

DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ KARŞISINDA TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN GÜVENCE ALTINA ALINMASI

Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI*
Öğr. Grv. Dr. Yasin SEZER**

ÖZET

Devletin vergilendirme yetkisi çerçevesinde yapmış olduğu düzenlemeler, temel hak ve özgürlükleri ya sınırlandırmakta, ya da tamamen ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken bazı ilkelere uymak zorundadır. Vergilendirme yetkisiyle ilgili olarak anayasada düzenlenen ilkeler şunlardır:

- Yasallık ilkesi,
- Genellik ilkesi,
- Mali güçle orantılılık ilkesi,
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtım ilkesi.

ABSTRACT

The arrangements made by the government in the framework of its taxing power either restrict fundamental rights and freedoms or remove them totally. Therefore, as the government exercises its taxing power, it has to abide to some certain principles. With respect to taxing power, these principles stated in the Constitution as follows:

- legality principle
- generality principle
- ability to pay principle
- tax equity principle

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

** Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

GİRİŞ

Devletin sunmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin en önemli mali kaynağı vergilerdir. Devlet, mali egemenlik yetkisine dayanarak vatandaşlarına mali yükümlülükler yüklemek suretiyle kamu gelirlerini artırmaya çalışmaktadır. Tarih boyunca, vergi konmasında aşırılık ve keyfiliğin önüne geçilmesi amacıyla bireylerle devlet arasında sürekli bir mücadele yaşanmıştır. Çünkü, devletin vergilendirme yetkisi çerçevesinde yapmış olduğu düzenlemeler, bireyin temel hak ve özgürlüklerini ya sınırlandırmakta, ya da tamamen ortadan kaldırmaktadır.

Anayasamızda düzenlenen bir kısım temel hak ve özgürlükler vergilendirme yoluyla sınırlandırılmaya oldukça elverişlidir. Bunlar arasında özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü ile mülkiyet ve miras hakkını sayabiliriz. Bu çalışmada Anayasamızda vergi ödevinin ne şekilde düzenlendiği, vergilendirme yetkisinin hangi organlar eliyle kullanılabilceği ve bu yetki kullanılırken dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğu üzerinde durulacaktır.

I. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN NİTELİKLERİ VE SINIRLANDIRILMASI

Anayasada, Cumhuriyetin nitelikleri sayılırken, "toplumun huzuru mali dayanışma ve adalet anlayışı içinde", "insan haklarına saygılı", "sosyal bir hukuk devleti"nden söz edilmektedir (m.2). Devletin temel amaç ve görevleri, "kişilerin temel hak ve özgürlüklerini, 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 çalışmak"tır (m.5).

Anayasaya göre, "herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder"(m.12). Burada iki nokta üzerinde durulabilir. İlk olarak, anayasada belirtilen temel hak ve

hürriyetler konusunda Türkiye Cumhuriyetinin bütün vatandaşları hak sahibidir. Yabancılar ise, milletlerarası hukuka uygun olarak karşılıklı olma esası çerçevesinde bu haklardan yararlanabilecektir (m.16). İkinci olarak, kanun koyucu, çağdaş bildirilerle paralellik kurarak, her hak ve özgürlüğün beraberinde bir ödevi de getirdiği anlayışını benimsemiştir. Diğer bir ifade ile, kişiler hak ve özgürlüklerden yararlanırken, topluma karşı bazı ödevleri de yüklenmiş durumdadır¹.

Demokratik hürriyetçi devletlerde temel kural, özgürlüğün esas, sınırlamanın istisna olmasıdır². Uluslararası belgelere baktığımızda, sınırsız, mutlak özgürlük anlayışının benimsenmediğini, aksine, özgürlüklerin sınırlandırıldığını görüyoruz³. 1961 ve 1982 Anayasalarında da temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması esası benimsenmiştir. Ancak, 1961 Anayasasına oranla 1982 Anayasasında özgürlükler daha fazla sınırlandırılmıştır. 1982 Anayasasında üç çeşit sınırlama getirilmiştir⁴. Subjektif sınırlama (kendi kendini sınırlama), genel sınırlama ve özel sınırlamadır. Anayasada ilke olarak, temel hak ve hürriyetlerin yasama organı tarafından kanunla sınırlandırılması esası benimsenmiştir. Bununla birlikte, yürütme organına kanun hükmünde kararnamelemlerle temel hak ve özgürlükleri sınırlama imkanı verilmiştir.

II. VERGİ ÖDEVİNİN ANAYASADA DÜZENLENİŞ BİÇİMİ

Anayasa, vatandaşları tek başına bir varlık olarak ele almamış, çevresindekilerle ilişki kuran, içinde yaşadığı topluma karşı görevleri bulunan bir varlık olarak kabul etmiş ve vatandaşlara bazı ödevler yüklemiştir⁵. Bu bağlamda Anayasanın, siyasal hak ve özgürlüklerin düzenlendiği dördüncü bölümünde vatandaşlara vergi vermek borcu

¹ İlhan AKIN, *Kamu Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul, 1990, s.411.

² Hayati HAZIR, *Anayasa Hukuku*, Literatür Yayıncılık, Konya, 1994, s.106.

³ İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, m.29/2.

⁴ Mehmet KOCAOĞLU, *Anayasa Hukuku*, Yükseköğretim Kurulu Matbaası, Ankara, 1998, s.343 vd.

⁵ “Herkesin, kişiliğinin özgürce ve tam gelişmesine olanak veren topluluğuna karşı ödevleri vardır”, İnsan Hakları Evrensel Beyannâmesi, m.29/1.

yüklenmiştir. Buna göre, “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” (m.73).

Devletin mali egemenlik yetkisine dayanarak vatandaşlarından aldığı verginin düzenlenmesinde Anayasada düzenlenen temel ilkelere uyulması gerekir. Anayasal ilkelerin başında kanunilik ilkesi gelir. Yukarıda açıklandığı üzere, kanunilik ilkesi demokratik sosyal hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile mali yükümlerin keyfi ve takdiri uygulanmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Batı demokrasilerinde olduğu gibi ülkemizde de vergilerin kanuniliği ilkesi uzun bir süreç içerisinde şekillenerek günümüze ulaşmıştır. Günümüzde vazgeçilmesi mümkün olmayan bu ilke çağdaş anayasalarda yerini almıştır.

Vergileme yetkisinin ulusun temsilcisi olan yasama organınca kullanılması temsili demokrasinin bir gereği olarak görülmekte ve halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirilmesi anlamını taşıdığı belirtilmektedir⁶.

Anayasamıza göre idare, bütün işlem ve eylemlerini hukuka uygun olarak yerine getirmek zorundadır. Bu durumu 73 üncü maddé ile beraber ele alırsak vergilendirmenin objektif, genel, düzenleyici işlem olarak kanuna dayandırılmasının yanında, bireysel, subjektif vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de kanuna uygun olması gereği ortaya çıkar. Anayasa mahkemesinin de belirttiği gibi, "vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olayın, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi

⁶ Yücel UĞURLU, *Anayasal İlkeler Işığında Vergilendirme Yetkisi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), İstanbul,1995, s.50; KUMRULU, Ahmet, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, Ankara 1979.

yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır"⁷.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, mali yükümlerin ana öğelerinin ve çerçevesinin kesin çizgilerle yasalarla belirlenmesi gerekmektedir. Tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, ceza ve zamanaşımına ilişkin çerçevenin yasada yeterince belirlenmesi gerekir. Anayasa Mahkemesine göre, "*bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir*"⁸. Bunlar, verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, oran ve ödeme zamanlarıdır. İstisna ve muafiyetler ise ilk defa konulması sırasında yasa ile konulması şeklinde olabilir. Ancak, "*yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir*"⁹. Bu durumu öngören kanun koyucu, yürütme organına vergilendirme yetkisi vermiştir. Yürütme organına verilen bu yetki, vergilerin bazı unsurlarını değiştirme şeklinde kullanabileceği gibi olağanüstü durumlarda kanun hükmünde kararnamelerle bazı mali yükümlülükler koyma şeklinde de kullanılabilir.

Yürütme organı, "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik" yapabilir (m.73). Ancak, "*yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen*

⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, 07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42, Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S.25, s.405.

⁸Anayasa Mahkemesi Kararı, 29.11.1977, E.1977/131, K.1977/131, Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S. 15, s.574.

⁹Anayasa Mahkemesi Kararı, 14.05.1997, E.1996/75, K. 1997/50, RG., 21.02.2000, S. 23971.

*düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır*¹⁰. Ayrıca Anayasanın 91 inci maddesi gereğince yürütme organı, olağanüstü durumlarda kanun hükmünde kararnamelerle vergilendirme yetkisi çerçevesinde vatandaşlara bazı mali yükümlülükler yükleyebilir.

Burada bir noktayı belirtmekte yarar vardır. Olağanüstü hal rejimi dışında, yürütme organının vergilendirme sahasında yetkili olması yasama organınca bu yetkininin yasayla tanınmasına bağlıdır. Olağanüstü hal rejiminin uygulanması durumunda yasama organından yetki almaya ihtiyaç yoktur.

Bakanlar Kurulu, bu yetkisini Maliye Bakanlığı ya da başka bir organa devredemez, doğrudan doğruya bu yetkiyi kendisi kullanmalıdır. Kanunla da bu yetkiyi başka bir makama verilemez.

Anayasamızda yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, oran ve matrahın saptanmasında yasama organı münhasır yetkilidir. Anılan konularda yürütme organına yapılacak bir yetki devri anayasal dayanaktan yoksun olacaktır.

Yasa ile düzenlenmesi gereken bir alanın ne kadarlık bir kısmı yürütme organınca düzenlenebilecektir. Anayasa Mahkemesinin farklı tarihlerinde verdiği kararlarında temel esasların Anayasada yer alması gerektiği ifade edilirken, uzmanlık isteyen ve yönetim tekniğine ilişkin konuların yürütme tarafından düzenlenebileceği belirtilmiştir¹¹.

Anayasanın 73/4 üncü maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen değiştirme yetkisi iki yönden sınırlandırılmıştır. İlk sınırlama, konu

¹⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, 14.05.1997, E.1996/75, K. 1997/50, RG., 21.02.2000, S. 23971.

¹¹Anayasa Mahkemesi Kararı, 7.3. 1963, E. 962/281, K. 963/52, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, S.1, s. 121.; Anayasa Mahkemesi Kararı, 5.4.1977 tarih, E. 977/1, K. 977/20, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, S. 15, s. 261.

hakkındadır. Buna göre, Bakanlar Kurulu' na verilen değiştirme yetkisi sadece mali ykmllklere ilişkin muaflık, istisnalar, indirim ve oranlar konusundadır. Diğer sınırlandırma ise, değiştirmenin yalnızca, Bakanlar Kuruluna yetki veren yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilmesi şeklinde dir.

Anayasasının 121 inci maddesine göre, olağanüstü hal durumunda, Bakanlar Kurulu, vatandaşlar için olağanüstü hal yasasına uygun olmak kaydıyla kanun hükmünde kararnamelerle para, mal ve çalışma yükümlülükleri getirme yetkisine sahiptir. Bu kararnamelerin Resmi Gazetede yayımlandıkları gün meclisin onayına sunulmaları gerekir. 122 nci maddede ise, savaş ya da savaşı gerektirecek hallerin baş göstermesi nedeniyle vatandaşlara getirilecek yükümlülüklerin kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Yürütme organına yasama organınca vergilendirme alanında tanınan yetki ne şekilde kullanılacağına dair Anayasada herhangi bir açıklık yoktur. Bu durumda Bakanlar Kurulu bu yetkisini kendisine tanınan çeşitli düzenleme şekillerde kullanabilmelidir. Ancak Bakanlar Kurulunun bu yetkisini daha çok kararname şeklinde kullandığını görüyoruz. Çünkü, kararlar için bir yetki kanununa gerek olmadığı gibi, süre yönünden sınırlı değildir. Ayrıca kararların yasama organının onayına sunulmasına da gerek yoktur.

III. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Devlet, vergilendirme aracılığıyla mali kaynak sağlarken, ekonomiye müdahale etmesi nedeniyle kişilerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırır. Sınırlama, yasaya dayanarak yapılsa da, ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaşırsa, sınırladığı hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir ya da konuları ortadan kalkabilir¹². Vergilendirme ile temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılarak ortadan kalkmasının mümkün olması nedeniyle, zen gösterilmesi gereken bir alandır.

¹² UğURLU, s.117.

Savaş seferberlik, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde Anayasanın 15 inci maddesine dayanılarak milletlerarası yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve özgürlüklerin kullanılması kısmen ya da tamamen durdurulabileceği gibi Anayasada bunlar için öngörülen güvencelere aykırı önlemler de alınabilir. Bu durumda yukarıda sayılan hallerden birinin ortaya çıkması halinde vergi yasalarıyla temel hak ve özgürlükler sınırlandırılabilir.

Anayasada yapılan sınırlandırmaların ya da durdurmanın belirli ilkeler dahilinde olması gerektiği belirtilmiştir. Özgürlüklerin sınırlandırılmasını düzenleyen 13 üncü maddeye göre, yapılan sınırlandırmalar, demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmaması gerekir. Bu ilke 1961 Anayasasında “özüne dokunulamaz” şeklinde yer almıştır. Anayasa Mahkemesine göre, “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 gerekleri ile uyum içinde sayılamaz. Özgürlükçü olmak yanında, hukuk devleti olmak ve kişiyi ön planda tutmak da aynı rejimin öğelerindedir. Bu anlayış içinde özgürlüklerin yalnızca ve ne ölçüde kısıtlandığı değil, kısıtlamanın koşulları, nedeni, yöntemi, kısıtlamaya karşı öngörülen kanun yolları, hep demokratik toplum düzeni içerisinde değerlendirilmelidir. Özgürlükler, ancak, istisnai olarak demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde sınırlandırılabilirler”¹³.

Anayasamızda vergilendirme yoluyla sınırlandırılmaya elverişli bir kısım temel hak ve özgürlükler olarak, öncelikle, özel hayatın gizliliği (m.20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m. 23) ile mülkiyet ve miras hakkını (m.35) sayabiliriz. Örneğin; yasama organı emlak vergisi ile veraset ve intikal vergisi oranlarını çok yüksek tutarak anayasal haklardan olan mülkiyet ve miras haklarını konusuz

¹³ Anayasa Mahkemesi Kararı, 26.11.1986, E.1985/8, K.1986/27, RG., 14.08.1987, S.19554.

bırakabilir. Yine aynı şekilde bir mesleğin ya da sanatın sürdürülmesini engelleyecek şekilde ekonomik açıdan ağırlaştırıcı ve dolayısıyla caydırıcı nitelik kazanmışsa çalışma özgürlüğünü ihlal ettiğinden söz edebiliriz.

A) ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ

Anayasanın 20 inci maddesine göre, “herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Adli soruşturma ve kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır. Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz”. Anayasa, kişisel değerler arasında yer alan özel hayatın gizliliğinin hangi durumlarda ve nasıl sınırlandırılabileceğine ilişkin temel ilkeleri belirlemiştir. Kanun koyucu, yasal düzenlemelerle bir taraftan özel hayatın gizliliğine sınırlamalar getirirken; diğer taraftan da vergi gizliliği suçunu¹⁴ ihdas ederek, vergilendirme yetkisi çerçevesinde kişilerin özel yaşamlarına ilişkin elde edilen bilgi ve belgelerin korunmasını sağlamıştır.

Bununla birlikte, vergi gizliliği, yükümlünün özel yaşamına ilişkin öğrenilen sırların kamuya ifşa edilmesini önlemeyi amaçlayan bir kurum olmasına karşılık vergi kaçağına imkan veren bir sığınak da olmamalıdır. Kanun koyucu vergi güvenliğini sağlamak amacıyla vergi hukuku içerisindeki bazı unsurların, vergi gizliliği kapsamı dışında tutmuştur. Bu istisnalar şunlardır: Vergi cetvelleriyle ilan, vergi levhası asmak, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığınca ilanı ve kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili bilgi ve belgelerin verilmesi işlemleri (VUK, m.5).

¹⁴ Vergi gizliliğine uymama suçu konusunda bkz: H. Hüseyin BAYRAKLI, *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1999.

B) AİLENİN KORUNMASI

Anayasamıza göre, “aile, Türk toplumunun temelidir. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar” (m.41). Anayasa aileyi, toplumsal yaşamın ilk modeli olarak görerek devlete bazı ödevler yüklemiştir. Devlet ailenin korunması için gereken tedbirleri alacak, bunun için gerekli teşkilatı oluşturacaktır. Ailenin huzurunu sağlamak için sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmak zorundadır (m.5). Ailenin korunması, anayasada sosyal hak ve ödevler bölümünde düzenlenmesine rağmen, ekonomik ve sosyal hakların sınırına ilişkin 65 inci maddesinin ailenin korunması konusunda geçerli olmadığını düşünüyoruz¹⁵. Anayasa Mahkemesinin de belirttiği gibi¹⁶ sosyal devletin asgari şartı vatandaşlarına insanca yaşayabileceği bir yaşam standardının sağlanmasıdır. Bunun altındaki bir yaşam biçiminin çağdaş dünyada kabul edilebilir olduğunu söylemek mümkün değildir. Bunu temin amacıyla Anayasa “mali güce göre vergileme” ilkesini benimsemiştir. Bu bağlamda devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken ailenin korunmasına ilişkin anayasal ilkeleri uygun olarak kullanmalıdır. Aile reisi beyanı usulünün kaldırılması bu konuda güzel bir örnektir. Aile reisi beyanında, ailenin geliri esas alınmak suretiyle, vergi yükü artmakta ve nikah ilişkisi içerisinde yaşama cezalandırılmakta idi. Benzer bir durum 1957 yılına kadar Almanya’da yaşanmıştır. Aile reisi beyanı usulünün uygulanmasının olumsuzluklarını dikkate alan Alman Anayasa Mahkemesi bu usulü 1957 yılında iptal etmiştir.

C) MÜLKİYET VE MİRAS HAKKI

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

¹⁵ Mehmet AKAD, *Teori ve Uygulamada Sosyal Güvenlik Hakkı*, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1992, s. 55. vd.

¹⁶Anayasa Mahkemesi Kararı, 17.01.1990, E.1990/27, K.1990/2, RG., 19.08.1991, S. 20965.

(m.35). Anayasa iki temel hakkı, mülkiyet ve miras haklarını birlikte düzenlemiştir. Böylece her iki hakkı da anayasal güvence altına almıştır.

Mülkiyet ve miras hakkı, vergilendirme yetkisine karşı en duyarlı olan haklardır. Çünkü her vergi ve malî yükümlülük, doğrudan mülkiyete yönelen bir müdahaledir¹⁷. Anayasanın 35 inci ve 13 üncü maddeleri birlikte değerlendirildiğinde mülkiyet ve miras haklarına karşı devletin vergilendirme yetkisine bir sınırlama getirildiği görülür. Diğer bir ifade ile, vergilendirme yetkisinin aşırı kullanılması neticesinde mülkiyet ve miras hakkı kullanılamayacak derecede sınırlandırılır ise, bu düzenleme demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırılık teşkil eder ve iptali gerektirir¹⁸.

Devlet vergilendirme yetkisi çerçevesinde yaptığı bir çok düzenleme ile mülkiyet ve miras hakkını değişik biçimlerde sınırlandırabilmektedir. Mülkiyet ve miras hakkını doğrudan etkileyen vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden bazıları şöyle sıralanabilir: Veraset ve intikal vergisi, gelir vergisi, emlak vergisi, tapu, kadastro ve ruhsatname harçları ile çevre temizlik vergisi ve belediye gelirleri kanununda düzenlenen yükümlülüklerdir. Bu düzenlemeler yapılırken ölçülü davranılmalıdır. Aksi takdirde, anayasal güvence altına alınan mülkiyet ve miras hakkının kullanılamaması sonucu doğabilir. Ancak burada, sosyal devlet ilkesinin gereklerinden olan gelir dağılımında adaletin sağlanmasına da özen gösterilmelidir.

D) SEYAHAT ÖZGÜRLÜĞÜ

Anayasaya göre, “herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir... Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturma sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amacıyla kanunla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ülkenin ekonomik durumu, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması

¹⁷ Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.169.

¹⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı, 11.10.1963, E.1963/124, K.1963/243, Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, C.I, s.432.

sebebiyle sınırlanabilir” (m.23). Görüldüğü gibi, anayasa seyahat özgürlüğünün anayasada belirlenen sebeplerle kanunla sınırlanabileceğini belirtmiştir. 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22 inci maddesinde “vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası” verilemeyeceği düzenlenerek bu kişilerin seyahat özgürlüğü sınırlandırılmıştır¹⁹. Danıştay, yurt dışına çıkmalarında sakınca bulunan kişilerin durumlarının inandırıcı ve yeterli belgelerle kanıtlanması gerektiğini belirtmiştir²⁰.

E) ÇALIŞMA VE SÖZLEŞME ÖZGÜRLÜĞÜ

Anayasaya göre, “herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlarına kadar uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır” (m.48). Yine anayasaya göre, “çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları korumak, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli tedbirleri alır” (m.49).

Özgürlükçü bir devlette, ferdin sözleşme yapma, meslek seçme ve çalışma özgürlüklerini anayasal teminat altına alması doğaldır. Anayasa devlete, ferdin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandıran engelleri kaldırma ve onun maddi ve manevi varlığının geliştirmeye yönelik tedbirleri alma görevi yüklenmiştir(m.4). Bu sosyal devlet olmasının da bir gereğidir.

Diğer taraftan çalışma ve sözleşme özgürlüğü, mutlak ve sınırsız değildir. Bunlar, kamu yararı amacıyla sınırlanabilir. Ancak

¹⁹ Vergi borcu olanların yurt dışına çıkışlarının engellenmesine ilişkin Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği Seri No:395, RG. 11.06.1996, S.22663.

²⁰ Danıştay 10.D., 06.03.1989, E.1989/291, K.1989/463, DD., 76-77, s.767; ayrıca bkz: Anayasa Mahkemesi Kararı, 29.04.1963, E.1963/190, K.1963/100, RG.,30.07.1963, S.11467

bu sınırlamanın, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olarak yasayla yapılması gerekir (m.13). Diğer bir ifade ile devlet, olağan dönemlerde yasal düzenlemelerle çalışma ve sözleşme özgürlü ile bunların bir uzantısı durumunda olan teşebbüs özgürlüğünü ortadan kaldıramaz. Özel teşebbüs devletleştirilecekse bunun “kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde“ “gerçek karşılığı” ödenerek yapılması gerekir (m.47).

Çalışanların korunması noktasında örneğin, Gelir Vergisi Kanunumuzda özel indirim, sakatlık indirimi (GVK, m. 31/2) ve özürli kişi indirimi (GVK, m.89/3) uygulanmaktadır. Ayrıca ücret gelirleri geçici vergi kapsamı dışına alındığı gibi artan oranlı tarifede oranlar 5 puan daha düşük tutulmuştur.

IV. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YARGISAL DENETİMİ

Hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşullarından biri de, idarî eylem ve işlemlerin yargı denetimine tabi olmasıdır²¹. Diğer bir ifade ile,“ hukuk devleti demek, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve anayasaya uyan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir. Aslında yargı denetimi unsuru, hukuk devleti ilkesinin diğer öğelerinin güvencesini oluşturan temel öğedir. Çünkü, insan haklarına saygılı olmayan ve davranışlarında hukuk ve anayasaya uymayan bir yönetimi bu tutumundan caydıran ve onu meşruluk ve hukukilik sınırı içinde kalmak zorunda bırakan güç, yargı denetimi gücü ve yetkisidir”²². Anayasaya, “herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir” (m.36).

²¹ Pertev BİLGİN, *İdare Hukuku Dersleri- İdare Hukukuna Giriş*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.15.

²² Anayasa Mahkemesi Kararı,, 25.05.1976, E.1976/1, K.1976/28, RG., 16.08.1976, s.1579; Anayasa Mahkemesi Kararı, 31.12.1992, E.1992/40, E.1992/55, RG., 24.04.1993, S.21561.

Vergi kanunları da diğer kanunlar ve kanun hükmünde kararname gibi Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabidir. Öte yandan, yürütme organının vergilendirme alanındaki gerek düzenleyici işlemleri, gerekse bireysel işlemleri yargı organlarının denetimine tabidir. İdarenin bu işlemlerinin yargısal denetime tabi olması, kanuni idare²³ ve hukuksal güvenlik ilkelerinin gerçekleşebilmesi için ön koşul niteliğindedir²⁴. Vergi yargısı, idarenin tarh ve tahsil işlemlerinin hukuka uygun olarak yapıp yapılmadığının denetlemesi nedeniyle vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir işlev görmektedir. Bu amaca yönelik olarak vergi uyuşmazlıklarının yargısal denetiminde görevli vergi mahkemeleri kurulmuştur. Ancak, yargının kendisinden beklenen işlevi tam olarak yapabilmesi için, diğer organlar karşısında tam bağımsız olması gerekir.

SONUÇ

Bireyler, doğuştan kişiliğine bağlı, dokunulamaz, devredilemez, vazgeçilemez temel hak ve özgürlüklere sahiptir. İlke olarak bireye ayrılmış bu alana hiçbir müdahalede bulunmamakla yükümlüdür. Ancak, Anayasanın 12 inci maddesinin ikinci fıkrasında da belirtildiği üzere, temel hak ve özgürlükler kişinin içinde yaşadığı topluma, aileye ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumlulukları da ihtiva etmektedir. Bu bağlamda kişilere vergi verme ödevi yüklenmiştir.

Ancak devlet vergilendirme yetkisini kullanırken bazı ilkelere uymak zorundadır. Çünkü Devlet, vergilendirme yetkisi ile, özel hayatın gizliliği, mülkiyet miras hakkı, yerleşme seyahat özgürlüğü gibi anayasamızda düzenlenen bir çok temel hak ve özgürlükleri sınırlandırabilmektedir. Bu sınırlandırmanın anayasanın 13 üncü ve 73 üncü maddelerine uygun olarak yapılması gerekir. Bu çerçevede vergilendirmenin öncelikle kanunla yapılması, kişilerin mali gücü ile doğru orantılı olması gerekir.

²³ Turan YILDIRIM, *Türkiye'nin İdarî Teşkilatı*, Alkım Yayınevi, İstanbul, 1997, s.1.

²⁴ ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi...*, s.189.

KAYNAKLAR

- İlhan AKIN, *Kamu Hukuku*, Beta yayınları, İstanbul, 1990.
- Hayati HAZIR, *Anayasa Hukuku*, Literatür Yayıncılık, Konya, 1994.
- Mehmet KOCAOĞLU, *Anayasa Hukuku*, Yükseköğretim Kurulu Matbaası, Ankara, 1998.
- Yücel UĞURLU, “Anayasal İlkeler Işığında Vergilendirme Yetkisi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), İstanbul, 1995.
- H. Hüseyin BAYRAKLI, *Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1999.
- KUMRULU, Ahmet, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXVI, Sayı 1-4, Ankara 1979.
- Mehmet AKAD, *Teori ve Uygulamada Sosyal Güvenlik Hakkı*, Kazancı yayınları, İstanbul, 1992.
- Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk yayınları, İstanbul, 1982.
- Pertev BİLGİN, *İdare Hukuku Dersleri- İdare Hukukuna Giriş*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- Turan YILDIRIM, *Türkiye'nin İdarî Teşkilatı*, Alkım Yayınevi, İstanbul, 1997.

