

## VERGİ HUKUKUNUN BİRKISIM ANAYASAL TEMELLERİ

Dr. Ahmet G. KUMRULU

### GİRİŞ

Kamu hukuku bütünü içinde vergi hukukunun anayasa hukuku ve idare hukuku ile yakın ilişkileri vardır. Aralarındaki yoğun ilişki, vergi hukukunu, idare hukukunun bir dalı olarak düşünme eğilimini özellikle ortaya çıkarmaktadır. Vergi hukukunun niteliği ve bağımsızlığı tartışması ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturuyor. Bu incelemede ise vergi hukukunun anayasa hukuku ile yakınlığının kuramsal düzeyde, belli birkaç noktada ele alınması amaçlanmaktadır.

Anayasal gelişmelerde somut bir hareket noktası olarak vergi konusu belli bir ağırlık taşımıştır. Bunun sonucu, iki hukuk dalının gelişim süreçlerinde etkileşim biçiminde kendini gösterir. 1961 Anayasasının tüm maddeleri incelendiğinde, yaklaşık üçte birinin doğrudan yada dolaylı, vergi kavramıyla ilgilendirilebileceği görülür. Örneğin sosyal devlet, hukuk devleti, verginin kanuniliği, ödeme gücü gibi ilkeler ile temel hak ve özgürlükler, bunların özü, bütçe, kesin hesap kanunları ve denetim, plânlı ekonomik kalkınma gibi anayasal kurallar ile vergi hukuku arasında belli köprüler yer almaktadır. Bu incelemede, değinilen ilişkilerden, vergi hukuku kuramı bakımından önemli birkaçı üzerinde durulacaktır. Ele alınacak ilişkiler verginin kanuniliği ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve getirdiği güvence mekanizmaları ile eşitlik ve başvurma hakkı konularındadır.

### I. VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

#### 1 — TARİHÇE

Anayasanın 61 inci maddesinin ikinci fıkrası, «Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur» demek suretiyle verginin kanuniliği ilkesini belirtmektedir. Aynı maddeye 1971 değişiklikleri sırasında ek olarak getirilen üçüncü fıkra, kanunun belli ettiği sınırlar içinde kalmak koşuluyla vergi, resim ve harçlarda muafiyet ve istisnaları, oranları değiştirmeye Bakanlar Kuruluna yetki verilebilmesini öngörmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin metinlerde yer alması, anayasa hukukunun ve vergi hukukunun birlikte gelişmelerinin sonucudur<sup>1</sup>. Devletin, hükümdarın 'vergi hakkı'nın karşılığında yönetilenlerin, vergilerin kanuna dayanarak alınması hakkına tarihte ilk kez ünlü İngiliz anayasa belgesi Magna Carta'da yer verilmiştir<sup>2</sup>. 1628 İngiliz Haklar Dilekçesinde de temsilsiz vergi olmaz ilkesi önemli bir yer tutmaktadır<sup>3</sup>. Aynı ilkenin ihlâlinin Amerikan Bağımsızlık Hareketinin başlamasında oynadığı rol de bilinir<sup>4</sup>. 1789 Fransız Devriminin görünüşteki nedenlerinden biri olarak yine temsilsiz vergi alınmaması ilkesi belirli bir paya sahiptir<sup>5</sup>.

Osmanlı İmparatorluğunda egemen olan teokratik devlet sistemi yerine Tanzimat Fermanı ile başlayan gelişmelerle birlikte hukuk devletinin bir kısım öğelerinin en azından kısıtlı şekilde resmî metinlere girdiği görülmüştür<sup>6</sup>. Tanzimat Fermanında bir kısım ilkelerden mealen şöyle söz edilmektedir : «İslâm esaslarına uymak ve kötü gidişi durdurmak için çareler aradık. Yurdun daha iyi yönetilebilmesi için yeni bazı kanunların çıkartılmasını uygun bulduk. Bu kanunlarla gerçekleştirilecek en önemli ilkeler arasında da vergi toplama yöntemlerinin düzeltilmesi de var»<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Akif Erginay, «Anayasamızın Mali Hükümleri», Maliye Enstitüsü Konferansları, C. IX dan ayrı bası, İstanbul 1964, s. 1.

<sup>2</sup> «Krallığımız dahilinde krallığımızın müşterek rızası olmadan hiçbir vergi konmayacak ve para yardımı toplanmayacaktır». Magna Carta Türkçe metni için bkz. M. Aydoğan Özman, İnsan Hakları ile İlgili Temel Metinler, Ankara 1967, s. 3-6.

<sup>3</sup> İlhan Arsel, Anayasa Hukuku, Ankara 1968, s. 113-114.

<sup>4</sup> Erginay, s. 1; Arsel, s. 150-151. 1776 Virginia İnsan Hakları Beyannamesinde şu ifadeyi görüyoruz: «Kamu yararı için, kendi isteği, ya da seçtiği temsilcilerin isteği olmaksızın kimsenin malı mülkü için vergi konamaz.» Bkz.: Özman, s. 8.

<sup>5</sup> Fransız Devriminde temsilsiz vergi olmaz ilkesinin yeri için bk.: Arsel, s. 165-166, 254. 1789 Fransız İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesinin 14. maddesi şöyledir: «Bütün vatandaşların, bizzat veya temsilcileri vasıtasıyla, genel verginin gerekliliğini gözlemek, buna serbest bir şekilde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, gerçekleşme şekil ve sürelerini tesbit etmeye hakları vardır». Özman, s. 12.

<sup>6</sup> Tanzimat döneminden önce Osmanlı İmparatorluğunda vergilerin denetimi için bkz.: T. B. Balta, İdare Hukuku Genel Konular, Ankara 1970/72, s. 39; C. Üçok - A. Mumcu, Türk Hukuk Tarihi, Ankara 1976, s. 235-236. Aynı dönemde âyanın vergi konusundaki rolü ve Sened-i İttifak için bkz.: Balta, s. 44; Ergun Özbudun, Türkiye'de Sosyal Değişme ve Siyasal Katılma, Ankara 1975, s. 25-27; Mümtaz Soysal, 100 Soruda Anayasa, 3. bası, İstanbul 1976, s. 24-25.

<sup>7</sup> Üçok - Mumcu, s. 311. Tanzimat Fermanının vergilere ilişkin kısımları aynen şöyledir: «Ve tayini vergi maddesi dahi çünkü bir devlet muhafazai memaliki için elbette asker ve leşkere vesair masarifi mukteziyeye muhtaç olarak bu ise akçe ile idare olunacağına ve akçe dahi tebaanın vergisiyle hasil olacağına binaen bunun dahi bir hüsnisurette bakılmak ehem olup eğerci mukaddemlerde varidat

Görülüyor ki, Türkiye'de anayasal gelişmelerin daha başlangıcında vergilerin kanunluluğu ilkesine belli bir önem verilmiştir. 1856 Islâhat Fermanında vergide eşitliğin, özellikle müslüman olmayan teba ile müslüman teba arasında eşitliğin bir güvence olarak tanındığını gözlemlemektedir<sup>8</sup>. Tanzimat döneminin önemli anayasal metinlerinden biri de 1875 yılında çıkartılan 'Fermanı Adalet'tir. Bu belgede de vergilerle ilgili olarak kanunluluktan ziyade vergilerde eşitlik, adalet ilkeleri üzerinde durulmuş, vergi tahsil usullerinin geliştirilmesi gereğine işaret olunmuştur<sup>9</sup>.

1876 Kanunu Esasisinde vergilere ilişkin üç madde yer almaktadır. Öngörülen hükümlerle verginin kanunluluğu ve ödeme gücüne göre alınması ilkeleri kabul edilmiştir. 20 nci maddeye göre, «Tekâlifi mukarrere nizamı mahsusasına tevfikân kâffeî tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur». Bu madde vergide genellik, eşitlik, ödeme gücüne göre vergi alma ilkelerini dile getiriyor. 25 inci ve 96 ncı maddeler ise kanunluluk ilkesini açıkça belirtmektedir. 25 inci maddeye göre, «Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmı ile ve nâmı aherle hiç kimseden bir akçe alınmaz». 96 ncı maddeye göre, «Tekâlifi devletin hiç-biri bir kanun ile tâyin olunmadıkça vâz ve tevzi ve istihsal olunamaz»<sup>10</sup>.

zannolunmuş olan yedi vahit beliyesinden lehülhamd memaliki mahrusamız ahalisi bundan evvelce kurtulmuş ise de âlâtı tahribiyeden olup hiçbir vakitte semerei nafiası görülemeyen iltizamat usulü muzırrası eylevm cari olarak bu ise bir memleketin mesalihi siyasiye ve umuru malyesini bir âdemin yedi ihtiyarına ve belki pençei cebrü kahrına teslim demek olarak ol dahi eğer zaten bir iyice âdem değil ise hemen kendi çıkarına bakıp cemi harekât ve sekenatı gadir ve zulmünden ibaret olmasıyla bâdezin ahaliî memalikten her ferdin emlâk ve kudretine göre bir vergii münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması ve Devleti Aliyemizin berren ve bahren masarifi askeriye vesairesi dahi kavanini icabiye ile tahdit ve tebyin olunup ana göre icra olunması lâzimedendir..... Meclisi Ahkâmı Adliye âzası dahi lüzumu mertebe teksir olunarak ve vükelâ ve ricali Devleti Aliyemiz dahi bazı tayin olunacak eyyamda orada içtima ederek ve cümlesi effkâr ve mütaleatını hiç çekinmeyip serbestçe söyleyerek işbu emniyeti can ve mal ve tâyini vergi hususlarına dair kavanini mukteziye bir taraftan kararlaştırılıp.....» Tanzimat Fermanı metni için bkz.: Özman, s. 14-17.

<sup>8</sup> «... ve verginin müsavâtı tekâlifi sairenin müsavâtını mucip olduğu misillü hukukça olan müsavât, dahi vezâifçe olan müsavâtı mültelzim olduğundan... ve asıl yerli ahalinin verdikleri tekâlifi vermek üzere... tebaai Saltanatı Seniye kâffesi üzerine tarh olunacak vergi ve tekâlif sınıf ve mezheplerine bakılmayarak bir surette ahz olunmakta idigünden işbu tekâlifin ve alehusus âşârın ahz ü istifasında vuku bulmakta olan sui istimalâtın ıslâhı tedabiri seriası mütalea ve müzakere olunup doğrudan doğruya ahzi vergi etmek usulünün peyderpey icrası kabil oldukça varidatı Devleti Aliyemin ilzam olunması usulünün yerine bu suret ittihaz kılınp...» Islâhat Fermanı için bkz.: Özman, s. 18-23.

<sup>9</sup> Fermanı Adalet metni için bkz.: Ş. Gözübüyük - S. Kili, Türk Anayasa Metinleri, Ankara 1957, s. 15-20.

İlk Anayasanın metninde bu hükümlere yer verilmesi anayasa ve vergi hukuklarının birlikte gösterdikleri gelişme bakımından önemlidir.

İkinci Meşrutiyet dönemine ilişkin olarak, vergi konusunda, 1876 esaslarından farklı bir nokta görülüyor. Aynı şekilde Cumhuriyet döneminin birinci anayasa metni olan 1921 Anayasasında da vergilerde kanunilik ilkesine rastlanmıyor. Cumhuriyet döneminde ilk olarak 1924 Anayasası vergi ile ilgili hükümler getirmiştir<sup>11</sup>.

## 2 — KAMU HUKUKU İLİŞKİSİ OLARAK VERGİ BORCU

1961 Anayasası yukarıya aldığımız 61 inci maddesiyle kanunsuz vergi olmaz, temsilsiz vergi olmaz ilkesini hükme bağlarken vergi borcu - vergi alacağı ilişkisinde her iki yönden bazı sonuçlar yaratan bir kuralı öngörmüş olmaktadır: Vergilerin kanuniliği ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamlarına, yani vergi alacaklısına direktif verip, onu bağlayıcı bir sınır çizerken, öte yandan bireyler, vergi yükümlüleri bakımından da bu yasaklamanın ihlali halinde buna karşı çıkmak için bazı haklar tanımaktadır; yükümlüler verginin kanunsuz alınması halinde bir kısım olanaklara sahiptir.

Kamu makamlarını bağlayıcı sınır, kanımızca, yalnız verginin konusunun, matrahının, yükümlüsünün, oranının, vergiyi doğuran olayın, ödeme zamanının kanunla saptanmasını içermekle kalmamakta, bunların ötesinde, kanunla saptanan bu ögelere göre verginin tarh ve tahsilinin kanuna uygun olarak yapılmasını, yürütülmesini de bir direktif olarak koymaktadır. Başka bir deyişle, verginin kanuniliği ilkesi, 'vergilerin kanunlara

<sup>10</sup> 1876 Kanunu Esasının ilgili maddeleri için bkz.: *Server Tanilli*, Türk Anayasaları ve İlgili Mevzuat, İstanbul 1980, s. 5, 6, 15.

<sup>11</sup> 1961 Anayasası ile karşılaştırıldığında 1924 Anayasasının vergi ile ilgili maddelerinin ilginçliği görülebilir. 84 üncü maddenin 2. fıkrası hakiki veya hükmi şahıslar tarafından 1 nci fıkrada vergilerle ilgili esasa aykırı olarak rüsum, aşar ve sair tekâlif alınmasını yasaklamaktadır. Günümüzde gerçek kişi veya yetki devredilmiş kamu tüzel kişileri dışındaki tüzel kişilerin bir kamu yükümü koyması düşünülemez. 1924 Anayasasının 85 inci maddesi vergilerin ancak kanunla sahnıp alınabileceğini (tarh ve cibayet) öngörürken, 2. fıkra devlet, vilâyet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekâlifin, kanunları çıkana kadar alınabilmesine izin vermektedir. 1961 Anayasası döneminde ise, örfe dayalı yüklemeler, çarşı ve mahalle bekçi paralarında görüldüğü gibi, Anayasa Mahkemesince iptal edilmektedir. 1924 Anayasasının değinilen hükümlerinin Osmanlı İmparatorluğundan Cumhuriyete geçiş döneminin gereklerine göre değerlendirilerek uygun düşer.

uygun ve doğru olarak alınmasını' da içermektedir<sup>12</sup>. Nitekim, Anayasa 6 ncı maddesinde idareyi, yürütme görevini kanun çerçevesinde yerine getirmekle yükümlü tutmaktadır. Böylece, 61 inci madde vergi işlemlerinin objektif, genel, düzenleyici işlem olarak kanuna dayandırılması gereğinin yanı sıra, bireysel, sübjektif vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de kanuna uygunluğunu kapsar.

İlke böyle kabul edilince, vergi hukuku bakımından 61 inci maddenin içeriği büyük ölçüde somutlaşır. Söz gelimi, kanunla saptanan unsurların var olduğunu, fakat vergi alacaklısının örneğin, yükümlüyü ya da vergi konusunu yanlış yorumlayarak hatalı vergi tarh ettiğini düşünürsek, bu işlem 61 inci maddedeki verginin kanuniliği ilkesine ters düşer. Çünkü yüküm, öngörülen konu yada yükümlüden alınmamakla kanun yanlış uygulanmış, 61 inci maddenin daha geniş içeriğiyle vergi, kanuna uygun ve doğru olarak alınmamıştır. Maddeyi bu şekilde anlamadığımız takdirde, uygulamada bireyler açısından güvencesizlik ortaya çıkar. Aslolan sırf bir vergi kanununun var olması değil, var olan kanunun doğru uygulanmasıdır. Madde için kabul ettiğimiz bu geniş içerik nedeniyledir ki, başka temel haklar konusunda olduğu gibi, idari eylem ve işlemlerle kişilerin haklarının ihlâl edilmemesi, bu arada vergi işlemlerinin de doğru yürütülmesinin sağlanması amacıyla yine Anayasa bir kısım güvence ilkeleri ve mekanizmaları getirmiştir. Tümü birlikte ele alınca tutarlı, sağlam bir hukuki güvence sistemi kurulduğu düşünülebilir.

Vergikendirmede yapılacak yanlışlıkların Anayasa karşısında vergi borçlusu bakımından neden önem taşıdığını böylece belirtmeğe çalıştıktan sonra soruna bu kez vergi alacaklısı, devlet açısından baktığımızda Anayasanın devlete, kanunlar çerçevesinde, vergi alma yetkisini tanıdığını görürüz. Kanunî koşullar gerçekleşmişse, devletin vergi alacağı doğmuştur. Nitekim, 61 inci madde 1 inci fıkrasında, «Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür» demek suretiyle vergi alacağının anayasal temelini koyarken vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, koşullar gerçekleştiğinde, devletin alacağını alma yetkisinin varlığını tekrarlamış olmaktadır. Daha açık bir deyişle, verginin kanuniliği ilkesi nasıl yükümlüye, kanun sınırlarının taşınmaması güvencesini getiriyorsa, vergi alacaklısına da kanunî koşulların varlığı söz konusu olunca bu yetkinin kullanılması olanağını veriyor. Kaldı ki, devletin işlevleri, anayasanın devlet için getirdiği direktifler, bu arada sosyal devlet il-

<sup>12</sup> Vergi hukukunda da özellikle görüldüğü gibi, şekil, usul, tebligat işlemlerinin önem taşımasının nedeni buradadır. Bunlara uyulmasıyla idari işlem, ya da vergi işlemi kanuna uygun nitelik kazanır.

kesi gözönüne alınınca kamu giderlerini karşılamak için kanun çerçevesinde vergi almak, devlet açısından bir yetki olmaktan öte, bir görev de sayılabilir.

1961 Anayasası bir yandan hukuk devleti ilkesi ile, devlete yasaklayıcı bir alan geliştirmekte, bireylere, bu ilke dışına taşılmayacağına dair güvence tanımakta, öte yandan vergilendirme yetkisini tanıdığı devlete, bu yetkinin kullanılması yönünde bir direktif - program çizmektedir. Bunu sosyal devlet ilkesinde bulabiliriz. Sosyal devlet ilkesi, bir devlet yetkisi olarak vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılması gerektiği yolunda direktif vermektedir. 61 inci madde bu açıdan değerlendirilerek bireylere getirilen yükümlülüğün içeriği daha somutlaştırılabilir: Bireyler, devletin sosyal devlet amacını gerçekleştirmek üzere kullanacağı vergilendirme yetkisine uyruk olarak yükümlerini yerine getireceklerdir. Vergilerin kanuniliği ilkesini vergi alacaklısı açısından böyle düşününce, kanuna uygun ve doğru olarak vergi alınmasının vergi alacaklısı bakımından da pratik önemi ortaya çıkıyor. Kanunî koşulların varlığı ile, devletin talep hakkı doğmuştur; bu hak kanuna uygun ve doğru olarak gerçekleştirilmelidir.

Demek oluyor ki, anayasada ifade bulan vergilerin kanuniliği ilkesi 'vergilerin kanuna uygun ve doğru olarak alınması' şeklinde anlaşılınca, sözü edilen ilkeye uyulmaması halinde vergi ilişkisinin her iki tarafı için birtakım talep hakları doğacaktır. Bu, yapılan yanlış uygulamanın ortadan kaldırılması (vergi alacaklısı), veya kaldırılmasının istenmesi (vergi borçlusu), gerekiyorsa yargı yoluna başvurma (gerek vergi alacaklısı gerek vergi borçlusu) yollarıyla gerçekleştirilebilir. Örneğin, Vergi Usul Kanununun tanımına uyan bir vergi hatası varsa, gerek vergi borçlusunun hatanın düzeltilmesini isteme hakkı; gerek vergi alacaklısının yanlışlığı kendi lehine (veya aleyhine) re'sen düzeltme hakkı ya da görevi düşünülebilecektir.

Buraya değin geliştirmeye çalışılan yaklaşım, tek başına belki büyük ölçüde soyut kalabilecektir. Ne var ki, yukarıda da değindiğimiz gibi, vergilerin kanuniliğini, kanuna uygun olarak alınmasını sağlayan başka ilkelere ve güvence süreçlerini yine Anayasa içinde taşımaktadır. Bunlarla birlikte düşünülünce, söz konusu ilke bir bakıma canlılık kazanabilecek, uygulamada gerçekleşme olanağına sahip olabilecektir. İşte bunu sağlayan, yine Anayasanın getirdiği bir başka önemli ilke de hukuk devleti ilkesidir.

## II. HUKUK DEVLETİ İLKESİ

### 1 — NİTELEME

Hukuk devleti ilkesine 1961 Anayasası başlangıç hükümleri arasında yer vermiş, çeşitli maddelerde de bu ilkeyi gerçekleştirmeye yönelik ku-

rumlar ve süreçler getirmiştir. Söz hukuk devleti ilkesine geldiğinde, kanuna bağlı idare, hukuka bağlı idare kavramına ilişkin yönüyle bu ilke idare hukukunun konularından birini de oluşturmaktadır.

Hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuk güvenliğine sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanan<sup>13</sup> hukuk devletinin temel niteliklerini şöyle sıralayabiliriz: Hukuk devleti tanımıdaki öğelerin gerçekleşmesine yönelik şu özellikleri yapısında bulunduran bir sistemdir : a) İdarenin hukuka bağlılığı, b) İdarenin yargısal denetimi, c) Anayasa yargısının varlığı, d) Temel hakların güvence altında bulunması, e) Yargı bağımsızlığı ve güvencesi, f) Kazanılmış haklara saygı, g) Kanunların genelliği, h) Devletin malî sorumluluğu<sup>14</sup>.

İdarenin eylem ve işlemleri konusunda hukuk devleti ilkesini gerçekleştiren en önemli iki özellik, idarenin kanuna, hukuka bağlılığı ve malî sorumluluğu olmaktadır. Bunu sağlayan bir başka öge ise idarenin yargısal denetimidir. Vergi yargısı ister idarî yargı içinde yer alsın, isterse ayrı, bağımsız bir yapıya sahip bulunsun, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturur<sup>15</sup>.

İdarî yargı alanında, özellikle 1961 Anayasası döneminde Danıştay uygulamasıyla hukuk devleti ilkesinin sağlamlaşması, yerleşmesi bakımından büyük mesafeler katedildiğini söyleyebiliriz. Son yıllarda tam yargı davalarında verilen tazminat hükümleriyle, Danıştay yukarıda değindiğimiz hukuk devleti öğelerinden biri olan devletin malî sorumluluğu ilkesini de geliştirmektedir. Vergiler konusundaki uygulama özellikle 'ekonomik yorum' usulünün kabulü ile daha da gelişecektir. Vergi içtihatlarında önemli bir nokta da şudur: Bir kısım Danıştay kararlarında, 'Hukukun genel ilkeleri', 'halin icabı', 'hakkaniyet' gibi gerekçelerle, doğru bir biçim-

<sup>13</sup> Soysal, s. 183.

<sup>14</sup> Hukuk devletinin nitelikleri için bkz.: T. B. Balta, İdare Hukukuna Giriş, Ankara 1970, s. 61-64; Ş. Gözübüyük, Türkiye'nin İdarî Yapısı, 3. B., Ankara 1972, s. 17; Soysal, s. 183-185; Gürbüz Önbilgin - Muammer Oytam, Öğretide - Uygulamada T. C. Anayasasının İlke ve Kuralları ile Anayasa Mahkemesi Kararları Dizini, Ankara 1977, s. 12-14.

<sup>15</sup> Hukuk devleti sisteminde vergi yargısının yeri, önemi için bkz.. L. Duran, «Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilâflarının Akıbeti», İktisat ve Maliye Dergisi, C. XIV, No: 2 (Mayıs 1967), s. 50-54; Nami Çağan, «Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları», Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXVIII (1974) S. 1-4, s. 183; M. Kâmil Mutluer, Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir 1975, s. 7; Vergi Reform Komisyonu Raporları, C. I, İstanbul 1969, s. 365; C. V, İstanbul 1971, s. 229.

de, bireylerin hakları devlet karşısında korunmaktadır. Bunu, vergi alanında hukuk devleti ilkesini sağlamlaştıran bir uygulama olarak kabul etmek gerekir. Vergi alanındaki bu gelişme eski kanunlarda rastladığımız ve bugün çok garip gelebilen birkısım hükümlerin artık ne denli gereksiz kaldığını bize göstermektedir<sup>16</sup>.

Yukarıda belirtilen öğeler arasında yer verilmiş olmamakla birlikte, bir başka denetim türünün, idarî denetimin de hukuk devleti ilkesiyle ilişkisi vardır. İdare kendi yapısı dışında başka süreçlere, örneğin yargısal denetime gerek kalmaksızın ona özgü denetim mekanizmalarıyla kanunî idare ilkesini gerçekleştirebilir. Bu idealdir, ancak tek başına yeterli olmayabilir. Vergi işlemlerinde de idarî denetimin belli bir yeri bulunmaktadır. Vergi hatalarının gerek başvuru üzerine gerek idarece re'sen düzeltilmesi idarî denetim sürecinin işletilmesinin sonucudur. Türkiye'de yürürlükte bulunan vergi uyumsuzlukları sistemi içinde bu denetim belli uyumsuzlukların yargı alanına intikalinde bir ön aşama işlevi de gördüğünden hukuk devleti ilkesi ile ilişkisi daha kolay kurulabilmektedir.

## 2 — ANAYASA YARGISI

Hukuk devletinin niteliklerini sayarken anayasa yargısını da bir öğe olarak belirtmiştik. Gerçekten, idarenin eylem ve işlemlerine karşı güvence idari yargı tarafından sağlanmakta ise de yasama organının bir kısım işlemleri anayasaya aykırı olabilir. Bunların anayasaya uygunluğunu sağlayan araç, kanunların anayasa yargısınca denetlenmesi olmaktadır. Anayasanın 149 ncu maddesi, kimlerin iptal davası açabileceğini belirtmiştir. Bu hüküm karşısında, bir vergi yükümlüsünün ya da vergi dairesinin iptal davası açmasına olanak yoktur<sup>17</sup>. 151 inci maddede düzenlenen, anayasaya aykırılığın itiraz yoluyla ileri sürülmesi vergi kanunları açısından söz konusu olabilecektir. Ancak bir kanun hükmünün anayasaya aykırı

<sup>16</sup> 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun yürürlükten kaldırdığı, 6.3.1940 tarih ve 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanununun 46 ncı maddesi şöyledir: «Belediye rüsum ve tekâlifini işbu kanunda muharrer ve belediyelerce yapılan tarifelerden fazla tahsil eden mültezim veya memur üç aydan üç seneye kadar hapis ve fazla tahsil ettiği para sahibine iade olunur».

<sup>17</sup> Bir yükümlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, Anayasaya aykırı olarak aleyhinde uygulandığı iddiasıyla iptalini ve vergiden muaf ve müstesna tutulmasına karar verilmesini talep etmiş, Anayasa Mahkemesi E. 1962/6 K. 1962/15, T. 5.9.1962 tarihli kararında, davacının iptal davası açmağa yetkili kişi, kurul ve makamlar arasında bulunmadığı gerekçesiyle davayı yetki bakımından reddetmiştir. Bkz. *Pertev Bilgen*, Anayasa Mahkemesi Kararları C. I. 1962, İstanbul 1977, s. 11.



olduğunun ya bir mahkemece re'sen düşünülmesi veya dava sırasında taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının dāvaya bakmakta olan mahkemece ciddi bulunması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi vergi itiraz ve temyiz komisyonlarını mahkeme niteliğinde saymayarak itiraz yoluna başvurma yetkilerinin bulunmadığını hükme bağlamıştır<sup>18</sup>. Bu durumda ancak Danıştay re'sen veya ciddi bulduğu aykırılık iddiası üzerine itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine bir vergi kanunu hükmünün iptali için başvurabilmektedir<sup>19</sup>. Vergi daireleri ile yükümlüler ise ancak Danıştay'da, davalı veya davacı sıfatıyla Anayasaya aykırılık iddiasında bulunabilirler.

Anayasaya aykırılığın denetlenmesi açısından Vergi Usul Kanununun özel bir durumu vardır. Anayasanın geçici 4 üncü maddesine göre, 27 Mayıs 1960 ile Kurucu Meclisin toplanma tarihi olan 6 Ocak 1961 tarihleri arasında çıkartılan kanunlar için iptal davası ya da itiraz yoluyla anayasaya aykırılık iddiası ileri sürülemez. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 4.1.1961 tarihinde kabul edilmiş olup yürürlük maddesinde yürürlük tarihi olarak 1.1.1961 öngörüldüğünden, yukarıdaki yasaklama içine girmektedir<sup>20</sup>. Öte yandan 2324 sayılı Anayasa Düzeni Hakkında Kanun, Millî Güvenlik Konseyince çıkartılan kanunlar için anayasaya aykırılık iddiasında bulunulamayacağını öngörmektedir. Dolayısıyla, 12 Eylül 1980'den sonra çıkartılan Vergi Kanunları da bu yasak kapsamına girmektedir.

### III. EŞİTLİK İLKESİ

#### 1 — HUKUKİ VE MALİ YÖNÜ

Hukuk devletinin temellerinden olan kanunların genelliği ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile yansır; bu iki ilkenin birlikte düşünülmesi gerekir. Anayasanın 12 nci maddesine göre, «Herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz». Ka-

<sup>18</sup> İtiraz komisyonu ile ilgili karar: E. 1966/22; K. 1966/37 (R.G.: 17/12/1966, No. 12480); Temyiz Komisyonu ile ilgili karar: E. 1966/16, K. 1966/28 (R.G.: 2.1.1967, No. 12493).

<sup>19</sup> Örneğin levha, reklâm, ilân resmi ile ilgili, 5237 sayılı eski Belediye Gelirleri Kanununun 21 inci maddesinin iptali için Danıştay 9. Dairesinin itiraz başvurusu kabul ve hüküm iptal edilmiştir.

<sup>20</sup> Bu konuda ilginç bir hukuki tartışma ile, aksi de savunulmakta, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Resmi Gazetede yayımı tarihinin 10.1.1961 olduğu olduğu, hiçbir kanunun, yayım tarihinden önce yürürlüğe girmiş sayılmayacağı düşüncesiyle, Vergi Usul Kanununun Anayasaya aykırılık iddiası yasasının sınırı dışında kaldığı ileri sürülmektedir. Bkz. Aydın H. Tuncay, İdare Hukuku ve İdarî Yargının Bazı Sorunları, Ankara 1972, s. 213-239.

nun önünde eşitlik, kanunların getirdiği kamusal haklar ve yükümler bakımından eşitlik anlamına gelir. Aynı durumda bulunan kişilerin kanun karşısında hak ve yüküm (nimet ve külfet) bakımından eşit durumda bulunması anayasa gereğidir. Anayasanın 61 inci maddesi benimsediği vergi adaleti ilkesiyle kanunların genelliği ve eşitlik ilkelerini vergiler konusunda da kabul etmiştir.

Eşitlik ilkesinin kamu maliyesi açısından anlamı, vergi kanunları önünde eşitliktir. Bunu gerçekleştiren maliye disiplini ilkesi vergi adaletidir. Vergi adaleti tüm kişilerin toplam kamu yükümlerine, vergi yüküne kendi ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarını amaçlayan bir ilkedir<sup>21</sup>. Bu ilkenin içeriğine girildiğinde vergilerin genelliği ve vergide ödeme gücü ilkeleri ile karşılaşırız. Genellik ilkesi 'herkesin' vergi ödemesini gerektirir<sup>22</sup>. Anayasanın 61 inci maddesi bu ilkeyi belirtmektedir. Sözü edilen madde, herkesin 'malî gücüne göre' vergi ödemesini öngörmekle vergi adaletinin ikinci unsurunu da kapsamış olmaktadır.

«Eşit durumdakilerin eşit vergi yükümüne tabi olması» şeklinde de niteliyebileceğimiz vergide eşitlik ilkesi incelendiğinde, bunun biri hukukî, biri de malî olmak üzere iki yönü bulunduğunu görülür. Eşitlik ilkesinin hukukî yönü, 'Vergi kanunu önünde eşitlik'i ifade eder. Malî yönü ise, ödeme gücünde eşitliğe ilişkindir<sup>23</sup>. Vergi kanunu önünde eşitlik, vergilerin kanunîliği ve eşitlik ilkeleriyle özdeşleşmektedir.

Daha önce üzerinde durduğumuz şekilde, 'vergilerin kanunîliği' ilkesine 'Vergilerin kanuna uygun ve doğru olarak alınması' anlamında geniş ve somut bir yorumla yaklaşınca, vergilerin kanunîliği ve anayasal eşitlik ilkeleri vergi konusunda yine birleşmekte, özdeşleşmektedir. Şöyle ki: Eşitlik, kanun önünde eşitlik, vergi kanunları önünde eşitlik ilkeleri vergi yükümünün doğru konmasını da gerektirir. Kanuna aykırı olarak alınan bir vergi bir yandan vergilerin kanunîliğini ihlâl ederken aynı zamanda, özdeş veya benzer durumda olanlara farklı işlem sonucu farklı vergi alınması sonucunu yarattığından vergi kanunları önünde eşitlik, kanun önünde eşitlik, yani anayasal eşitlik ilkesini de zedelemiş olmaktadır. Böylece sakat bir vergilendirme işlemi anayasa açısından vergilerin kanunîliği ilkesini olduğu kadar vergide eşitlik, ya da daha genel anlamda anayasal eşitlik ilkesini de ilgilendirebilecektir. Kendisinden, kanuna aykırı olarak

<sup>21</sup> Erginay, Kamu Maliyesi, 6. B., Ankara 1977-78, s. 43, 47; K. Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, C. I., 6. B., İstanbul 1978, s. 6.

<sup>22</sup> Erginay, ibid., s. 43.

<sup>23</sup> Erginay, ibid., s. 47.

fazla vergi alınan bir yükümlü Anayasanın 61 inci maddesine göre 'doğru' vergi alınmasını isteyebileceği gibi, kendisiyle aynı durumda olan bir başka yükümlüye yapılan doğru işleme muhatap olma bakımından eşitlik ilkesine de dayanabilecektir<sup>24</sup>.

Hatalı olarak bir yükümlüden eksik veya fazla vergi talep eden idare ise bu hatanın düzeltilmesi yoluna re'sen gittiğinde bir yandan Anayasanın vergilerin kanuniliği ilkesine öte yandan eşitlik ilkesine yaklaşmış olacak, bunları gerçekleştirirken, yürütme görevinin kanunlar çerçevesinde yerine getirilmesini öngören Anayasanın 6 ncı maddesi emredici hükmüne de uymuş olacaktır. Daha geniş bir yorumda anayasanın sosyal devlet ilkesi de burada kendini gösterir.

## 2 — ANAYASAYA UYGUNLUK DENETİMİ

Hukuk devletinin öğeleri arasında kanunların anayasaya uygunluğunun denetimine de yukarıda değinilmişti. Bu ilke vergiler açısından ele alındığında, vergi kanunlarının eşitlik ilkesine dayandırılarak anayasal denetiminin yapılıp yapılamayacağı sorunu karşımıza çıkmaktadır. Vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun iki açıdan denetlenmesi düşünülebilir. Birincisi, herhangi bir vergi kanununun, örneğin tanıdığı bazı muafiyet ve istisnalar dolayısıyla, vergide eşitliği, aynı durumda olanların aynı vergiyi ödemesi, yani yatay eşitlik ilkesini<sup>25</sup> ihlâl edip etmediğinin denetlenmesi; ikincisi ise, eşit durumda olmayanların eşit vergilendirilmemesi şeklinde tanımlanan<sup>26</sup> dikey eşitlik ilkesinin denetlenmesi. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununda sakatların ücret kazançları için tanınan istisnanın sakat serbest meslek erbabına tanınmamasının yatay eşitlik açısından anayasaya aykırı olup olmadığı düşünülebilir<sup>27</sup>. Bu konuda bir anayasal yargı denetiminin çok zor olduğunu kabul etmek gerekir. Gerçekten, vergi kanunları çeşitli güdülerle, değişik toplumsal, ekonomik, kültürel, siyasal nedenlerle bazı muafiyet ve istisnalar öngörmektedirler<sup>28</sup>. Bunların hangisinin ne ölçüde vergide eşitliği bozduğunu, ne ölçüde ise anayasanın toplumsal ve ekonomik hedefleriyle bağdaştığını kestirmek zordur. Bunu saptayacak ölçüt sosyo-ekonomik, siyasal olacaktır. «Her toplum eşitliğin koşullarını

<sup>24</sup> Erginay, ibid., s. 50.

<sup>25</sup> K. Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, 2. B., İstanbul 1977, s. 215.

<sup>26</sup> B. P. Herber, Modern Public Finance, Homewood Illinois, 1967, s. 82.

<sup>27</sup> Ücretlerde sakatlık indirimi son olarak 2361 ve 2454 sayılı kanunlarla düzenlenmiş bulunduğundan, aslında Anayasa Düzeni Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin getirdiği yasak kapsamındadır.

<sup>28</sup> Erginay, ibid., s. 46.

kendi iç yapısı ve sosyal, ekonomik ve hukuki görüşlerine göre değerlendirir»<sup>29</sup> Kanun koyucunun bu 'takdir yetkisi'nin 'yerindeliğine' anayasa yargısının karışması, belki çok açık, ağır, bâriz farklılık yaratan uygulamalarda geçerli olabilir.

Yatay eşitlik konusunda bir vergi hükmünün Anayasaya uygunluk açısından denetlenmesine örnek gösterilebilir. Anayasa Mahkemesi, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğünün vergi muafiyetlerine ilişkin 6200 sayılı kanun hükmünün iptali istemini, bu muafiyetin tanınmasında «haklı neden» bulunduğu, eşitlik ilkesini ihlâl etmediği gerekçesiyle reddetmiştir<sup>30</sup>. Yatay eşitliğin ihlâline örnek olarak düşünülebilecek bir uyumsuzlukla ilgili içtihadı birleştirme kararında Danıştay, 202 sayılı kanunla değişik eski şekliyle Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 2. nci bendindeki tarım işçileri ücret istisnasından, kamu idare ve müesseseleri ile belediye park ve bahçelerinde çalışan işçilerin yararlanamayacağı yolunda içtihad tesis ederken, bunun Anayasanın vergi eşitliği ve vergi adaletine aykırı olduğu yolundaki görüş azınlıkta kalmıştır<sup>31</sup>.

Dikey eşitlik, dikey adalete ilişkin bir konuda anayasaya aykırılık iddiası aynı zamanda vergi ödeme gücüne de dayandırılacaktır. Bu konuda yapılan bir denetimde muafiyet ve istisnalarda olduğundan çok daha geniş çapta, hukukî denetim - yerindelik denetimi ayırımı kendini gösterecek ve denetime girildiği takdirde, büyük ölçüde kanun koyucunun takdirine müdahale edilmiş olacaktır. Ancak sosyal adalet, sosyal devlet gibi bir kısım anayasal gerekler gözönünde tutularak anayasanın genel esprisi içinde, yine çok açık ihlâller için sınırlı bir denetimin söz konusu olabileceği düşünülebilir. Tekrarlamak gerekirse, bu denetimi, yerindelik denetimden ayırdedecek olan, çok duyarlı, çok ince bir çizgidir.

Gerek dikey gerekse yatay vergi eşitliğinin anayasa yargısında denetlenmesinde, yerindelik-hukukilik denetimi sınırı çizilirken denetimin yerindelik niteliği ağır bastığı takdirde bunun Anayasanın yukarıda değinilen sosyal devlet gibi ilkeleriyle birlikte kamu yararı ölçütüyle takviyesi hukukîliğe geçişte bir araç olabilecektir. Kuşkusuz kamu yararı kavramı da, içeriği hukukî olmakla birlikte, saptanış şekli itibariyle toplumsal koşulların bir sonucu olarak belirecektir. Kamu yararı ölçütü olarak alındığında, bunun gereği olarak yapılan bir ayırım, eşitliğin ihlâli sayılmayacak, kamu

<sup>29</sup> Erginay, *ibid.*, s. 50.

<sup>30</sup> Önbilgin - Oytan, s. 23, E. 1970/36, K. 1970/50 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı (R.G. 4.5.1971, No. 13826).

<sup>31</sup> D.Ş. İçtihatları Birleştirme Kurulu, E. 1965/106, K. 1967/3, T. 4.2.1967, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararları II, 1967-1972, Ankara 1973, s. 13-19.

yararı gerektirmediiğ halde bir ayrıma gidilmesi ise ihlâl sayılabilecektir. Sosyal devlet esprisi içinde devletin güdeceği kamu yararına ağırlık verilirken, kişisel yararın da «adaletsiz, haksız ve ölçüsüz bir biçimde zedelenmemesine»<sup>32</sup> dikkat zorunluluğu vardır.

#### IV. BAŞVURMA HAKKI

##### 1 — KAPSAM

Yukarıdaki açıklamalarımızda vergi hukukunun anayasal temelleri olarak vergilerin kanuniliği, hukuk devleti ve eşitlik ilkeleri ele alındı. Tüm bu ilkeler, Anayasanın metninde yer almaktadırlar. Ne var ki tek başlarına bu ilkelerin varlığı, onlardan yararlanacaklar için bir güvence oluşturmaz. Yeterli güvencenin sağlanması için bu ilkelere işlerlik kazandıracak mekanizmaların da yine anayasal temele oturtulması gerekir. Nitekim, bizim Anayasamız da bunu gerçekleştirmiştir.

Konuya ilgili olarak somutlaştırmak gerekirse; örneğin kanuna aykırı bir vergi işlemiyle karşı karşıya kalan yükümlü değinilen vergilerin kanuniliği ya da eşitlik ilkelerinden nasıl yararlanacak, işlemin düzeltilmesini ilgili merciden nasıl isteyebilecektir? Bu isteme hakkının bir anayasal dayanağı olduğu takdirde hakkın kendisi de gerçeklik kazanır. İşte buraya kadar vergi hukuku ile Anayasa arasında kurduğumuz soyut ilgiye gerçek hukuk hayatında geçerlik, somutluk kazandırabilecek bir başka anayasal ilkeyi, başvurma hakkını, bu bölümde inceleyeceğiz.

Geleneksel olarak dilekçe hakkı adı ile anayasa yazımına geçen bu hakkı Anayasamızın da kullandığı bir terim olan «Başvurma hakkı» adı altında, daha geniş bir kapsam içinde ele alıyoruz. Başvurma hakkını en genel çizgileriyle, kişilerin, dilekçe ile idarî, siyasî makamlara başvurma ve yargı organına gidebilme olanağı şeklinde kabul ediyoruz. Böylece Anayasamızın 31 inci maddesinde hükme bağlanan, yargı mercileri önünde hak arama özgürlüğü ile 62 nci maddesinde hükme bağlanan, dilekçe ile yetkili idarî makamlara veya Türkiye Büyük Millet Meclisine dilek ve şikâyetleri bildirme hakkını, bir üst başlıkta toplamış oluyoruz. Kuşkusuz izlediğimiz amaca göre yaptığımız bu kavramsallaştırmada, tersine bir yol tutulup her iki madde 31 nci madde başlığı ile «hak arama özgürlüğü» adı altında düşünülebilir.

<sup>32</sup> *Akın Düren*, Devletin Mülkiyete El Atmasından Doğan Tazmin Yükümlülüğü, Ankara 1977, s. XIV-XV.

## 2 — VERGİ İLİŞKİSİNDE ÖNEMİ

31 inci maddeyi de, başvurma hakkı kapsamına almamızın nedeni şudur: Kişilerin hukukî güvencelerinden biri olan iddia ve savunma hakkı vergi yargısı için de söz konusudur. Dolayısıyla hakkında Anayasaya ve kanunlara aykırı bir vergi işlemi yapılan yükümlünün, işlemi, uyuşmazlık şeklinde yargı mercilerine götürme hakkı vardır. Bu hak sayesinde ki, sakat vergi işlemine karşı yükümlünün mahkemeye başvurma olanağı kaldırılmayacak, böylece kişiler hukukî güvenceye sahip olabileceklerdir. Örneğin, vergi hatası sonucu kendisinden fazla vergi alınmış bir yükümlünün, kanuna uygun koşullar içinde vergi yargısına gitme olanağı vardır; 11 inci madde gereğince bu hakkın özüne dokunulamaz. Vergilendirme işlemi bir idarî işlem olduğundan, bu işlemin yargısal denetimini Anayasamızın 114 üncü maddesi güvence altına almaktadır. İşte bu güvenceyi gerçekleştiren hukukî araç da, yukarıda değindiğimiz, yargı organına başvurma hakkıyla varlık kazanmaktadır.

Hatalı bir vergilendirme işleminde, hukuk devletinin en önemli temellerinden olan idarenin yargı organınca denetlenmesinin yanısıra, yükümlünün yararlanabileceği başka süreçler de düşünülebilir. Örneğin yükümlü, yargı organına gitmektense, koşullar varsa, idarenin hatalı vergi işlemi düzeltmesini de isteyebilir. Bu, vergi dairesine idarî denetim ilkelerine göre yapılacak başvurma ile gerçekleşebilir. İşte, bu sürecin işletilmesi, harekete geçirilmesi konusunda da bireylere anayasal güvence dilekçe hakkı ile tanınmıştır. 62 nci maddeye göre, «Vatandaşlar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, tek başlarına veya topluca, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir»<sup>33</sup>.

Madde metninin iki başvuruyu, idarî başvuruları ve siyasal başvuruları düzenlediği görülüyor. Böylece, 31 inci maddedeki yargısal başvuru

<sup>33</sup> İnsan hakları ile ilgili uluslararası temel metinlerde başvurma hakkının yer almasına örnek olarak İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 8 inci, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair 1950 Roma Sözleşmesinin 25 inci maddeleri gösterilebilir. Madde Metinleri için bkz.: Özman, s. 33, 49.

Çeşitli ülkelerde dilekçe hakkının gelişimi için bkz.: S. Armağan, Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası, İstanbul 1972, s. 6 vd. 1776 dan itibaren Amerikan bağımsızlık bildirelerinde dilekçe hakkı için bkz.: M. Kapani, Kamu Hürriyetleri, S. B., Ankara 1976, s. 45; Osmanlı İmparatorluğu dönemindeki gelişme için bkz.: S. S. Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. II, 3. B., İstanbul 1966 s. 651-654; Kapani, s. 97; O. Aldıkaçtı, Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası, 2. B., İstanbul 1973, s. 77; S. Armağan, s. 26 vd.

ma ile birlikte düşünülünce, bu iki maddenin, kişilerin her türlü başvurularını hak olarak öngördüğü anlaşılır. Aradaki fark, yargı yoluna herkesin gidebilmesine karşılık, dilekçe hakkının sırf vatandaşlara tanınmış olmasıdır. Bunun nedeni, dilekçe hakkının Anayasanın siyasal haklar ve ödevler bölümünde yer alan bir hak olması ve TBMM'ne başvurmayı da içermesidir. Yabancılara tanınması söz konusu olmayan bu hak, yabancıların vergi yükümlüsü olmaları halinde esas itibariyle bir sınırlandırma getiriyor sayılamaz. Çünkü yabancıların, vergi yükümlüsü olarak her türlü başvurma hakkı kanunlarla tanınmıştır. İlk olarak, Vergi Usul Kanunu vergi yükümlüsü sıfatını esas tuttuğundan, yükümlünün tâbiyeti yargısal ya da idarî başvurma hakları bakımından aleyhine bir durum yaratmayacaktır. Danıştay Kanunu da, 69 uncu maddesinde «ilgililerin», idarî makamlara başvurabileceğini öngörmekle aynı ilkeyi benimsemiş olmaktadır. Yabancı uyrukluların idarî başvuru haklarının yalnız kanunlarda tanınmış olmasına karşın yine de bir anayasal güvenceden yararlandıklarını belirtelim: 13 üncü maddeye göre hak ve özgürlüklerin yabancılar için kanunla sınırlanabilmesi ancak uluslararası hukuk kurallarına uygun olarak yapılabılır<sup>34</sup>. Nitekim yabancılar gerek vergi yargısına gerekse vergi idaresine başvuruda bulunabilmektedirler.

62 nci maddede öngörülen siyasal başvurma hakkı ise yalnız Türk vatandaşlarına tanınmıştır. Bu hakkı düzenleyen 140 sayılı Türk Vatandaşlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine Dilekçe ile Başvuruları ve Dilekçelerin İncelenmesi ile Karara Bağlanmasının Düzenlenmesine Dair Kanun da aynı esası benimsemiştir<sup>35</sup>.

Vergi Usul Kanunu ve Danıştay Kanunu, kişilerin yargı organına veya idareye başvurularını bir hak olarak öngören Anayasa ilkelerine paralel hükümler getirmektedir. Vergi Usul Kanununun 5 inci Kitabı vergi uyuşmazlıklarında itiraz, temyiz yolları ile Danıştaya başvurmaya ilişkindir. Danıştay aşaması ayrıca Danıştay Kanunu ile düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanununun vergi hataları ve düzeltmeye ilişkin 116-126 ncı maddeleri ise idarî başvuruların mevzuatımızda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesine örnektir. İtiraz süresi içinde yapılan düzeltme istemi reddedilirse

<sup>34</sup> M. Özyörük, İdare Hukuku - İdarî Yargı - Ders Notları, Coğaltma, Ankara 1977, s. 211-213.

<sup>35</sup> TBMM katında dilekçe hakkının kullanılmasına ilişkin, sayısal verilere dayanılarak yapılan bir araştırmaya göre, 1974-1977 yıllarında Dilekçe Komisyonuna gelen 5851 dilekçeden 100 ü, toplamın % 1,7 si konusu itibariyle Maliye Bakanlığına ilgilendirmektedir. M. Kazancı, «Dilekçe Hakkı, Halkın İstekleri ve Yönetim», SBF Dergisi, C. XXXII, No. 1-4 (Mart-Aralık 1977), s. 141.

uyuşmazlık yargı yoluna geçer; itiraz süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme isteminin reddine karşılık yükümlünün üst mercilere şikâyet yoluna gitme hakkı vardır. Böylece, şikâyet yolu ile, «vatandaşların üst makamlara müracaat ederek haklarını aramaları anayasa gereğince mümkün bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununda bu ana kaide vergi hatalarının düzeltilmesi dolayısıyla tekrarlanmış bulunmaktadır»<sup>36</sup>. Şikâyetin reddi durumunda uyuşmazlık Danıştaya, yani yargı merciine intikal edebilir. Danıştay Kanununun 69 uncu ve 70 inci maddelerinde ilgililerin idarî makamlara ve üst makamlara başvurma hakları teyit edilmekte, bu başvurular Danıştayda açılacak iptal ve tam yargı davalarının temeli olmaktadır.

Görüldüğü gibi, başvurma hakkı kişilere anayasada sağlanan bir güvence mekanizması olarak vergi hukuku mevzuatında da düzenlenmiş bulunmaktadır. Gerek idarî gerek yargısal başvurmelerde anayasal ilkeler kadar vergi hukuku ile birlikte idare hukuku esasları da geçerli olacaktır. Bu bir yandan vergilendirme işleminin idarî niteliğinden kaynaklanırken buna bir de Türkiye'de vergi yargısının belli aşamalarda idarî yargı ile bütünleşmesi özelliği de eklenmektedir.

---

<sup>36</sup> Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara 1949, s. 286. Aynı görüş için bkz.: E. Çırakman, «İdarî Davalarda Süre», İdare Hukuku ve İdarî Yargı ile İlgili İncelemeler, Ankara 1976, s. 210.