ancak; Maliye ve Gümrük Bakanlığı tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara devredebilir”, şeklindedir.

¹⁰⁴⁸ GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 800.

¹⁰⁴⁹ a) ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 185.

b) VUK m. 377 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 9D, 10.1.1992, 2745/2409; Danıştay 11D, 12.5.1998, 1060/1681; Danıştay 4D, 6.10.2005, 361/1694; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 20.12.1995, 19-662/1149. (KHP-İBB).

¹⁰⁵⁰ VUK m. 378; “Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur”.

¹⁰⁵¹ GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 801.

¹⁰⁵² DOĞRUSÖZ, “Mükellef ve Eksik Hakları II”.

2.3.1. Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri Konusunda

Tarh edilen bir vergiden veya vergi ile ilgili bir işlemten yükümlü veya sorumluları haberdar edilmesine tebliğ denilmektedir¹⁰⁵³. Tebligat hukuki işlemlerin, bunların hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kimselere yetkili makam tarafından veya onun aracılığı ile kanuni şekilde belgelenmesi işlemidir¹⁰⁵⁴. Günümüz vergi sistemlerinin sorunlarından biri, aşırı denebilecek hacimde ve karmaşıklıkta kurallardan oluşmasıdır ki, vergi yönetiminin bu kuralları yayınlama ödevi bulunmazsa, vergi yükümlülerinin söz konusu kurallara uygun davranması zorlaşacaktır¹⁰⁵⁵. Bir taraftan vergi sisteminin genel işleyişi ile ilgili rehberler, kılavuzlar, broşürler, telefon hatları, internet siteleri ile vergi yükümlülerine güncel bilgiler verilmekte, diğer taraftan vergilendirmeye ilgili işlemlerin vergi yükümlülerinin haklarını veya hukuki durumlarını yakından etkilemesi nedeniyle, VUK'da bilgilendirme amacıyla ayrıca bir tebligat işlemi yapılmaktadır¹⁰⁵⁶. Tebliğin vergilendirme sürecindeki önemi bilgilendirmenin de ötesinde “idari ve yargısal sürelerin başlamasında da belirleyici unsur olarak tebliğ tarihinin esas alınmasından kaynaklanmaktadır”¹⁰⁵⁷.

VUK'da tebliğ esasları, umumi tebliğ hükümlerinden farklı olarak, vergi hukukunun özellikler gözönünde tutulmak suretiyle¹⁰⁵⁸, VUK m. 21 “Tebliğ” kenar başlığı altında; “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir”, şeklinde düzenlenerek, tebliğin tanımı yapılmıştır.

Bu düzenlemeye dayalı yapılan tebliğ, bir idari işlem olmakla birlikte, yürütülmesi zorunlu bir işlem değildir¹⁰⁵⁹.

¹⁰⁵³ TUNCER, s. 145.

¹⁰⁵⁴ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, İkinci Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s. 7.

¹⁰⁵⁵ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 127.

¹⁰⁵⁶ GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s. 139.

¹⁰⁵⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 103.; BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 40.

¹⁰⁵⁸ a) ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s. 119.

b) VUK m. 21 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 4D, 7.10.1999, 4783/3374 (SABAN, s. 129), Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.11.1993, 73/139; Danıştay 4D, 14.11.2000, 3352/4730; Danıştay 4D, 15.2.2005, 1779/227; Yargıtay 11CD, 8.11.1999, 6344/7321. (KHP-İBB).

¹⁰⁵⁹ VUK m.21 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 4D, 7.10.1999, 4783/3374 (SABAN, s. 129), Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.11.1993, 73/139; Danıştay 4D, 14.11.2000, 3352/4730; Danıştay 4D, 15.2.2005, 1779/227. (KHP-İBB).

Ülkemizde, tebligat konusunda genel kanun Tebligat Kanunu¹⁰⁶⁰ olmasına rağmen, vergilere ilişkin tebligat vergilendirme işleminin taşıdığı özellikler dikkate alınarak Tebligat Kanunundan ayrı olarak¹⁰⁶¹ ayrıca VUK, Beşinci Kısım, “Tebliğler” başlığı altında tebliğ ile ilgili esas ve usulleri geniş kapsamlı olarak düzenlemektedir¹⁰⁶². VUK m. 93 Tebliğin Esaslarını şu şekilde belirlemektedir;

“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir”.

Tahakkuk fişi dışında kalan vergilendirme işlemlerinin tebliğleri ile (aksine hüküm bulunmaması koşuluyla), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹⁰⁶³ (AATUHK)’ da yazılı tebliğler VUK’nun m. 93 ve devamı maddelerinde yer alan hükümlere göre yapılır¹⁰⁶⁴. Bu düzenlemeler ile verginin ödenmesi ile ilgili ödevlerin sürdürülebilmesi bakımından, vergi yükümlüsüne hesaplanan vergi konusunda bilgi verilmekte, aynı zamanda yapılan hesaplama konusunda vergi yükümlüsünün onayı alınmaktadır¹⁰⁶⁵. Tebligat, bilgilendirme ve belgelendirme özelliklerine¹⁰⁶⁶ ek olarak yapılan vergilendirme işlemi için vergi yükümlüsünün onayını da almaktadır. Bu sayede tebligat vergilendirme işleminin tamamlayıcı unsuru olmakta, vergilendirmede tebliğ aşaması gerçekleşmeden tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilmesi mümkün olmamaktadır¹⁰⁶⁷. Ancak tebliğin kapsamına sadece hesaplanan vergi değil, “vergi ihbarnameleri, ceza ihbarnameleri, vergi dairesince belli ödevlerin yerine getirilmesi için yapılan bildirimler, takdir komisyonu kararları,

¹⁰⁶⁰ 7201 No.lu Tebligat Kanunu (19.2.1959 T. ve 10139 No.lu RG.).

¹⁰⁶¹ ŞENYÜZ, s. 72.

¹⁰⁶² VUK, Beşinci Kısımda düzenlenen “Tebliğler”, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölümde “Tebliğin Esas ve Muhatapları” başlığı altında; tebliğin esasları, tebliğ yapılacak kimseler, veli, vasi ve kayımlara tebliğ, vasıtalı tebliğ, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ, kamu idare ve müesseselerine tebliğ düzenlenmiş, İkinci Bölüm posta ile tebliğ usulünü, Üçüncü Bölüm “İlan Yoluyla Tebliğ Usulü” başlığı altında; tebliğin ilanla yapılacağı haller, ilanın şekli, ilanın muhteviyatı, ilanın neticelerini düzenlemiş, Dördüncü Bölüm “Tebliğlere Ait Türlü Hükümler” Başlığı altında; memur vasıtasıyla tebliğ, hatalı tebliğler, tebliğ yerine geçen muameleler gibi hususları düzenlemiştir.

¹⁰⁶³ 6183 No.lu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (28.7.1953 T. ve 8469 No.lu RG.).

¹⁰⁶⁴ Danıştay 3D, 16.12.1987, 2510/2881. (CANDAN, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 346).

¹⁰⁶⁵ AKDOĞAN, s. 15-16.

¹⁰⁶⁶ RUHİ, Ahmet Cemal, Tebligat Hukuku, İkinci Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 21.

¹⁰⁶⁷ ŞENYÜZ, s. 73.

yoklama fişleri, inceleme raporları, uzlaşmaya ilişkin tutanaklar da tebligat kapsamına girmektedir”¹⁰⁶⁸. Bu işlemler neticesinde vergi yükümlüsü aleyhine tek taraflı bir borç doğuran işlemler, ancak tebliğ ile tamamlanmış olmaktadır¹⁰⁶⁹.

Tebliğ, özellikle vergi mevzuatının karışık ve değişkenlik gösterdiği ülkelerde vergi yükümlüsünün gelir idaresinin düzenleyici işlemler hakkındaki gelişmelerden haberdar edilmesi kapsamında bilgi alma hakkının en önemli aşamasını oluşturmaktadır. Tebliğ sisteminin düzgün işlemesi sayesinde vergi yükümlüsü vergi ödevi ile ilgili sorumluluklarını zamanında ve yasalara uygun olarak yerine getirebilecek önlemleri alabilmektedir.

2.3.2. Vergi Yükümlüsünün Talebi Doğrultusunda

Vergi sistemini düzenleyen kuralların duyurulması vergi yükümlülere açısından son derece önemlidir¹⁰⁷⁰. Bu nedenle vergi yükümlülerine şüpheye düştükleri durumlarda vergilendirme ile ilgili bazı konu ve kurallar hakkında vergi yönetiminden açıklama isteme hakkı tanınmıştır¹⁰⁷¹. Bu husus, VUK m. 413 “Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri” kenar başlığı ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme;

“Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler.

Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez”, şeklindedir.

Bu düzenleme vergi yükümlüsünün vergi idaresinden yasa çerçevesinde bilgi almasını sağlamaktadır¹⁰⁷². Vergilendirme itibarıyla tebligatın amaç ve fonksiyonu,

¹⁰⁶⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 104.

¹⁰⁶⁹ a) TUNCER, s. 145.

b) VUK m. 93 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 11D, 11.10.1999, 1516/3530; Danıştay 7D, 7.11.2000, 1056/3130; Danıştay 9D, 5.5.2005, 3908/1246. (KHP-İBB).

¹⁰⁷⁰ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 127.

¹⁰⁷¹ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 12.; ŞENYÜZ, s. 23.

¹⁰⁷² SABAN, s. 193.

hukuki istikrar ve güven gözardı edilmeksizin bilgilendirme ile vergilendirme sürecinin tamamlanmasıdır¹⁰⁷³.

Vergi yükümlüsünün talebi ile vergi yönetimince verilen yazılı yanıtlara özelge (mukteza) denilmektedir¹⁰⁷⁴. Mukteza görüş açıklayıcı nitelikte, normatif olmayan idari metinler olduğundan, düzenleyici kabul edilmeleri ya da iptallerinin istenmeleri olanaklı değildir¹⁰⁷⁵. Mukteza, cevabın verildiği vergi yükümlülere dahil diğer vergi yükümlülerini ve yargı organlarını bağlamamakta, bu nedenle vergi uygulamaları yönünden idarenin görüşünü ortaya koyması dışında bir anlam ifade etmemektedir¹⁰⁷⁶.

Vergiye ilişkin durumlarda yükümlünün idareden talep ve başvuruları genelde zamanında arzu edilen şekilde karşılanamamakta, bu durum yükümlülere yüksek maliyetler yükleyebilmekte¹⁰⁷⁷, farklı yükümlülerin aynı konu hakkında görüş talep etmeleri durumunda farklı makamlar ve bazen de aynı makamın farklı açıklama ve yorumlar içeren özeldeler vermesi eşitlik ilkesine de aykırı düşmektedir¹⁰⁷⁸. Tüm bu nedenlerle yükümlülerin mukteza taleplerine cevap verme, zorunlu kılınmalı, bunun sağlanması için ise altmış gün içerisinde cevap verilmeme halinde, özelge talebinde savunulan görüş idarece de benimsenmiş kabul edilir" şeklinde bir hükmün yasaya eklenmesinde yarar bulunmaktadır¹⁰⁷⁹.

2.4. Vergi Yükümlüsüne Ait Bilgilerin Gizliliği ve Korunması Hakkı

Vergi yükümlülerine ait bilgilerin gizliliğinin korunması, vergi mahremiyeti kavramına/kuralına karşılık gelmekte olup ve Kanunda da bu kavram, aynı başlık altında düzenlenmiştir (VUK, m. 5). Vergi yükümlülerine ait bilgilerin gizliliği tek başına yeterli olmamakta, bu bilgilerin korunması da ayrı bir önem arz etmektedir. Bilgilerin korunması ile ilgili düzenleme Kanunda "İstihbarat Arşivi" başlığı ile düzenlenmiştir (VUK, m. 152).

¹⁰⁷³ ŞENYÜZ, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, s. 9.

¹⁰⁷⁴ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 128.; BAYRAKLI, s. 33.

¹⁰⁷⁵ CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 91.

¹⁰⁷⁶ a) ŞENYÜZ, s. 23.;

b) VUK m. 413 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 7D, 26.5.1998, 2574/2036 YALTI/ÖZGENÇ, s. 113.; Danıştay 3D, 29.5.1997, 185/2061; Danıştay 7D, 30.9.1998, 2452/3120. (KHP-İBB).

¹⁰⁷⁷ DEVRİM/ TURGAY, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü", s. 753.

¹⁰⁷⁸ GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 113; SABAN, s. 45; ATEŞ, s. 151.

¹⁰⁷⁹ DOĞRUSÖZ, "Mükellef ve Eksik Hakları II".

2.4.1. Bilgilerin Gizliliği

Vergilendirme devletin nasıl anayasal bir hakkı ise bu ilişkide vergi yükümlülerinin de hakları arasında yer alan önemli bir husus da idarenin vergi ilişkisi nedeni ile öğrendiği bazı sırların ifşa edilmemesi, yükümlü aleyhine sonuç doğuracak şekilde kullanılmamasıdır¹⁰⁸⁰. Vergi yükümlülerine ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi yönetiminin sahip olduğu, yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunları yalnızca vergi kanunlarında öngörülmüş amaçlar için kullanılmasını garanti eden temel bir hak niteliğindedir¹⁰⁸¹. Bunun için getirilmiş “kural: yasak”¹⁰⁸² bizi “vergi mahremiyeti” kavramına ulaştırmaktadır. Vergi mahremiyeti, vergi yükümlüsünü çekinmeksizin, doğru ve sağlıklı bir biçimde beyanda bulunmaya yöneltmek üzere VUK’da m. 5 ile düzenlenmiştir¹⁰⁸³. Bu düzenleme;

“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازمگelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder” şeklinde düzenlenmiş olup, 5. m.’nin devamında gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik hususlar gizlilik ilkesinin istisnaları ile ilgili unsurlar düzenlenmiştir¹⁰⁸⁴.

¹⁰⁸⁰ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 350.

¹⁰⁸¹ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 129.

¹⁰⁸² SABAN, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 268.

¹⁰⁸³ KANETİ, s. 75.

¹⁰⁸⁴ VUK m. 5’in devamı; “Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip

VUK'daki vergi mahremiyeti tanımlaması ile vergi yükümlüsünün özel hayatına ait “şahsi sır”, iş hayatına ait “ticari sır” ve meslek hayatına ait “meslek sırrı” niteliğindeki bilgiler vergi mahremiyetinin konusunu oluşturmaktadır¹⁰⁸⁵, ayrıca bu düzenleme, vergi mahremiyeti ile ilgili kurallar koymakta; kavramın sınırlarını çizmekte, kötüye kullanılamayacağı ve kimlerin bu bilgilere sahip olacağı ve korunması gerektiğini belirlemektedir¹⁰⁸⁶. Bu sayede yükümlünün vergilendirme ile ilgili olarak yapacağı bildirimlerin, vergileme dışında başka amaçla kullanılamayacağı konusunda yükümlüye güven vererek¹⁰⁸⁷, yükümlü lehine bu durumu garanti altına alan bir tedbirdir¹⁰⁸⁸.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, VUK m. 362 ile “Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere TCK’nın 398. m.’sinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olmaz.

Suçları tekrerrür edenler bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar”, şeklinde düzenlenerek, vergi mahremiyetinin ihlali durumunda cezalandırma hususu TCK’nın

yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirleme yetkilidir.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak, mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında

TCK’nın 480, 481 ve 482. m.’lerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur. (Götürü usulde vergilendirilen mükellefler dahil)”, şeklindedir.

¹⁰⁸⁵ a) SABAN, s.191.; TURGAY, s. 23.

b) VUK m. 5 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 3D, 20.5.1999, 4969/1968; Danıştay 1D, 10.4.2002, 26/52; Danıştay 11D, 14.10.2003, 9743/4050. (KHP-İBB).

¹⁰⁸⁶ SABAN, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 268.

¹⁰⁸⁷ KANETİ, s. 75.

¹⁰⁸⁸ TURGAY, s. 23.

398. m.'sine atıfta bulunarak yaptırma bağlanmıştır¹⁰⁸⁹. Bu durumda suçun maddi unsurunu, vergi mahremiyetini ihlal etme oluşturmakta, VUK m. 5 bu ihlalin iki şekilde gerçekleşebileceğini, sırrın ifşa edilmesi veya üçüncü şahısların yararına kullanılması biçiminde, düzenlemekte suçun maddi unsurunun hareket kısmı da yine iki şekilde, sırrı ifşa etmek ve kullanmak şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁰⁹⁰.

VUK vergi mahremiyetini kural yasak olarak düzenleyerek vergi yükümlülerine ait bilgilerin gizliliğini esası doğrultusunda vergi yükümlülerinin özel hayatlarına saygı gösterilmesi ve şahsi veya ticari bilgilerinin herkese açıklanmaması ile vergi yükümlülerini korumayı hedeflemiştir.

2.4.2. Bilgilerinin Saklanması

Vergi yükümlülerinden toplanan bilgilerin gizli olarak saklanması ile ilgili husus, VUK m. 152 ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme şöyledir;

“m. 152’dekiler hariç olmak üzere¹⁰⁹¹ bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır.

Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur”.

VUK, bu düzenlemeyle toplanan bilgilerin arşivde gizli olarak saklanması kuralını koymakta ancak nasıl korunacağına dair bir düzenleme getirmemektedir¹⁰⁹². Nitekim vergi daireleri beyanname, inceleme raporları ya da vergi yükümlüsü ile ilgili bilgileri arşivlerinde korumakta, ancak vergi dairesinden talepte bulunulduğunda¹⁰⁹³ bu bilgilere kolay ulaşılamamaktadır. 1989 yılından başlayarak Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde merkezi bir vergi istihbarat arşivi oluşturulmuş, VUK m. 148 ve m. 149 gereği kamu kuruluşları ve çeşitli meslek gruplarından gelen bilgiler bu arşivde

¹⁰⁸⁹ ŞENYÜZ, s. 154.

¹⁰⁹⁰ ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 99.

¹⁰⁹¹ VUK, 150. m.’de yazılı olan kişiler:

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; 2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar; 3. Mahalle ve köy muhtarları; 4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler’dir.

¹⁰⁹² SABAN, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 267.

¹⁰⁹³ SABAN, s. 191.

toplanmaya başlanmıştır¹⁰⁹⁴. Arşivde toplanan bu bilgiler ile vergi kaçağı konusunda caydırıcı etki yanında vergi incelemelerinde etkinliğin arttırılması amaçlanmıştır¹⁰⁹⁵. Ancak bu arşivden, gerekli alt yapı, eleman, araç ve gerece kavuşturulmamış olması nedeniyle, uzun yıllardan beri yararlanılamamış olması, Türk Vergi Yönetimlerinin önemli bir zaafını oluşturmaktadır¹⁰⁹⁶.

Danıştay'ın bilgilerin saklanması kapsamına giren konularda m. 152'yi esas alarak vermiş olduğu kararlarda, m. 152 ile ilgili yorumu, “yükümlü bilgilerinin bu merkezde toplanması ve incelemelerde veri olarak kullanılacağı anlaşılmaktadır” yönündedir¹⁰⁹⁷.

Vergi istihbarat merkezi yükümlülerin bildirimlerinde ve resmi kurumlarda varolan bilgilerin saklandığı birim durumunda yani bir istihbarat merkezi değil bilginin toplandığı bir yer konumunda olup, gerçekte etkin bir istihbarat merkezinin denetim elemanlarına ve denetime yön gösterecek, uygulamaya yön verecek ve yükümlülerde gizli bulunan bilgileri araştırarak sağlayacak bir birim olması gerekir¹⁰⁹⁸.

Bilgilerin saklanması ve otomatik bilgi işlem süreçlerinde bilgiye ulaşma hakkının bireyin özel hayatına saygı çerçevesinde sağlanması hususu önemli bir konu olarak uluslararası alanda yer edinmiş olup, bu doğrultuda oluşturulmuş “Kişisel Nitelikli Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşme”yi Türkiye, Sözleşmeye ait iç hukuk düzenlemelerini tamamlamamış olduğu için onaylayamamıştır¹⁰⁹⁹.

Günümüz toplumları bilgi çaığında bilginin en önemli değer yarattığı anlayışı içinde şekillenmekte olup, bilgi ticari anlamda büyük değer yaratmaktadır. Vergi yükümlülerine ait bilgilerin korunması için teknolojik gelişmelere uygun arşivleme yöntemleri ile saklanması, bilginin ne şekilde ve kimler tarafından kullanılacağı hususlarının ayrıntılı olarak belirlenmesi gereklidir. Vergi yükümlülerinin özel ve ticari

¹⁰⁹⁴ KIRBAŞ, s. 171.

¹⁰⁹⁵ DEVRİM/ TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, s. 767.

¹⁰⁹⁶ ŞEKER, Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1994, s. 387.

¹⁰⁹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 28.1.2000, 172/28. VUK m. 152 hükmünü kullandığı diğer bir karar, Danıştay 11D, 24.2.1999, 2307/781. (KHP-İBB).

¹⁰⁹⁸ DEVRİM/ TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, s. 768.

¹⁰⁹⁹ Sözleşme kapsamında iç hukukumuzda yapılacak düzenleme “Kişilerin Verilerinin Korunması Hakkında Kanun Tasarısı ve Ticari Sır” yasa tasarısı Meclistedir. (SABAN, s. 186).

hayatlarına ilişkin bilgilerin korunmasını isteme hakları, bilgi toplumunun en önemli taleplerinden biri olma yolunda hızla ilerlemektedir.

2.5. Vergi Yükümlüsünün Temsilci Kullanma Hakkı

Temsil, bir kişinin bir başka kişi adına işlem yapabilme konusundaki yetkisi olup, temsil ilişkisi kanundan (kanuni temsil) veya temsil edilenin iradesinden (iradi temsil) kaynaklanabilmektedir¹¹⁰⁰. Vergi ile ilgili işlemler vergi yükümlüleri tarafından takip edilebileceği gibi vekil ya da temsilci veya Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda¹¹⁰¹ sayılı meslek mensuplarınca da yapılabilmektedir¹¹⁰².

Türk Vergi Hukukunda bazı vergi yükümlülerinin kanuni temsil yoluyla temsil edilmesi düzenlenmiş iken, bazı durumlarda ise vergi yükümlülerine noter aracılığıyla özel yetkili kıldıkları temsilcileri kullanma hakkı verilmiştir¹¹⁰³. Ancak vergi yükümlülerinin iradi temsil yoluyla vergisel sorumluluklarını başkalarına aktarmaları mümkün değildir¹¹⁰⁴. Bu nedenle temsil bizzat yasalarda öngörülen, bir başka ifadeyle yasadan doğan bir temsil türüdür ki bu husus VUK’da düzenlenmiştir¹¹⁰⁵.

Vergi yükümlülerinin kimler tarafında temsil edileceğine ilişkin yetki maddesi¹¹⁰⁶ VUK’da m. 10 “Kanuni Temsilcilerin Ödevi” başlığı ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme şöyledir;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir”.

VUK m. 10’un devamında, temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri durumunda uygulanacak usul ve esaslar belirlenmiştir¹¹⁰⁷.

¹¹⁰⁰ ŞENYÜZ, s. 39.

¹¹⁰¹ 3568 No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (13.6.1989 T. ve 20194 No.lu RG.).

¹¹⁰² (http://www.muhasabenet.net/mukellef_haklari_rehberi.html)

¹¹⁰³ GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s. 141.

¹¹⁰⁴ ARSLAN, s. 58.

¹¹⁰⁵ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 24.

¹¹⁰⁶ ŞENYÜZ, s. 50.

¹¹⁰⁷ a) VUK m. 10’un devamında yer alan hususlar şöyledir; “Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen

Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu, temsil ettiği kişinin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre farklı esaslara bağlanmıştır¹¹⁰⁸.

Vergi yükümlüsünün temsilci kullanma hakkına işaret eden bir diğer düzenleme VUK mük. m. 378 olup, bu düzenleme; “Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarihiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler” şeklindedir. Buradan da vergi yükümlüsünün mali müşavir veya muhasebecisinin, vergi yükümlüsünün temsilcisi sıfatıyla temsil edileceğini gösteren önemli bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi yükümlülerine, vergi incelemelerinde ve tutanak yahut bilgi alınması aşamasında ve uzlaşma görüşmelerinde, yanlarında avukatlarını ve/veya mali müşavirlerini de bulundurma ve gerektiğinde onlara danışabilme hakkının tanınması gerekir. Uygulamada birçok inceleme elemanı yükümlülere bu hakkı sağlamakla birlikte, bu hakkın bir yasal hak olarak düzenlenmesi zorunludur¹¹⁰⁹.

Vergi mevzuatı ve vergi ile ilgili işlemlerin karışık olması, bu konularda vergi yükümlülerinin tüm güncel düzenlemeleri takip etmesini olanaksız kılmaktadır. Özellikle vergi ile ilgili yaptırımların katı olduğu sistemlerde vergi yükümlüsünün temsilci kullanma hakkı önemi giderek artan zorunlu bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır.

alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır”.

b) ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 85.; SABAN, s. 91.;

VUK m. 10 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 9D, 20.2.1991, 532/534; Danıştay 4D, 14.12.1993, 380/5779; Danıştay 3D, 25.12.2002, 2251/4413; Yargıtay 11CD, 27.9.2001, 5007/8710; Yargıtay 15 HD, 29.5.2002, 1468/2870. (KHP-İBB).

¹¹⁰⁸ ŞENYÜZ, s. 39.

¹¹⁰⁹ DOĞRUSÖZ, “Mükellef ve Eksik Hakları II”.

2.6. Vergi Yükümlüsünün Vergi Denetimi Kapsamındaki Hakları

Vergi denetimi, vergi yükümlülerinin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirirken yasalara uyup uymadığının denetlenmesidir¹¹¹⁰. Vergi denetimi sadece defter ve belge üzerinde yapılan bir denetim olmayıp, arama, yoklama, inceleme hatta bilgi toplama faaliyetleri de denetimin birer parçasını oluşturmaktadır¹¹¹¹. Vergi yükümlülerinin tüm bu süreçlerde; denetlenme öncesinde, sırasında ve sonrasında bazı hakları bulunmaktadır. Bu haklar, VUK çeşitli hükümlerinde düzenlenerek güvence altına alınmıştır.

2.6.1. Yoklama ve İnceleme

Vergilemeye etki yapan hususların vergi yükümlüsü tarafından ya hiç, ya eksik, ya da geç bildirilmesi vergi kaybına neden olabilmekte, bu tür durumların ortaya çıkarılmasında¹¹¹² yükümlülerden bilgi almaya yönelik araştırmalar yapılması için yoklama müessesesinden yararlanılmaktadır¹¹¹³. Yoklama, yükümlü ve yükümlülük kapsamı içinde yer alan vergi sorumlularını tespit etmek¹¹¹⁴, vergi yükümlüsünün vergi ile ilgili işlemlerinin bir anlamda fotoğrafını çekmek amacını güdmektedir¹¹¹⁵. Yoklama, vergi idaresinin yükümlünün iş durumları ve kayıtları üzerinde kullandığı denetim ve kontrol araçlarının ilkinin oluşturmaktadır¹¹¹⁶.

Vergi incelemesi, vergi beyannamelerini güvenilir hale getirme ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmede en etkili yol olup vergi yükümlüsünün gerçek dışı beyanlarının araştırılmasını, incelenmesini sağlayan bir revizyondur¹¹¹⁷. Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaya, tespit etmeye ve sağlamaya yöneliktir¹¹¹⁸. Vergi inceleme yetkisi ve vergilendirmeyle ilgili tüm anayasal, yasal ilkeler ve hükümler herhangi bir bireyde kişiselleştirilmekte ve o

¹¹¹⁰ SABAN, Nihal, “Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu- Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, , Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 718.

¹¹¹¹ MUTLUER, s. 111.

¹¹¹² MUTLUER, s. 112.

¹¹¹³ TURGAY, s. 393.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 100.

¹¹¹⁴ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 161.; SABAN, s. 170.

¹¹¹⁵ AKDOĞAN, s. 31.

¹¹¹⁶ KOCAHANOĞLU, s. 6.; MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 190.

¹¹¹⁷ ARSLAN, s. 240.

¹¹¹⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 100; ŞEKER, s. 33; YERLİKAYA, s. 33; TURGAY, s. 405.; MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 129.

kişi de belirlenmekte; bir tarafta devletin anayasal, yasal hak ve görevleri ile yetkileri, diğer tarafta bireyin hukuku söz konusu olmaktadır¹¹¹⁹. Bu anlamda devletin aleyhine de olsa vergi yükümlülerinin lehine olan hususları da değerlendirmek suretiyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak zarureti bulunmaktadır¹¹²⁰. İnceleme yapılırken, yükümlünün onurunu, ticari itibarını ve yapmakta olduğu faaliyeti aksatıcı davranışlardan kaçınılması ve yükümlünün vergi idaresinin müşterisi ve herşeyden önce birey olduğu düşüncesi ile hareket edilmesi gereklidir¹¹²¹.

VUK, “Yedinci Kısım”, “Yoklama ve İnceleme” başlığı altında vergi yükümlülerinin denetlenmeleri ile ilgili usul ve esasları düzenlemektedir. Bu düzenlemelerde, vergi yükümlülerine yoklama ve inceleme süreçlerinde bazı haklar tanınmıştır.

2.6.1.1. Kimlik İbrazı İsteme Hakkı

VUK m. 129 ile vergi yoklamasına yetkili olanların¹¹²², denetim öncesinde kendilerini tanıtmalarını ve kimlik ibrazını düzenlemiştir. Bu düzenleme;

“Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur.

Yoklama yapanlar bu vesikayı, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler.

Toplu yoklamalarda kolbaşının vesikayı ibraz etmesi kafidir”, şeklindedir.

Resmi kimlik ibrazı kuralı ile inceleme yetkisi bulunmayan kişilerin vergi yükümlüleri üzerinde kanunsuz ve haksız uygulama veya baskılara meydan verilmesi ihtimali önlenmek istenmektedir¹¹²³. Bu sayede, vergi yükümlülerinin denetim elemanlarına güven duyması sağlanarak, defter ve belgelerini sadece bu kişilere vermeleri amaçlanmış, vergi yükümlüsüne, denetimi yapanların yetkisini gösteren

¹¹¹⁹ ŞEKER, s. 49.

¹¹²⁰ ARSLAN, s. 240.

¹¹²¹ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 185.

¹¹²² VUK, vergi yoklamasına yetkili olanları, m. 128 ile düzenlemiş olup, bu kişiler;

1. Vergi dairesi müdürleri; 2. Yoklama memurları; 3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler; 4. Vergi incelemesine yetkili olanlar, olarak belirlenmiştir.

¹¹²³ KOCAHANOĞLU, s. 20.

fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme ve gösterilmemesi halinde defter ve belgelerini ibraz etmekten kaçınma hakkı tanınmıştır¹¹²⁴.

Bu hak sayesinde vergi yükümlülerine yetkisiz kişilere bilgilerini vermeme ve kendilerini koruma hakkı tanınmıştır.

2.6.1.2. İzahat İsteme Hakkı

Vergi incelemesinin amacı; VUK m. 134 “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak” olarak belirlenmiştir. VUK’un idari bir usul kodu olması vergi incelemesinde, incelemeye yetkili olanların bu kurallar çerçevesinde inceleme yapmalarını zorunlu kılan, incelemeye ait usul kurallarını belirlemiştir¹¹²⁵. Vergi yükümlüleri, vergi incelemesinin neden yapılacağını ve incelemenin sonucunu öğrenme hakkına sahiptirler¹¹²⁶. Bu husus, VUK, m. 140’ da “İncelemede Uyulacak Esaslar” başlığı altında;

“Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar.

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;

3. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapıldığına verilir” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu düzenleme ile vergi yükümlülerine inceleme amaç ve kapsamı hakkında bilgi verilerek aydınlatılması, aynı zamanda inceleme elemanı ile vergi yükümlüsü arasındaki bilgi alış verişinin kolaylaştırılarak ve incelemenin hız kazandırılarak sonuçlandırılması hedeflenmektedir¹¹²⁷. İnceleme sonunda tespit olunan ve yapılacak değerlendirmeye dayanak olarak kullanılacak hususlar tutanağa bağlanmaktadır¹¹²⁸. Tutanağa bağlanan rapor konusunda da vergi yükümlüsüne bilgi verilmesi

¹¹²⁴ GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s. 144.

¹¹²⁵ SABAN, “Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, s. 728.

¹¹²⁶ VUK m. 134 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 7D, 31.5.1994, 1276/2934; Danıştay 3D, 3.3.1999, 1165/900; Danıştay 4D, 24.2.2005, 780/274. (KHP-İBB).

VUK m. 140 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 11D, 21.5.1996, 1117/2080; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 6.6.1997, 433/293; Danıştay 3D, 25.8.2003, 2778/3288. (KHP-İBB).

¹¹²⁷ KOCAHANOĞLU, s. 21.

¹¹²⁸ ÖZBALCI, s. 224.

gerekmektedir. Vergi yükümlülerinin en doğal hakları olarak, vergi inceleme raporunda nasıl bir değerlendirme yapılarak, hangi sonuca varıldığı, hangi yollardan gidilerek matrah farkı bulunduğu gibi hususları, ihbarnamelerin tebliği anında öğrenmeleri gereği bulunmaktadır¹¹²⁹. Tutanakta kullanılan delillerin ne şekilde elde edildiği ve vergi yükümlüsünün ifadelerinin ileride belki ceza davasında aleyhine delil olarak kullanılabileceği durumu karşısında anayasal bir ilkeye ulaşılmaktadır ki bu anayasal ilke, incelemede kanuna aykırı elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez, gereğince inceleme ve açılan davalarda ispat aracı, delil olarak kullanılması halinde hukuka aykırılık oluşturur¹¹³⁰ şeklinde düzenlenmiştir.

İzahat isteme hakkı sayesinde vergi yükümlüleri yapılan inceleme hakkında bilgi sahibi olmakta, idarenin işlemini sorgulayabilme ve kendisi aleyhine haksız bir durum söz konusu olduğunda yargı yoluna gidebilme gibi önemli haklara kavuşmaktadırlar.

2.6.1.3. Makul Yer ve Saatte İnceleme İsteme

VUK'da vergi incelemesinin keyfilikten uzak olması için incelemenin belirlenen yer ve saatlerde yapılması hususu ve istisnaları düzenlenmiştir. VUK m. 139 "İncelemenin Yapılacağı Yer" başlığı altında;

"Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir" şeklinde düzenlenmiştir.

İncelemenin çalışma saatleri içinde yapılacağı hususu da VUK m. 140/2. fıkrasında;

¹¹²⁹ ŞEKER, s. 416.

¹¹³⁰ SABAN, "Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri", s. 730.

“Nezinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır)”, şeklinde düzenlenmiştir¹¹³¹.

İnceleme elemanlarına, inceleme sonuçlarının olumlu olması ve matrah farkı bulunamaması halinde de rapor yazma zorunluluğu getirilmeli ve bu raporlar yükümlüye de tebliğ edilmelidir¹¹³². Vergi incelemesinde incelemelerin en kısa sürede sonuçlandırılması etkinliğin¹¹³³ ve verimliliğin yanı sıra yükümlü memnuniyetinin ve güveninin sağlanması açısından da önem taşımaktadır.

VUK’da düzenlenmiş olan incelemenin makul yer ve saatlerde olması ile inceleme belirli usul ve esaslara bağlanırken vergi yükümlülerinin de bu çerçevede korunması ve özel hayatlarına saygı gösterilmesi güvence altına alınmıştır.

2.6.2. Arama

Arama, ceza yargılamasını amacına ulaştırmak için, suç şüphesi altındaki kişilerin, suç delillerinin ve müsadereye tabi nesnelerin elde edilmesi amacıyla konutta, başka kapalı yerlerde ve kişilerin üzerlerinde yapılan bir işlem, bir araştırmadır¹¹³⁴. Vergi yönünden arama, vergi kaçakçılığına ait delillerin (defter, yazı ve belgelerin) ve gerektiği takdirde malların elde edilmesi için; bunların, suçu işleyen veya suça iştirak veya yardım eden, ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, konutlarında, ya da bu kişilerin üzerlerinde fiilen araştırmalar yapılması, tedbirler alınmasıdır¹¹³⁵. Arama sadece bir şeyin, örneğin defterlerin aranmasına ilişkin olabileceği gibi, genel olarak vergi veya suçla ilgili şeylerin aranmasına ilişkin de

¹¹³¹ VUK m. 139 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 4D, 22.6.1988, 5067/2702; Danıştay 4D, 10.2.1998, 689/443; Danıştay 9D, 31.10.2000, 3104/3145; Yargıtay 11 HD, 26.10.1981, 3250/3536; Yargıtay 9CD, 29.4.1997, 1262/3005; Yargıtay 11CD, 13.6.2002, 4899/5764. (KHP-İBB).

¹¹³² DOĞRUSÖZ, “Mükellef ve Eksik Hakları II”.

¹¹³³ TEZCAN, Keramet, “Vergi İstihbarat Merkezi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu- Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 887).

¹¹³⁴ YURTCAN, s. 474.; SABAN, s. 177.; KIRBAŞ, s. 168.

¹¹³⁵ ŞEKER, s. 393.

olabilmektedir¹¹³⁶. Arama üzerine yapılacak vergi incelemelerinin çabuk ve her işten önce bitirilmesi gereklidir¹¹³⁷.

VUK, Üçüncü Bölüm “Arama” başlığı altında arama ile ilgili usul ve esasları düzenlemektedir. Vergi yükümlülerinin arama işlemi karşısında bazı hakları bulunmaktadır. İlk olarak aramanın yapılabilmesi için gerekli olan hukuki prosedürün tamamlanmış olması, gereken izinlerin alınmış olması, sonrasında ise arama esasında vergi yükümlülerinin haklarının ihlal edilmemesi gerekmektedir.

VUK, bir vergi yükümlüsünün evinde ya da iş yerinde arama yapılabilmesini belli koşullara bağlamış ve bu husus, VUK m. 142 “Arama Yapılabilecek Haller” başlığı altında;

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

Aramanın yapılabilmesi için:

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

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi;

Şarttır”, şeklinde düzenlenmiştir. Maddenin devamında, aramada karar vermeye yetkili olan sulh yargıcının yetkisi ile ilgili durum ve ihbar üzerine yapılan aramalarda muhbirin kimliğinin açıklanması ile ilgili hususlar düzenlenmiştir¹¹³⁸.

Ceza yargılama hukukunun (Ceza Muhakemesi Kanununun)¹¹³⁹ delil toplama araçlarından biri olan bu yol böylelikle vergi usulünde de yer almış bulunmaktadır¹¹⁴⁰. Arama nedeniyle yapılan müdahalelerin meşruiyetini sağlamak için yargıç güvencesi konulmuş, böylelikle Anayasadaki “usulüne göre verilmiş yargıç kararı olmadıkça”

¹¹³⁶ BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, s. 188.

¹¹³⁷ KOCAHANOĞLU, s. 38.

¹¹³⁸ VUK m. 142’nin devamı; “İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının selahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

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

¹¹³⁹ 5271 No.lu Ceza Muhakemesi Kanunu (17.12.2004 T. ve 25673 No.lu RG.).

¹¹⁴⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 100.

(AY, m. 20) kavramını, VUK m. 142'deki¹¹⁴¹ "arama kararı sulh yargıcı tarafından verilir" biçimindeki düzenleme tamamlamaktadır¹¹⁴².

VUK' da aramanın yapılması ile ilgili hususlar VUK m. 143 ve 147 arasında sıkı esaslara bağlanmıştır. Vergi yükümlüsünün arama yapılması durumundaki hakları, VUK m. 143'ün son fıkrasında, aramada alınan defter ve vesikaların iyi korunması, iyi korunamaması durumunda oluşacak zarardan idarenin sorumlu tutulacağı hususları düzenlenerek, vergi yükümlüsüne ait defter ve vesikalara zarar gelmesi durumunda tazmin isteme hakkı bulunmaktadır¹¹⁴³.

¹¹⁴¹ VUK m. 142 hükmünü kullandığı karar; Danıştay 7D, 19.10.1995, 3479/4013. (KHP-İBB).

VUK m. 143 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları;

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 27.12.2002, 549/633; Danıştay 9D, 28.4.2004, 26/3023. (KHP-İBB).

¹¹⁴² SABAN, s. 180.; Anayasa Mahkemesi, 31.3.1987, 24/8 (RG: 28.5.1987, 19473);

"...Özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve kişi özgürlüğü gibi kimi temel haklara getirdiği sınırlamalar bakımından arama, özgürlükçü demokratik rejimlerde hürriyetlerin haksız yere ihlalini önleyecek ya da bunları asgari düzeye indirecek kimi kayıt ve şartlara tabi kılınmıştır.

Arama, ceza muhakemesi hukukunda, suçluların yakalanması ve suç delillerinin ortaya çıkarılması için başvurulmuş geçici bir koruma tedbiridir. Öğretide de "Ceza muhakemesinin gayesine erişmesi maksadı ile saklanan sanığın ve delillerin elde edilmesi için bir kimsenin meskeninde, etrafı çevrili sair mahallerinde, üzerinde ve eşyasında yapılan araştırma işlemi" olarak tanımlanmaktadır.

Aramanın amacı, yapılan tanıtımda da açıkça belirlendiği üzere suç işlediği şüphesi altında bulunan kimsenin yakalanması veya suç delillerinin elde edilmesidir. Suç muhakemesi hukuku açısından böyle bir amaç dışında arama yapılması caiz değildir. Aramanın yapılabilmesi için bir suçun işlendiği şüphesi yanında sübut delillerinin de ortaya çıkacağı umulmuş olması gerekmektedir. Gerek "umma" ve gerekse "şüphe"nin bazı olgulara dayanması, bazı makul sebeplerinin bulunması lazımdır..."

¹¹⁴³ VUK m. 143 şöyledir;

"Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur.

Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit olunması müfredatlı tespit demektir.

Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablalar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

Bu işler:

a) Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaz'ından imtinai hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;

b) Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte;

tamamlanır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kablarda daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir.

Yukarıdaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır.

Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur".

VUK m. 144 “İncelemede Usul” başlığı altında düzenlenmiş olup, incelemeye konu olmayan vergi yükümlüsüne ait şahsi evrak ve belgelerin vergi yükümlüsünün geri alma hakkı, inceleme yapılan defter ve vesikalardan vergi yükümlüsünün suret alma hakkı bulunmakta, vergi ödevini yerine getirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmadığından vergi yükümlüsü bir aydan az olmamak üzere ek süre alma gibi haklara sahip bulunmaktadır¹¹⁴⁴.

VUK m. 145 ile incelemenin bitirilmesi ile ilgili hususlar düzenlenmiş olup, incelemenin en geç üç ay içinde bitirilerek, incelemeye konu olan defter ve evrakların vergi yükümlüsüne iade edilmesi gerekmekte, süre uzatımı durumlarında yeniden bir izin alınması gerekliliği düzenlenerek, vergi yükümlüsünün arama durumu süresi sınırlandırılarak mağdur olmaması esas alınmaktadır¹¹⁴⁵.

VUK m. 146 “Kayıtların Yeniden İşlenmesi” başlığı altında, arama neticesinde alınan defter ve kayıtların muhafaza altına alınmış olması nedeniyle, yeni kayıtların vergi yükümlüsünce yapılabilmesi için vergi yükümlüsünün ek süre alma hakkı bulunmaktadır. Bu süre, vergi idaresi ve vergi yükümlüsü arasında belirlenmekte ve bir aydan az olamamaktadır¹¹⁴⁶.

¹¹⁴⁴ VUK m. 144’ün tamamı şöyledir;

“Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir”.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (13. m.’nin 1 ve 3. fıkralarıyla 17. m. hükümleri saklıdır)”.

VUK m. 144 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları;

Danıştay 7D, 19.10.1995, 3479/4013; Danıştay 11D, 18.11.1999, 3481/4332. (KHP-İBB).

¹¹⁴⁵ VUK m. 145’in tamamı şöyledir;

“Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.

İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.

İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler.

İlgililer bu tutanakları her zaman imzalıyarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır”.

¹¹⁴⁶ VUK m. 146’nın tamamı şöyledir;

Arama müessesesinin işlevini yerine getirebilmesi için arama yapıldığında vergi kaçırıldığına dair delil elde edilemezse, vergi yükümlülerine genel hükümlerden ayrı olarak, özel bir düzenleme yapılarak tazminat hakkı tanınması yerinde bir düzenleme olacaktır¹¹⁴⁷.

Arama ile ilgili hususlar uygulamada ayrı bir önem kazanmakta olup, bu hassas işlem icra edilirken özellikle vergi yükümlülerinin özel hayatına zarar vermeyecek, onur ve haysiyetlerini küçük düşürmeyecek sonuç olarak onların haklarını ihlal etmeyecek, tarzda olması gereklidir.

II. Bir Tahsil Kodu Olarak: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Kamu alacakları, devletin, kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlanmaktadır¹¹⁴⁸. Kamu alacağı ya da geliri¹¹⁴⁹; kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla Devletin kamu gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlerden doğan alacakları ifade etmektedir¹¹⁵⁰. Kamu alacakları, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacaklardır¹¹⁵¹. Bu anlamda kamu alacağı, ya da amme alacağı, vergi ve benzeri alacakları da kapsayan geniş bir kavramsal içeriğe sahip olup¹¹⁵², alacağın

“Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219. m’si gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir”.

¹¹⁴⁷ ŞEKER, s. 395.

¹¹⁴⁸ ÇELİK, Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 4.

¹¹⁴⁹ Amme Alacakları; devletin ve diğer amme hükmi şahısların amme hukukundan doğan ve bu hukuk hükümlerine tabi olan alacaklar olup, vergiler bu nevi alacakların başında gelmektedir. (ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukuku Birinci Cilt, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:169, Arkadaş Matbaası, İstanbul, 1942, s. 1178). Amme Hukuku; Devlet müessesesinin diğer tüzel ve gerçek kişilerle olan münasebetlerini ihtiva eden genel bir tabirdir. (AKBAY, Muvaffak, Umumi Amme Hukuku Dersleri, Ankara, 1948, s. 1).

¹¹⁵⁰ KARAKOÇ, s. 25. (Yazar, Kamu alacağı kavramı için; “Kamu alacağı: kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlülüklerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirler olarak tanımlanabilir. Kamu geliri ile aynı anlama da gelmektedir” şeklinde ikinci bir tanım daha yapmaktadır.); GERÇEK, Adnan: Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 3.

¹¹⁵¹ TUNCER, s. 120.

¹¹⁵² YERLİKAYA, s. 21.; Kamu alacağı kavramı Türk mali literatürüne AATUHK ile girmiş olup, vergi alacağı kavramından daha geniş kapsamlıdır. (GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, s. 4).

güvence altına alınması ve ödenmesinin sağlanması için çeşitli önlemler alınmış¹¹⁵³, alacakların tahsili belirli kurallara bağlanmıştır¹¹⁵⁴.

Kamu alacakları özel alacaklardan farklı bir hukuki statüye tabi olduğundan, bu değişik statü, idare hukuku ile özel hukuk arasındaki farklılıktan kaynaklanmakta¹¹⁵⁵, özel hukukta dahi borcun yerine getirilmemesi durumunda cebri icra yoluyla devletin araya girmesi öngörülürken, devletin kendi alacakları için bir düzenleme yapmaması düşünülemez¹¹⁵⁶. Tahsilat işlemi kamu giderlerinin karşılanmasına yönelik üstün bir amaç olmasına rağmen hukuk devleti ilkesi çerçevesinde yükümlülerin Devlet karşısında korunması ve bu yüzden devletin keyfi hareket etmesi söz konusu olamayacağı için AATUHK uygulamaya konulmuş ve tahsilat işlemi ile ilgili temel ilkeler belirlenmiştir¹¹⁵⁷. Bu temel ilkeler doğrultusunda Devlet alacaklarını AATUHK ile takip etmekte, “Kanun özel hukuk alanındaki alacakların takiplerinin yapıldığı icra-iflas hukukuna karşılık gelmekte, alacağın kamu alacağı olması özelliğiyle de son derece etkin müesseseler içermektedir”¹¹⁵⁸. AATUHK, kamu alacaklarının takip ve tahsil usul ve esaslarını düzenleyen bir usul kanunu olup¹¹⁵⁹, karşımıza icrai bir tahsil kodu olarak çıkmaktadır. AATUHK’un hangi alacaklara uygulanacağı Kanun’un amacını düzenleyen ve “Kanunun Şümülü” kenar başlığını taşıyan m. 1 ile açıklanmaktadır. Buna göre; “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu Kanun hükümleri tatbik olunur”¹¹⁶⁰.

¹¹⁵³ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 81.

¹¹⁵⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 155.

¹¹⁵⁵ ÇELİK, s. 29.

¹¹⁵⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 155.

¹¹⁵⁷ GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, s. 11.

¹¹⁵⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İstanbul Maliye Vakfı (İSMAY), İstanbul, 2006, s. 3.

¹¹⁵⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 3.

¹¹⁶⁰ AATUHK m. 1 ile ilgili Kararlar bulunmaktadır. Danıştay 12D, 27.10.1965, 2494/861; Danıştay 8D, 25.9.1968, 2728/2927). (AYKAÇ, Kemal, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği, Kardeş Matbaası, Ankara, 1974, s. 10).

AATUHK, son derece geniş bir kapsamı olmasına rağmen, uygulamada, ağırlığı; vergi, resim, harç şeklindeki kamu alacakları teşkil etmektedir¹¹⁶¹. Kanunun hangi alacaklara uygulanacağı m. 2 ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme; “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu Kanun hükümleri tatbik olunur” şeklindedir¹¹⁶². Bu hükme göre, bu nitelikteki kamu alacakları için herhangi bir koşulun varlığı aranmamaktadır¹¹⁶³.

Vergi yükümlüleri de kamu alacağını ödemek zorunda olan hakiki ve hükmi şahıslar yanında kamu borçlusu sayılmakta, bunun nedeni henüz ödenecek safhaya gelmiş bir vergi borcu olmasa bile, belli vergi, resim, harç yükümlülüğüne girmiş bulunmalarından kaynaklanmaktadır¹¹⁶⁴.

Kamu alacağı vergi borcunu da içine alan bir kavram olduğundan vergi yükümlülerine de bir tahsil müessesesi olarak AATUHK uygulanmakta olup, vergi yükümlülerinin AATUHK kapsamında hakları bulunmaktadır.

1. Tahsilata Yetkili Kurumlar

Kamu borçlusu kavramının karşılığı alacaklı kamu idaresi olmakta¹¹⁶⁵, kamu idaresi de kamu alacaklarını tahsil eden kurumlara yani tahsilatta yetkili kurumlara götürmektedir. AATUHK kapsamında tahsilat yapamaya yetkili kurumlar “Kanunun Şümülü” kenar başlığını taşıyan m. 1 ile sayılmıştır. Tahsilata yetkili kurumlar, maliye örgütündeki vergi dairelerini, belediye şubelerini, il özel idare teşkilatı olan yerlerde il özel idare tahsil şubelerini, teşkilat olmayan yerlerde il özel idare memur ve tahsildarlarını ifade etmektedir¹¹⁶⁶. Bir alacağın AATUHK kapsamına girebilmesi için, Devlete, il özel idarelerine veya belediyelere ait olması gerekir, bunun dışındaki bir kamu idaresine veya kamu kurumuna ait alacak kamu alacağı niteliği taşısa bile, özel

¹¹⁶¹ ÖZBALCI, Yılmaz/ ŞAMLIOĞLU, Servet, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984, s. 4.

¹¹⁶² AATUHK m. 2 ile ilgili Kararlar bulunmaktadır. Danıştay 7D, 14.2.1961, 1907/617; Danıştay 7D, 25.4.1963, 776/2278). (AYKAÇ, s. 13).

¹¹⁶³ ÇELİK, s. 11.

¹¹⁶⁴ ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 16.

¹¹⁶⁵ TUNCER, s. 257.

¹¹⁶⁶ ÇELİK, s. 28.

kanunlarında gelirlerinin AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil edileceğine ilişkin bir hüküm yoksa kamu icra hukukunun kapsamına girmemektedir¹¹⁶⁷.

Vergi yükümlülere devlete karşı kamu alacağını tahsil etmekle yükümlü olan kurumlar ile muhatap olduklarından, tahsilata yetkili kurumların vergi yükümlüsü haklarını gözeterek tahsilat işlemini yerine getirmeleri gerekmektedir.

2. Vergi Yükümlüsünün Hakları

Vergi yükümlüsünün AATUHK’ da yer alan hakları, AATUHK’nun çeşitli hükümleri arasında dağınık bir durumdadır. Vergi yükümlüsünün AATUHK’da yer alan hakları, idari ve yargısal başvuru hakları, vergi yükümlüsüne ait bilgilerin gizliliği, vergi yükümlüsünün temsilci kullanma hakları olarak gruplandırılabilir. Vergi yükümlüsünün bilgi alma hakkı ile ilgili hususlar için AATUHK m. 8 ile¹¹⁶⁸ VUK’na atıfta bulunmuştur.

2.1. İdari Başvuru Hakları

Vergi yükümlüsünün AATUHK’da yer alan idari başvuru haklarını, düzeltme, kefalet, mahsup, tecil, terkin oluşturmaktadır.

2.1.1. Düzeltme

AATUHK’ un düzeltme ile ilgili hükmü, m. 19 ile “İhtiyati Tahakkukun Düzeltilmesi” kenar başlığını taşımakta olup, bu düzenleme; “Alacağın hususi kanununa göre tahakkukundan sonra, ihtiyati tahakkukla hususi kanununa müstenit tahakkuk arasındaki fark, hususi kanununa müstenit tahakkuka göre düzeltilir.

Bu düzeltmenin yapılabilmesi için beyannameye müstenit tarhiyatta verilen beyannamenin tetkik edilerek kabul edilmiş olması, itirazlı tarhiyatta kesinleşmenin vukuu, Devlet Şurasına müracaat edilmiş olan hallerde Devlet Şurasından nihai bir kararın çıkmış olması lazımdır.

¹¹⁶⁷ KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 29.

¹¹⁶⁸ “Tebliğler ve Müddetlerin Hesaplanması” başlığı altında düzenlenen bu hüküm; “Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur” şeklindedir.

İhtiyati tahakkuk mevzuu olan devre beyannamesinin, verildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde tetkiki mecburidir. Bu müddet içinde tetkik yapılmadığı takdirde, bu sebeple düzeltme geciktirilmez” şeklindedir¹¹⁶⁹.

AATUHK m. 19/1, ihtiyati tahakkukun geçici nitelikte bir önlem olduğunu ortaya çıkarmakta ve matrahı belli olmayan vergi, resimlerde, geçici takdirlere dayanılarak yapılan ihtiyati tahakkukun kesin tahakkuka göre düzeltilmesi ihtiyacı karşılanmaktadır¹¹⁷⁰. m. 19 ihtiyati tahakkukun¹¹⁷¹, kesin tahakkuka göre düzeltilmesi ile ilgili olup, ihtiyati tahakkuk geçici bir tedbir olmak ve matrahı belli olmayan vergi ve resimlerde geçici takdirlere dayanmak bakımında çok halde kesin tahakkukla farklı olmak durumundadır ki bu yüzden bir düzeltme yapma ihtiyacı vardır¹¹⁷². Yani ihtiyati tahakkukta yapılabilecek hataların düzeltilmesi amaçlanmaktadır¹¹⁷³. Düzeltme esasları; beyanname müstenit tarhiyat, dava konusu yapılması söz konusu olacak tarhiyatlar olmak üzere iki esastan oluşmaktadır¹¹⁷⁴.

Danıştay ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati hacizde, sadece ihtiyati hacze karşı dava açılırsa ihtiyati tahakkukun kesinleşeceği görüşündedir¹¹⁷⁵.

Vergi yükümlülerine idare (tahsilata yetkili olan kurumlar) ile olan işlemlerinde oluşabilecek hatalardan ötürü aynen VUK’da tanındığı gibi AATUHK’da da düzeltme hakkı tanınarak vergi ile ilgili hataların yargıya taşınmadan idari boyutta çözümlenmesini amaçlayan düzeltme müessesesi tanınmıştır.

¹¹⁶⁹ AATUHK m. 19 gerekçesi şöyledir; “Vergi, resim ve bunlara ait zam ve cezaların hususi kanununa müsteniden normal şekilde tahakkuku üzerine ihtiyati tahakkuk normal tahakkuklara göre düzeltilmektedir”. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 100).

¹¹⁷⁰ ÇELİK, s. 85.

¹¹⁷¹ m. 19 ihtiyati tahakkuk müessesesinin tamamen bir emniyet tedbiri olduğunu göstermektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 100).

¹¹⁷² ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 154; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 100.

¹¹⁷³ ÜNLÜ, M. Cengiz, Açıklamalı ve İctihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 220; AYKAÇ, s. 72.

¹¹⁷⁴ ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 154-157. Düzeltmenin yapılabilmesi için öncelikle beyannameye dayalı tarhiyatta, verilen beyannamenin incelenerek kabul edilmesi gerekmektedir. Diğer bir şart; yapılan tarhiyata yükümlü itirazda bulunmuşsa, kesinleşmenin gerçekleşmesi gerekmektedir (ÜNLÜ, s. 220-221); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 100.

¹¹⁷⁵ Danıştay 13D, 332/3017. (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 159).

2.1.2. Kefalet

Vergi alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan önlemlerin başında teminat istenmesi yolu gelmektedir¹¹⁷⁶. Ancak vergi idaresi yükümlülerden teminat istenmesine ilişkin “AATUHK m. 9”¹¹⁷⁷ kapsamındaki durumlarda yükümlülerden teminat istemek zorundadır¹¹⁷⁸. AATUHK m. 11 yükümlünün teminat sağlayamaması durumunda geçerli bir şahsın “kefil”¹¹⁷⁹ gösterilebileceğini ön görmektedir¹¹⁸⁰. AATUHK’un kefalet ile ilgili düzenlemesi m. 11’de “Şahsi Kefalet” başlığı altında düzenlemiş olup bu düzenleme; m. 10’ a göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir.

Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur.

Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır.

Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verilir” şeklindedir¹¹⁸¹.

AATUHK’da asıl olan m. 10’ da sayılan teminatların gösterilmesidir. Ancak teminatların gösterilememesi halinde, kanun koyucu, bazı kayıt ve şartlarla “şahsi kefaleti” teminat olarak kabul etmekte olup, m. 11’in esasları, şahsi kefilde aranacak nitelikler, şahsi kefaletin şekli, şahsi kefaletin ve gösterilen kefillerin kabulüne ilişkin esaslar olmak üzere üç başlık altında toplanabilmektedir¹¹⁸². Bu kapsamda kefilin güvenilir, borç ödemedede iyi niyetli ve mali durumunun iyi bir şahıs olması, müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu sıfatı ile hareket etmesi ve kefaletin, tespit

¹¹⁷⁶ GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 149.; ARSLAN, s. 107.

¹¹⁷⁷ Teminat İsteme (m. 9): “213 sayılı Vergi Usul Kanunun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyası cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan” hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu, amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.

¹¹⁷⁸ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 82.

¹¹⁷⁹ Kefil, bir borcun borçlu tarafından yerine getirilmesini alacaklıya karşı garanti eden üçüncü kişi anlamına gelmektedir. ÇELİK, s. 24.; Kefalet veren kimse. (YILMAZ, s. 459).

¹¹⁸⁰ ULUATAM, s. 143.

¹¹⁸¹ AATUHK, m. 11 gerekçesi şöyledir; “Teminat sağlamayanlar güvenilir bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kefil gösterebileceklerdir. Bu müessese bir ihtiyaca cevap verecektir, ancak idare gösterilen şahsı kefil olarak kabul edip etmemekte tamamen muhtar bırakılmıştır”. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 58).

¹¹⁸² ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 89-91. (konu başlıkları).

edilecek şartlara uygun olarak noterden onaylı bir sözleşme ile tespiti gereklidir¹¹⁸³. Şahsi kefalet kamu alacağının tahsilinde kolaylık sağlamaya yönelik olduğu gibi kamu borçlularının¹¹⁸⁴, vergi hukukuk kapsamında vergi yükümlülerinin, lehine bir olanaktır.

AATUHK, m. 14 ile “İhtiyati Hacizde Borçlu Tarafından Gösterilecek Teminat” başlığını taşıyan düzenlemesi; “İhtiyaten haczolunan mallar istenildiği zaman para veya ayın olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahıs yedinde hacz olunmuşsa bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir” şeklindedir.

AATUHK, m. 14’e göre, ihtiyaten haczolunan malların borçlu veya üçüncü şahsın elinde bırakılması mümkün olup, karar yetkisi ihtiyati haczi yapan tahsil dairesidir ancak bu madde ile getirilmek istenen ana amaç tahsil dairesi ile kamu borçlusunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmektir¹¹⁸⁵. Yani idari yönden muhafaza ve nakil külfetinden kurtulmak, borçlu ve üçüncü şahıs açısından da hacizli mal üzerinde faydalanmalarını sağlamak üzere ihtiyaten haczedilen malları bazı şartlar altında borçlu veya zilyede bırakmaktır¹¹⁸⁶. Bu sayede borçlu ya da üçüncü şahıs hacizli mallardan istifade edebilecek, tahsil dairesi de bu malların nakil muhafaza yükünden kurtulacaktır¹¹⁸⁷. Hem tahsil dairesini hem de kamu borçlusunu koruyan bu düzenleme çok olumlu bir uygulamay yol açmakta ve ihtiyati haczin ağır sonuçlarını bir dereceye kadar hafifletmektedir¹¹⁸⁸.

Danıştay, kesinleşmeyen tarh işlemi için teminatların haczinin mümkün olmadığı gibi ticari faaliyetin sürdürülmesi için gerekli istihkakların da haczedilemeği görüşündedir¹¹⁸⁹.

¹¹⁸³ ÜNLÜ, s. 169-170; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 59.

¹¹⁸⁴ ÇELİK, s. 48.

¹¹⁸⁵ ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 129.

¹¹⁸⁶ ÜNLÜ, s. 198; Kanunun 14. m gerekçesinde de; “İhtiyati haciz konusu olan malların bazı şartlarda zilyetlerine bırakılması konusunda borçluya kolaylık göstermektedir” şeklinde ifade edilmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 82).

¹¹⁸⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 82.; ÇELİK, s.67.

¹¹⁸⁸ ÇELİK, s. 67.

¹¹⁸⁹ Danıştay 4D, 4421/300 (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 83).; AATUHK m. 11 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları; Danıştay 7D, 29.4.1970, 2279/822. (AYKAÇ, s. 48); Danıştay 12D, 10.12.1981, 194/2677; Danıştay 7D, 6.11.2002, 5610/3488; Yargıtay 10 HD, 22.1.2002, 9395/152. (KHP-İBB). AATUHK m. 14 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları;

AATUHK ile getirilen vergi yükümlülerinin ekonomik olarak zor durumda kalmamalarını ticari faaliyetlerini devam ettirebilmelerine imkan tanıyan kefalet hakkı tanınmıştır. Bu sayede hem idare borcunu güvence altına almakta hem de vergi yükümlüsüne hayatını devam ettirebilmesi ve borcunu ödeyebilmesi imkanını tanıyan kolaylıklar sunmaktadır.

2.1.3. Mahsup

Mahsup, alacaklı kamu idaresine borcunu ödemiş olan bir kişinin, kanunlarda açık hüküm olması halinde, ödediği tutarı henüz ödemediği bir kamu borcundan indirmesine imkan tanıyan bir düzenlemedir¹¹⁹⁰. Ödenmiş bir verginin ödenmesi gereken bir vergi borcundan indiilmesi işlemidir¹¹⁹¹. Vergi alacağının tahsiline kadar geçen aşamalarda vergi yükümlüsünün fazladan borçlandırılması veya yükümlü olmayan şahsın borçlu tutulması gibi yanlışlıklar her zaman olabildiği için¹¹⁹² AATUHK m. 23 ile “Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar” başlığı altında mahsup yapılabilmesine imkan tanıyan düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme; “Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.

Umumi bütçeden reddedilen paralar arasında hususi idarelerle belediyelere ait olan kısımları ret ve mahsup olunduğu senede bu idareler nam ve hesabına ayrılacak hisselerden Hazinece tevkif ve mahsup olunur” şeklindedir.

AATUHK m. 23 ile ilgili esaslar şunlardır; m. 23 amme alacağının korunması ile ilgili bir hükümdür, bunun için amme alacağının reddedilecek safhaya gelmiş olması gerekmekte ve uygulamadaki mevcut durum ile ilgili süre bakımından sınırlandırılmamış olması (uygulamada karışıklıklara neden olan, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin mahsup fazlasından doğan alacaklarının iadesi konusunda vergi dairesince yapılacağı kanunla tespit edilmiş bildirimin bir süre ile sınırlandırılmış olmaması) gibi esaslardan oluşmaktadır. İster vergi yükümlüsü ister idare lehine olsun tüm düzeltmelerin düzeltme fişi ile yapılması gerekli olup, düzeltme fişinin bir nüshası

Danıştay 3D, 4.5.1988, 234/1381; Danıştay 10D, 26.11.1990, 928/2779. (KHP-İBB).

¹¹⁹⁰ ÇELİK, s. 266.

¹¹⁹¹ ULUATAM, s. 156.

¹¹⁹² ÜNLÜ, s. 243.

yükümlüye tebliğ edilir, vergi hatalarına ait reddiyatlarda tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde iade edilen tutarı almak için yükümlünün müraacat etmesi gerekir, aksi halde bu hakkı son bulmaktadır¹¹⁹³.

AATUHK, ödemenin mahsup edilmesine imkan tanıdığı alacakları m. 47 ile “Ödemenin Mahsup Edileceği Alacaklar” başlığı altında düzenlemiş olup bu düzenleme; “Amme alacağına karşılık rızaen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilir.

Ödemenin, alacak aslı ile fer’ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer’ilerine orantılı olarak yapılır.

Amme alacağına karşılık cebren tahsil olunan paralar; önce parayı tahsil eden dairenin, artarsa aynı amme idaresinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu alacak aslı ve fer’ilerine orantılı olarak mahsup edilir” şeklindedir.

Amme borçlusundan cebren tahsil edilecek paraların veya borçlu ödemelerinin hangi alacaktan mahsup edileceği önemli bir husus olup, m. 47 aslında muhtelif durumlarda mahsubun ne şekilde yapılacağını¹¹⁹⁴, borçlunun muhtelif borçlarına karşılık rızaen yaptığı ödemeler ile tahsil dairelerince cebren tahsil olunan paraların mahsup sırasını belirlenmektedir¹¹⁹⁵.

Mahsup işlemi hem gelir idaresi hem de vergi yükümlüleri açısından bürokrasiyi azaltan, uygulamanın sadeleştirilmesine yönelik bir işlem olmaktadır ki bu sayede vergi yükümlüleri ödemeleri gereken vergi borcunu Kanunda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda mahsup etme hakkına kavuşmaktadır.

¹¹⁹³ ÜNLÜ, s. 243.

¹¹⁹⁴ ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 260; ÜNLÜ, s. 386.

¹¹⁹⁵ a) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 234.; ÇELİK, s. 157.

b) AATUHK m. 23 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 11D, 18.12.1967, 1297/3228. (AYKAÇ, s. 80). Danıştay 4D, 22.1.1991, 311/246; Danıştay 4D, 9.1.1975, 5255/28; Danıştay 4D, 27.9.1984, 82/3435; Danıştay 4D, 31.3.1988, 5166/1330; Danıştay 4D, 30.1.1992, 2110/4153. (KHP-İBB).

AATUHK m. 47 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 7D, 7.10.1969, 457/1638. (AYKAÇ, s. 138). Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 24.10.1997, 117/449; Danıştay 4D, 18.6.2002, 559/2615; Yargıtay 10HD, 18.4.1995, 67/3774; Yargıtay 21HD, 6.2.2003, 307/868. (KHP-İBB).

2.1.4. Tecil

Vergi yükümlüleri bazı hallerde borçlarını vadesinde ödemeleri, haciz uygulaması ya da haczedilen malların paraya çevrilmesi nedeniyle zor duruma düşebilirler, özel hukukta vadenin uzatılması işlemine benzer bir şekilde borçların bazı koşullarda vadelerinin tecil edilmesi kamu alacakları için de kabul edilmiştir¹¹⁹⁶. Tahakkuk etmiş ve ödenebilir hale gelmiş vergi borcunun vadesinde ödenmesi ya da cebri icra yolu ile tahsili yükümlüyü zor duruma düşürecekse (iflasına sebep olması vb.) vergi borcunun vadesi ertelenebilmektedir¹¹⁹⁷.

AATUHK, tecil ile ilgili hususları m. 48 “Tecil” başlığı altında düzenlemiş olup, bu düzenleme; “Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan amme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görülmeyle reddedilen borçlular söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece otuz güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur.

Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olanlar Devlete ait amme alacaklarında ilgili vekiller, vilayet hususi idarelerine ait amme alacaklarında valiler, belediyelere ait amme alacaklarında belediye reisleridir.

Teminat, asli ve fer'i amme alacaklarını karşılayacak miktarda olur. Haciz yapılmışsa mahcuz mal değeri tutarınca teminat yerine geçer.

Tecilde taksit zamanları ve diğer şartlar tecile salahiyetli makamlarca tespit olunur.

¹¹⁹⁶ GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 97.; KANETİ, s. 378.; ULUATAM, s. 145.

¹¹⁹⁷ ŞENYÜZ, s. 90.; ULUATAM, s. 145.; ARSLAN, s. 111.

Tecil şartlarına riayet edilmemesi, değerini kaybeden teminatın veya mahcuz malların tamamlanmaması veya yerlerine başkalarının gösterilmemesi hallerinde amme alacağı muaccel olur.

Tecil edilen amme alacağının gecikme zammı tatbik edilmeyen alacaklardan olması halinde, ödenen tecil faizleri iade veya mahsup edilmez” şeklindedir.

AATUHK m. 48 hükmüne göre tecil, tüm kamu alacakları için istenebilecektir¹¹⁹⁸. Tecil şartlarının tespiti konusunda idareye takdir hakkı tanınmış olup, tecil talebinin kabul edilip edilmemesi idarenin takdirinde bulunmakta¹¹⁹⁹, yani her talepte bulunan bu haktan yararlanamamaktadır¹²⁰⁰.

Tecil vergi borcunu ortadan kaldıran bir neden olmayıp kamu idarelerine olan borçlarını zamanında ödeyemeyecek olanlara ödeme kolaylığı getirerek borcu hafifleten bir neden olarak kabul edilmekte, vergi yükümlüsünün rahatlatma amacını güdmektedir¹²⁰¹. Ancak tecil edilecek borç tutarı, tecili talep edilen borç miktarı üzerinden borcun ödeneceği tarihe kadar gecikme zammı dahil edilerek hesaplanmaktadır¹²⁰².

Alacaklı idarenin bütün tecil taleplerini kabul etmek mecburiyeti bulunmaması ve bu hususun takdir yetkisi dahilinde olması nedeniyle, zor durum halinin takdire açık olması durumunda idarenin takdir hakkının yargı denetimi dışında olduğu söylenebilecek ancak yetkinin yerinde kullanılıp kullanılmadığı yargı denetimine tabidir¹²⁰³. Danıştay, tecil işleminin reddedilmesine ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde ödenen kamu alacağının bu tarihe kadar tecil edildiğinin kabulü gerekeceğinden, yükümlü kurumun kamu alacağına tecil faizi uygulaması istemini içeren başvurusunu reddetmiştir¹²⁰⁴.

Kamu borcunun ödeme vadesinin ertelenmesine imkan tanıyan bu düzenleme, AATUHK’ un önemli ve işlerlik taşıyan müesseselerinden birini oluşturmakta olup, uygulama esasları, uygulanacağı borçlar (tüm asli ve fer’i alacaklar), tecilin isteme

¹¹⁹⁸ ÇELİK, s. 171.

¹¹⁹⁹ ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 90.

¹²⁰⁰ SONSUZOĞLU, s. 50.

¹²⁰¹ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 103.; ÜNLÜ, s. 390.; GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 139.; KANETİ, s. 378.

¹²⁰² ŞENYÜZ, Vergi Hukuku Genel Hükümler, s. 90.; ULUATAM, s. 145.

¹²⁰³ SONSUZOĞLU, s. 50.

¹²⁰⁴ Danıştay, 3D, 30.1.1992, 1319/1287 (ULUATAM, s. 148).

zamanı (kesinleşmiş borcun her aşamasında), tecil yetkisi (alacaklı amme idaresi amiri), tecil işleminin zorunlu olmaması, tecil şartları (borçlunun yazılı talebi, çok zor durum şartı, teminat, faiz, süre, iyiniyet şartı) gibi şartlardan oluşmaktadır¹²⁰⁵. Tecil uygulaması ile amaç, yükümlünün çok zor durumda kamu borcu ödemelerinden tepki duymalarını ve suçlu duruma düşmelerini ve bu duruma alışmalarını önlemek, idare açısından ise vergi kaynağını korumak ve sürekliliğini sağlamaktır¹²⁰⁶. Bu hakkın tanınmış olmasının ana nedeni, amme alacağının tahsil edildikten sonra yükümlünün gelecekteki ekonomik durumunun da gözönünde bulundurulması gereğindendir¹²⁰⁷.

Danıştay, kamu alacağının tecil müddetinin iki yılı geçemeyeceği¹²⁰⁸ ve faiz oranının tespiti konusunda idareye takdir hakkının tanınması gerektiğini belirtmektedir¹²⁰⁹.

Tecil işlemi, ekonomik anlamda sıkıntı çeken ya da yeni yatırımlar yapmış olan vergi yükümlülerine borçlarını daha ileri bir tarihe erteleyerek ekonomik durumlarını düzeltme imkanı tanıyan ödeme usul ve esaslarını yeniden belirleyen bir haktır.

2.1.5. Terkin

Doğal afetlerin meydana gelmesi durumunda Devlet, kamu borçlularına çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır¹²¹⁰. Bu anlamda kamu alacağını ortadan kaldıran nedenlerden birisi de terkin olup¹²¹¹, idareye tek taraflı vergi ve cezadan vazgeçme hakkı veren hüküm¹²¹² AATUHK’da m. 105 ve “106”¹²¹³ ile düzenlenmiştir.

¹²⁰⁵ ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 268-272; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 242.; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 241.; GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 98.

¹²⁰⁶ ÇELİK, s. 172.

¹²⁰⁷ ÜNLÜ, s. 390; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 241.

¹²⁰⁸ Danıştay 7D, 1526/2870. (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 288).

¹²⁰⁹ Danıştay 7D, 2769/3584. (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 289).;

AATUHK m. 48 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 7D, 10.6.1996, 452/2346; Danıştay 4D, 26.6.2001, 2465/3148. (KHP-İBB).

¹²¹⁰ ÇELİK, s. 260.

¹²¹¹ ÜNLÜ, s. 867.

¹²¹² ŞENYÜZ, s. 99.

¹²¹³ AATUHK’da terkin 105 ve 106. m.’lerde düzenlenmiş olup, m. 106 tahsil imkansızlığı nedeni ile terkini düzenlemektedir. Buna göre; (Değişik: 2347 - 26.11.1980). (Değişik 1. fıkra: 4108 - 25.5.1995) Yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan (Değişik ibare: 5035 - 25.12.2003 / m.48/2 - Yürürlük m.50 d) “5,000,000.- liraya kadar (5,000,000.- lira dahil)” amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil

Doğal felaketler nedeni ile kamu borçlusunun borçlarının terkin edilmesine olanak tanıyan düzenleme (m. 105) ile “Tabii Afetler Sebebiyle Terkin” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre; “Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benziyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları İcra Vekilleri Heyeti kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur.

Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren altı ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır.

Bu madde şumulüne giren bir zararın mevcut olup olmadığı mahalli il veya ilçe idare kurullarınca, zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dahilinde ilgili amme idarelerince tespit olunur.

VUK mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkur kanunun 105. m.’si hükümleri tatbik olunur” şeklindedir.

AATUHK m. 105 ile, maddede yazılı afetlerden zarar görenlerin durumunu daha da ağırlaştırmamak ve dolaylı yoldan alacaklı kamu idarelerinin alacaklarından vazgeçmek suretiyle meydana gelen zararın kısmen de olsa telafi edilmesine olanak tanınmaktadır¹²¹⁴. AATUHK m. 105 son fıkrası VUK kapsamına giren kamu alacakları hakkında anılan yasa hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir ki AATUHK’un bu hükmü VUK kapsamına girmeyen alacaklar için düzenlenmiş ve terkin yetkisi Maliye Bakanlığına değil, Bakanlar Kuruluna verilmiştir¹²¹⁵. Terkin ile ilgili en önemli husus, terkine konu olacak durum ile ilgili yapılacak tespit ile ilgili olmakta, Danıştay Mahalli İdare Kurulunun zarar tespiti hakkında verdiği kararların idari nitelikte olduğu ve bu işlemin yükümlülerce üst yargı merciilerinde dava konusu yapılabileceği görüşündedir¹²¹⁶.

zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. Bakanlar Kurulu, bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkilidir.

(Ek fıkra: 3505 - 3.12.1988) Maliye Bakanı, yukarıdaki fıkra hükmüne göre terkin edilecek amme alacağının miktarını belirlemeye yetkilidir. Terkin yetkisini haiz olanlar bu yetkilerin tamamını veya bir kısmını mahalli makamlara bırakabilirler.

¹²¹⁴ ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 544; GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 106.

¹²¹⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 151.

¹²¹⁶ Danıştay 4D, 19.10.1972, 5818/5790. (KHP-İBB).

Terkin, doğal afetler gibi çeşitli nedenlerden ötürü zarara uğrayan ve kamu alacağını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir durum karşısında vergi yükümlüsü borçlarının silinmesini öngören bir düzenleme olup, vergi yükümlüsünün hem mali hem de sosyal durumunu gözeten önemli bir haktır.

2.2. Yargısal Başvuru Hakkı

Vergi yükümlüsünün AATUHK kapsamında idarenin işlemlerine karşı dava açma hakları bulunmaktadır. Bunlar; İhtiyati Hacze İtiraz (m. 15), İhtiyati Tahakkuka İtiraz (m. 20) ve Ödeme Emrine İtiraz (m. 58) olarak üç başlık altında değerlendirilebilir.

İhtiyati Hacze İtiraz; “m. 15; Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.

İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir”.

AATUHK m. 15 hükmünde ihtiyati haciz uygulamasına karşı dava yoluna başvurma esasları düzenlenmekte olup, başlıca hususlarını; dava açacak olanlar (asıl borçlu veya kanuni temsilci, şirket ortakları, “haklarında ihtiyat haciz uygulanan gerçek ve tüzel kişilerle mirasçılar”¹²¹⁷), dava açma süresi (haczin tebliğinden itibaren yedi gün), yetkili vergi mahkemesi (alacaklı tahsil dairesine ait vergi davası işlerine bakan vergi mahkemesi), dava yürütmeyi engellemez (ihtiyati hacze karşı açılan davalarda vergi mahkemesince amme borçlusu lehine hüküm verilse bile, ihtiyati haciz Danıştay’dan nihai karar çıkıncaya kadar devam eder), dava nedenleri (usül ve esas yönünden olmak üzere iki türlüdür) oluşturmaktadır¹²¹⁸. Danıştay ihtiyati hacze karşılık açılacak davada, işin esasının incelenmeyeceği, sadece sebeplerin bulunup bulunmadığının araştırılacağı görüşündedir¹²¹⁹.

¹²¹⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 83.

¹²¹⁸ ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 131-132; ÜNLÜ, s. 200-202.

¹²¹⁹ Danıştay 7D, 3508/1308. (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 138).

Danıştay borçlunun ödeme güçlüğüne düşme durumunu gözönüne alarak ihtiyati hacizle ilgili esnek davranılabileceği görüşünde olup, “Borçlunun ödeme gücünden tamamen yoksun bırakılmaması için bir kısım menkul malları ve bankalar nezdindeki parası üzerine konmuş bulunan ihtiyati haczin kaldırılması mümkündür”¹²²⁰.

AATUHK, m. 20 ile ihtiyati tahakkuka karşı dava açma hakkı düzenlenmiş olup, “İhtiyati Tahakkuka İtiraz” kenar başlığını düzenleyen Kanun hükmü; “Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına 15. m gereğince itirazda bulunabilirler” şeklindedir.

AATUHK m. 20 ile yükümlüye ihtiyati tahakkuk muamelesine itiraz hakkı tanınmaktadır¹²²¹. Yükümlünün ihtiyati tahakkuk için dava açma süresi yedi gün olup, dava ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına karşı itiraz edilerek dava açılabilir¹²²². Yükümlü, m. 20’yi ileri sürerek ihtiyati tahakkukun sebebine itirazla ihtiyati haczin kaldırılmasını isteyebilecektir¹²²³. Danıştay’a göre, ihtiyati tahakkuk üzerine uygulanan ihtiyati hacizde, sadece ihtiyati hacze karşı dava açılırsa ihtiyati tahakkuk kesinleşmiş olur¹²²⁴. İtiraz komisyonu uyuşmazlık konusu tarhiyatı terkin etse bile uyuşmazlık kesin sonuçlanıncaya kadar konulmuş bulunan ihtiyati haciz sürmektedir¹²²⁵. Ancak Danıştay,

¹²²⁰ Danıştay 13D, 1576/1831. (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 139).; Bu kararlardan bazıları: Danıştay 7D, 380/837 (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 134).; “...Kaçakçılık cezasının terkinine ilişkin itiraz komisyonu kararının temyiz edilmeksizin kesinleşmesi halinde, ihtiyati haczin kaldırılması gerekir...”; Danıştay 7D, 1830/954 (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 134).; “...İhtiyati haczin fiilen tatbik edildiği günden itibaren yedi gün içinde ihtiyati haciz kararına itiraz edilebilir...”; Danıştay 7D, 2966/553 (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 136).; “...İhtiyati haciz kararına karşı itiraz komisyonuna gitmeden doğrudan doğruya Danıştay’da dava açılmaz; Danıştay 4D, 19.1.1993, 3260/196 (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 84).; “... İhtiyati haciz kararının idari davaya konu edilebilmesi...”; Danıştay 4D, 1439/1888 (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 84).; “...İhtiyati haciz kararının, bir idari işlemin tüm unsurlarını taşıması nedeniyle, idari davaya konu edilebilmesi...”; Danıştay 4D, 2.3.1994, 1302/1296 (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 84).; “...Haklarında ihtiyati haciz uygulananların haczin uygulanması tarihinden itibaren yedi gün içinde ihtiyati haciz nedenine itiraz edebilirler...”; Danıştay 4D, 5459/507 (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 84).; “...Muhatabının itiraz hakkını kullanabilmesi için, ihtiyati haciz kararının tebliğinin gerekliliği...”; Danıştay 7D, 24.5.1990, 5014/1491; “...Borçlu tarafından, amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak üzere, kendi malvarlığının yeni kurulan bir şirkete sermaye olarak konduğu anlaşıldığından, 6183 sayılı yasa- nın takip eden 27, 29, 30 uncu maddelerinin uygulanmasını gerektiren husus doğduğundan, kurulan şirket malları üzerine ihtiyati haciz uygulanabilir...”

Yargıtay’ın AATUHK m. 15 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Yargıtay HukukGenel Kurulu, 10.11.1976, 15-35/2766; Yargıtay 19HD, 30.12.2004, 2273/13444. (KHP-İBB).

¹²²¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 101.

¹²²² ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 157; ÜNLÜ, s. 222.

¹²²³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 101.

¹²²⁴ Danıştay 13D, 332/3017. (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 159).

¹²²⁵ Danıştay 13D, 15.12.1980, 1830/3813. (KHP-İBB).

ihtiyati haczin kaldırılması için tarhiyatla ilgili nihai kararın beklenmesi zorunlu değildir” görüşündedir¹²²⁶. Bir diğer önemli bir husus, yükümlülerin henüz ihtiyati hacizle sonuçlanmamış ihtiyati tahakkuk işlemlerine itiraz haklarının bulunmamasıdır¹²²⁷.

Ödeme emirlerine karşı dava açılmasına ilişkin husus, AATUHK m. 58 “Ödeme Emrine İtiraz” kenar başlığı ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme;

“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.

Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır.

İtirazda bulunan borçlu bu Kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur.

İtiraz komisyonu bu itirazları en geç yedi gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.

İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir¹²²⁸.

İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.

Borcun tamamına bu madde gereğince vakı itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir.

Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz” şeklindedir.

¹²²⁶ Danıştay 13D, 26.2.1980, 2016/328. (KHP-İBB).

¹²²⁷ ÜNLÜ, s. 222.

¹²²⁸ Ödeme emrine karşı dava açanlar, davayı kaybettiklerinde yüzde on oranında haksız çıkma zammı öderler, haksız çıkma ferî nitelikte bir kamu alacağı olup (ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 368), fer’î borç niteliğindeki faizlerden farklı olarak, haksız çıkma zammı süreye bağlı olarak hesaplanmamakta, süreyle ilişkilendirilmeksizin, ödeme emrinde yer alan tutar üzerinden sabit bir yüzde ile, %10 oranında hesaplanmaktadır. Gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı ise süreye bağlı hesaplanmaktadır. (SONSUZOĞLU, s. 61).

Kamu borçluları, kendilerine tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı belli nedenlerle vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hususundaki esaslar AATUHK m. 58 ile düzenlenmiştir¹²²⁹. AATUHK m. 58 ile ilgili bu düzenlemedeki hususlar; dava açma nedenleri ve süresi¹²³⁰, yetkili mahkeme, kısmi dava açma, davanın sonuçları, Danıştaya başvuru, haksız çıkma zammı, düzeltme istekleri gibi esasları kapsamaktadır¹²³¹.

Yargısal başvuru hakkı kapsamında AATUHK'da yer alan ve menfi tespit (geçici m. 9) ve iptal davasına (m. 24) ilişkin hususlar da düzenlenmiştir¹²³².

AATUHK ile vergi yükümlüsüne tahsilata yetkili olan kurumların yaptığı işlemlerin çeşitli aşamalarında Kanunun belirttiği usul ve esaslar çerçevesinde dava hakkı tanınmış olup, vergi yükümlülerinin hakları yargı koruması altına alınmıştır.

2.3. Bilgilerin Gizliliği: Sırrın İfşası

Sır, sahibinin açıklanmamasında yarar gördüğü ve başkaları tarafından daha önce bilinmeyen hususlar olarak tanımlanmakta¹²³³, meslek sırrı ise sır teşkil eden hususun bir meslek sahibi tarafından, mesleğini icra sırasında öğrenilmesidir¹²³⁴ ki bu anlamda vergi sırrı da bir meslek sırrıdır¹²³⁵.

¹²²⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 302.

¹²³⁰ Danıştay 4D, 4530/779. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 308).; "...Ödeme emri tebliği üzerine işlemeye başlayan dava açma süresi düzeltme yoluna gidilmesi nedeniyle durmamaktadır..."

¹²³¹ a) ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 361-369 (konu başlıkları).

b) AATUHK m. 58 hükmünü kullandığı kararlardan bazıları:

Danıştay 4D, 20.5.1987, 489/1842; Danıştay 9D, 22.9.1992, 16/1883; Yargıtay 10HD, 16.3.2006, 12534/2884; Yargıtay 21HD, 3.3.1997, 1348/1384. (KHP-İBB).

¹²³² AATUHK, geçici m. 9; "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce, bu Kanunun 79. m.'sine göre tebliğ edilen haciz bildirisine süresinde itiraz etmemiş olan ancak haciz bildirisinin tebliğinden itibaren 79. m.'de düzenlenen bir yıllık dava açma süresi geçmemiş bulunan üçüncü şahıslarca, kalan süre içinde menfi tespit davası açılabilir.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, bu Kanun uyarınca düzenlenen ödeme emrine itiraz etmiş ve kısmen veya tamamen itirazı reddolunan üçüncü şahıslardan; menfi tespit davası açma hakkı bulunmayanlar ile takip konusu amme alacağının asıl amme borçlusu tarafından ödenmiş olması nedeniyle borçlu sıfatı sona ermiş olanlardan, bu Kanunun 58. m.'sinin 5. fıkrası uyarınca hesaplanmış ve tahsil edilmemiş olan haksız çıkma zammının tahsilinden vazgeçilir".

AATUHK, m. 24; İptal Davası Açılması; Amme borçlusunun bu Kanunun 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dâva açılır ve bu dâvalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır.

¹²³³ DONAY, Süheyl, Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2378, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1978, s. 5.

¹²³⁴ DONAY, s. 7.

¹²³⁵ ERMAN, s.99.

AATUHK m. 107 “Sırrın İfşası” başlığı altında; “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 iki aydan altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Bu sırları kendileri veya başkaları için menfaat temini maksadı ile ifşa edenler beş aydan iki seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve bu suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin birdaha Devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir.

Bu Kanunun 41. m.’sine göre amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin verilmesi sırrın ifşası sayılmaz. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir” şeklinde düzenlenmiştir.

Sırrı ifşa etmek veya açıklamak, yetkili olmayan kişinin sırrın konusu hakkında tamamen veya kısmen bilgi sahibi olmasını sağlamaya elverişli herhangi bir hareketin yapılmasını ifade etmektedir¹²³⁶. Meslek sırrının ifşa edilmesi veya açıklanması kişi özgürlüğü aleyhine işlenen suçlar arasında yer almakta olup¹²³⁷, AATUHK m. 107 amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin sırlarını ifşa eden tahsil memurları hakkında uygulanacak cezaları göstermektedir¹²³⁸.

Vergi yükümlülerine ait bilgilerin gizliliği ve ifşa edilmemesi ile ilgili kural yasak VUK’da olduğu gibi AATUHK’da da düzenlenmiş olup, bu yasağa uyulmaması durumundaki cezai yaptırımlar Kanunun ilgili hükümlerinde açıkça belirlenerek yükümlü hakları koruma altına alınmıştır.

2.4. Temsilci Kullanma Hakkı

Kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumluluğu, vergiler açısından VUK’da, AATUHK kapsamına giren tüm kamu alacakları açısından ise, AATUHK’da birbirine benzer hükümlerle düzenlenmiştir¹²³⁹. Bu kapsamda temsilci kullanma hakkına

¹²³⁶ ERMAN, s. 101.

¹²³⁷ DONAY, s. 67.

¹²³⁸ ÖZBALCI/ ŞAMLIOĞLU, s. 547; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 471.

¹²³⁹ ÇELİK, s. 104.

konu olabilecek düzenleme AATUHK mük. m. 35 “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlığı altında düzenlenmiş olup bu düzenleme; “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler” şeklindedir¹²⁴⁰.

Mük. m. 35 başlığı altında düzenlenen kanuni temsilciler ile VUK m. 10/1’de düzenlenmiş olanlar anlatılmaktadır. Buna göre; kanuni temsilciler ifadesi; tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilliklerini kapsamaktadır¹²⁴¹. AATUHK mük. 35 ile VUK m. 10 paralel nitelikte düzenlenmiş olup, AATUHK mük 35 tüm kamu alacaklarına yönelik bir düzenleme iken VUK m. 10 sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile ilgili hükümleri içermektedir¹²⁴².

Danıştay, “vergi ve buna bağlı alacaklarda yasal temsilci takibi için uygulanacak madde özel hüküm niteliğindeki VUK’un m. 10 olup, AATUHK’un mük. 35. m.’si ancak diğer kamu alacakları için uygulanabilir” görüşündedir¹²⁴³.

VUK’da olduğu gibi vergi yükümlülerinin temsil edilebilmesine olanak tanıyan

¹²⁴⁰ AATUHK mük. m. 35 gerekçesi şöyledir; “Amme borçlusunun mal varlığından alınamayan fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi amme alacaklarının kanuni temsilcilerin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs ve kurum mümessillerinin mal varlığından AATUHK hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarının ödenmesinden sorumlu olmalarını sağlamak amaçlanmıştır”. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 152-153).

¹²⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, s. 153.

¹²⁴² GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, s. 68.

¹²⁴³ Danıştay 4D, 29.4.1997, 3659/1325. (KHP-İBB).;

Danıştay 4D, 4.11.1997, 1869/3971; Danıştay 7D, 19.6.2000, 1138/2034; Danıştay 4D, 27.6.2001, 2547/3219; Danıştay 4D, 25.6.2003, 2824/1790; Yargıtay 21 HD, 14.10.2003, 7019/8050; Yargıtay 10 HD, 24.5.2005, 2476/5632; Yargıtay 10 HD, 5.12.2005, 9273/12656. (KHP-İBB).

düzenlemeye AATUHK’da da yer verilmiş olup, temsil yetkisi giderek önem kazanan bir hak olarak vergi yükümlülerine tanınmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİYE BAKANLIĞI GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI MÜKELLEFLER HAKLARI BİLDİRGESİ

6. MÜKELLEFLERİN HAKLARI BİLDİRGESİ

I. Mükellefler Hakkında Bildirgenin Hukuki Niteliği

Ülkemizde Mükellefler Hakkında Bildirgesi 25 Şubat 2006 tarihinde Erzurum’da düzenlenen vergi dairesi başkanları toplantısında Gelir İdaresi’nin Ülkemizde vergi anlayışını değiştirdiğinin bir ifadesi olarak Mükellefler Hakkında Bildirgesi bizzat Maliye Bakanı tarafından okunarak ilan edilmiştir. Vergi yükümlülerinin hakları ilk kez bir Bildirge ile kamuya açıklanmış ve Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasında yayınlanmıştır.

Tüm dünyada vergi yükümlüsü bildirgelerinin ilan edilmesinden önce vergi yükümlülerinin artan talepleri dikkate alınmış sonra vergi yükümlüsü bildirge ve imtiyazları ilan edilmiş, bu şekilde kabul edilen haklar, Anglo-Sakson hukukunu¹²⁴⁴ benimseyen ülkelerde idarenin genel hukuki işlemi biçiminde düzenlenirken, Kıta Avrupası anlayışını benimseyen ülkelerde yasalarına yazılması sureti ile kabul edilmiştir¹²⁴⁵.

İdareyi bağlayan hukuk kaynaklarından biri bizzat idare tarafından yapılan düzenleyici işlemler olup, bunlardan tüzük ve yönetmelik Anayasada düzenlenmiştir¹²⁴⁶. Düzenleyici/kural işlemler yapabilme yetkisi birinci derecede yasama kurullarında olmakla birlikte Anayasanın ve kanunların açıkça gösterdiği ve izin verdiği konu ve hallerde yargı ve yürütme/idare tarafından da kullanılabilir¹²⁴⁷. Düzenleyici işlem, yönetimin sıra düzen bakımından, yasanın altında yer alan genel kuralları koyması anlamına gelmekte olup bu yolla yasaların uygulanmasında eşitlik ve hukuk güvenliği sağlanır¹²⁴⁸. Ancak idarenin düzenleyici işlemleri sadece Anayasada düzenlenmiş bulunan bu işlemlerden ibaret olmayıp¹²⁴⁹, teker teker sayılıp isimlendirilmesi mümkün olmayan ve tümüne “öbür düzenleyici işlemler” ya da “adsız düzenleyici işlemler” adı verilen, kararname, tebliğ, sirküler, izahatname, genelge, genel esaslar, emir, genel

¹²⁴⁴ İngiltere ve ABD, Anglo-Sakson “Common Law” hukukunun iki ana akımını temsil etmektedir. (ÇAĞLAR, s. 11).

¹²⁴⁵ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Mükellefler ve Eksik Hakları I”,

¹²⁴⁶ GÜNDAY, s. 99.

¹²⁴⁷ ÖZAY, İlhan, İkinci Bine Kavuşurken Gümüşüğünde Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul, 1994, s. 373.

¹²⁴⁸ GÖZÜBÜYÜK, Şeref, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş Ondördüncü Baskı, Ankara, 2000, s. 58.

¹²⁴⁹ GÜNDAY, s. 99.

emir, tanbihname, duyuru, ilan, karar bildirisi, statü gibi değişik isimler taşıyan düzenleyici işlemler de bulunmaktadır¹²⁵⁰. İdarenin düzenleyici işlemleri, idari kararları, tek yanlılık ve icrailik, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma ve yargısal denetime tabi olma gibi özellikleri göstermekte olup, idari kararlar, idarenin tek yanlı olarak iradesini açıklaması ile alınmaktadır¹²⁵¹. Ancak idarenin icrailik niteliğinden yoksun olan idari işlemleri de vardı ki bunlar; belli konuda bilgi verilmesi, projenin bildirilmesi gibi bildirici; istek, temenni ve öneriler gibi beyan edici; incelemeler, danışma kararları, ihtarlar, raporlar, direktifler gibi icrai işlemi hazırlayıcı ya da ilan tebliğ, ihbarnama gibi icrai işlemlerin yerine getirilmesine ve uygulanma aşaması ile ilgili olan idarenin “iç düzen işlemleridir”¹²⁵². Bu durumda idarenin her türlü tek yanlı işlemi icrai nitelikte¹²⁵³, bir hukuki durum yaratıcı ya da değiştirici nitelikte olmayıp, idarenin belli konu veya sorunlara ilişkin düşünce niyet ve tasarılarını açıklayıcı işlemleri “gösterici işlemleri” olarak adlandırılmakta ve bu işlemlerin en önemli özelliğini icrai nitelik taşıyamaları ve ilgililer üzerinde herhangi bir sonuç doğurmamaları oluşturmaktadır¹²⁵⁴.

Danıştay kararları doğrultusunda vergi hukuku açısından idari işlem, “gelir idaresinin idari görevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuksal statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları şeklinde tanımlanabilir”¹²⁵⁵. Vergi idaresi de yukarıda sayılmış olan “düzenleyici işlem”¹²⁵⁶, “adsız düzenleyici işlem” ve “gösterici işlemleri” kullanmaktadır. Maddi ölçütü uygulayarak adsız düzenleyici işlemlerin tümü (KHK ve tüzük dışında kalan işlemlerin tümü) “adsız yönetmelik” olarak kabul edilmekte ve yayın yolu ile duyurulmaları çok önemli şekil şartlarından birini oluşturmaktadır¹²⁵⁷.

¹²⁵⁰ GİRİTLİ, İsmet/ BİLGİN, Pertev/ AKGÜNER, Tayfun, İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2001, s. 159.; ÖZAY, s. 365.

¹²⁵¹ GÜNDAY, s. 112.

¹²⁵² GİRİTLİ/BİLGİN/AKGÜNER, s. 811.

¹²⁵³ İcrai nitelikteki işleme, icrai karar, hukuksal durumu etkileyici karar ya da etkili işlem de denilmektedir. (GİRİTLİ/BİLGİN/AKGÜNER, s. 811); GÖZÜBÜYÜK, Yönetim Hukuku, s. 281.

¹²⁵⁴ GÜNDAY, s. 112.

¹²⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 27.10.2000, 71/341. (GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 37).

¹²⁵⁶ Vergi hukuku alanındaki idari düzenlemeler “düzenleyici işlemdir”. (GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 37).

¹²⁵⁷ ÖZAY, s. 375.

Ülkemizde Kıta Avrupası anlayışına benzer bir yaklaşımla vergi yükümlüsünün hakları VUK’da düzenlenmiş olmasına rağmen Mükellef Hakları Bildirgesi idare tarafından ilan edilmiştir. VUK’ da düzenlenmiş olan hakların bir de Bildirge ile ilan edilmiş olması “uygulamada vergi yükümlülerinin yükümlülüğe ilişkin yerine getirmek zorunda oldukları yükümlülüklerin net bir şekilde ortaya konmuş olmasına rağmen yükümlülerin hakları olabileceği konusunda bir anlayış geliştirilerek bu haklara ilişkin prosedürler ve mekanizmalar oluşturulmamış olmasındandır”¹²⁵⁸. Bildirgelerin ilan edilmesinin nedenini; Anayasa ve yasa düzeyinde dağınık bir biçimde bulunan hakların tek bir bölümde toplanarak sıralanması¹²⁵⁹, tüm hakların birarada bulunması amacını taşımaktadır. Ülkemizde ilan edilen Mükellef Hakları Bildirgesi, vergi idaresinin yetkisini kullanarak yayınlamış olduğu ve icrai nitelik taşımayan, ilgililer (idare ve yükümlü) üzerinde herhangi bir sonuç doğurmayan özellikleri ile “görüş belirten, gösterici işlem” ya da “mütala işlem” olarak niteleyebileceğimiz idari bir işlemdir¹²⁶⁰.

II. Bildirgenin İçeriği

Bildirgenin içeriği, Türk Gelir İdaresinin yükümlü odaklı hizmet anlayışını esas alan yenilenmiş misyonunun kısaca belirlenmesi ile ilgili bir giriş ve Maliye Bakanlığınca mükellef hakları olarak kabul edilen hakların biraraya getirildiği görüş belirten işlem olarak nitelendirdiğimiz düzenleyici bir idari işleminden oluşmaktadır.

1. Gelir İdaresi

Ülkemizde ilan edilen Mükellef Hakları Bildirgesinin giriş kısmında da Gelir İdaresinin Misyonu: “Bu bildiriyle, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan

¹²⁵⁸ DEVRİM/ TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, s. 762.

¹²⁵⁹ YALTI, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36’yı Anlamak”, s. 22.

¹²⁶⁰ ÖZGENÇ, Selçuk, “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, yayınlanmamış makalesi için teşekkür ederiz.

bağlılığını onaylar”¹²⁶¹ şeklinde dünyadaki eğilime paralel bir şekilde belirlenmiştir. Ancak Gelir İdaresinin “içe dönük” yapısından en çok etkilenen süreçlerden olan vergi yükümlülerine sunulması gereken hizmetler, vergi yükümlülerine bilgi verme, sorun çözme, hesap verme anlayışı ile yaklaşılmasında ve bu yaklaşımın kurumsal alt yapısının kurulmasında esaslı sorunlar bulunmakta, bu durumda kurumsal bir dönüşüm ihtiyacına işaret etmektedir¹²⁶².

2. Taahhütler

Bildirgede¹²⁶³:

1. Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
2. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
3. Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
4. Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
5. Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
6. Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
7. Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
8. Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
9. Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
10. Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

¹²⁶¹ (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115>)

¹²⁶² TÜSİAD- VERGİ KONSEYİ, s. 53.

¹²⁶³ (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115>)

gibi hususlar düzenlenerek Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfalarına konulmuştur.

III. Bildirgede Yer Alan Hakların Hukuk Düzlemine Taşınması

Gelir İdaresi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının hazırlamış olduğu vergi yükümlüsü hakları bildirgesiyle, gelir idaresinin yeni misyonu ve bu misyon kapsamında vergi yükümlüsü hakları belirlenmeye ve belirlenen bu hakları korunmaya çalışılması yönünde bir düzenleme olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak bu çalışmalar hukuk düzleminde nerede yer almaktadır? Ya da Bildirge hukuki anlamda değerlendirildiğinde ne anlam ifade etmektedir ? Bu soruların karşığını bulmak için önce vergi idaresinin yenilenen misyonunun sonrasında ise Bildirgede yer alan düzenlemelerin hukuki karşılıklarının aranması gereklidir.

1. Gelir İdaresinin Misyonu

Vergi tahsilatında etkinliği sağlanması açısından öncelikle ideal ve rasyonel bir vergi sistemi kavramının geliştirilmesi gereklidir¹²⁶⁴. Nitekim vergileme hizmetleri devletin vazgeçilmez ana hizmetlerinden birisi olup¹²⁶⁵, bir vergi sisteminin başarısı, vergi mevzuatı ve vergi tarifesinin yanısıra, verginin tarh ve tahsilinde uygulanan teknik yöntemler ile vergi denetimine geniş ölçüde bağlı bulunmaktadır¹²⁶⁶. Türk Gelir İdaresi yeni misyonu ile vergi yükümlüsü odaklı çalışmaları esas alacağı, kaliteli hizmet sunma anlayışı ile hareket edeceği, sorunları çözmeye yönelik çalışacağına dair ifadeler kullanmaktadır. Türk Gelir İdaresinin yönetsel sorunlarının çoğu merkezi yönetim yapısının kuruluşundaki eksikliklerden kaynaklanmakta olup, idare bu yapısal sorunlar nedeniyle, değişen koşullara göre kendisini yeniden yapılandıramamakta, bu durum vergi yükümlüleri ile temas yeri olması nedeniyle vergi dairelerinde bir takım sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır¹²⁶⁷. Vergi daireleri yükümlünün bizzat muhatap olduğu birimler olduğundan¹²⁶⁸ vergi yükümlüleri ile idare arasında uygulamada karşılaşılan sorunlara bakıldığında; “vergi dairelerinde yükümlülere yardımcı olmak amacıyla

¹²⁶⁴ GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, s. 187.

¹²⁶⁵ ÖZER, s. 54.

¹²⁶⁶ TURHAN, s. 93.

¹²⁶⁷ TÜSİAD- VERGİ KONSEYİ: Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması- Temel Tasarım, Yayın No. TÜSİAD- T/ 2003-12/375, İstanbul, 2003, 31.

¹²⁶⁸ BİLİCİ, Vergi Hukuku Genel İlkeler, s. 20.

oluşturulan halkla ilişkiler birimlerinde çalışanlar, deneyimsiz, konu hakkında eğitimsiz personeller tarafından yürütülmekte, bu durum idare- yükümlü ilişkilerini geliştirici değil zedeleyici bir konum sergilemektedir¹²⁶⁹. Gelir idaresi yükümlü ile olan ilişkilerini iyileştirme çalışmaları için uygulamadaki problemleri çözebilecek, iyi eğitim almış çağdaş gelir idaresi anlayışını yansıtabilecek personel tipi ile yükümlüyü muhatap etmelidir.

Gelir İdaresinin yeni yasal statüsü; Maliye Bakanlığı dışında, finansal, insan kaynakları ve performans yönetimi konularında kendi politikalarını belirleme yeteneğine sahip, ancak KMYKK'una göre dış denetime tabi olan, ayrıca kamuoyuna düzenli olarak hedeflerini ve performansını raporlayan bir yapı öngörülmektedir¹²⁷⁰. Vergi sistemimizi bir bütün olarak düşündüğümüzde vergi sistemi ve yapılanması ile ilgili çok ciddi sorunlar olduğu muhakkaktır. Gelir idaresinin yasal statüsü ve böyle bir misyon belirlemesi, vergi sistemindeki sorunları çözme konusunda ne kadar yeterlidir ? Temel sistemsel sorunları çözmeden vergi yükümlülerine ait sorunları bu misyonla çözmek ne kadar mümkün olacaktır ? Gelir idaresi bu misyonuna uygun davranmazsa karşılığında maruz kalacağı idari ve hukuki yaptırımlar ne olacaktır?

Yukarıdaki soruların Bildirgede veya başka bir düzenlemede karşılığı bulunmamaktadır. Dolayısıyla Gelir İdaresinin bu misyonu tek taraflı idari bir beyandan ibaret olup, hukuki bir karşılığı ve bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bildirge görüş belirten bir işleminden ibaret olması nedeniyle vergi yükümlülerinin Gelir İdaresinden daha iyi hizmet alması ve korunmasına yönelik beklenti ve taleplerinin hukuki veya uygulamaya dönük bir karşılığı da bulunmamaktadır.

Gelir İdaresinin vergi politikası seçeneklerinin bütün ekonomik ve sosyal sonuçlarını öngörme sorumluluğunu üstlenmesine olanak verecek şekilde analitik yetkinliklerin geliştirilmesi¹²⁷¹ ve Gelir İdaresinin misyonunun bu doğrultuda belirlenerek, uygulanabilir yasal ve idari düzenlemeler ile hayata geçirilmesi gereklidir.

¹²⁶⁹ DEVRİM/ TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, s. 767.

¹²⁷⁰ TÜSİAD- VERGİ KONSEYİ, s. 33.

¹²⁷¹ TÜSİAD- VERGİ KONSEYİ, s. 47.

2. Anayasal Düzlem

Anayasalar yalnız devletlerin temel yapılarını, örgütlenişlerini ve işleyiş kurallarını göstermekle kalmamakta, çıkarılacak yasaların uymak zorunda olduğu temel ilkeleri de göstermektedir ki bu ilkeler aynı zamanda vatandaşların temel hak ve özgürlükleri ve bunların korunması ile ilgilidir¹²⁷². Ülkemizde yasa geliştirme süreci, standart bir metin geliştirme aşamasından geçmediğinden yasalarda genel olarak, anlaşılabilirlik, tutarlılık, uygulanabilirlik ve yorumlanabilirlik sorunları gözlenmekte¹²⁷³, bu süreç vergi yasalarında ve dolayısıyla Gelir İdarelerinin uygulanmalarında olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.

Vergi yükümlüsü hakları bildirgesi ile düzenlenmek istenen vergi yükümlüsü haklarının anayasal karşılığını aramak için bildirgedeki haklar ile bu hakların Anayasal karşılıklarının birlikte değerlendirilmesi gereklidir.

2.1. Vergi Ödevi

Anayasada vergi ödevine karşılık gelen düzenleme Anayasa m. 73'tür. Anayasanın vergi ödevini düzenleyen bu maddesi verginin yasallığı ve eşitliği ile ilgili iki temel ilke vermesine ve Anayasanın vergi ödevi ile ilgili düzenlemesi vergi yükümlülerinin sadece ödevlerini ve yükümlülüklerini değil aynı zamanda haklarını da kapsayan ve Anayasal bir koruma getiren bir düzenleme olmasına rağmen Bildirgede vergi ödevi ile ilgili bir ifade geçmemekte, vergi ödevine ilişkin bu düzenlemeye Anayasal güvencenin vurgulanması ve önemi doğrultusunda herhangi bir atıfta bulunulmamaktadır. Oysa vergi ödevi kavramının içine vergiye gönüllü uyum anlayışının yerleştirilmesi, ödev kelimesinin bir zorunluluk ve sorumluluk yükleyen bir anlayıştan çıkarılıp karşılıklı bir dayanışmayı ifade eden bir anlayışın hakim olması yönünde çalışmalar yapılması gereklidir. Nitekim dünyadaki gelişmiş vergi yönetimlerinde, uyum yönetimin en çok kaynak aktarılan fonksiyon olması, yükümlülerin vergi yasalarına gönüllü uyumunun sağlanmasına verilen önem

¹²⁷² SOYSAL, Mümtaz, 100 Soruda Anayasanın Anlamı, Gözden Geçirilmiş Onbirinci Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1997, s. 8.

¹²⁷³ TUSİAD- VERGİ KONSEYİ, s. 44.

vurgulamakta, bu uyumun sağlanmasının tek yolu denetim olmadığı gibi, denetim faaliyetlerinin tek amacı vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkarılması değildir¹²⁷⁴.

Vergi yükümlüsü bildireleri sadece vergi yükümlüsü haklarını düzenleyen bir haklar manzumesi olmasının dışında vergi idaresinin vergi yükümlülerinden beklentilerini de içeren bir düzenleme olması, hak ve beklentilerin birlikte dengelenmesi açısından bildireleri tamamlayan bir unsurdur. Bildirge’de hakların tam olarak düzenlenmesinin yanında vergi ödevine karşılık gelen düzenlemeler ve vergi yükümlülerinden idarenin beklentileri de eksik kalan düzenlemelerdir.

2.2. Kişi Hakları

Anayasada “kişinin hakları” başlığı altında düzenlenen haklar genellikle “dokunulmaz alan” sayılan bireysel özgürlük güvencelerinden oluşmaktadır¹²⁷⁵. Vergi yükümlüsünün kişisel hakları da dokunulmaz alan sayılan, vergi yükümlüsünün özgürlük güvencelerini oluşturan temel nitelikli haklardan oluşmaktadır. Nitekim yasama süreci ve Anayasaya uygunlukla ilintili temel vergi yükümlüsü haklarının yanı sıra, vergi yükümlüsü ile vergi yönetimini karşı karşıya getiren tarh, tahsil süreçleri, Anayasanın öngördüğü güvenceler, vergi yükümlüsü hakları bakımından yaşamsal öneme sahip olup, vergi kanunlarımızda yer alan ve vergi uygulamasında karşımıza çıkan vergi yükümlüsü haklarının bir çoğunu, Anayasanın kişinin hakları kapsamında sayılan haklarla bağlantılı hükümleri ile ele almak gereklidir¹²⁷⁶.

Anayasadaki kişi hakları ile Bildirge hükümleri karşılaştırıldığında, Anayasadaki kişi haklarına karşılık gelen düzenlemelerin bir kaç tanesinin Bildirgedeki düzenlemelere karşılık geldiği görülmektedir.

Anayasada özel hayatın gizliliğini düzenleyen hükümler, Özel Hayatın Gizliliği başlığını taşıyan m. 20, Konut Dokunmazlığı başlığını taşıyan m. 21 ve Haberleşme Özgürlüğünü düzenleyen m. 22’dir.

Özel hayatın gizliliği Bildirge m. 5 ile düzenlenmiş olup, şahsi ve gizli bilgilere karşı saygılı olunacağı ve bu bilgilerin ifşa edilme durumlarının VUK’da yer alan düzenlemelere göre yapılacağı ifade edilerek VUK’na atıfta bulunulmuştur.

¹²⁷⁴ TÜSİAD- VERGİ KONSEYİ, s. 75.

¹²⁷⁵ AKILLIOĞLU, s. 141.

¹²⁷⁶ MUTLUER/HEPER/DÖNMEZ, s. 125.

Vergi yükümlüsüne ait özel bilgiler, vergi yükümlüsünün özel hayat ve ticari sır gibi bir çok şahsi ve ekonomik durumuna ilişkin önemli bilgileri olduğundan bunlara sadece saygı gösterilmesi şeklindeki düzenleme yetersiz bir düzenleme olup, bu bilgilerin nasıl ve ne şekilde korunacağı ve bilgilere kimlerin ne şekilde ve nasıl ulaşacağına ilişkin düzenlemelerden hiç bahsedilmemesi ve sadece ifşa durumları için VUK'a atıfta bulunulması yetersiz ve eksik bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anayasada bilgi edinme hakkı kapsamına giren düzenlemelerden ilki Anayasanın ifade özgürlüğü kapsamında yer alan; Düşünce ve Kanaat Özgürlüğünü düzenleyen m. 25 ile Düşünceyi Açıklama ve Yayma Hürriyeti kapsamına giren m. 26 olup, bilgi edinme hakkına konu olan diğer düzenleme m. 74 ile düzenlenen Dilekçe Hakkı'dır.

Bildirgede vergi yükümlüsünün bilgi edinme hakkı ile bağlantılı bir çok hüküm bulunmaktadır. Bildirgede vergi yükümlüsünün bilgi edinme hakkı kapsamına girebilecek olan düzenlemeler; direkt bilgi edinme hakkı kanununa atıfta bulunan 2., vergi ile ilgili gelişmelerin internet sayfasında ve posta yolu ile duyurulacağını düzenleyen 3., vergisel gelişmelerin e-posta ile bilgilendirileceğinin düzenlendiği 4., vergi incelemelerinin her aşamasında vergi yükümlülerinin bilgilendirileceğini düzenleyen 8. ve şikayetlerin en kısa sürede sonuçlandırılıp vergi yükümlülerinin bilgilendirileceğini düzenleyen 9. m.'leridir.

Bildirge on maddelik kısa bir düzenlemeden ibaret olmasına rağmen Bildirgenin neredeyse yarısına yakını bilgi edinme hakkını ilgilendiren hükümlerden oluşmaktadır. Bildirgeye bilgi edinme hakkı damgasını vurmaktadır. Bildirgenin bilgi edinme hakkı kapsamına giren söz konusu maddeleri ile Anayasanın 25. ve 26. m.'leri birlikte okunduğunda; Ülkemizde çok tartışılan bir konu olan ve kısaca "düşünce hürriyeti" olarak adlandırdığımız 25 ve 26. m.'lerden doğan anayasal haklarını vergi yükümlüleri nasıl kullanacaktır ? Maliye Bakanlığı ve teşkilatını eleştirebilme ve bu eleştirilerini yayma hakkına sahip olabilecek midir ?

Bildirgedeki bilgi edinme hakkına ait düzenlemeler, içeriği geniş tutularak tek bir madde altında birleştirilerek düzenlenmesi uygulamanın ve Bildirgenin sadeleştirilmesi açısından yerinde bir düzenleme olabilir.

2.3. Korunma Hakları

Anayasadaki korunma haklarına karşılık gelen düzenlemeler (Hak Arama Hürriyeti ve Cezalara İlişkin Esaslar) ile Bildirge hükümleri karşılaştırıldığında, Anayasadaki korunma haklarına karşılık gelen düzenlemelerden neredeyse hiç bahsedilmediği görülmektedir. Bu kapsamda değerlendirilebilecek tek madde 7. m olup, idarenin vergi kanunlarını adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulayacağı taahhüdünden ibarettir. Bu düzenlemede vergi yükümlüsünün yargısal başvuru ve adil yargılanma hakkına herhangi bir atıfta bulunulmamış, aynı şekilde oluşabilecek vergi suç ve cezaları ile ilgili hususlar da Bildirgede eksik bırakılmıştır. İdare, vergi kanunlarının uygulanmasında adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu davranmaz ve bunun karşılığında vergi yükümlülerinin mağduriyeti söz konusu olursa ne olacağı sorusunun cevabı düzenlenmemiştir. Oysa Bildirgede idarenin bu taahhütlerini bahsettiği şekilde yerine getirmemesi durumunda oluşabilecek mağduriyetten vergi yükümlülerinin korunma hakları kapsamında yer alan haklara başvurabileceği hususu ile ilgili olarak Anayasal düzenlemelere gönderme yapılabilirdi.

Tüm bu eksikliklerin giderilebilmesi ve vergi yükümlülerine yasal bir koruma sistemi oluşturulabilmesi için Doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. DOĞRUSÖZ, “Vergi Yükümlülerinin Genel Hakları” başlığı altında VUK’na eklenebileceği ön görülen bir madde taslağıdır. VUK mük. m. 8 ile oluşturulmak istenen madde taslağı şu şekildedir; “vergi mevzuatı mükelleflere adil, eşit, kişisel haklarını zedelemeyen ve saygılı hizmet anlayışı içerisinde uygulanır.

Vergi mevzuatında mükelleflerin hak ve ödevlerini ilgilendiren genel ve düzenleyici işlemler ancak yürürlüğe girmesinden makul bir süre Resmi Gazete’de yayımlanmakla yürürlüğe girebilir.

Her mükellef, vergi idaresinde kendisi hakkında bulunan bilgileri, henüz işleme konulmamış veya inceleme yahut araştırma safhasında bulunan ihbarlar ile istihbarat bilgileri hariç olmak üzere, istemek ve öğrenmek, kontrol etmek ve hatalı bilgilerin düzeltilmesini talep etmek hakkına sahiptir” şeklinde ifade etmiştir¹²⁷⁷.

YALTI, “içeriğinde, mahremiyet hakkı, tarhiyat, her türlü karar ve tahsilat işlemlerinin bildirimi, makul denetim (zaman, yer ve süre bakımından), tarhiyatın veya

¹²⁷⁷ DOĞRUSÖZ, Mükellef ve Eksik Hakları I”.

her türden kararın gerekçesinin açıklanması, vergi idaresi önünde temsil hakkı, vergi idaresi ile yapılan tüm görüşmelerin tutanağa geçirilmesi, vergi idaresi elindeki delillere ulaşma hakkı, oturum-duruşma hakkı, itiraz-dava hakkı, zamanaşımı sınırlaması” gibi hakların bulunduğu vergi yükümlüsünün usule dair koruma alanını garanti altına alan bu tür düzenlemelerin bir vergi idaresi yasası içinde ayrı bir bölümde yer alması”¹²⁷⁸ şeklinde ifade etmiştir.

3. Vergi Usul Kanunu / Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Vergi yükümlüsü hakları bildirgesini VUK ve AATUHK ile okuyabilmek için Bildirgede yer alan düzenlemeleri VUK’da ve AATUHK’da yer alan vergi yükümlüsü hakları ile karşılaştırmak gereklidir.

3.1. İdari Başvuru Hakkı

VUK’ da vergi yükümlüsünün idari başvuru hakları kapsamında yer alan haklardan Bildirgede sadece şikayet hakkına karşılık gelebilecek düzenleme, Bildirge m. 9 ile şikayetlerin en kısa sürede sonuçlandırılıp vergi yükümlülerinin bilgilendirileceğine ilişkin bir düzenleme olup, VUK m. 124 kapsamında vergi yükümlüsünün şikayet hakkına karşılık gelmekle birlikte, bu düzenleme vergi yükümlüsünün bilgilendirileceğine ilişkin bir düzenleme olduğundan bilgi edinme hakkı ile de yakından ilişkilidir.

Bildirgede idari başvuru hakları ile ilgili başka bir düzenlemenin olmamasının yanında VUK’na ve AATUHK’na atıflarda bulunulmaması önemli bir eksikliktir.

3.2. Bilgi Alma Hakkı

VUK’da vergi yükümlülerinin bilgi alma hakkı; vergi idaresinin düzenleyici işlemleri kapsamında olan bilgi alma hakkı ve vergi yükümlülerinin talebi doğrultusunda bilgi alma hakkı olarak iki şekilde tanımlanmıştır. VUK’da vergi idaresinin düzenleyici işlemleri kapsamında olan düzenlemeleri, çeşitli tebliğatlar ile m. 21 ve Beşinci Kısımda yer alan Tebliğler (VUK, m. 93- 109) oluşturmaktayken, vergi

¹²⁷⁸ YALTI, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36’yı Anlamak”, s. 22 ve devamı 108 No.lu dipnotu.

yükümlülerinin talebi doğrultusunda bilgi alabileceği hususu, VUK'nun 413. m'sinde yer alan özelge ya da mukteza ile ilgili hükümlerden oluşmaktadır.

Bildirgede bilgi alma hakkına ilişkin düzenlemeler, m. 3'de yer alan vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili gelişmelerden sürekli güncellenen internet sayfasından ve basılı yayınlarla bilgilendirilmesini, m. 4 ile e-posta sistemine kayıt karşılığında bilgilendirileceğine ilişkin hususları düzenlemekte olup, bu düzenlemeler, VUK'da vergi idaresinin düzenleyici işlemleri kapsamında değerlendirebilecek düzenlemelerdir. VUK m. 21 hükmü ve Beşinci Kısımda yer alan Tebliğler (VUK, m. 93- 109) irdelendiğinde, tebliğ ile ilgili detaylı düzenlemelere yer verilmesine rağmen, Bildirgede yer alan düzenleme araçlarından internet ve e-posta yolu ile bilgilendirme hususu henüz VUK'da düzenlenmemiş, bir yasal dayanağı olmayan düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

AATUHK kapsamında vergi yükümlüsünün bilgi alma kapsamında bir hüküm Bildirgede düzenlenmemiştir.

3.3. Bilgilerin Gizliliği ve Vergi Mahremiyeti

Vergi yükümlülerine ilişkin bilgilerin gizliliği VUK'da m. 5 vergi mahremiyeti ile düzenlenmiştir. Bildirgede yer alan düzenleme m. 5 ile şahsi bilgilere karşı saygılı olunacağı, özel bilgilerin VUK'da sayılan haller dışında ifşa edilemeyeceği ve kullanılamayacağı ifadesi, VUK'da vergi mahremiyetine karşılık gelmektedir. Ancak söz konusu bilgilerin nasıl korunacağı hususu Bildirgenin ne 4. m'sinde ne de bir başka maddesinde yer almamakta olup, Bildirgenin önemli eksikliklerindendir.

VUK m. 152'de yer alan istihbarat arşivi ile ilgili düzenlemenin bilgilerin nasıl korunacağı ve bu bilgilere kimlerin nasıl ulaşacağını açık olarak düzenlenmemiş olması, uygulamada ise vergi idare örgütünün de bu anlamda başta teknolojik alt yapının kurulamamış olması gibi hususlarda yetersiz kalması sebebiyle bu bilgilerin nasıl ve ne şekilde muhafaza edildikleri, kimlerin ulaşabildikleri hususları vergi yükümlüsüne ait özel bilgilerin korunması başlığı altında vergi hukuku alanında önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

AATUHK m. 107, yükümlülere ait bilgilerin gizliliği ve sırrın ifşası hususunu düzenlemektedir. Bildirgenin 5. m.'si yükümlülere ait bilgilerin gizliliği için VUK'na

atıf yapmaktadır. Bildirgede AATUHK m. 107 kapsamında bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.4. Vergi Denetimi

Vergi incelemesi ile ilgili hususlar VUK Yedinci Kısımda düzenlenmiştir. Vergi yükümlüsünün denetim kapsamındaki hakları da yine bu bölümde yer almaktadır. Bildirgede vergi yükümlüsünün denetim sürecindeki hakları ile ilgili düzenleme, m. 8 ile vergi kanunlarının doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulanacağı ve incelemenin her aşamasında yükümlünün bilgilendirileceği şeklindedir.

İnceleme ile ilgili kanunların uygulanmasına ilişkin hükümlerle VUK'nun Yedinci Kısımında ver alan düzenlemelere atıfta bulunulduğu düşünülürse, bunların doğru, tarafsız ve tutarlı uygulanması VUK'nundan değil Anayasadan ve Anayasal ilkelerden kaynaklanan bir durumdur. Demokratik, sosyal, hukuk devletinin bir sonucudur. İncelemenin her aşamasında vergi yükümlüsünün bilgilendirileceği düzenlemesi ise, vergi yükümlüsünün bilgi alma hakkı kapsamında değerlendirecek bir düzenlemedir.

Bildirgede AATUHK kapsamına girecek denetim ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır.

7. SONUÇ

İnsan hakları bildirgeleri ve sonrasında gelen anayasacılık hareketleri hukuk ve insan hakları için olumlu gelişmeler olarak tarihte yerini alırken, 1900’lü yılların önemli bir bölümü Dünya Savaşlarının etkisi altında kalmış, bu dönemlerde insan hakları ve anayasal gelişmeler sekteye uğramıştır. Sadece savaş dönemlerinde değil, savaş sonrasındaki dönemlerde de insanlığın büyük sıkıntı ve trajik olaylar ile karşı karşıya kalması İkinci Dünya Savaşının bitişiyle birlikte bir daha bu dönemlere geri dönüş olmaması için uluslararası alanda çalışmalara başlanılmıştır. Birleşmiş Milletler ve Avrupa Konseyi çalışmaları, insan hakları hukukunun temelini oluştururken bu kurumlar insan haklarının adeta lokomotifi konumundaki kurumlar olmuştur.

İnsan hakları alanındaki bu denli yoğun çalışmalar, insan haklarının sürekli genişleyen dinamik yapısı ile birlikte zamanla kendi içinde yeni alt başlıklar açmaya başlamıştır. Vergi hukuku alanında ise bu başlık vergi yükümlüsü hakları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada 1980’li yıllardan itibaren tüm gelişmiş ülke sistemlerinde önem kazanmaya başlayan vergilendirme ile ilgili işlemlere vergi yükümlüsü bakış açısı ile bakılmasını hedef alan çalışmalara sistemsal bir yaklaşım içerisinde tarihi gelişim, çeşitli ülke modelleri ve ülkemiz ile ilgili durumunların ortaya konması hedeflenmiştir.

Vergi ile ilgili işlemlere her zaman devlet tarafından bakılan, verginin karşılık göstermeksizin kamu giderlerine katılım payı olarak alınan ve her zaman vergi yükümlüsünün ödevlerini düzenleyen anlayış artık terk edilmektedir. Bu anlayışın yerini, vergi idarelerinin çağın gerektirdiği teknolojik imkanlar ile donatılması, vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, yükümlülerin idarenin işlemlerini sorgulayabilmesi, yükümlü memnuniyetinin esas alınması ve vergi yükümlülerinin haklarının korunması gibi hususlar almaktadır.

Kamu giderlerinin her geçen gün artması ve finanse edilmesinde zorluklar yaşanması yeni vergilere ve yeni gelirlere olan ihtiyacı arttırmıştır. Artan ihtiyaç karşısında vergi sistemlerine yapılan eklemeler ve düzenlemeler vergi ile ilgili mevzuatı karmaşık ve anlaşılması zor bir hale getirmiştir.

Devlet gelirlerinin arttırılması ihtiyacı ve bu ihtiyacın kaynağı olan vergi gelirlerinin karşılıksız ve zora dayalı tahsil edilmesi anlayışı genişleyen insan hakları, demokratik ve hukuk devleti ilkeleri karşısında yeniden tartışılmaya başlanmış olup, seçmen olan vergi yükümlülerinin oylarının da cezbedici özellikleri nedeni ile vergi reformlarında vergi yükümlülerini esas alan bir yaklaşımla bakılarak vergi yükümlülerine kaliteli ve anlayışlı hizmet vermeye yönelik çalışmalar yapılmaya başlanılmıştır.

Tüm bu gelişmeler neticesinde gelişmiş ülke vergi sistemlerinde ve gelir idarelerinde vergi yükümlülerine yönelik çalışmalar hızlandırılmış, vergi idarelerinin misyonları vergi yükümlülerine odaklı bir şekilde yenilenmiş ve vergi yükümlüsü haklarını düzenleyen bildirgeler ilan edilmeye başlanmıştır.

Vergi yükümlülerine tanınan haklar temel olarak aynı olmakla birlikte bazı haklar bazı ülkelerde üzerinde detaylı düzenleme yapılırken bazı ülkelerde daha yüzeysel geçilmiştir. Ancak tüm ülke mevzuatlarında vergi idarelerinin yenilenen misyonları vergi yükümlülerine kaliteli ve iyi hizmet verme ve yükümlü memnuniyeti olarak tespit edilirken, vergi yükümlüsü haklarının temelini, bilgi alma, temsil edilme-temsilci kullanma hakkı ve vergi yükümlüsü haklarının korunması başlıkları altında toplandığı görülmektedir.

Ülkemizde vergi mevzuatı ve gelir idaresi teşkilatı ile ilgili büyük eksiklikler bulunmaktadır. Vergi mevzuatının sürekli değiştirilmesi, sistemi anlaşılmaz ve karışık bir hale sokarken devletin alacakları ve dolayısıyla vergi yükümlüsünün ödevleri hep ön planda tutulmaktadır. Vergi yönetim teşkilatının iyi organize olamaması, vergi bilincinin oluşturulamayıp verginin bir türlü tabana yayılamaması, teknolojik alt yapı eksikliklerinin bulunması, vergi yükümlülerine çağdaş ve kaliteli hizmet verilmesi yönünde en büyük engeller olarak durmaktadır.

Şubat 2006 tarihinde ilan edilen Mükellef Hakları Bildirgesi ile vergi idaresinin misyonu yeniden ve vergi yükümlüsü odaklı bir anlayış ile belirlenmiş ve vergi yükümlüsü hakları on madde ile ilan edilmiştir.

Bildirge incelendiğinde çok kısa ve yetersiz olması yanında düzenlenen hükümlerin aynı haklar ekseninde bir tekrardan ibaret olduğu ve buradaki düzenlemelerin bir çoğunun anayasaya, yasaya dayandırılmadığı ve idarenin bu

taahhütleri yerine getirmedeği takdirde yaptırım olmayan bir taahhütler manzumesinden ibaret olduğu görülmektedir.

Bildirgede vergi yükümlüsünün idari ve yargısal başvuru hakları, temsilci kullanma hakkı, vergi yükümlüsü bilgilerinin korunmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmemekte, bilgi edinme hakkı, vergi yükümlülerinin özel hayatının gizliliği ve vergi yükümlülerinin vergi denetimi kapsamındaki hakları yetersiz ve eksik düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi yükümlüsünün hakları Anayasa, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve diğer ilgili kanunlarda var olan haklardandır. Bu anlamda vergi yükümlüsü haklarının pozitif hukukta yer alan haklar kategorisinde olduğunu, tüm bu hakların Anayasa ve yasalarda zaten mevcut olduğunu söyleyebiliriz. Mevcut sıkıntılar vergi sisteminde ve vergi teşkilat yapısındadır. Vergi yönetiminde eksikliklerin giderilmesi için idari ve yasal düzenlemelerin bir an önce yapılması ancak daha önemlisi hayata geçirilmesi gereklidir. Bunun için vergi politikalarında idarenin yeniden yapılandırılmasına ve vergi yükümlülerine yönelik düzenlemelere öncelik verilmesi, vergi idarelerinin yapılandırılması kapsamında teknolojik gelişmelerin vergi uygulamalarına süratle entegre edilmesi, bu alanda yetişmiş teknik ve idari personeller istihdam edilmesi, vergi yükümlülerine yardımcı olacak uzman kadrolar oluşturulması, uyuşmazlıkların çözümünde vergi ombudsmanı benzeri yapılanmalara gidilmesi, hem idare hem de vergi yükümlüleri açısından vergiye gönüllü uyum anlayışı ve vergi bilincinin geliştirilmesi gibi yaklaşımların birer slogandan ibaret olmaktan çıkarılması, vergi kayıp ve kaçaklarının azalması ve vergi yükümlüsü haklarının geliştirilmesi ve korunması yönünde önemli artı değerler katacaktır.

Çağımız hak ve özgürlükler çağıdır. Vergi yükümlüsü hakları ile birlikte tüm insan hakları odaklı haklar alanında özgürleşme hareketleri olanca hızıyla devam etmekte olup, Ülkemiz için asıl sorun, arasında vergi yükümlüsü haklarının da bulunduğu tüm hak ve özgürlüklerin uygulamaya geçirilmesinde yaşanmaktadır.

Anayasa ve yasalarımızda varolan vergi yükümlüsü hakları ile ilgili düzenlemeler, bilgilendirme ve uygulamaya dönük idari düzenlemeler şeklinde yapılarak vergi bilincinin geliştirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması açısından önemli katkılar yapacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar, Kitap Katkıları ve Makaleler:

AKAD, Mehmet: Genel Kamu Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997.

AKAD, Mehmet / VURAL DİNÇKOL, Bihterin: Genel Kamu Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2006.

AKBAY, Muvaffak: Umumi Amme Hukuku Dersleri, Ankara, 1948.

AKDOĞAN, Abdurrahman: Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

AKILLIOĞLU, Tekin: İnsan Hakları I, Kavram- Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, Ankara Üniversitesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 1995.

AKIN, İlhan F.: Kamu Hukuku, İkinci Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1980.

AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

AKTUĞU, Yılmaz: Yabancıların Hukuki Durumu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1963.

ALBREGTSE, Dirk / ARENDONK, Henk Van: Taxpayer Protection in the European Union, Published by Kluwer Law International, Rotterdam, 1998.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: Ulusüstü ve Uluslararası Hukukta Azınlık Hakları, “Azınlık Hakları ve Türk Anayasa Mahkemesi’nin Azınlık Konusuna Bakışı”, İstanbul Barosu İnsan Hakları Merkezi Yayını, İstanbul, 2002.

ALSTON, Andrew: Taxpayers’ Rights In New Zealand, Chapter 10, Editor: BENTLEY, Duncan, Taxpayers’ Rights- An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998.

ANAR, Erol: İnsan Hakları Tarihi, İkinci Baskı, Çivi Yazıları Yayınları, İstanbul, 2000.

ANKARA BAROSU: Avrupa İçin Bir Anayasa Oluşturan Antlaşma, Üçüncü Baskı, Ustaoglu Basım Yayın, Ankara, 2005.

- ARMAĞAN, Servet:** Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972.
- ARSLAN, Mehmet:** Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş Altıncı Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ARTUK, Mehmet Emin / GÖKCEN, Ahmet / YENİDÜNYA, Caner:** Uygulamalı Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş İkinci Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- ASAR, Aydoğan:** Türk Yabancılar Mevzuatında Yabancı ve Hakları, Son Değişikliklere Göre Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, Ankara, 2004.
- ASLAN, İ. Yılmaz:** En Son Değişiklikle ve Yargıtay Kararları Işığında Tüketici Hukuku, İkinci Baskı, Ekim Kitabevi, İstanbul, 2004.
- ASLAN, İ. Yılmaz:** Rekabet Hukuku, Genişletilmiş İkinci Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2001.
- ATASOY, Ömer A. / TAŞKIN, Mustafa / ACAR, Hakan:** Tüketiciyi Koruma Hukuku, İkinci Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara, 2000.
- ATEŞ, Leyla:** Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları: 84, İstanbul, 2006.
- AYAN, Mehmet:** Eşya Hukuku II Mülkiyet, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Mimoza Yayınevi, Konya, 2000.
- AYBAY, Rona:** Vatandaşlık Hukuku, Dördüncü Bası, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2001.
- AYDIN, Öykü Didem:** Üç Demokraside Düşünce Özgürlüğü ve Ceza Hukuku, Birinci Cilt, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.
- AYKAÇ, Kemal:** Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri, Kardeş Matbaası, Ankara, 1974.
- BALCI, Şakir:** Birlikte (Ortak) Mülkiyet Hukuku ve Paylaşma (Ortaklığın Giderilmesi) Davaları ile Birlikte (Ortak) Mülkiyetten Doğan Diğer Davalar, Güncel Yayınevi, İzmir, 2003.
- BAŞARAN, Funda:** “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı ? Sorgudaki Kurum: Uzlaşma”- Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi, Mükellefin Dergisi, Sayılar: 90-91, Haziran- Temmuz, 2000.

- BAŞÖZ, Lütfü / ÇAKMAKÇI, Ramazan:** Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- BATIREL, Ömer Faruk:** Az Gelişmiş Ülkeler Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1978.
- BATUM, Süheyl:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, İstanbul Üniversitesi Yayınları Yayın No: 3761, İstanbul, 1993.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin:** Vergi Hukukunda Temel İlkeler, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları Yayın No: 8, Afyon, 1997.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin:** Vergi Ceza Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları Yayın No: 5, Afyon, 1996.
- BENTLEY, Duncan:** Definitions and Development, Taxpayers' Rights An International Perspective, Editor: BENTLEY, Duncan, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998.
- BIENVENU, Jean Jacques:** Droit Fiscal, Press Universitaires De France, Paris, 1987.
- BİLİCİ, Nurettin:** Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- BİLİCİ, Nurettin:** Vergi Hukuku Genel İlkeler- Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara, 2001.
- BULUTOĞLU, Kenan:** Türk Vergi Sistemi, Dördüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.
- CANDAN, Turgut:** Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- CANDAN, Turgut:** Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- CENTEL, Nur / ZAFER Hamide:** Ceza Muhakemesi Hukuku, 5271 Sayılı Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu ile İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş Dördüncü Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- CENTEL, Nur / ZAFER Hamide/ ÇAKMUT, Özlem:** Türk Ceza Hukukuna Giriş, Dördüncü Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- CHALMERS, Damian / HADJIEMMANUIL, Christos / MONTI, Giorgio / TOMKINS, Adam:** European Union Law -Text and Materials, First Published, Cambridge University Press, New York, 2006.

CİVELEK, Jale: “Uluslararası Hukuk ve Avrupa Sosyal Şartı (1961 Torino Sözleşmesi)”, Mahmut R. Belik’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, İstanbul, 1993.

CRAIG Paul / BURCA Grainne De: EU Law- Text, Cases and Materials, Third Edition, Oxford University Press, New York, 2003.

ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1981.

ÇAĞLAR, Bakır: Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı, Birinci Matbaası, Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1989.

ÇAM, Esat: Siyaset Bilimine Giriş, Genişletilmiş Altıncı Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1999.

ÇAVUŞOĞLU, Naz: Azınlık Hakları, Su Yayınları, İstanbul, 2001.

ÇEÇEN, Anıl: İnsan Hakları Rehberi, Bilim Yayıncılık, Ankara, 1999.

ÇELEBİCAN, Özcan Karadeniz: Roma Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:482, Ankara, 1986.

ÇELİK, Binnur: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

ÇELİKEL, Aysel: Yabancılar Hukuku, Dördüncü Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1987.

ÇELİKEL, Aysel / GELGEL Günseli: Yabancılar Hukuku, Yenilenmiş Onikinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

ÇİÇEKLİ, Bülent: Avrupa Sosyal Şartı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000.

DAĞLI, Yağız Ali: İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, “TCK 159. Madde Kapsamında İfade Özgürlüğü”, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No: 1, İstanbul, 2003.

DAIBER, Claudia: Protection of Taxpayers’ Rights In Germany, Chapter 7, Editor: BENTLEY, Duncan, Taxpayers’ Rights- An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998.

DEDEOĞLU, Beril: Dünden Bugüne Avrupa Birliği, Boyut Kitapları, Birinci Baskı, İstanbul, 2003.

DEMİR, Fevzi / KARATEPE, Şükrü: Anayasa Hukukuna Giriş, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Aydın Yayınevi, İzmir, 1994.

- DEVİRİM, Fevzi / TURGAY, Timur:** “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu- Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004.
- DİNÇKOL, Bihterin:** 1982 Anayasası Çerçevesinde ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında Laiklik, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1991.
- DİNÇKOL VURAL, Bihterin / SOMER, Pervin:** Atatürk İlkeleri ve Devrimi, Der Yayınları, İstanbul, 2006.
- DOĞAN, Vahit:** Türk Vatandaşlık Hukuku, Beşinci Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.
- DOĞAN, Vahit / ODABAŞI Hasan:** Yargı Kararları Işığında Vatandaşlık ve Yabancılar Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.
- DOĞRU, Osman:** İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları, C. 1 ve 2, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- DOĞRUSÖZ, Bumin:** “Mükellef ve Eksik Hakları I-II”, Dünya Gazetesi, 14.7.2005-18.7.2005.
- DONAY, Süheyl:** Meslek Sırrının Açıklanması Suçu, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2378, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1978.
- DÖNMEZ, Recai:** “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 136, Yıl 12, Nisan, 2004.
- DÖNMEZER, Sulhi:** Basın ve Hukuku, Genişletilmiş ve Yeniden Gözden Geçirilmiş Dördüncü Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1976.
- DÖNMEZER, Sulhi:** Özel Ceza Hukuku Dersleri, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1984.
- DÖNMEZER, Sulhi / YENİSEY, Feridun / CENTEL, Nur:** Ceza Hukuku ve Ceza Muhakemesi Hukuku Pratik Çalışma Kitabı, Beta Yayınları, İstanbul, 1988.
- EKER, Aytaç:** Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları, Doğu Matbaacılık, Ankara 1995.
- ERDOĞAN, Mustafa:** Anayasal Demokrasi, Altıncı Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

- ERDOĞMUŞ, Belgin / TAHİROĞLU, Bülent:** Roma Hukuku Dersleri, Der Yayınları, İstanbul, 2000.
- EREM, Faruk / TOROSLU, Nevzat:** Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Sekizinci Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2000.
- ERMAN, Sahir:** Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.
- EVİK, Ali Hakan:** “1961 ve 1982 Anayasalarının İnsan hakları Kavramına Yaklaşımı”, Mehmet Somer’e Armağan, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006.
- GEMALMAZ, Mehmet Semih:** Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Beta Yayınları, İstanbul, 1997.
- GEMALMAZ, Mehmet Semih / GEMALMAZ, Haydar Burak:** Ulusalüstü İnsan Hakları Standartları Işığında Türkiye’de Bilgi Edinme Düşünce-İfade ve İletişim Mevzuatı, Yazıhane Yayınları, İstanbul.
- GENÇ, Mehmet:** İnsan Hakları ve Temel Özgürlükleri, Uludağ Üniversitesini Güçlendirme Vakfı Yayınları Yayın No: 16, Bursa, 1997.
- GERÇEK, Adnan:** Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- GERÇEK, Adnan:** Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- GERÇEK, Adnan:** “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, Vergi Sorunları, Sayı: 209, Şubat, 2006.
- GEST, Guy / TIXIER, Gilbert:** Manuel De Droit Fiscal, Quatriéme Edition, Libraire Générale De Droit Et De Jurisprudence, Paris, 1986.
- GİRİTLİ, İsmet / SARMAŞIK, Jale:** Anayasa Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 1996.
- GİRİTLİ, İsmet / BİLGİN, Pertev / AKGÜNER, Tayfun:** İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2001.
- GORMLEY, Laurence W.:** EU Taxation Law, Published By: Richmond Law & Tax Ltd., Richmond, 2005.
- GÖREN, Zafer:** Anayasa ve Sorumluluk, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İkinci Cilt, İzmir, 1999.
- GÖZLER, Kemal:** Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

- GÖZLÜGÖL, Said Vakkas:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuz Etkisi, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref:** Anayasa Hukuku, Onbirinci Ek Protokole Göre Hazırlanmış Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Anayasa Metni, Onuncu Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref:** Anayasa Hukuku, Anayasa Metni ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Güncelleştirilmiş Onüçüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref / DİNÇER, Güven:** İdari Yargılama Usulü Kanun-Açıklama-İçtihat, Güncelleştirilmiş İkinci Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref / GÖLCÜKLÜ, Feyyaz:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Onbirinci Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş Beşinci Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref / TAN, Turgut:** İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar, Güncelleştirilmiş Üçüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.
- GREENBAUM, Abe:** United States Taxpayer Bills of Rights 1, 2, and 3: A Path To The Future Or Old Whine In New Bottles, Chapter 14, Editor: BENTLEY, Duncan, Taxpayers' Rights An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998.
- GÜLMEZ, Mesut:** İnsan Hakları ve Demokrasi Eğitimi, TODAİ Yayını, Ankara, 2001.
- GÜNDAY, Metin:** İdare Hukuku, Güncelleştirilmiş Sekizinci Bası, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.
- GÜNEŞ, Gülsen:** Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998.
- GÜNEŞ, Gülsen:** “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bakış”, Vergi Sorunları, Sayı: 203, Ağustos, 2005.
- GÜNEŞ, Gülsen / ŞİRİN, Ertunç:** “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, Sayı: 197, Şubat, 2005.
- GÜNEŞ, Seyithan:** Teoride ve Uygulamada Kişi Özgürlüğü ve Güvencesi, Kazancı Hukuk Yayınları No: 159, İstanbul, 1998.
- GÜNGÖR, Gülin:** Milletlerarası Özel Hukukta Tüketicinin Korunması, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

- GÜNUGUR, Haluk:** Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması), Genişletilmiş İkinci Baskı, Barışcan Yayıncılık, Ankara, 1988.
- GÜRİZ, Adnan:** Hukuk Felsefesi, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 1985.
- HIRS, Ernest:** Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri, Uyarlayan: Selçuk (Baran) Veziroğlu, İkinci Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1996.
- HIZ, Yüksel / YILMAZ, Zekeriya:** Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.
- HOLMES, Kevin:** The Concept of Income A Multi-Disciplinary Analysis, IBFD Publications BV, Amsterdam, 2000.
- IŞIK, Kadir / ORGAN, İbrahim / KARAYILMAZLAR, Ekrem / IŞIK, Hayriye:** Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.
- İÇEL, Kayıhan / DONAY, Süheyl:** Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım Birinci Kitap, Yenileştirilmiş Üçüncü Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- İÇEL, Kayıhan / ÜNVER, Yener:** Kitle Haberleşme Hukuku, Yenilenmiş Altıncı Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2005.
- İLKİZ, Fikret:** İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İfade Özgürlüğü Açısından Basın, Radyo ve Televizyon Kanunlarının Değerlendirilmesi, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No: 1, İstanbul, 2003.
- İNCEOĞLU, Sibel:** İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, Beta Basım, İstanbul, 2002.
- İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü:** 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İstanbul Maliye Vakfı (İSMAV), İstanbul, 2006.
- İZGİ, Ömer / GÖREN, Zafer:** Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu-03.10.2001 Tarihli Değişiklikleri ile, TBMM Basımevi, Ankara, 2002.
- KABAALİOĞLU, Haluk:** “Avrupada Bütünleşme Hareketlerinin Tarihi Gelişimi”, Mahmut R. Belik’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, İstanbul, 1993.
- KABOĞLU, İbrahim Ö.:** Kollektif Özgürlükler, Dicle Üniversitesi Basımevi, Diyarbakır, 1989.

- KABOĞLU, İbrahim Ö.:** Özgürlükler Hukuku- İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, Afa Yayınları, İstanbul, 1998.
- KABOĞLU, İbrahim Ö.:** Özgürlükler Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 2002.
- KABOĞLU, İbrahim Ö. :** Ulusal, Ulusüstü ve Uluslararası Hukukta Azınlık Hakları, İstanbul Barosu İnsan Hakları Merkezi Yayını, İstanbul, 2002.
- KABOĞLU, İbrahim Ö.:** Anayasa Hukuku Dersleri, Yenilenmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005.
- KALABALIK, Halil:** İnsan Hakları Hukuku, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004.
- KANETİ, Selim:** Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş İkinci Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KANETİ, Selim:** “Mülkiyet Hakkının İçeriksel Değişimi”, Mahmut R. Belik’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Münasebetler Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, İstanbul, 1993.
- KAPANI, Münci:** Kamu Hürriyetleri, Yenilenmiş Altıncı Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981.
- KARAKOÇ, Yusuf:** Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- KAYA, Mehmet Ş. :** “Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun İçerdiği Düzenlemeler”, Vergi Sorunları, Sayı: 181, Ekim, 2003.
- KILKELLY, Ursula:** Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı, İnsan Hakları El Kitapları No:1, Strasbourg, 2001.
- KIRANOĞLU, Tülin:** “Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları, Sayı: 174, Mart, 2003.
- KIRBAŞ, Sadık:** Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onüçüncü Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001.
- KİLİ, Suna / GÖZÜBÜYÜK, Şeref:** Sened-i İttifaktan Günümüze Türk Anayasa Metinleri, Yenilenmiş Üçüncü Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2006.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim:** Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yayılcık Matbaası, İstanbul, 1983.

- KOCASAKAL, Ümit / AKSOY, Emine Eylem / MEMİŞ, Pınar:** İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İfade Özgürlüğü”, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No: 1, İstanbul, 2003.
- KUBALI, Hüseyin Nail:** Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Siyasi Rejimler, Ersan Matbaacılık, İstanbul, 1964.
- KUTLU, Mustafa:** Kuvvetler Ayrılığı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.
- LASOK, D. / BRIDGE, J.W.:** Law & Institutions of The European Communities, Fourth Edition, Butterworth & Co (Publishers), London, 1987.
- LI, Jinyan:** Taxpayers’ Rights in Canada, Chapter 5, Editor: BENTLEY, Duncan, Taxpayers’ Rights- An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998.
- MALİYE BAKANLIĞI Gelirler Genel Müdürlüğü:** Bir Reformun Anatomisi, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1988.
- MEMİŞ, Emin:** Türkiye’de Anayasa Gelişimleri Eğrisi, Anayasa Hukuku Notları, Genişletilmiş ve Yenilenmiş Dördüncü Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.
- MERAY, Seha L.:** Lozan Barış Konferansı, Tutanaklar, Belgeler, Takım, VC.I, Kitap 2, AÜSBFY No: 300,224.
- METHİBAY, Yaşar:** Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- METİN, Yüksel:** Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.
- MEUSSEN, Gerard T.K.:** The Principle of Equality In European Taxation, Kluwer Law International, London, 1999.
- MUTLUER, M. Kamil:** Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- MUTLUER, Kamil / HEPER, Fethi / DÖNMEZ, Recai:** Vergi Hukuku, İkinci Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 817, Eskişehir, 2004.
- NADAROĞLU, Halil:** Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş Onuncu Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- NADAROĞLU, Halil:** Vergi Reformları, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No: 3, İstanbul, 1981.

- NALBANT, Atilla:** Üniter Devlet- Bölgeselleşmeden Küreselleşmeye, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 1997.
- NOMER, Ergin:** Vatandaşlık Hukuku, Onbeşinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.
- OECD:** Taxpayers' Rights And Obligations, A Survey of The Legal Situation in OECD Countries, OECD Publications, Paris, 1990.
- OECD:** Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, Draft of 18 August 2006.
- OECD:** Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, General Administrative Principles- GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note.
- OĞUZMAN, Kemal / BARLAS, Nabi:** Medeni Hukuk, Onuncu Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
- OĞUZMAN, M. Kemal / SELİÇİ, Özer:** Eşya Hukuku, Tamamen Yenilenerek Yazılmış Dokuzuncu Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2002.
- ONAR, Sıddık Sami:** İdare Hukuku Birinci Cilt, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:169, Arkadaş Matbaası, İstanbul, 1942.
- ONAR, Sıddık Sami:** İdare Hukukunun Umumi Esasları Üçüncü Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- OWENS, Jeffrey:** Taxpayers' Rights and Obligations, Journal Article Expert, OECD Observer, Vol. A, 1990.
- ÖKÇÜN, A. Gündüz:** Yabancıların Türkiyede Çalışma Hürriyeti, İkinci Baskı, SPK Yayınları, Ankara, 1998.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami:** Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 24 Haziran 2006 Tarihli Değişiklikler İşlenmiş Ondördüncü Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- ÖZ, Ersan:** Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- ÖZAY, İl Han:** İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul, 1994.
- ÖZBALCI, Yılmaz:** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.
- ÖZBALCI, Yılmaz / ŞAMLIOĞLU, Servet:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984.

ÖZBUDUN, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş Altıncı Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

ÖZÇELİK, Fatih: TÜSİAD- Vergi Konseyi, Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması- Temel Tasarım, Yayın No. TÜSİAD- T/ 2003-12/375, İstanbul, 2003.

ÖZEL, Çağlar: Mukayeseli Hukuk Işığında Tüketiciyi Koruyan Geri Alma Hakkı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü-Türkiye İş Bankası Vakfı Yayınları, Ankara, 1998.

ÖZER, İlhan: Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Doğan Basımevi, Ankara, 1977.

ÖZGENÇ, İzzet / ŞAHİN Cumhur: Uygulamalı Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.

ÖZGENÇ, Selçuk: Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği, yayınlanmamış makalesi.

ÖZKAN, Işıl: Yabancıların Çalışma Hürriyeti ve Avrupa Topluluğunda Kişilerin Serbest Dolaşımı, Kazancı Kitabevi, İstanbul, 1997.

ÖZMEN, Remzi: T.C. Anayasası- İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi- İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (Çevirileri), Kanun Metinleri Serisi 1, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.

ÖZSUNAY, Ergun: Medeni Hukuka Giriş, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986.

ÖZTÜRK, Bahri / ERDEM, Mustafa Ruhan / ÖZBEK, Veli Özer: Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

PEHLİVAN, Osman: Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Eser Ofset Mat. Yay. San, Trabzon, 2001.

PERİN, Cevdet: Tarih Boyunca Düşünce ve Basın Özgürlüğü, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1974.

RAWLINSON, William / CORNWELL, Malachy: European Community Law A Practitioner's Guide, Second Edition, Published by Sweet&Maxwell Limited, London, 1994.

REİSOĞLU, Safa: Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.

- RUHİ, Ahmet Cemal:** Tebligat Hukuku, İkinci Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.
- SABAN, Nihal:** “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu- Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 2000.
- SABAN, Nihal:** “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu- Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 2000.
- SABAN, Nihal:** “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, Anayasa Mahkemesinin 39. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiri, Anayasa Yargısı, Sayı:18, 25-26 Nisan 2001.
- SABAN, Nihal:** “Bir Yaşam/ İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu- Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004.
- SABAN, Nihal:** Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Üçüncü Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2005.
- SADURSKI, Wojciech:** İfade Özgürlüğü ve Sınırları, Liberal Düşünce Topluluğu Yayınları, Çeviren: SEÇİLMİŞOĞLU, M. Bahattin, Ankara, 2002.
- SALTZMAN, Michael I.:** IRS Practice and Procedure, Second Edition, Warren Gorham Lamont, Boston, 1991.
- SCHAUER, Frederic:** İfade Özgürlüğü Felsefi Bir İnceleme, Liberal Düşünce Topluluğu Yayını, Çeviren: SEÇİLMİŞOĞLU, M. Bahattin, Ankara, 2002.
- SEVİG, Vedat Raşit:** Türkiyenin Yabancılar Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1981.
- SEZER, Abdullah / KIRIT, Emrah / BOYAR, Oya:** Hukuk Devleti, Toplumsal Katılım ve Gelişim Vakfı, İstanbul, 2003.
- SOMER, Pervin:** Roma Hukukunda Vergilendirme, Ergun Önen’e Armağan, İstanbul, 2003.
- SONSUZOĞLU, Elif:** Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2001.

- SOYASLAN, Doğan:** Ceza Hukuku Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.
- SOYSAL, Mümtaz:** Anayasaya Giriş, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları Yayın No: 271, Ankara, 1969.
- SOYSAL, Mümtaz:** Yüz Soruda Anayasanın Anlamı, Gözden Geçirilmiş Onbirinci Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1997.
- ŞEKER, Nezi:** Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1994.
- ŞEN, Ersan:** 1962- 1997 Anayasa Mahkemesi Kararlarında Ceza Hukuku- Ceza Özel Hukuku- Ceza Yargılaması Hukuku- Ceza İnfaz Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.
- ŞENYÜZ, Doğan:** Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.
- ŞENYÜZ, Doğan:** Vergi Usul Hukukunda Tebligat, İkinci Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.
- TANÖR, Bülent:** İki Anayasa 1961-1982, Üçüncü Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1994.
- TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi:** 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, İkinci Baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2001.
- TEKİNALP Gülgören / TEKİNALP, Ünal:** Avrupa Birliği Hukuku, Güncelleştirilmiş İkinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
- TEKİNALP, Gülgören:** Türk Yabancılar Hukuku, Yenilenmiş Sekizinci Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
- TERRA, Ben / WATTEL, Peter:** European Tax Law, Second Edition, Published by Kluwer Law International, The Hague- The Netherlands, 1997.
- TEZCAN, Ercüment:** Avrupa Birliğinin Kurumsal Yapısı ve Karar Alma Mekanizması: Üye Devletlerin Rolü Üzerine Değerlendirmeler, Düünden Bugüne Avrupa Birliği, Derleyen: DEDEOĞLU, Beril, Boyut Kitapları, Birinci Baskı, İstanbul, 2003,
- TEZCAN, Keramettin:** “Vergi İstihbarat Merkezi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu- Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004.

- TEZİÇ, Erdoğan:** Anayasa Hukuku, 5.Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- THURONYI, Victor:** Tax Law Design and Drafting, Kluwer Law International, The Hague/ London/ Boston, 2000.
- TILEY, John:** Revenue Law, Fifth Editon, Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon, 2005.
- TRIBE, Laurence H.:** American Constitutional Law, Second Edition, The Foundation Press, Newyork, 1988.
- TUNAYA, Tarık Zafer:** Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku, Üçüncü Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1975.
- TUNCER, Selahattin:** Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- TUNÇ, Hasan:** Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997.
- TURGAY, Recep:** Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İkinci Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.
- TURHAN, Salih:** Vergi Teorisi, Birinci Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977.
- TÜSİAD- VERGİ KONSEYİ:** Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması- Temel Tasarım, Yayın No. TÜSİAD- T/ 2003-12/375, İstanbul, 2003.
- ULUATAM, Özhan:** Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- ULUATAM, Özhan / METHİBAY Yaşar:** Vergi Hukuku, Yenilenmiş Beşinci Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.
- ULUOCAK, Nihal:** Türk Vatandaşlık Hukuku, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1986.
- UYGUN, Oktay:** Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de İfade Özgürlüğü, Bülent Tanör Armağanı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- ÜÇOK, Coşkun:** Siyasal Tarih-1789-1950, Gözden Geçirilmiş Altıncı Bası, Başnur Matbaası, Ankara, 1967.
- ÜNLÜ, M. Cengiz:** Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- ÜNVER, Yener:** Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuki Değer, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

WILLIAMS, David: United Kingdom Tax Collection: Rights of and Against Taxpayers, Chapter 14, Editor: BENTLEY, Duncan, Taxpayers' Rights An International Perspective, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998.

YALTI, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2006.

YALTI, Billur / ÖZGENÇ, Selçuk: Vergi Hukuku Pratik Çalışması El Kitabı, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

YALTI, Billur: “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 36’yı Anlamak”, Kazancı, Sayı: 6, Şubat, 2005.

YALTI, Billur: “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı”, Vergi Sorunları, Sayılar: 143-144-145, Ağustos- Eylül- Ekim, 2000.

YALTI, Billur: “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 66, Eylül- Ekim 2006.

YALTI SOYDAN, Billur: “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Vergi Sorunları, Sayı: 119.

YALTI SOYDAN, Billur: “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, Vergi Dünyası, Sayı: 227, Temmuz, 2000.

YALTI SOYDAN, Billur: “2000’li Yılların Vergisel Mozağı: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına- I”, Yaklaşım, Sayı: 92, Ağustos, 2000.

YALTI SOYDAN, Billur: Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, Beta Yayınları, İstanbul, 2002.

YALTI SOYDAN, Billur: İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği, Vergi Dünyası, Sayı: 254, Ekim, 2002.

YARSUVAT, Duygun: İfade Özgürlüğü ve Türk Ceza Hukuku, “Değişik Hukuk Sistemlerinde Düşünce ve Düşünceyi Açıklama Hürriyeti”, Ceza Hukuku Derneği Yayınları No: 1, İstanbul, 2003.

YERLİKAYA, Kürşat G.: Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005.

YILDIRIM, Turan: Türkiye'nin İdari Teşkilatı, Dördüncü Basım, Alkım Yayınları, İstanbul, 2005.

YURTCAN, Erdener: Ceza Yargılaması Hukuku, Onuncu Bası, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2004.

YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1993.

ZEVKLİLER, Aydın: Medeni Hukuk, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999.

ZEVKLİLER, Aydın / AYDOĞDU, Murat: Tüketicinin Korunması Hukuku, Üçüncü Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.

Sürekli Yayınlar:

Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi

Kazancı Bilişim Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası Yazılımı

Resmi Gazete

Sözlükler:

ADAL, Erhan: Türkçe- İngilizce Hukuk- İşletme- Ticaret Sözlüğü, Yenilenmiş Üçüncü Baskı, Legal Yayınları, İstanbul, 2004.

BAYRAM, Ali / JONES, Gordon / MERİÇ, Şükrü / ÇANKAYA, Birsan / THURSFIELD, Peter: Fono İngilizce Büyük Sözlük, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş Yeni Baskı, Fono Açık Öğretim Kurumu Yayınları, İstanbul, 2005.

BLACK, Henry Campbell: Black's Law Dictionary, Sixth Edition, West Publishing Co, St. Paul- Minn, 1990.

LYONS, Susan M.: International Tax Glossary, Revised Second Edition, IBFD Publications, Amsterdam, 1992.

PARS, Tuğlacı: İngilizce Türkçe Ekonomi ve Hukuk Terimleri Sözlüğü, Güncelleştirilmiş Dördüncü Baskı, Remzi Kitabevi, 2002.

ŞAFAK, Ali: Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı, Selim Kitabevi, Ankara, 2002.

ŞENER, Esat: Hukuk Sözlüğü, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001.

Türk Dil Kurumu: Türkçe Sözlük, Onuncu Baskı, Ankara, 2005.

YILMAZ, Ejder:Hukuk Sözlüğü, Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1992.

Yararlanılan İnternet Siteleri: (2005-2006)

<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=149200,00.html>

<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html>

<http://www.irs.gov/app/understandingTaxes/jsp/popuplinks/IWT1L4acs1link.jsp>

<http://www.cra-arc.gc.ca/agency/menu-e.html>

<http://www.cra-arc.gc.ca/agency/fairness/declaration-e.html>

<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/psimanual/part02/psi2appendix1.htm>

<http://www.revenue.ie>

http://www.osr.nsw.gov.au/portal/page?_pageid=33,63608&_dad=portal&_schema=OSRPTLT

http://www.ato.gov.au/content/downloads/turkish_web.pdf

<http://www.ird.govt.nz/aboutir/commitment/aboutir-charter.html>

<http://www.ird.govt.nz/aboutir/who-we-are/aboutir-who-purpose.html>

[http://www.legislation.govt.nz/libraries/contents/om_isapi.dll?clientID=99480&infobase=pal_statutes.nfo&jump=a1994-](http://www.legislation.govt.nz/libraries/contents/om_isapi.dll?clientID=99480&infobase=pal_statutes.nfo&jump=a1994-166%2fs.6a&softpage=DOC#JUMPDEST_a1994-166/s.6a)

[166%2fs.6a&softpage=DOC#JUMPDEST_a1994-166/s.6a](http://www.legislation.govt.nz/libraries/contents/om_isapi.dll?clientID=99480&infobase=pal_statutes.nfo&jump=a1994-166/s.6a)

<http://www.humanrights.coe.int/cseweb/GB/GB1/GB1.htm>

<http://www.tbmm.gov.tr/tarihce/kb7.htm>

http://www.muhasibenet.net/mukellef_haklari_rehberi.html

<http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2006/hedef.pdf>

<http://www.oas.org/juridico/english/Treaties/b-32.htm>

http://www.achpr.org/english/_info/charter_en.html

<http://www.belgenet.com/arsiv/parissarti.html>

[http://www.basbakanlik.gov.tr/sour.ce/index.asp?wpg=detay&did=838C6A24-1651-46C2-815E-90B3D8DE69BC\)](http://www.basbakanlik.gov.tr/sour.ce/index.asp?wpg=detay&did=838C6A24-1651-46C2-815E-90B3D8DE69BC)

[http://www.mfa.gov.tr/NR/rdonlyres/9033EEB0-E80C-46D0-AB4D-](http://www.mfa.gov.tr/NR/rdonlyres/9033EEB0-E80C-46D0-AB4D-A5767882853A/0/IlerlemeRaporu_8Kasim2006_TamamininCevirisi1.pdf)

[A5767882853A/0/IlerlemeRaporu_8Kasim2006_TamamininCevirisi1.pdf](http://www.mfa.gov.tr/NR/rdonlyres/9033EEB0-E80C-46D0-AB4D-A5767882853A/0/IlerlemeRaporu_8Kasim2006_TamamininCevirisi1.pdf)

<http://www.oecd.org/dataoecd/24/51/245217851176.pdf#search=%22oecd%2C%20taxpayers'%20rights%22.pdf>

<http://www.oecd.org/dataoecd/47/49/37363448.pdf>

<http://www.questia.com/PM.qst?a=o&se=gglsc&d=98938197>