

## **<sup>H</sup>VERGİ BORCU İLİŞKİSİNİN PASİF SÜJESİ OLARAK BİREY VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN BİREYİN HAK, ÖZGÜRLÜK VE ÖDEVLERİNE ETKİSİ\***

*Yrd. Doç. Dr. Yıldırım TAYLAR\*\**

### **GİRİŞ**

Ekonomik, sosyal ve siyasal gelişmelerin devletleri çok hızlı etkilemesi, devletin üstlendiği görevlerin de artmasına yol açmıştır. Yaşamın hemen her alanında üstlenmiş olduğu görevlerini yerine getirmek zorunda olan devletler, ciddi bir kamu kaynağına ihtiyaç duymakta ve bu ihtiyaç gün geçtikçe de artan bir grafik çizmektedir. Kamu harcamalarının artışı karşısında, daha fazla kamu geliri sağlanmasına yönelik arayışlar hız kazanmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanı için kullanılan/kullanılabilecek çok sayıda kamu geliri olmasına rağmen, bu gelirler içinde vergi gelirlerinin çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Günümüzde borçlanma, para basma vb. olağanüstü kamu gelirleri bir kenara bırakılacak olursa, kamu harcamaları büyük oranda vergi gelirleri ile finanse edilmekte olup, kamu gelirleri içinde verginin ağırlıkta olduğu ülkeler/devletler “vergi devleti” olarak ifade edilmektedir. Vergi gelirlerine duyulan ihtiyaç ve yüklenen misyon, varolan vergi kaynaklarının verimliliğini arttırmaya yönelik arayışlar yanında, yeni vergi kaynakları oluşturulmasına yönelik arayışları da hızlandırmıştır.

Vergi, kamu harcamalarının finansmanı için kamu kesimine yapılan karşılıksız bir aktarma olduğuna göre, vergiyi “alan” ile vergiyi “veren”

---

H Hakem incelemesinden geçmiştir.

\* Bu makale, 4-6 Aralık 2013 tarihleri arasında ODTÜ-Ankara’da düzenlenen “13. Ulusal Sosyal Bilimler Kongresi”ne sunulan tebliğin yazılı hale getirilerek gözden geçirilmesi ve güncellenmesi sonucu hazırlanmıştır.

\*\* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

arasında sahip oldukları hak ve ödevler bakımından bazı sınırların çizilmesi gerekmektedir. Bu sayede, kamu harcaması yapmak durumunda olan ve kamuyu temsil eden kurumlar ile belirli bir tutarda ödemeyi vergi adı altında yapmak zorunda olan ve bu nedenle de bazı hak ve özgürlükleri bakımından müdahaleye uğrayan bireyler/kişiler arasında bir menfaat dengesi sağlanabilecektir.

Çalışma kapsamında, devletin vergi salma ve alma yönünde sahip olduğu vergilendirme yetkisinin, vergi borcu ilişkisinin “pasif” tarafının yani vergiyi ödemek zorunda olan vergi yükümlüsünün temel hak ve özgürlükleriyle olan bağlantısı incelenmektedir. Bu çerçevede ilk olarak vergi borcu ilişkisinin niteliği ve unsurları üzerinde durulmaktadır. Sonrasında ise verginin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasına ve/veya sınırlandırılmasına etkisi incelenmektedir. Vergi, doğrudan veya dolaylı olarak birçok hak ve özgürlükle ilgili olduğundan, verginin her bir hak ve özgürlük açısından ayrı bir başlık altında incelenmesi, tebliğin sınırlarını aşmaktadır. Bu nedenle, yapılacak değerlendirme ve tespitler, somut bazı hak ve özgürlük örnekleri üzerinden yapılmaktadır.

## I. VERGİ BORCU İLİŞKİSİNİN NİTELİĞİ VE UNSURLARI

### A. Genel Açıklama

Günümüzde en önemli kamu geliri olarak kabul edilen verginin tanımına, Türk Hukuku’nda herhangi bir pozitif hukuk metninde rastlanılmaktadır<sup>1</sup>. Doktrinde, niteliği ve unsurlarına ışık tutacak şekilde vergi, devlet veya devletten aldığı yetkiye dayalı olarak kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak veya kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve kanunî esas-

<sup>1</sup> 1924 Anayasası’nda verginin genel bir tanımı yapılmaktadır. Buna göre, “*Vergi Devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir*”. Diğer bir ifadeyle “*Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir*”. Bkz. <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm> (Erişim. 10.09.2013). 1924 Anayasası dışındaki diğer Anayasalarda ve şu an yürürlükte olan herhangi bir vergi kanununda doğrudan bir vergi tanımı yapılmamaktadır. Verginin doğrudan bir tanımı bulunmasa da verginin unsurlarını ortaya koyan ifadeleri tanım düzeyinde değerlendirmek mümkündür. Bu açıdan 1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinde yer alan düzenlemelere, genel bir tanım olarak bakılabilir.

lara uymak kaydıyla, hukukî cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın, geri vermemek üzere gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan topluluklardan aldığı para tutarları olarak tanımlanmaktadır<sup>2</sup>. Özellikle hukukî cebre dayalı olarak alınması ve herhangi bir karşılık vaadi içermemesi gibi özellikler, vergi gelirini diğer kamu gelirlerinden daha farklı bir şekilde değerlendirmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu şekilde tanımlanan verginin hukukî yönünü inceleyen hukuk dalı ise vergi hukukudur. Vergi hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve sona ermesine ilişkin maddi ve şekli hukuk kurallarının tümü olarak tanımlanmakta<sup>3</sup>; bu çerçevede vergilere ilişkin hukuk kuralları, bu kuralların bir sistematik içinde değerlendirilmesi, uygulanması ve yorumu, kuralların uygulanmasından kaynaklanan uyumsuzlukların çözümlenmesi vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır<sup>4</sup>.

Verginin hukukî yönünü inceleyen hukuk dalı olan vergi hukukunda sözkonusu olan ilişki, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında gerçekleşen “vergi borcu ilişkisi” dir. Bu ilişki, gerek verginin niteliğinden kaynaklanan gerekse borç ilişkilerinin niteliğinden kaynaklanan bazı nitelik ve unsurları bünyesinde barındırmaktadır.

### B. Vergi Borcu İlişkisinin Niteliği

Vergi borcu ilişkisi, kanundan kaynaklanan ilişki olup, kanunla ortaya çıkmakta ve kanun tarafların iradelerinin yerine geçmektedir<sup>5</sup>. Bu borç ilişkisi, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında ortaya çıkmaktadır. Kamu hukukundan kaynaklanan bu borç ilişkisinin içeriğini esas itibarıyla para borcu oluşturmakta ve bu borç ilişkisi özel hukuktaki borç ilişkilerinden farklı olarak kamu hukukuna özgü bir nitelik taşımaktadır<sup>6</sup>. Özel hukuk

<sup>2</sup> Bu ve benzer yönde tanımlar için bkz. Neumark, s. 61; Nadaroğlu, s. 193; Erginay, s. 18. “...Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzel kişilere malî güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür...” Any.M. 28.09.1995 gün ve E.1995/24, K.1995/52, (RG. 11.06.1998 - 23369)

<sup>3</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 2.

<sup>4</sup> Karakoç, Genel Vergi, s. 71.

<sup>5</sup> Lang, in: Tipke/Lang, § 7, Rz. 3.

<sup>6</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 71; Kaneti, s. 106; Karakoç, Genel Vergi, s. 203.

ilişkilerinde taraflar eşit hak ve yükümlülüklerle sahip olmalarına rağmen, vergi borcu ilişkisinde bir tarafta kamu gücünü kullanan ve tek taraflı olarak mali yükümlülük yükleyebilen devlet, diğer tarafta ise kişiler bulunmaktadır. Bu nedenle vergi yükümlülüğü, kamu hukuku kurallarına göre izah edilebilecek bir yükümlülüktür.

Vergi borcu ilişkisinin kamu borcu niteliğinden ötürü, vergi borcunun doğması, sona ermesi ve vergi borcu ilişkisinin yürütülmesi konularında kanunî düzenlemeler esas alınmakta, tarafların iradelerine kural olarak herhangi bir hukukî sonuç bağlanmamaktadır. Kanunilik ilkesinin çok sıkı uygulandığı bir alan olan vergi hukukunda<sup>7</sup>, verginin temel unsurlarına yönelik belirlemelerin kanunlarla yapılması zorunlu olup<sup>8</sup>, yükümlülüğün veya vergi sorumluluğunun yönelik özel hukuk sözleşmeleri, vergi dairelerini bağlamamaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*" hükmüyle, tarafların vergi yükümlülüğü veya sorumluluğuna ilişkin yaptıkları özel hukuk sözleşmelerinin, kanunda aksi hüküm bulunmadıkça, vergi dairesine karşı geçerli sonuçlar doğurmasının önu kapatılmıştır. Dolayısıyla tarafların eşit hal ve şartlarda yapmış oldukları özel hukuk sözleşmeleriyle, vergi kanunlarıyla belirlenmiş olan statülerini değiştirmeleri, yeniden düzenlemeleri veya kaldırmaları mümkün değildir. Vergi yükümlülüğünün taraflarına yönelik bu kısıtlamanın bir benzeri vergi alacaklısı olan devlet için de geçerli olup, devlet bu alacak

<sup>7</sup> "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*" (Any.m.73/3).

<sup>8</sup> **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 100; **Kırbaş**, s. 25; **Karakoç**, Yargısal Denetim, s. 321; **Güneş**, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 134; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 99-100; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.22; **Tekbaş**, 323-324; **Öner**, s. 31. "*...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zaman aşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.*" Any.M. 15.07.2004 gün ve E.2003/33, K.2004/101, (RG. 02.03.2005 - 25743).

üzerinde bağlı yetkiye sahiptir<sup>9</sup>. Bu nedenle vergi alacaklısının da kanunlarla belirlenen çerçeve dışına çıkması, kanuna aykırı vergisel eylem veya işlemlerde bulunması mümkün olamamaktadır.

### C. Vergi Borcu İlişkisinin Unsurları

Borç ve/veya sorumluluk doğuran her hukukî ilişki, geçerli olduğu hukuk dalının özelliklerine göre incelenmekte ve çeşitli unsurları içermektedir. Borç ilişkileri, genel plânda, üç unsura ayrılarak incelenmektedir. Bu unsurlar, “alacaklı”, “borçlu” ve “edim” unsurlarıdır. Borç ilişkisinin aktif tarafını oluşturan ve borç konusunu alacak olarak üstlenen kişi “alacaklı”<sup>10</sup>, bu ilişkinin pasif tarafını oluşturan ve hukukî ilişkiye konu borcu yüklenen kişi ise “borçlu” olarak kabul edilmektedir. Alacaklı ile borçlu arasında gerçekleşen borç ilişkisinde, borçlunun yerine getirmek zorunda olduğu ve alacaklının da yerine getirilmesini isteyebileceği, yerine getirilmemesi durumunda cebri yollarla yerine getirilmesini talep edebileceği davranış türü de “edim” olarak tanımlanmaktadır<sup>11</sup>.

Bir borç ilişkisi olarak vergi borcu ilişkisini de bu unsurlar çerçevesinde değerlendirmek mümkündür. Vergi borcu ilişkisinin alacaklısı, lehine vergi alacağı doğan ve doğan bu vergi borcuna ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesini talep edebilecek olan devlettir<sup>12</sup>. Vergi borcu ilişkisinin borçlusu ise vergi kanunlarıyla yüklenen maddi ve şekli yükümlülükleri yerine getirmek zorunda olan vergi yükümlüsü ve/veya vergi sorumlusudur. Vergi borcu ilişkisinde edim olarak vergi kanunlarıyla maddi ve şekli bazı

<sup>9</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 94; Kaneti, s. 80; Karakoç, Genel Vergi, s. 207.

<sup>10</sup> Borç ve alacak kavramları, esas itibarıyla hukukî ilişkinin aynı unsuruna yönelen, ancak tarafları itibarıyla farklılaşan kavramlardır. Bir borç ilişkisinde bir taraf için borç teşkil eden şey, karşı taraf için alacak teşkil etmektedir.

<sup>11</sup> Kılıçoğlu, s. 1 vd.

<sup>12</sup> Türkiye’de yerel yönetimlerin doğrudan vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Vergi borcunun alacaklısı, kural olarak devlet olmasına rağmen, vergi kanunlarıyla kabul edilen ve yetki verilen durumlarda yerel yönetimler de dâhil kamu tüzel kişilerinin vergi alacaklısı olması mümkündür. Örneğin, emlak vergisi kanunla devlet (yasama organı) tarafından konulmuş bir mali yükümlülük olmasına rağmen, bu vergi Emlâk Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, ilgili belediye tüzel kişiliği tarafından tarh ve tahsil edilmektedir.

yükümlülükler öngörülmüştür. Bu ilişkide borçlunun maddi edimi, vergi borcunu ödemektir. Şekli edimler ise beyanname verme, defter tutma, belge düzenleme gibi, bir nevi maddi edimin yerine getirilmesine aracılık eden ödevlerden oluşmaktadır<sup>13</sup>.

#### D. Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi-Borçlusu

Vergi borcu ilişkisinde alacaklı olan taraf karşısında, vergi yükümlüsü ve sorumlusu olmak üzere iki borçlu tipi bulunmakla birlikte her iki kavram vergi hukukunda birbirinden farklı hukukî statüleri ifade etmektedir. Vergi borcunun asıl borçlusu, vergi yükümlüsüdür. Vergi yükümlüsü, Vergi Usul Kanunu'nda "...*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi...*" (VUK.m.8/1) olarak tanımlanmaktadır. Doktrinde ise vergi yükümlüsü, bir vergi kanununun kendisine vergi konusu ve bununla bağlantılı olarak vergi borcu isnad edilen hukukî süjesi<sup>14</sup>, bir vergi borcu yüklenen vergi süjesi<sup>15</sup>, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren ve vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda olan kişi<sup>16</sup> olarak farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan açıkça anlaşılacağı üzere vergi borcunun asıl borçlusu, vergiyi doğuran (tipe uygun) olayı gerçekleştiren, bu gerçekleşme nedeniyle kendisine vergi borcu isnad edilebilen, vergi borcunun yerine getirilmesi bakımından bazı temel hakları vergisel müdahaleye uğrayan vergi yükümlüsüdür.

Vergi sorumluluğu kavramı, vergi hukukunun diğer hukuk dalları karşısında bağımsızlık kazanmasını sağlayan önemli kavramlardan biridir. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, "*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*" Bu somut düzenlemeden de hareketle vergi sorumluluğu doktrinde, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin, vergi ödemek veya şekli ödevleri yerine getirmek; vergi yükümlüsü ile birlikte veya onun yerine

<sup>13</sup> Maddi ve şekli vergi yükümlülüğüne ilişkin olarak bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 71; **Saban**, Vergi Hukuku, s. 156 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 204.

<sup>14</sup> **Lang**, in: **Tipke/Lang**, § 7, Rz. 22.

<sup>15</sup> **Birk**, s. 30.

<sup>16</sup> **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 72; **Kaneti**, s. 79-81; **Kırbaş**, s. 64; **Saban**, Vergi Hukuku, s. 89; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 208; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 75; **Öner**, s. 57-58.

geçerek vergiyi ödemek konusunda kanunlarla vergi dairesine karşı muhatap alınmaları olarak tanımlanmaktadır<sup>17</sup>. Vergi Usul Kanunu, bu düzenlemeleriyle vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu kavramlarını birbirinden ayırmaktadır. Vergi yükümlüsü, vergi hukukunda tipe uygun olayı gerçekleştiren ve bu nedenle bizzat şahsına vergi borcu düşen kişi iken; vergi sorumlusu, bir başkasının vergi borcundan dolayı yine o kişi ile vergi kanunlarıyla belirlenen ilişkisi nedeniyle vergi dairesine karşı muhatap olan kişiyi ifade etmektedir<sup>18</sup>.

Vergi hukuku açısından temel hak müdahalelerine uğrayacak olan kişi vergi borcunun asıl borçlusunu olan vergi yükümlüsü olmasına rağmen, vergi sorumlusu da kanundaki şartlar gerçekleştiğinde vergi dairesine karşı şekli ve maddi ödevleri yerine getirmek zorunda olup, yerine getirilmeyen ödevler nedeniyle bazı yaptırımlara uğrayabilmektedir. Bu nedenle temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması konusunda geçerli olan anayasal sınırlar, vergi sorumlusunun hak ve özgürlüklerine yapılan vergisel müdahaleler için de geçerlidir. Bu yüzden çalışma kapsamında kural olarak vergi yükümlüsü esas alınarak açıklamalar yapılacak olmakla birlikte, bu açıklamaların niteliğine uyduğu ölçüde vergi sorumluluğuna da şamil olduğunu belirtmek gerekmektedir<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Karakoç, Genel Vergi, s. 215. Ayrıca bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 75; Akkaya, s. 185; Saban, Vergi Hukuku, s. 89; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 79; Bilici, s. 53; Öner, s. 59-60.

<sup>18</sup> Vergi Usul Kanunu'na kaynaklık eden Alman Vergi Usul Kanunu'nda (Abgabenordnung) ise vergi yükümlüsü, kendisine vergi borcu düşen, üçüncü bir kişinin vergi borcunu hesaplayıp ödeyen, bir vergi beyannamesi veren, güvence önlemi gösteren, defter ve kayıtları yöneten ve vergi kanunlarıyla yüklenen diğer yükümlülükleri yerine getiren kişi olarak tanımlanmaktadır (AO § 33). Bu tanım, vergi sorumluluğu kapsamına giren bazı durumları da vergi yükümlülüğü kavramı kapsamında değerlendirmektedir.

<sup>19</sup> Vergi yükümlüsü ve sorumlusuna yönelik tanımlar, Vergi Usul Kanunu'nun "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir." (VUK.m.8/4) hükmü ile birlikte ele alındığında, vergi sorumluluğunun kapsamının sadece maddi ödev (ödeme) ile sınırlı olmadığı, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen şekli yükümlüklerin de bu sorumluluğun kapsamında yer aldığı sonucuna ulaşılmaktadır. (Akkaya, s. 185).

Vergi Usul Kanunu, vergi borcu ilişkisinin pasif süjesini oluşturmak bakımından sahip olunması gereken hukukî ehliyet konusunda, özel hukuktan farklı bir düzenlemeyi kabul etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ehliyeti" başlıklı 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre, "*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*". Hükümde vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu için varlığı şart olarak aranmayan "kanuni ehliyet", fiil (eylem) ehliyetidir. Buna göre, vergi yükümlüsü olabilmek için medeni hakları kullanma ehliyeti anlamına gelen fiil ehliyeti aranmamaktadır<sup>20</sup>. Vergi konusuyla kanunun belirttiği türden bir ilişkiye girmek suretiyle vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren ve doğan vergisel sonuç kendisine isnad edilebilen kişi, medeni hukuk bakımından hak ve borçlarını bizzat yerine getiremeyecek durumda olsa bile (fiil ehliyeti olmasa bile) vergi hukuku açısından vergi yükümlüsü olarak kabul edilmektedir. Fiil ehliyetine sahip olmayan kişi, vergi hukuku alanında vergisel hak ehliyetine sahip olması kaydıyla vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklara sahip olabilir, bir vergi borcunun borçlusu olabilir ve vergi borcu ilişkisinde borçlu taraf olarak yer alabilir. Fiil ehliyetine sahip olmayan bireyler ile tüzel kişiliği bulunmayan bazı topluluklar, bu hüküm nedeniyle vergi hukuku açısından "vergisel hak ehliyetine"<sup>21</sup> sahip kabul edilebilmektedir.

## II. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN BİREYİN HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİNE ETKİSİ

### A. Genel Açıklama

Vergi, kamu harcamalarının finansmanı için gerçek ve tüzel kişilerden ve hatta tüzel kişiliği olmayan topluluklardan alınan karşılıksız ekonomik bir değer olduğuna göre, vergilerin konulması, tahsil edilmesi ve vergilendirme sürecinin yürütülmesi aşamalarında, vergilendirme yetkisi ile bireylerin hak ve özgürlüklerinin karşı karşıya gelmesi kaçınılmazdır. Anayasanın 12'nci

<sup>20</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 74; Kaneti, s. 97; Kırbas, s. 84; Karakoç, Genel Vergi, s. 211; Öner, s. 58.

<sup>21</sup> Belirtmelidir ki vergisel hak ehliyeti kavramı, Türk Vergi Hukuku'nda yaygın olarak kullanılan bir kavram değildir. Bu kullanım ve kavramla ilgili geniş bilgi için bkz. Taylar, Vergiyi Doğuran Olay, s. 132 vd.



maddesi, “Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.” hükmüyle temel hak ve özgürlükler bakımından genelliği kabul etmiş, ancak 13’üncü maddesiyle bu hakların hangi sebep ve şartlarla sınırlandırılabilirliğini göstermiştir. Madde hükmüne göre, “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaz”. Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde de herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmiş (Any.m.73/1), vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilirliği (Any.m.73/3) hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden şu sonuca ulaşılabilir: Herkes, Anayasa’da belirtilen hak ve özgürlüklere sahip olmakla birlikte, aynı zamanda kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücü oranında vergi ödemekle de yükümlüdür. Bu bakımdan kamu giderlerinin karşılanması için vergi ödenmesi noktasında bireylerin bazı temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi anayasal olarak mümkün olup, vergi hukuku bir “temel haklara müdahale” hukuku olarak nitelendirilebilir. Ancak yapılacak müdahalelerin Anayasa’da ve uluslararası hukukta öngörülen usul ve esaslara uygun olup olmadığı, gerek iç hukukta gerekse uluslararası hukukta denetime tâbi tutulabilmektedir<sup>22</sup>. Devletin son zamanlarda, malî amaç dışında bir

<sup>22</sup> “...Devlet gelir ve giderlerinin söz konusu olduğu her alanda vergi ilişkisi doğal bir sorundur. Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar. Anayasa’nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlama nedenlerini belirleyerek kendi içinde sınırlama olanağını tanıırken bunun Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun olarak yasayla yapılabileceği koşulunu getirmiş, ayrıca demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacakları ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılmayacaklarını vurgulamıştır. Hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemeler, önleyen uygulamalar, tümüyle geçersiz kılan oluşumlar, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmaz. Güdülen amaç ne olursa olsun, sınırlamalar, özgürlüğün kullanılmasını tümüyle ortadan kaldıracak düzeyde ve ağırlıkta olamaz. Kamu yararı düşüncesine dayanan ceza yaptırımını bile Anayasa’yla belirlenen ayrık durumlar dışında bir hak ve özgürlükten tümüyle

takım sosyal ve ekonomik amaçlarla da vergileri kullanması, vergilerin temel hak ve özgürlüklere uygunluğunu daha da güncel hale getirmiştir<sup>23</sup>.

### B. Verginin Başlı Başına Bir (Siyasi Hak ve) Ödev Olarak Düzenlenmesi<sup>24</sup>

Anayasa'nın doğrudan vergiye ilişkin en önemli hükmü olan "Vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesi, Anayasa sistematüğinde "Siyasi Haklar ve Ödevler" kısmında düzenlenmiştir<sup>25</sup>. Siyasi haklar ve ödevler, vatandaşların siyasal iktidarın oluşumuna ve kullanımına katılmasını veya siyasi süreci

---

*ve sonsuz yoksunluğu gerektiremez. Ancak belirli bir sınırlamayı getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasa'nın 13. maddesinde temel nedenler olarak sayılmıştır. Hakkı ortadan kaldırıcı nitelikteki aşırı, ölçüsüz sınırlama, Anayasa'ya aykırı ve geçersizdir. Kamusal gereksinimleri karşılamak için kişi ve kuruluşların mal varlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi, bu yolla kamuya aktarılması anlamındaki "vergi"nin kimi koşullarla anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelelerinin özenle gözönünde tutulması gerekir. Bu doğrultuda vergilendirme işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylece belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır. Bu özellikleri gözardı eden oluşumların, vergi niteliği tartışmalı olur. Gelirle vergi arasındaki doğal bağımlılık, gelir öğelerinin benimsenmesiyle değer kazanarak vergiyi hukuksallaştırır..."* Any.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484).

<sup>23</sup> **Çağan**, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 140; **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 165.

<sup>24</sup> Temel hak ve hürriyetler, konularına, kullanılma biçimlerine ve ortaya çıkış sıralarına göre çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar içinde en eskisi ve en kullanışlısı Georg Jellinek tarafından yapılan sınıflandırmadır. Jellinek, devletle birey arasındaki ilişkinin durumuna göre temel hak ve hürriyetleri, negatif statü hakları, pozitif statü hakları ve aktif statü hakları olarak üçe ayırmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Gözler**, s. 507 vd.

<sup>25</sup> Vergi, 1876 Anayasasında bir kamu hakkı olarak "Tebaa Devleti Osmaniyenin Hukuku Umumiyesi" kısmında 20'nci maddede; 1924 Anayasasında "Türklerin Kamu Hakları" başlığı altında yine bir kamu hakkı olarak 84 ve 85'inci maddelerde düzenlenmiştir. 1961 Anayasası döneminde, verginin bir kamu hakkı olarak ele alındığı anlayış terk edilmiş ve vergi "Siyasi Haklar ve Ödevler" kısmında 61'inci maddede düzenlenmiştir. 1982 Anayasası da 1961 Anayasasının sistematüğünü devam ettirmektedir. Çeşitli ülkelerin anayasalarındaki vergi anlayışları için bkz. **Batrel**, s. 14-18.

etkileyebilmesini sağlayan haklardır. Kendilerini devlet karşısında aktif hale getiren bu haklar sayesinde vatandaşlar, siyasi ve idari karar alma mekanizmalarını etkileyebilmektedirler. Günümüz uygulamasında siyasi haklar büyük çoğunlukla vatandaşlara tanınmakta, vatandaş olmayanlar bu hakların bütününden veya büyük bir kısmından mahrum bırakılmaktadır<sup>26</sup>.

Vergi ödevinin bu kısımda düzenlenmesi, verginin salt bir vatandaşlık bağına dayandığı<sup>27</sup>, ancak bugün için geçerliliğini yitirdiği kabul edilen bir düşünceye dayanmaktadır<sup>28</sup>. Günümüzde gelinen noktada vergi ödeme yükümlülüğü, vatandaşlıkla değil mali egemenlikle açıklanmakta ve demokrasinin bedeli, demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı olarak nitelendirilmektedir. Vergi devlete, hak ve özgürlükleri tanıdığı için değil koruduğu için ödenmektedir<sup>29</sup>. Nitekim 1982 Anayasası'na göre vergi sadece vatandaşlara yüklenmemekte, vatandaş-yabancı ayırımı yapılmaksızın "herkes" 73'üncü maddeye göre vergi yükümlüsü olabilmektedir. Bu nedenle verginin siyasi haklar ve ödevler kısmında düzenlenmesinin artık pratik bir anlamının kalmadığı yönündeki görüşler taraftar bulmaktadır. Bir görüşe göre, verginin ekonomik ilişki esas alınarak açıklanması, vatandaşlık bağı dikkate alınarak açıklanmasına oranla daha isabetli olacağından vergi ile ilgili düzenlemelerin "Mali ve Ekonomik Hükümler" bölümünde yer alması daha isabetli olacaktır<sup>30</sup>. Diğer bir görüşe ise<sup>31</sup> vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkına devletin müdahalesi olup,

<sup>26</sup> Erdoğan, s. 210. Ayrıca bkz. Gözler, s. 509.

<sup>27</sup> Vergi-vatandaşlık kavramlarının birbiriyle ilişkisi hakkında ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. Evran-Topuzkanamış, s. 349-356.

<sup>28</sup> Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 149; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 95.

<sup>29</sup> Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 95.

<sup>30</sup> Bkz. Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 149. Aynı yönde öneri için bkz. Batırel, s. 25. Buna karşılık, bütçe hakkını da içinde barındıran malî ve ekonomik hükümlerin, bütçe hakkına verilen önemin bir ifadesi olarak, siyasi haklar ve ödevler kısmına alınmasının daha uygun olacağı yönünde karşıt bir öneri de yer almaktadır. Öneri için bkz. Oktar, s. 195.

<sup>31</sup> Bu yönde görüş için bkz. Saban, Vergi Hukuku, s. 23; Güneş, Vergisel Beklentiler, s. 269; Gülşen Gedik, "Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması", <http://www.vmhk.org.tr/?p=3815> (Erişim. 10.09.2014); Mutlu Kâğıtçıoğlu,

içeriğini toplum yararı oluşturmaktadır. Temel hak ve ödevlerde kişi ve üyesi olduğu demokratik toplum kavramları bulunmakta olup, bu kavramlar vergi yükümlüsü ve demokratik toplumda kamu giderlerinin karşılanması kavramları ile karşılanmaktadır. Vergi yükümlüsü hak ve ödevleri olan bir kişidir ve bu çerçevede vergi öncelikle kişi-birey düzleminde değerlendirilmelidir. Bu nedenle verginin siyasal hak ve ödevler kısmında düzenlenerek, yükümlünün sadece ödevleri olan bir kişi olarak değerlendirilmesi doğru olmayıp, çağdaş bir yaklaşımla vergiye ilişkin düzenlemelerin kişinin hak ve ödevleri kısmında düzenlenmesi uygun olacaktır<sup>32</sup>. Bu noktadaki diğer bir görüşe göre ise, siyasal haklar, kural olarak vatandaşlara tanınmasına rağmen, ödevin vatandaş-yabancı ayırımı yapılmaksızın şartları taşıyan herkese şamil olması nedeniyle hükmün mevcut yerinde muhafaza edilmesi daha uygun olacaktır<sup>33</sup>. Kanaatimizce temel hak ve ödevlerde maddi hukuka ilişkin birçok özelliği bünyesinde barındıran vergi gelirine ilişkin düzenlemelerin, “Yasama” veya “Mali ve Ekonomik Hükümler” gibi daha çok usule ilişkin hükümlerin yer aldığı kısımlarda düzenlenmesi uygun olmayacaktır. Vergi, Anayasa’da düzenlenen temel hak ve hürriyetlerin birçoğu ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantı halinde olup; bazı temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması için sebep oluştururken, bazılarının hayata geçirilebilmesi noktasında bir araç veya destek olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle verginin düzenlenmesi gereken kısım, bu derece yoğun bir ilişki içinde olduğu “Temel Haklar ve Ödevler”in bulunduğu kısım olmalıdır. Temel haklar ve ödevler içinde hangi kısımda yer alması gerektiği ayrı bir tartışma konusudur. Vergiye ilişkin düzenlemelerin kişinin hakları ve ödevleri kısmında düzenlenmesine yönelik görüşlerin haklı yanları bulunmakla birlikte, şu an düzenlendiği kısım olan “siyasal haklar ve ödevler” kısmında kalması kanaatimizce daha doğru olacaktır. Jellinek’in yapmış olduğu sınıflandırma çerçe-

“73’üncü Maddenin Yazımında Görüş ve Öneriler”, [http://www.vmhk.org.tr/?page\\_id=3388](http://www.vmhk.org.tr/?page_id=3388) (Erişim. 10.09.2014).

<sup>32</sup> **Saban**, Vergi Hukuku, s. 22-23; **Gedik**, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3815> (Erişim. 10.09.2014). Hatta vergi ödevine ilişkin anayasa maddesinin temel hak ve hürriyetler bölümüne aktarılmasının, vergi ödevinin yücelik, kutsallık, vatandaşlık üzerine kurulu dini ve millî referanslardan arındırılması için de uygun olacağı ifade edilmektedir. Bkz. **Yaltı**, 1923’ten 2003’e, s. 117; **Güneş**, Vergisel Beklentiler, s. 269.

<sup>33</sup> **Karakoç**, Vergi Ödevi, s. 95.

vesinde siyasi haklar ve ödevler (aktif statü hakları-katılma hakları), kişilerin siyasi iktidarın oluşmasına, kullanılmasına aktif olarak katılmasını veya siyasi organ ve kurumları bu haklar nedeniyle etkileyebilmesini ifade etmektedir. Devletin bizatihi kendisi bir siyasi oluşum olup, üstlendiği yükümlülükleri yerine getirebilmek için kamusal gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Devletin varlığını sürdürebilmesi ve oluşturulan düzenin devamı, gelir kaynaklarına bağlıdır. En önemlisi vergi olmak üzere bu gelirleri devlete sağlayanlar ise başta vatandaşlar olmak üzere bir şekilde bu düzen içinde varlığını sürdüren kişi, kurum veya oluşumlardır. Bu şekilde kişiler, devlet tarafından oluşturulan, hukuk kurallarıyla düzenlenen ve korunan düzenin devamına ödemiş oldukları vergilerle aktif olarak katılmaktadır<sup>34</sup>. Verginin sadece vatandaşlara yüklenmemesi bu nedenledir, zira demokratik düzenin devamında sadece vatandaşların değil ülkede bulunan her kişi veya oluşumun menfaati bulunmaktadır. Devlet de ödenmiş olan vergiler karşılığında düzeni sağlamayı ve sürdürmeyi, temel hak ve özgürlükleri korumayı ve bunların kullanılmasının önündeki engelleri kaldırmayı üstlenmektedir. Vergi, Anayasa’da yer alan ve başta mülkiyet hakkı olmak üzere kişinin hak ve ödevleri kısmında düzenlenen haklar için daha çok bir sınırlama sebebi oluşturmaktadır. Mülkiyet hakkı açısından düşünüldüğünde “kamu yararı” olarak öngörülen sınırlama sebebinin (Any.m.35) vergi açısından “kamu giderlerinin karşılanması zorunluluğuna” (Any.m.73) karşılık geldiği rahatlıkla görülebilir. Temel haklara vergisel açıdan getirilen sınırlamaların Anayasa’ya uygun olup olmadığı ise her zaman denetim konusu yapılabilir. Bu sebeplerle verginin, kişinin hakları ve ödevleri kısmında değil, siyasal düzenin devamına katkı payı olarak “siyasi hak ve ödevler” kısmında düzenlenmesi daha uygun bir tercih olacaktır. Kaldı ki doktrinde isabetli olarak belirtildiği üzere bu konuda önemli olan verginin hangi kısımda düzenlendiği değil, hak eksenli bir yaklaşım çerçevesinde ele alınmasıdır<sup>35</sup>.

<sup>34</sup> “...Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır...” Any.M. 28.09.1995 gün ve E.1995/24, K.1995/52, (RG. 11.06.1998 - 23369).

<sup>35</sup> Nihal **Saban**, “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576> (Erişim. 10.09.2014).

1982 Anayasası, vergiyi bir “ödev” olarak nitelendirmesine rağmen vergi ödevi, hak-özgürlük/ödev-sorumluluk dengesi bakımından değerlendirildiğinde, bu ödevin demokratik toplum düzeninin organizasyonuna katkı payı, demokrasinin bedeli olarak nitelendirilmesi daha uygun olacaktır<sup>36</sup>. Demokratik toplum düzeninin iki temel unsuru olan kamu düzeni ile birey özgürlükleri arasında denge oluşturulması zorunlu olup, ikisi arasında bir zıtlıktan ziyade bir bağın, dayanışmanın, etkileşimin bulunduğu kabul edilmelidir. Bir özgürlükler rejiminin kurulabilmesi için her şeyden önce bir toplum düzeninin bulunması gerekir. Düzensizliğin, kargaşanın ve huzursuzluğun içinde gerçek özgürlüğün varlığından söz etmek mümkün değildir<sup>37</sup>. Demokratik düzeninin sağlıklı işleyebilmesi için gerekli koşullardan biri de kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için düzenli bir vergi sisteminin kurulmasıdır<sup>38</sup>. Günümüzde vergiye ödev-yükümlülük vurgusu ile algılanan otoriter bir içerikle açıklanamamaktadır. Aksine vergi, yükümlülerin demokratik hak ve özgürlüklerini kullanabilmesinin, bunların hayata geçirilmesinin bedeli şeklinde demokratik organizasyonun katılım payı olarak algılanmaktadır<sup>39</sup>. Dolayısıyla Anayasada doğrudan “vergi ödevi” olarak ifade edilmiş olsa da verginin sadece ödev niteliğinin bulunmadığını, hak ve özgürlükler kapsamında da değerlendirilebilecek bir içeriğe sahip olduğunu kabul etmek bir zorunluluk arz etmektedir.

### C. Verginin Mülkiyet Hakkı Açısından Sınırlama Sebebi Olma Niteliği

#### 1. Genel Olarak

Kişiye “bu benimdir, salt bana aittir” dedirten mülkiyet, tüm insanlık tarihine damgasını vurmuş bir olgudur. Gerçekten de mülkiyet, tarih boyunca toplumlar ve devletleri biçimlendirmiş, barıştan savaşa, devrimden-karşı devrime, işsizlikten yoksulluğa varıncaya dek tüm ekonomik, sosyal ve

<sup>36</sup> Bu yönde bkz. **Çağan**, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 130-131; **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 95-96.

<sup>37</sup> **Kapani**, s. 228-229.

<sup>38</sup> **Çağan**, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 130.

<sup>39</sup> **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 96.

siyasal gelişmeleri belirlemiştir. Mülkiyet, doğuştan insan doğasından gelme bir hak olmayıp, üretim yaşamının, toplumsal işbölümünün ve sosyal sınıflar arasındaki savaşın tarihsel sonucu olarak ortaya çıkmış bir haktır<sup>40</sup>.

1982 Anayasasının 35'inci maddesine göre, “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. / Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. / Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz”. Maddenin ilk fıkrası, mülkiyet ve miras haklarını tanıyan ve koruyan genel ilkeyi belirlemektedir. İkinci fıkrası, mülkiyet ve miras hakkının sınırlan(dırıl)masına ilişkin genel ilkeyi belirlemektedir ki bu ilke, kamu yararadır. Buna göre mülkiyet hakkı, kamu yararı bulunması koşuluyla ve kanunla sınırlanabilir. Üçüncü ve son fıkra ise mülkiyet hakkı sahiplerine yönelen genel bir direktif içermekte ve mülkiyet hakkının toplum yararına aykırı olamayacağını düzenlemektedir. Bu hüküm, maliklere, mülkiyet hakkını toplum yararına uygun bir biçimde kullanmak, mülkiyet hakkından toplum yararına faydalanmak konusunda pozitif bir yükümlülük yüklemektedir<sup>41</sup>.

Kanun koyucu tarafından vergi kanunları ihdas edilmesinden vergilerin tahsil edilmesine kadar geçen vergilendirme sürecinde vergi borçlularının mülkiyet hakkına sürekli müdahale edilmektedir. Bu müdahaleler, yasama organı ve/veya yürütme tarafından yapılan vergisel düzenlemelerle olabileceği gibi, yürütme organının vergisel işlem veya eylemleri veya yargı organları tarafından verilen kararlarla da olabilmektedir<sup>42</sup>. Mülkiyet hakkı açısından değerlendirildiğinde vergilendirme, mülkiyet hakkının doğrudan bir

<sup>40</sup> Serozan, s. 239-240.

<sup>41</sup> Bulut, s. 24. Belirtilen bu konular, mülkiyet hakkının 1982 Anayasası'nda mutlak ve dokunulmaz bir hak olarak düzenlenmediğini, bu şekilde liberal mülkiyet anlayışından sosyal fonksiyon olarak mülkiyete geçildiğini göstermektedir. Sosyal fonksiyon olarak mülkiyet anlayışına göre mülkiyet hakkı, mutlak bir hak değildir. Malik, toplumun yararını gözetmek zorunda olup, devlet de bu hakkı düzenlerken, sosyal devlet ilkesi bağlamında mülk sahipleri kadar, toplumu ve toplumun yoksul kesimlerini de dikkate alacaktır. Çünkü sosyal devlette mülkiyet, malikin hem yetkilerini hem de topluma karşı ödevlerini içeren bir olgu niteliği taşımaktadır. Bkz. Kapani, s. 121; Tuğrul, s. 64-65; Bulut, s. 21-22; Etkü, s. 107. Mülkiyet hakkının bu niteliği, ileride açıklanacağı üzere toplum yararını sağlamak (kamu giderlerini karşılamak) üzere bu hakka yapılacak vergisel müdahaleleri meşru hale getirmektedir.

<sup>42</sup> Gümüşkaya, s. 103.

sınırlamasıdır<sup>43</sup>. Vergilendirme, özel mülkiyetin yarattığı hâkimiyet gücünün sınırlandırılmasını ve toplum (kamu) yararına uygun bir şekilde kullanılmasını sağlamak bakımından oldukça önemlidir<sup>44</sup>. Mülkiyet hakkı kamu yararına yönelik olarak sınırlanabileceğine ve vergi yükümlülüğü mülkiyet hakkının bir sınırlaması olduğuna göre, bu sınırlamaların hangi usul ve esaslar çerçevesinde yapılabileceğinin ortaya konulması gerekmektedir.

## 2. Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalenin Sınırları

### a. 1982 Anayasası Açısından

Temel hak ve özgürlükler, yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sınırlama sebeplerine dayalı olarak sınırlandırılacaklarından (Any.m.13), bu konuda öncelikle mülkiyet ve miras haklarını düzenleyen 35'inci maddesindeki sınırlama sebeplerine bakmak gerekmektedir. Maddeye göre mülkiyet hakkı, kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabilir. Sınırlama sebebi olarak gösterilen kamu yararı kavramı<sup>45</sup>, genel ve soyut bir kavram olup içeriğinin belirlenmesi çok zor görünmektedir. Bu durumun başlıca sebebi, kamu yararının hukukun sınırlarını aşan, felsefe, ahlâk ve sosyoloji alanına giren bir kavram olmasıdır<sup>46</sup>. Ancak bu düzenlemeyi vergi ödevini düzenleyen 73'üncü maddeyle birlikte okuduğumuzda, kamu yararı vergilendirme açısından daha somut bir hale gelmektedir. 73'üncü maddenin 1'inci fıkrasına göre, herkes "kamu giderlerini karşılamak üzere" vergi ödemekle yükümlü olduğundan, mülkiyet hakkına vergisel müdahaleyi haklı duruma getiren kamu yararı, verginin kamu giderlerinin karşılığı olarak alınmasıdır<sup>47</sup>. Gerçekten de üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getir-

<sup>43</sup> Bu yönde bkz. **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 169; **Yaltı-Soydan**, s. 105; **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 43; **Başaran-Yavaşlar**, s. 149; **Gümüşkaya**, s. 107; **Demirbaş-Aksüt**, s. 35; **Nazal/Demirci**, s. 91.

<sup>44</sup> **Güriz**, s. 348-349.

<sup>45</sup> Kamu yararı (nın korunması), Anayasanın 13'üncü maddesinin 2001 yılında değişmeden önceki şeklinde temel hak ve hürriyetler için genel bir sınırlama sebebi olarak düzenlenmekteydi.

<sup>46</sup> **Uygun**, s. 128.

<sup>47</sup> Vergilendirme-kamu yararı-kamu giderlerinin karşılanması kavramları arasındaki ilişki hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Başaran-Yavaşlar**, s. 158-161.



mek için kamu harcaması yapmak zorunda olan devletin, bireyin mülkiyetinden belirli bir kısmı vergi olarak alınmasında kamu yararının bulunduğu kuşkusuzdur.

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin Anayasaya uygunluğu için diğer bir şart, müdahalenin kanunla yapılmasıdır. Nitekim bu husus, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin genel hüküm niteliğinde olan 13'üncü maddede ayrıca vurgulanmıştır. Burada sözü edilen kanun şekli anlamda bir kanun olup<sup>48</sup>, temel hak ve özgürlüklere yönelen tüm müdahaleler gibi, vergilendirme yoluyla yapılacak müdahaleler de kanunî bir dayanak-yasa kaydı (Gesetzesvorbehalt) gerektirmektedir. Vergilendirme açısından yasa kaydına ilişkin zorunluluk, 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında "verginin kanuniliği" ilkesine dayanak oluşturan düzenlemeyle dayanak bulmuştur. Fıkraya göre, "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*". Dolayısıyla devletin mülkiyet hakkına bir sınırlama olarak vergi koyması, ancak yasama organı tarafından kanun yapma sürecine uyularak çıkarılan şekli anlamda bir kanunla mümkün olmaktadır. Verginin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması anlamına gelen kanunilik ilkesi, takdiri ve keyfi uygulamaları önleyerek kişi hak ve özgürlüklerini vergisel müdahalelere karşı güvence altına almaktadır<sup>49</sup>. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bazı kararlarında kanunilik ilkesini, vergilendirme yetkisini keyfi uygulamalara karşı sınırlayan ve bu çerçevede temel hak ve özgürlükler açısından güvence oluşturan bir ilke olarak görmekte ve tanımlamaktadır<sup>50</sup>. Normlar hiyerarşisi çerçevesinde, kanundan daha alt düzeyde bulunan tüzük, yönetmelik, tebliğ vb. idarî işlemlerle vergi kanunlarının somutlaştırılmasına yönelik düzenlemeler yapılması mümkün olmakla birlikte, bu düzenleyici işlemlerle verginin konulması, değiştirilmesi, kaldırılması veya bu yönde sonuç doğuracak düzenlemeler yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla vergiye ilişkin düzen-

<sup>48</sup> **Uygun**, s. 92.

<sup>49</sup> **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 35; **Karakoç**, Yargısal Denetim, s. 322; **Güneş**, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 14; **Saban**, Vergi Hukuku, s. 48; **Öner**, s. 30.

<sup>50</sup> Bu konudaki örnek Anayasa Mahkemesi kararları için bkz. Any.M. 27.09.2006 gün ve E. 2002/133, K. 2006/91, (RG. 09.12.2006 - 26371); Any.M. 31.03.1987 gün ve E.1986/20, K.1987/9, (Any.MKD. S. 23, s. 190).

lemeler yapmak, kural olarak yasama organına ait bir yetki olup; idare, düzenleyici işlemleriyle vergilendirme yetkisi kullanamaz. İdareye vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde yetki veren kanun hükümleri ile idarenin kanunlarla Anayasa'ya uygun verilmiş bir yetki olmasına rağmen yaptığı vergiye ilişkin düzenlemeler, Anayasa Mahkemesi ve idari yargı organları tarafından hukuka uygunluk denetimine tâbi tutulacaktır. Bu denetim çerçevesinde ilgili kanun hükmü veya düzenleyici işlem iptal edilebilecektir. Özellikle Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarının yorumlanması yetkisi çerçevesinde çıkardığı genel tebliğ veya sirkülerlerle, bazen kanunda yer almayan yeni bir yükümlülük yaratma sonucunu doğuracak şekilde yetki kullandığı görülmektedir<sup>51</sup>. Bu yöndeki bir yetki kullanımını, kanunun üstünlüğü ve idarenin kanuna bağlılığı, hukukî güvenlik, hukuk kurallarının belirliliği ilkelerini ihlâl etmekte ve dolayısıyla kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Özel sınırlama sebebi olarak kamu yararı bulunması ve sınırlamanın kanunla yapılması durumu dışında, mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerde ayrıca Anayasa'nın 13'üncü maddesinde yer alan sınırlama sebeplerine de titizlikle uyulması gerekmektedir. Madde hükmüne göre, temel hak ve hürriyetler "...özlerine dokunulmaksızın...sınırlanabilir. *Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*". Bu konuda dikkati çeken önemli iki sınırlama sebebi olan öze dokunma yasağı ile ölçülülük ilkesi arasındaki ilişki dikkat çekicidir. Hakkın özü, onun vazgeçilmez unsuru, dokunulduğu takdirde sözkonusu özgürlüğü anlamsız kılacak olan asli çekirdeğidir<sup>52</sup>. Bu nedenle hakkın özü, her temel hak müdahalesinin son sınırını oluşturmaktadır<sup>53</sup>. Ölçülülük ilkesi ise sınırlamada başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirme elverişli olmasını, bu aracın sınırlama amacı

<sup>51</sup> Bu sebeple iptal edilen bir tebliğe ilişkin karar için bkz. Dş. 4. D. 6.12.2000 gün ve E.2000/1307, K.2000/5053; Aynı yönde bkz. Dş. 4. D. 16.5.2001 gün ve E.2000/3269, K.2001/2081, (www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2013). Kararda, 231 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde kârın sermayeye eklenmeyip dağıtılması durumunun ortaklar açısından beyanı gereken bir gelir olduğu yönündeki belirleme, kanuna aykırı olarak değerlendirilmiştir.

<sup>52</sup> **Özbudun**, s. 115.

<sup>53</sup> **Başaran-Yavaşlar**, s. 178.

için gerekli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade etmektedir<sup>54</sup>. Ölçülülük ilkesi, doktrinde bazı yazarlar tarafından temel hak ve hürriyetin özünden önceki aşamayı koruyan bir ilke olarak kabul etmektedir<sup>55</sup>. Buna göre, temel hak ve özgürlüğün özüne her müdahale aynı zamanda ölçülülük ilkesine de aykırı olmasına rağmen, ölçülülük ilkesine aykırı bir müdahale öze dokunma yasağına aykırı değildir. Çünkü ölçülülük ilkesinden farklı olarak öze dokunma yasağı, en yararlı amaç için dahi en ekonomik araçla temel hakkın çekirdeğine dokunmaya izin vermektedir<sup>56</sup>. Kanaatimizce bu görüş bazı temel hak ve özgürlükler bakımından haklı olmakla birlikte, özellikle mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleler bakımından öze dokunma yasağı ile ölçülülük ilkesini birbirinden kesin sınırlarla ayırt ederek karar vermek ve anayasaya uygunluk denetimi yapmak mümkün değildir<sup>57</sup>. Bu noktada Anayasada yer alan “mali güç” ölçütünün dikkate alınması mümkündür<sup>58</sup>. Mali güç ilkesinin ölçülülük ilkesinin gerçekleştirilmesine elverişli olmadığı yönünde görüş<sup>59</sup> bulunmakla birlikte, kanaatimizce vergi yükü getiren normlarda ölçülülük ve öze dokunma yasağı yönünden anayasaya uygunluk denetimi yapılmasına olanak sağlayan başka bir ölçüt “şu an itibarıyla” mevcut değildir. Dolayısıyla ölçülülük denetiminin mali güç dikkate alınarak yapılması ve mali gücü aşan veya dikkate almayan müdahalelerin ölçüsüz olduğunun kabulü gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında, vergi yükü getiren bir kanun hükmünün (ekonomik denge vergisi), öze dokunma yasağına ve mali güç ilkesine vurgu yapıldığını düşündüren gerekçelerle denetlemiş ve bu yönden Anayasa’ya bir aykırılık tespit etmemiştir<sup>60</sup>. Ancak Anayasa

<sup>54</sup> **Özbudun**, s. 114; **Uygun**, s. 161-162; **Gözler**, s. 549-550; **Başaran-Yavaşlar**, s. 187-188; **Gök**, s. 420-423. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Metin**, s. 24-39.

<sup>55</sup> **Metin**, s. 16; **Başaran-Yavaşlar**, s. 188.

<sup>56</sup> **Başaran-Yavaşlar**, s. 188.

<sup>57</sup> *Gözler*, hakkın özü kavramının temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılacak işlevsel bir kavram olmadığı düşüncesindedir. Bu konuda bir değerlendirme için bkz. **Gözler**, s. 553.

<sup>58</sup> Bu yönde bkz. **Yaltı/Özgenç**, s. 84; **Saban**, Vergi Hukuku Okumaları, s. 13.

<sup>59</sup> **Başaran-Yavaşlar**, s. 193-194.

<sup>60</sup> “...İtiraz gerekçesinde, geçmiş döneme ilişkin matrah üzerinden gelir vergisi alındıktan sonra aynı matrihtan %10 oranında ekonomik denge vergisi alınmasının mükerrer bir

Mahkemesi'nin yapmış olduğu uygunluk denetimlerinde bu ilkeler arasındaki ilişkiyi net bir şekilde kurduğunu ve özellikle her ilke yönünden ayrı ayrı ve teorik tartışmalara girerek değerlendirme yaptığını söylemek de güçtür<sup>61</sup>. Özellikle Mahkeme'nin iki yönden anayasaya aykırılığı tespit ettikten sonra, başkaca bir ilke veya kural yönünden değerlendirme yapmaması ya da bunu gerekli görmemesi, kanaatimizce Mahkeme'nin net yaklaşımını tespit etmeyi güçleştirmektedir.

Vergilendirmenin klâsik amacı kamu harcamaları için gelir elde etmek olsa da günümüzde vergiler, mali amaç dışında farklı gerekçelerle de kullanılabilir. Bu amaçlar, ekonomik, sosyal ve kültürel olabilir. Mali amacı ön plânda olmayan vergilere düzenleyici ya da yönlendirici vergiler denilmektedir<sup>62</sup>. Tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, kültürel alanın düzenlenmesi, çevre koruma alanı, nüfus plânlaması ve bağımlılık yaratan maddelerin kullanımının önlenmesi gibi amaçlarla, caydırma ve özendirme gibi yöntemlerle kullanılabilen yönlendirici vergilerin<sup>63</sup>, Anayasa'da belirtilen temel hak ve özgürlüklere uygun olup olmadığı gittikçe güncel hale gelen bir konudur. Niteliği gereği yönlendirici vergilendirme ile kişilerin özgür iradeleriyle karar alabilmeleri arasında bir çatışma mevcut olup, hak ve özgürlüklerin korunmasıyla görevlendirilmiş olan devletin bu açıdan bir sınırının bulunması gerekmektedir<sup>64</sup>. Bu açıdan Anayasa'nın 13'üncü maddesindeki ölçülülük ilkesi yönlendirici vergilendirmenin sınırını teşkil etmekte, devletin ülkesi içinde çerçevesini kendisinin belirlediği özgürlük alanına yaptığı müdahalelerin sınırının yükümlülerin vergiyi doğuran olayı

*vergilendirme olduğu, mükellefin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği belirtilmektedir. / Yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. Getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasa'ya aykırılıktan söz edilebilir. / Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek % 10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenebilir...*" Any.M. 06.07.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.02.1996 - 22550).

<sup>61</sup> Bu konudaki Anayasa Mahkemesi kararlarının geniş bir değerlendirmesi için bkz. **Başaran-Yavaşlar**, s. 178-195.

<sup>62</sup> **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 165. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Göker**, s. 33 vd.

<sup>63</sup> Bkz. **Göker**, s. 33-83.

<sup>64</sup> **Göker**, s. 97; **Taylar**, Özel Tüketim Vergisi, s. 451-452.

gerçekleştirmesindeki seçim hakkının ortadan kaldırılmayacak ölçüde olmasına karşılık gelmektedir<sup>65</sup>. Bu açıdan yönlendirme isteği ile kişilerin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip gerçekleştirilmeme konusundaki özgür iradeleri arasında bir denge bulunmalıdır. Yönlendirici vergi uygulaması, kişilerin bu yöndeki seçim yapma özgürlüğünün özünü zedeliyorsa, uygulama Anayasa'ya aykırı olacaktır. Örneğin, yönlendirici vergilendirmenin bir türü özel tüketim vergisinde, gerek vergi konularının çok fazla olması gerekse vergi oranlarının çok yüksek olması gibi nedenlerle, kişilerin özel tüketim vergisine tâbi olan malları alıp almama (vergiyi doğuran olayı gerçekleştirerek mülk edinme vb.) konusundaki özgürlüğünün zedelenmesi ve gelinen son durumun ölçsüzlük oluşturduğu söylenebilir<sup>66</sup>. Bu açıdan başta özel tüketim vergisi olmak üzere yönlendirici vergilerin, Anayasa'ya uygunlukları yönünde yeniden gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır.

#### ***b. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından***

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1'inci Protokolünün 1'inci maddesi, mülkiyet hakkının kullanılmasını/korunmasını ve mülkiyet hakkının kullanımına getirilebilecek istisnaları düzenlemektedir. Buna göre, "*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir./ Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez*". Bu hükmüyle Sözleşme, mülkiyet hakkının korunmasını esas olarak kabul etmekle birlikte, devletlerin vergilerin ödenmesini sağlamak amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edebileceğini, bu hakkın istisnası olarak düzenlemektedir.

Vergilendirme-mülkiyet ilişkisi, sadece taşınır veya taşınmaz mülkiyeti üzerindeki etkiyle değil, tüm malvarlığı hakları üzerindeki sonuç bağlamında

<sup>65</sup> **Göker**, s. 99, dn. 294; **Taylar**, Özel Tüketim Vergisi, s. 452. Ayrıca bkz. **Nazalı/Demirci**, s. 91.

<sup>66</sup> **Taylar**, Özel Tüketim Vergisi, s. 452, 463.

ele alınmalıdır. Devletin bir vergi koyması demek, kişinin malvarlığının konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması anlamına geldiğinden, vergilendirme, tüm ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına bir müdahale oluşturmaktadır. Ancak bu müdahalenin Sözleşme çerçevesinde meşru olup olmadığı ayrıca ölçülmektedir<sup>67</sup>.

Protokolün 1'inci maddesine göre, mülkiyet hakkına müdahale yetkisi ancak kanun (yasa) ile kullanılabilir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sözleşme'de işaret edilen kanun kavramını şekli değil, maddi anlamda yorumlamaktadır. Buna göre, temel hakları sınırlayan düzenlemelerin (vergisel düzenlemeler dâhil) bir parlamento işlemi olması şart değildir. Sözleşme'nin işaret ettiği kanun, türü ne olursa olsun (kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, yerleşik içtihat vb.) soyut norm koyan işlemlerdir<sup>68</sup>. Bu nedenle maddi anlamda kanun oluşturan işlemlerle de yapılan tüm müdahaleler uygunluk denetimine tâbi tutulmaktadır. Mahkeme'ye göre, vergilendirme yoluyla ve kanunla mülkiyet hakkına yapılan müdahale, ancak ulaşılabilir ve öngörülebilir, yani aleni olduğu takdirde meşrudur<sup>69</sup>. Vergisel müdahalenin öngörülebilir ve dayandığı vergisel düzenlemelerin ulaşılabilir olması, bu düzenlemenin aleni olmasına bağlıdır. Aleniyeti sağlayan ise düzenlemenin yayımlanmasıdır<sup>70</sup>.

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin Sözleşme anlamında haklı olarak değerlendirilebilmesi için, vergisel müdahalenin genel yarara uygun meşru bir amacının bulunması<sup>71</sup> ve ölçülü olması gerekmektedir. Bu çerçevede vergisel müdahalenin bireysel ve ağır yük oluşturmaması durumunda ölçüsüz olduğu kabul edilecektir. Vergilendirme ile ilgili başvurularda çoğunlukla, vergilerin veya vergi oranlarının makul olmaması, haksız ya da hatalı olarak alınan vergilerin iadesinin geç yapılması, iade faizinin ödenmemesi ya da faiz oranının düşük olması, vergilerin tahsil süreciyle ilgili

<sup>67</sup> **Yaltı-Soydan**, s. 105; **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 49; **Demirbaş-Aksüt**, s. 37; Ayrıca bkz. **Etgü**, s. 229-231.

<sup>68</sup> **Gözübüyük/Gölcüklü**, s. 424-425; **Güneş**, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 270; **Yaltı-Soydan**, s. 109; **Gümüşkaya**, s. 122-123; **Demirbaş-Aksüt**, s. 38; **Etgü**, s. 237.

<sup>69</sup> **Yaltı-Soydan**, s. 109.

<sup>70</sup> **Gümüşkaya**, s. 125.

<sup>71</sup> **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 71 vd.

başvurularda vergilerin tahsilinin güvence altına alınması için uygulanan tasarrufların makul olmaması nedeniyle başvuruçular bakımından bireysel ve ağır bir yük oluştuğu iddia edilmiştir<sup>72</sup>.

#### **D. Verginin Negatif Statü Hakları İle İlişkisi**

##### **1. Genel Olarak**

Negatif statü hakları, kamu müdahalesine karşı güvence altına alınması ve siyasi iktidar karşısında korunması gereken hakları ifade etmektedir. Bu sınıflandırmaya giren haklar, ancak devletin bunlarla ilgili olarak olumsuz bir tutum takınmasıyla, diğer bir ifadeyle hareketsiz kalması, kaçınması veya karışmamasıyla gerçekleşirler. Hakların korunması için devletin pozitif bir faaliyetine gerek bulunmamaktadır. Bu haklar, kişileri siyasi baskıdan korumakta ve kişilere dokunulamaz özel alanlar sağlamaktadır<sup>73</sup>. 1982 Anayasası sistematüğinde negatif statü hakları, “kişinin hakları ve ödevleri” başlığı altında 17-40’ncı maddeler arasında düzenlenmiştir. Ancak belirtilmelidir ki bu sistematik, anayasa koyucu iradenin tercihi olup, değişik değerlendirmelere göre bu haklara yenilerinin eklenmesi veya bazı hakların bu kapsamdan çıkarılması mümkündür.

Negatif statü haklarının devletin karışmamasını gerektiren ve kişilere devlet karşısında özel koruma alanı sağlayan niteliği, bu haklara vergisel amaçlarla yapılacak müdahaleler için de geçerlidir. Devletin vergilendirme yoluyla bu haklara dokunması, ölçülü olmayan bir şekilde ya da özüne dokunacak şekilde sınırlandırması, hakların niteliğine aykırı düşecek ve aynı zamanda Anayasa’ya aykırılık oluşturacaktır. Bunun tipik örneğine, yukarıda da izah edilen, mülkiyet hakkı-vergilendirme ilişkisinde rastlanmaktadır. Mülkiyet hakkı, Anayasa’nın 35’inci maddesinde “kişinin hakları ve ödevleri” kısmında negatif bir statü hakkı olarak düzenlenmiştir. Bu yüzden devletin mülkiyet hakkının kullanılmasını olanaksız hale getirecek şekilde yapacağı vergisel uygulamalar, Anayasa’ya aykırılık oluşturmaktadır.

<sup>72</sup> **Gümüşkaya**, s. 151.

<sup>73</sup> **Erdoğan**, s. 210; **Gözler**, s. 508.

## 2. Kişi Hürriyeti ve Güvenliği-Vergilendirme

Anayasa'nın 19'uncu maddesinde, "*Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir.*" denilmekle birlikte, 2'nci fıkrasında mahkemelerce verilmiş hürriyeti bağlayıcı cezaların ve güvenlik tedbirlerinin yerine getirilmesi için kişi hürriyetinde yoksun bırakma bir sınırlama sebebi olarak düzenlenmiştir. Vergilendirme kapsamında bazı durumların da kişi hürriyeti ve güvenliğini sınırlaması mümkündür<sup>74</sup>. Bu duruma örnek olarak, Vergi Usul Kanunu'nda bazı suçlar için kabul edilmiş bulunan hürriyeti bağlayıcı cezalar verilebilir<sup>75</sup>. Vergi suçları bakımından kişinin hürriyetini sınırlayan cezalar verilebilmekle birlikte, bu cezaların kişi hürriyetini ölçsüz bir şekilde sınırlandıracak düzeyde olmaması gerekir. Örneğin, vergi kaçakçılığının bir maddi unsuru olan sahte belge düzenleme veya kullanma fiili için şu anda 3-5 yıl olarak düzenlenen hapis cezasının müebbet hapis cezası olarak belirlenmesi durumunda, ölçsüzlük ortaya çıkacak ve Anayasa'ya aykırılık sözkonusu olacaktır.

## 3. Özel Hayatın Gizliliği-Vergilendirme

Anayasa'nın 20'nci maddesinde "özel hayatın gizliliği ve korunması" düzenlenmiştir. Buna göre, "*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz*". 2'nci fıkrasında hangi sebeplerle sınırlanabileceği açıklanan bu hak, vergilendirme sürecinde de çeşitli müdahalelere uğrayabilmektedir. Özel hayatın vergisel müdahalelerden korunabilmesi için "vergi mahremiyeti" bir hak olarak Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenmiş; görevleri nedeniyle vergi yükümlüsü veya yakınlarına ait sırları veya gizli diğer hususları ifşa eden ya da kullanan bazı kimselerin cezalandırılması için vergi mahremiyetinin ihlâli bir suç olarak düzenlenmiştir (VUK.m.362). Buna karşılık özellikle kod listelerine ilişkin uygulamaların yaygınlaşmış olmasının özel hayatın gizliliğini ihlâl ettiği savunulmaktadır<sup>76</sup>.

<sup>74</sup> Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 51; Töralp, s. 169.

<sup>75</sup> Vergi kaçakçılığı (m.359), vergi mahremiyetinin ihlâli (m.362) ve yükümlünün özel işlerini yapma (m.363) şeklinde düzenlenen bu suçlarla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 515 vd.

<sup>76</sup> Töralp, s. 171.



#### 4. Kişisel Verilerin Korunması-Vergilendirme

Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında 2010 yılında yapılan anayasa değişikliğiyle "kişisel verilerin korunması" özel olarak düzenlenmiştir. Bu fıkra göre, "*Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir*"<sup>77</sup>. Vergilendirme sürecinin her aşamasında titizlikle uyulması gereken bir hak olarak değerlendirilebilecek olan kişisel verilerin korunmasını talep hakkı bakımından, vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergi idaresi bünyesindeki kişisel verilerinin gerçeğe uygunluğunu veya usulüne uygun kullanılıp kullanılmadığını denetleme hakları bulunmaktadır. Bu çerçevede örneğin, kişisel verilerin korunmasına yönelik hükümlere aykırı davranma durumunda tazminat talep hakkı<sup>78</sup>, vergi yükümlüsü ve sorumluları tarafından da kullanılabilir.

#### 5. Konut Dokunulmazlığı-Vergilendirme

Anayasa'nın 21'inci maddesinde düzenlenen konut dokunulmazlığı hakkına, gerek vergilendirmeye ilişkin kanunî düzenlemelerin yapılması gerekse vergi idaresi uygulamaları sırasında titizlikle uyulması gerekmektedir. Bu açıdan Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde, vergi araştırmasının yapılabilmesi için sulh (ceza) hâkiminin izninin aranıyor olması, bu hakkı oldukça güçlendiren bir uygulama olarak görülmektedir<sup>79</sup>. Vergi yükümlülerinin denetlenmesi veya haciz uygulanması sırasında konut dokunulmazlığını ihlâl edecek uygulamalardan kaçınılması için ilgili kanun hükümlerinin vergi idaresi tarafından titizlikle uygulanması gerekmektedir<sup>80</sup>.

<sup>77</sup> Kişisel verilerin korunmasına yönelik temel ilkeler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Şimşek**, s. 83-109.

<sup>78</sup> **Şimşek**, s. 109.

<sup>79</sup> **Pınar/Taylar**, s. 151-152.

<sup>80</sup> **Güneş**, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 56.

## 6. Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti-Vergilendirme

Anayasa'nın 23'üncü maddesine göre, “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, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir”. Yerleşme ve seyahat hürriyeti bakımından, özellikle vergi borcundan ötürü uygulanan yurtdışına çıkış yasağı çok tartışılmıştır. Daha önceleri Pasaport Kanunu'nda yer alan hükümle, daha sonra ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesiyle düzenlenen ve idare tarafından uygulanan yurtdışına çıkış yasağı uygulaması, 2011 yılında yapılan düzenlemeyle tamamen kaldırılmıştır. Pasaport Kanunu'nda düzenlenen şekli, Anayasa Mahkemesi tarafından, uygulamanın ölçülülük ilkesine aykırılığı nedeniyle iptal edilmişti<sup>81</sup>.

<sup>81</sup> “...Yasalarla getirilen vergi yükümlülüğünü kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi yasalarıyla, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesi amacıyla getirilen kurallar, zamanında ve tam olarak tahsil edilemeyen vergilerin tahsili için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri ve yine yasalarla getirilen gecikme faiz ve zammı uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda, vergi borcunun ödenmesi, diğer bir deyişle vergi alacağının tahsili konusunda yasal kuralların bulunduğu görülmektedir. / Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söyleyebilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar. / Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan “vatandaşlık ödevi” genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-arac ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları

## 7. Din ve Vicdan Hürriyeti-Vergilendirme

Anayasa'nın "Din ve Vicdan Hürriyeti" başlıklı 24'üncü maddesine göre, "Herkes, vicdan, dini inanç ve kanaat hürriyetine sahiptir... Kimse, Devletin sosyal, ekonomik, siyasi veya hukuki temel düzenini kısmen de olsa, din kurallarına dayandırma veya siyasi veya kişisel çıkar yahut nüfuz sağlama amacıyla her ne suretle olursa olsun dini veya din duygularını yahut dince kutsal sayılan şeyleri istismar edemez ve kötüye kullanamaz". Devletin bütün dinlere ve inanç sahiplerine vergilendirme noktasında da eşit davranması, ayırımcılık yapmaması, farklı din veya inanç mensuplarının ya da kurumlarının vergilendirilmesinde olumlu veya olumsuz bir farklılık yaratmaması, din ve vicdan özgürlüğüyle ilgili vergisel normların laiklik ilkesi açısından sınırını teşkil etmektedir<sup>82</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 5'inci bendine göre, "...mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin...inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı" gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. İbadethane veya din eğitimi veren tesislerin yapımı ya da faaliyetlerinin devamı için yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi, kanaatimizce laiklik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Laiklik ilkesi, hukuk kurallarının din kurallarına dayandırılmamasını, devletin her türlü din ve inanca ve bunların mensuplarına eşit mesafede durmasını gerektirmektedir. Burada ayırım gözetilmeksizin her türlü ibadethane için bu indirimin yapılabileceğinin kabul edilmesi, atıf yapılan Diyanet İşleri Başkanlığının da anayasal bir kurum olması hususları dikkate alındığında, sözkonusu hükmün Anayasa ile çatışır bir yönü bulunmamaktadır<sup>83</sup>.

---

*açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir...*" Any.M. 18.10.2007 gün ve E.2007/4, K.2007/81, (RG. 08.12.2007 - 26724).

<sup>82</sup> **Furtun**, s. 1003-1004; **Yaltı**, İbadethane Bağışları, s. 439-440.

<sup>83</sup> İbadethane kavramının Türk Hukuku'nda belirsiz, sınırlı ve tartışmalı olması nedeniyle, ibadethanelere yönelik bu indirimin ayırımcı ve eşitliğe uymayan bir düzenleme olduğu,

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70'inci maddesinde "borçlunun ibadete mahsus kitap ve eşyasının haczedilemeyeceği" (m.70/2), Belediye Gelirleri Kanunu'nun 36'ncı maddesinde "Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde tüketilen elektrik ve havagazının tüketim vergisinden istisna olduğu" (m.36/2), Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde "Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ile bunların müstemilatının bina vergisinden muaf olduğu" (m.4/g) yönündeki düzenlemeler, herhangi bir din açısından ayrıcalık oluşturmadığından, eşitlik ve laiklik ilkesine uygun düzenlemeler olarak değerlendirilmektedir<sup>84</sup>.

## E. Verginin Pozitif Statü Hakları ile İlişkisi

### 1. Genel Olarak

Pozitif statü hakları, devletin hareketsiz kalmasına değil, aksine olumlu edimlerde bulunmasına bağlı olup, devletin kişileri bir takım imkânlarla donatacak olumlu faaliyetlerde bulunması sayesinde varlık kazanmaktadır. Bu haklar açısından devlet, kişileri kendi haline bırakmak yerine onlarla aktif olarak ilgilenmek durumundadır<sup>85</sup>. Bireylere devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım isteme imkânı tanıyan bu haklar; isteme hakları, hizmet hakları veya sosyal haklar olarak da adlandırılmaktadır<sup>86</sup>. 1982 Anayasası'nın 41-65'inci maddeleri arasında "Sosyal ve Ekonomik Haklar

---

doktrinde *Yaltı* tarafından savunulmaktadır. Bu yönde bkz. **Yaltı**, İbadethane Bağışları, s. 439 vd. Kanaatimizce burada Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülebilecek düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun tüm ibadethanelere ilişkin bağışlara indirim hakkı tanıyan bu düzenlemesi değil, mevzuatta farklı inançlara ait mekânlar arasında farklılık yaratan düzenlemelerdir. Eğer bir düzenleme, devletin bütün dinlere/inançlara ve bunların mensuplarına eşit davranmasını gerektiren laiklik ilkesine aykırı olacak şekilde, farklı din ve inançlara sahip kişiler ya da bu din ve inançlarca ibadethane olarak kabul edilen mekânlar arasında bir farklılık yaratıyorsa, şüphesiz ki ayırıcı ve eşitliğe aykırı bir düzenleme olarak değerlendirilmelidir.

<sup>84</sup> **Furtun**, s. 1009-1010.

<sup>85</sup> **Erdoğan**, s. 210-211.

<sup>86</sup> **Gözler**, s. 508.

ve Ödevler” başlığı altında düzenlenen bu hakların da anayasa koyucunun tercihini yansıttığı belirtmek gerekir. Örneğin, mülkiyet hakkı 1961 Anayasası sistematığında “sosyal ve ekonomik” bir hak ve ödev olarak düzenlenmişken, 1982 Anayasasında “Kişinin Hakları ve Ödevleri” kısmına (negatif statü hakları) alınmıştır.

Sosyal ve ekonomik hak ve özgürlüklerle vergilendirme ilişkisi incelendiğinde, vergilendirmenin bu hak ve özgürlükleri güçlendirmek amacıyla kullanılması, örneğin tanınacak bazı vergisel avantajlar nedeniyle bu hak ve özgürlüklerin etkin bir şekilde hayata geçirilmesi gerekmektedir. Nitekim Saban’a göre, Anayasa’da korunması gereken sosyal devlet ilkesi, tarafsız devlet yaklaşımını kabul etmemektedir. Bu nedenle sosyal amaçlı birtakım düzenlemeler vergi kanunlarında yer almak olmak zorundadır<sup>87</sup>.

Sosyal ve ekonomik hakların kullanılması, bir ölçüde kişilerin bu yönde kullanacakları maddi imkânlarının bulunmasına bağlıdır. Mülkiyet hakkına vergisel müdahale maddi imkânları kısıtladığı için, etkin şekilde mali güç temelinde kullanılabilen hak ve özgürlüklere de dolaylı müdahale edilmesi sonucunu doğurmaktadır<sup>88</sup>. Örneğin spor ve sanatın geliştirilmesi hakkı kapsamında, bir spor müsabakasını izlemek isteyen veya sinema ya da tiyatroya gitmek isteyen kişinin bu yöndeki hak ve özgürlüğü, ödediği vergiler nedeniyle maddi gücünün zayıflamasından dolayı olarak etkilenmektedir. Bu çerçevede devlet, sosyal hak ve hürriyetlerin korunması ve geliştirilmesi için vergisel bazı tedbirleri yürürlüğe koyabilir. Devletten bu yöndeki beklentilerin sınırını yine Anayasa çizmektedir. Anayasa’nın 65’inci maddesine göre “Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir”. Ancak devletin mali kaynaklarının yeterliliği/yetersizliği konusunun, bu haklar nedeniyle dile getirilen bütün taleplerin önüne bir engel olarak ortaya çıkarılması da mümkün olmamalıdır.

## 2. Ailenin Korunması ve Çocuk Hakları-Vergilendirme

Anayasa’nın “Ailenin korunması ve çocuk hakları” başlıklı 41’inci maddesinin 2’nci fıkrasına göre, “Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle

<sup>87</sup> Saban, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576> (Erişim. 10.09.2014).

<sup>88</sup> Başaran-Yavaşlar, s. 151; Töralp, s. 175.

*ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilâtı kurar*". Aile ve çocuğun korunmasına yönelik bu hüküm ile vergilendirme arasında birçok yönden bağ kurulması mümkündür. Aile ve çocuk sahibi olmak vergi matrahını etkileyen çeşitli unsurlar olarak düzenlenmesine rağmen, bu noktada aileyi bütünsel olarak ele alan bir vergi sisteminin varlığından sözedilemez. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirlenen vergi oranları, bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlık hariç) gerçekleşen intikallerde yarı oranında uygulanmaktadır (VİVK.m.16). Yarı oranında uygulanan veraset intikal vergisiyle, belirtilen kişiler arasında gerçekleşen intikaller daha az vergilendirilmekte, bu şekilde ailenin düzen ve refahı bir ölçüde korunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir binanın sahibinin altsoy veya kardeşlerinden birinin ikametine tahsis edilmesi durumunda emsal kira bedeli esası uygulanmamakta (GVK.m.73), böylece bu kişiler arasında bedelsiz (kira almadan) konut tahsisleri gelir vergisi açısından da korunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23-29'uncu maddeleri arasında aile açısından gelir oluşturan bazı ücretlerin vergi istisnası kapsamına alınmış olması<sup>89</sup>, ücretlilere yönelik asgari geçim indirimi uygulaması (GVK.m.32), ailenin geçimini sağlayan bazı araç veya gelirlerin haczedilememesi<sup>90</sup> (AATUHK.m.70) olumlu düzenlemeler olarak göze çarpmaktadır. Ancak engelli kimselerin gerek kendileri gerekse bakmakla yükümlü oldukları engelli kimseler için yararlanabilecekleri engelli şahıs indiriminin sadece belli vergi yükümlülerine tanınmış olması<sup>91</sup>, yararlanamayan kişiler açısından ailenin korunmasına yönelik hükümlere ve ayrıca eşitlik ilkesine aykırılık oluşturan bir uygulama olarak değerlendirilmektedir.

<sup>89</sup> Bunlara, asker ailelerine yapılan yardımların, çocuk zamlarının, hizmet erbabına doğum veya evlenme sebebiyle yapılan yardımların gelir vergisinden istisna edilmesi örnek olarak gösterilebilir.

<sup>90</sup> **Gökbunar**, s. 4.

<sup>91</sup> Ücretliler, serbest meslek erbabı ve basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri engelli şahıs indiriminden yararlanmaktadır. Ücretliler ile serbest meslek kazancı sahibi vergi yükümlüleri, bakmakla yükümlü oldukları engelliler için de bu indirimden yararlanabilmektedir (GVK.m. 31, 89/3).

### 3. Eğitim ve Öğrenim Hakkı-Vergilendirme

Anayasa'nın 42'nci maddesinde belirtilen eğitim ve öğrenim hakkı da alınacak vergisel bazı tedbirlerle daha etkin hale getirilebilmektedir. Özel eğitim ve öğretim faaliyetinde bulunan gerçek kişi ve kurumlara tanınan beş yıl süreli gelir veya kurumlar vergisi istisnası (GVK.m.20; KVK.m.5/1) ile kişilerin kendileri, eşi ve küçük çocukları için yaptıkları eğitim harcamalarının bir kısmını gelir vergisinde indirim konusu yapabilmeleri (GVK.m.89/2) doğrudan eğitim ve öğrenim hakkı ile bağlantılı vergi uygulamalarıdır.

### 4. Çalışma, Özel Teşebbüs Kurma Hürriyeti-Vergilendirme

Anayasa'nın 48'inci maddesi çalışma ve sözleşme hürriyeti ile özel teşebbüs kurma hürriyetini düzenlemekte, 49'uncu maddesi ise çalışma hakkına yer vermektedir. Buna göre "*Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır.*" (Any.m.49/1-2). Çalışma hakkı ile mülkiyet hakkı arasında karşılıklı olarak sürekli bir etkileşim bulunmaktadır. Çünkü psikolojik ve sosyal sebepler hariç tutulursa, çalışmanın ana amacı malidir, bireyler gelir elde etmek amacıyla çalışmakta ve elde edilen gelir üzerinde mülkiyet hakkı bulunmaktadır<sup>92</sup>. Bu nedenle belli çalışma konuları üzerinde yoğunlaşan vergiler, bu konulardaki çalışma hakkını sınırlandırabildiklerinden ve böylece o mesleklerin sürdürülmesini ekonomik olarak zorlaştırdıklarından Anayasa'ya aykırı olacaklardır<sup>93</sup>. Ayrıca çeşitli sektörlerin teşvik

<sup>92</sup> **Başaran-Yavaşlar**, s. 150.

<sup>93</sup> **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 171; **Güneş**, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 66; **Başaran-Yavaşlar**, s. 151; **Töralp**, s. 177. Anayasa Mahkemesi bir kararında, hayat standardı esasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 32'nci maddesini iptal ederken çalışma hak ve özgürlüğüne de dayanmıştır: "...Sistemin ortaya çıkardığı ikinci sonuç ise, kişilerin kazanmadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleriyle, mesleklerinden ayrılmak zorunda bırakılmalarıdır. / Oysa, Anayasa'nın 49. maddesinde öngörülen çalışma hakkı, bir temel hak ve özgürlük olarak anayasal güvenceye bağlıdır. Devlet, çalışanların yaşam düzeyini yükseltmek, çalışmaya yaşamını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemekle yükümlüdür. Sözü edilen maddenin gerekçesinde "Çalışmanın hak ve ödev olması, sadece ulusal planda Devletin çalışmak

edilmesi için getirilen vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin normlar da rekabeti veya eşitliği bozabilecek nitelikleri sebebiyle anayasaya uygunluk denetimine tâbi tutulabileceklerdir. Vergi denetiminin etkin bir şekilde bütün yükümlülere ve sektörlerle teşmil edilememesi, vergisini düzenli olarak ödeyen kişilerle vergisini ödemeyen, vergi kaçırın ve denetim eksikliğinden yararlanan kişiler arasındaki rekabeti aynı şekilde bozmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41'inci maddesinin 2'nci bendine göre, kişinin eşi ve küçük çocuklarına işletmede çalışmaları durumunda ödenen ücret, aylık vs. gelirlerin vergi matrahından gider olarak indirilememesi, sözleşme özgürlüğü ve çalışma hakkını düzenleyen hükümlere aykırılık oluşturmaktadır<sup>94</sup>. Burada aile içi muvazaalı işlemlerle vergi matrahının aşındırılmasının önlenmeye çalışılması gibi bir amaç olsa da bu tür durumların tespiti, idarenin denetim yetkisinin kapsamı içinde yer almakta ve tespiti durumunda cezalı vergi tarhiyatları yapılabilmektedir. Türkiye uygulamasında eşlerin ve küçük çocukların aile işletmelerinde çalışmasının yaygın olması karşısında bu konunun tekrar ele alınması uygun olacaktır<sup>95</sup>.

---

*isteyenlere iş temin etmek için gereken tedbirleri alacağını ve çalışanların da ancak çalışmak suretiyle gelir temin edeceklerini ifade etmekle kalmaz; ferdî planda da çalışmanın bir hak ve ödev olarak telâkki edilmesini gerektirir. / Çalışmak başlıbaşına ahlakî bir vazîfedir, ferdin kendisine ve topluma karşı olan saygısının bir sonucudur. Kişi, ancak çalışması ile, toplumun diğer fertlerine ve genelde topluma yük olmaktan kurtulur. Çalışmanın bir hak olduğu noktasından hareket edilerek, Devletin çalışma imkânlarının, başka deyişle iş alanlarının dengeli gelişmesi için gerekli tedbirleri alması temel ödevleri cümlesindedir ..." denilmesi bu olguyu hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde açıklamaktadır. / Ağır vergi koşulları, kişileri, temel hak ve özgürlüklerden birini oluşturan çalışma hakkından yoksun kılacak bu tür bir yasal düzenleme, hukuk devleti ilkesine ters düşer ve Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşamaz..." Any.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 - 20484).*

<sup>94</sup> Ertuğrul Akçaoğlu, "Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi", <http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergilendirme-yetkisinin-temel-hak-ve-ozgurluklerle-iliskisi/> (Erişim. 10.09.2014); İbrahim Kılıç, "Vergilendirme ve Çalışma, Sözleşme ve Özel Teşebbüs Kurma Hürriyeti", <http://www.vergihaber.net/?p=706> (Erişim. 10.09.2014).

<sup>95</sup> Aile düzenine olan etkisinden ötürü bu hükmün, Anayasa'nın ailenin ve çocukların korunmasını amaçlayan 41'inci maddesine de aykırı olduğu söylenebilir.



Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre beş yıl süre ile mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararlarının sonraki yıllarda mahsup edilemeyeceğine yönelik hükmün Anayasa'nın 48'inci maddesine aykırı gözüktüğü yönünde bir görüş bulunmakla birlikte<sup>96</sup>, kanaatimizce hükmün Anayasa'ya aykırı olarak nitelendirilebilecek bir yönü bulunmamaktadır. Zarar eden işletmenin bu zararı indirebilmesinin de bir sınırı bulunmalıdır. Bu açıdan zararın indirilebilmesine yönelik olarak tanınan beş yıllık süre, çalışma ve özel teşebbüs özgürlüğüne bir sınırlama getirmesine rağmen ölçülü olarak değerlendirilmelidir.

### 5. Sendika Kurma Hakkı-Vergilendirme

Anayasa'nın "Sendika Kurma Hakkı" başlıklı 51'inci maddesine göre, *"Çalışanlar ve işverenler, üyelerinin çalışma ilişkilerinde, ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için önceden izin almaksızın sendikalar ve üst kuruluşlar kurma, bunlara serbestçe üye olma ve üyelikten serbestçe çekilme haklarına sahiptir. Hiç kimse bir sendikaya üye olmaya ya da üyelikten ayrılmaya zorlanamaz"*. Gerek çalışanların gerekse işverenlerin hak ve menfaatlerinin elde edilmesinde ve korunmasında sendikaların oynadığı rolün önemi nedeniyle, sosyal bir devlette sendikalaşmanın teşvik edilmesi ve desteklenmesi çok önemli bir konudur. Bu noktada işveren sendikalarına ödenen aidatların gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak yazılabilmesi (GVK.m.40/8), çalışanların sendikalarına ödedikleri aidatların da gayrisafi ücretten yapılabilecek indirimler arasında yer alması (GVK.m.63/4) vergi hukuku yönünden bu konuyu destekleyen ve kanaatimizce sosyal hukuk devletinin gereği olan uygulamalardır.

### 6. Ücrette Adalet Sağlanması-Vergilendirme

Anayasa'nın "Ücrette adalet sağlanması" başlıklı 55'inci maddesine göre *"Ücret emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgarî ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da gözönünde bulundurulur"*. Çalışan

<sup>96</sup> Kılıç, <http://www.vergihaber.net/?p=706> (Erişim. 10.09.2014).

kişilerin yaptıkları işe uygun ücret alıp almadıkları ayrıca değerlendirilmek üzere bir kenara bırakılacak olursa, asgari ücretten halen gelir vergisi alınıyor olması, Anayasa'nın bu hükmüne ve sosyal devlet ilkesini düzenleyen 2'nci maddesine aykırılık oluşturmaktadır. Herkese insan onuruna yaraşır bir yaşam düzeyi sağlamayı amaç edinen bir sosyal devlette<sup>97</sup>, "asgari" olarak kabul edilen bir emek gelirinden vergi alınması düşünülemez<sup>98</sup>. Unutulmamalıdır ki Anayasaya göre, asgari ücretin tespitinde sadece devletin ve işverenlerin ekonomik durumları değil, "çalışanların geçim şartları" da dikkate alınmak zorundadır<sup>99</sup>.

### 7. Sağlık Hizmetleri ve Çevrenin Korunması-Vergilendirme

Anayasa'nın 56'ncı maddesine göre, "*Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir. Devlet, herkesin hayatını, beden ve ruh sağlığı içinde sürdürmesini sağlamak; insan ve madde gücünde tasarruf ve verimi artırarak, işbirliğini gerçekleştirmek amacıyla sağlık kuruluşlarını tek elden planlayıp hizmet vermesini düzenler.*". İşçilerle ilgili ilaç ve tedavi giderlerinin ticari, zirai ve serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi (GVK. m.40/2, 57/4, 68/2), kaza, sağlık, hastalığa ilişkin sigorta primlerinin belirli kayıtlarla ücretlerde indirim olarak dikkate alınması (GVK.m.63/3), yükümlünün kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin sağlık harcamaları ile kaza, sağlık ve hastalık sigortalarının primlerinin (belirli kayıtlarla) yıllık beyanmeden indirilebilecek harcamalar arasında yer alması, sağlık hakkının vergisel bazı düzenlemelerle de desteklendiğini göstermektedir. Çevrenin

<sup>97</sup> Özbudun, s. 144-146.

<sup>98</sup> Asgari ücretten vergi alınmamasının sosyal devletin gereği olduğu ancak bunun hayata geçirilemediği yönündeki değerlendirme için bkz. Saban, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576> (Erişim. 10.09.2014).

<sup>99</sup> Asgari ücret üzerinden gelir vergisinin kaldırılması, kamu maliyesi açısından önemli bir açık oluşturacağından bu açığın nasıl telafi edileceği de önemli bir sorun teşkil edecektir. Belirtilmelidir ki kamu açısından yeni gelir kaynakları yaratılmadığı sürece, asgari ücretten alınan verginin kaldırılmasının kamu maliyesine getireceği yükün, yine asgari ücretliler de dâhil toplumun tüm kesimine zam, dolaylı vergilerdeki artış vs. şekillerle yük olarak geri dönebilme ihtimali de bulunmaktadır.

korunması, yönlendirici vergilerin önemli bir kullanım alanı olmakla birlikte<sup>100</sup>, Türkiye’de çevrenin korunması ve çevre bilincinin yerleşmesine yönelik etkin ve sistematik vergisel düzenlemeler bulunmamaktadır. Motorlu araçların, petrol ve yan ürünlerinin, kimyasal maddelerin, enerji kaynaklarının ve çevreye zararlı diğer ürünlerin kullanımının kısıtlanması, buna karşılık çevrenin korunmasına olumlu katkıda bulunabilecek ürünlerin kullanımının özendirilmesine yönelik politikalarla uyumlu bir vergi sisteminin gerekliliği tartışmasızdır. Bu çerçevede Türkiye’de sayısı 18 milyonu aşan taşıtlar<sup>101</sup> üzerinden alınan motorlu taşıtlar vergisinin, yaş ve silindir hacmi dışında özellikle çevreye yaymış olduğu zararlı kimyasallar (CO2) dikkate alınarak belirlenmesi seçeneği bir an önce uygulanmaya başlanmalıdır<sup>102</sup>.

### 8. Konut Hakkı-Vergilendirme

Anayasa’nın “Konut hakkı” başlıklı 57’nci maddesine göre “*Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler*”. Konut ihtiyacının karşılanması amacıyla yönelik olarak kurulan Toplu Konut İdaresi’ne (TOKİ) kurumlar vergisi muafiyeti tanınmış olması (KVK.m.4/g), kurumun bu hakkın gerçekleştirilmesi yönündeki etkinliğini arttırmaktadır. Ayrıca yapı kooperatiflerine belirli kayıt ve şartlarla tanınan kurumlar vergisi muafiyeti (KVK.m.4/k) de konut hakkına katkı sağlayan bir vergi uygulaması olarak kabul edilebilir.

### 9. Sporun Geliştirilmesi-Vergilendirme

“Sporun geliştirilmesi” başlığını taşıyan, Anayasa’nın 59’uncu maddesine göre “*Devlet, her yaşta Türkiye vatandaşılarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet*

<sup>100</sup> Göker, s. 64-70.

<sup>101</sup> “Trafikte kayıtlı araç sayısı Ocak ayı (2014) sonu itibarıyla 18.052.195 oldu.” <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=15895> (Erişim: 19.07.2014).

<sup>102</sup> Örneğin, Almanya’da 01.07.2009 tarihinde getirilen uygulamaya göre motorlu taşıt vergisi (Kraftfahrzeugsteuer), diğer vergileme ölçütleri yanında karbondioksit emisyonu da dikkate alınarak belirlenmektedir. Türkiye’de çevre koruma alanı yönünden motorlu taşıtlarla ilgili vergisel bazı öneriler için bkz. Üstün, s. 180-183.

*başarılı sporcu* korur”. Sporun geliştirilmesi ve sporcunun korunması konusunda bazı vergisel teşvikler sağlanmıştır. Örneğin, spor müsabakalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler gelir vergisinden istisnadır (GVK.m.29/3). Benzer şekilde, işyerindeki işçi sayısına bağlı olarak değişmekle birlikte çalıştırılan en fazla iki amatör sporcuya milli müsabakalara katıldıklarının belgelenmesi şartıyla ödenen ücretler de gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK.m.23/15). Spor dallarına ilişkin olarak yapılan sponsorluk harcamalarının, amatör spor dalları için tamamının, profesyonel spor dalları için % 50’sinin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilmesi (GVK.m.89/8, KVK.m.10-1-b) sporun geliştirilmesi için kulüplerin ihtiyaç duydukları kaynağı temin etmelerine yardımcı olmaktadır. Spor kulüplerinin, sadece spor ve idman faaliyetinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece spor ve idman faaliyetinde bulunan sportif anonim şirketlerine tanınan kurumlar vergisi muafiyeti de (KVK. m.4/j) bu kapsamda değerlendirilebilir.

### 10. Sosyal Güvenlik Hakkı-Vergilendirme

Anayasa’nın 60’ncı maddesi, “Herkes, sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar.” hükmünü içermekte; 61’inci maddede ise “Sosyal Güvenlik Bakımından Özel Olarak Korunması Gerekenler” gösterilmektedir. Bu madde kapsamında harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleriyle, malûl ve gaziler, sakatlar, yaşlılar ve korunmaya muhtaç çocuklar yer almaktadır. Devlet, herkesin sosyal güvenlik hakkına sahip olması için gerekli önlemleri almak ve özel olarak belirtilen kimseleri korumak noktasında, vergilendirmeye ilişkin hükümleri bir araç olarak kullanabilir. İstihdam edilen hizmet erbabı için ödenen sigorta primi ve emekli aidatları (GVK.m.40/2) ile işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının (GVK.m.40/9) ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmesi, çalışanlar adına ödenen sigorta primlerinin zirai kazanç ile serbest meslek kazancının tespitinde de gider olarak yazılabilmesi (GVK.m.57/4, GVK. m.68/2), kanunla kurulan emekli sandıkları ile sosyal güvenlik kurumuna ödenen aidat ve primlerin ücretlerin vergilendirilmesinde indirim konusu yapılabilmesi (GVK.m.63/2), serbest meslek erbabının faaliyeti dolayısıyla emekli sandıklarına ödediği giriş ve emekli aidatının (BAĞKUR Primi)

mesleki kazançtan gider olarak indirilebilmesi (GVK.m.68/8), 5510 Sayılı Kanun kapsamında ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir ve kurumlar vergisinde indirim konusu yapılabilmesi (5510 Sayılı Kanun, m.88), engellilere araç alımında tanınan özel tüketim vergisi istisnası (ÖTVK.m.7/2) gibi uygulamalar, sosyal güvenlik hakkı ile doğrudan bağlantılı ve bu hakları güçlendirme amaçlı uygulamalardır.

### **11. Sanatın ve Sanatçının Korunması-Vergilendirme**

Anayasa'nın "Sanatın ve sanatçının korunması" düzenleyen 64'üncü maddesine göre "*Devlet, sanat faaliyetlerini ve sanatçıyı korur. Sanat eserlerinin ve sanatçının korunması, değerlendirilmesi, desteklenmesi ve sanat sevgisinin yayılması için gereken tedbirleri alır*". Telif haklarının gerek sahipleri gerekse mirasçıları tarafından satılması veya kiralanması karşılığında elde edilen gelirlerden gelir vergisi alınmamasını amaçlayan "telif hakları istisnası" (GVK.18) ile kamu idare ve kurumları tarafından fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergilerin kurumlar vergisinden muaf olması (KVK.m.4/a), bu amaca hizmet eden uygulamalar olarak değerlendirilmektedir.

### **GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Günümüzde devlet faaliyetlerinin ve buna bağlı olarak kişilerin devletten olan beklentilerinin artması, daha fazla kamu geliri elde edilmesine yönelik arayışları beraberinde getirmiştir. Vergi gelirlerinin kamu harcamalarının karşılanmasındaki tartışmasız kaynak olma niteliği, devletin vergi geliri elde etmek yönündeki isteği ile vergi borçlularının temel hak ve özgürlüklerinin vergi nedeniyle sınırlandırılması arasında bir denge kurulmasını gerektirmektedir. Kurulması gerekli olan bu dengenin kaynağını, başta Anayasa olmak üzere iç hukuk kuralları ile uluslararası hukuk kuralları oluşturmaktadır.

Vergi borcu ilişkisi, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında kanun hükümlerine dayalı olarak ortaya çıkmakta ve yine kanun hükümlerine göre yürütülmektedir. Kanun hükümlerine göre kurulan ve yürütülen bu borç ilişkisi, kamu hukukuna özgü nitelikler taşımakta ve bu ilişkinin bir tarafında

kamu gücünü kullanan devlet bulunmaktadır. Kamu gücüne dayalı ve tek taraflı olarak vergi koyabilme yetkisi anlamına gelen vergilendirme yetkisi ile kişilerin hak ve özgürlüklerinin karşı karşıya gelmesi kaçınılmazdır. Bu noktada kamunun her zaman üstün tutulması, kamunun menfaatlerinin her hâl ve şartta bireyin menfaatlerinden üstün tutulması gibi bir anlayışın kabulü mümkün olmayıp, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarının net olarak ortaya konulması tüm devlet organlarının aslî bir görevi olarak görülmelidir.

Verginin Anayasa’da doğrudan bir ödev olarak düzenlenmesi, günümüzde geçerliliğini kaybetmiş olan bir anlayışa dayanmaktadır. Vergi, artık “ödev” vurgusu ile algılanan otoriter bir bakış açısıyla açıklanamakta, aksine vergi borçlularının hak ve özgürlüklerini kullanabilmesi için gerekli demokratik organizasyonun finansmanına bir katılım payı olarak algılanmaktadır. Bu yüzden verginin sadece bir ödev olmadığını, hak ve özgürlükler kapsamına değerlendirilebilecek bir içeriğe sahip olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Devlet tarafından oluşturulan demokratik düzenin işleyişine katkı payı olarak düşünülmesi gereken verginin Anayasa sisteminde katılma hakları olarak da ifade edilen “Siyasi haklar ve ödevler” kısmında muhafaza edilmesi daha uygun olacaktır. Buradaki sorun kanaatimizce sistematik bir yanlışlık değil, vergiyi salt ödev şeklinde ele almanın getirdiği bir yaklaşım yanlışlığıdır.

Vergi, mülkiyet hakkına yönelen doğrudan bir sınırlandırmadır. Vergi borçlusu, malvarlığına-mülkiyetine dâhil olan ekonomik değerlerin bir kısmını vergi olarak ödemekte, böylece vergi olarak ödediği kısım kadar mülkiyet hakkından yoksun kalmaktadır. Mülkiyet hakkının sosyal bir fonksiyon olarak mülkiyet anlayışı çerçevesinde açıklanması, bu hakkı kutsal, dokunulamaz, sınırlanamaz bir hak olmaktan çıkarmaktadır. Mülkiyet hakkına toplum yararını gerçekleştirmek üzere vergi alınması suretiyle müdahale edilmesi mümkündür ancak bu müdahalelerin sınırlarının net bir şekilde çizilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Anayasa’da belirtilen sınırlama sebeplerine uyulmaksızın yapılan vergisel müdahaleler hukuka aykırı olacaktır. Özellikle alınacak vergilerin veya verginin alınması için gerçekleştirilecek uygulamaların, mülkiyet hakkını ölçülü bir şekilde sınırlandırması ve hakkın özüne dokunmaması şarttır. Bu noktada kanaatimizce, vergi yükü bakımından hakkın özü ile ölçülülük kriterlerini birbirinden kesin çizgilerle ayırt

etmek mümkün olmayıp, bu iki kriterin Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen "mali güç" ölçütü ile birlikte değerlendirilmesinden bir sonuca ulaşılması mümkündür. Kişinin mali gücünü dikkate almayan uygulamalar, bu iki kritere ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırı olacaktır. Ayrıca kanunilik ilkesinin güvence fonksiyonunu yerine getirmesi bakımından, normlar hiyerarşisinin adeta tersine döndüğü izlenimi uyandıran uygulamalardan vazgeçilmesi gerekmektedir.

Negatif statü haklarının kişilere devlet karşısında özel koruma alanları sağlayan yönü, vergilendirme açısından da geçerli olacaktır. Bu nedenle gerek vergiye ilişkin kuralların konulması sırasında gerekse bu kurallarının uygulanması sırasında Anayasa'da açıkça düzenlenen sınırlama kriterlerine uyulması zorunludur. Buna karşılık pozitif statü hakları açısından kişilerin, bu hakların gerçekleştirilmesi için devletten vergisel olarak pozitif bir edimde bulunmasını isteme hakları bulunmaktadır. Türk Vergi Sistemini oluşturan kanunlarda bu hakların hayata geçirilmesine yönelik olumlu uygulamalar bulunmaktadır. Buna karşılık başta asgari ücretten vergi alınması olmak üzere, bu hakların gerçekleştirilmesini zorlaştıran veya kişiler arasında eşitsizlik yaratan kural ve uygulamalardan da bir an önce vazgeçilmesi gerekmektedir.

### *Kaynakça*

- Akçaoğlu**, Ertuğrul; “Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi”, <http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergilendirme-yetkisinin-temel-hak-ve-ozgurluklerle-iliskisi/> (Erişim. 10.09.2014).
- Akkaya**, Mustafa; “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, (AÜHFD., C. 46, S. 1-4, 1997), s. 185-208.
- Başaran-Yavaşlar**, Funda; “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, (Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Editörler: İlhan ULUSAN-Bahri ÖZTÜRK, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009), s. 147-202.
- Batirel**, Ömer Faruk; “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:10, Sayı:20, Güz 2011), s. 13-25.
- Birk**, Dieter; Steuerrecht, 14. Auf., (C. F. Müller Verlag), Heidelberg 2011.
- Bulut**, Nihat; “Mülkiyet Hakkı Konusundaki Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı”, (EÜHFD., C. X, Sayı: 3-4, Yıl: 2006), s. 15-26.
- Çağan**, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, (AÜHFD., C. XXXVII, Sayı: 1-4, 1980), s. 129-151, (Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme).
- Çağan**, Nami; Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, (Vergilendirme Yetkisi).
- Demirbaş-Aksüt**, Burcu; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2012.
- Erdoğan**, Mustafa; Anayasa Hukuku, 3. Baskı, (Orion Yayınevi), Ankara 2005.
- Erginay**, Akif; Kamu Maliyesi, 16. Baskı, (Savaş Yayınları), Ankara 1998.
- Evran-Topuzkanamış**, Şafak; Vatandaşlık Üstüne Bir Tez - Türk Hukukunda Anayasal Gelişmeler Işığında Vatandaşlık, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2013.



- Furtun**, İdris Hakan; “Türk Vergi Sisteminin Laiklik Açısından İrdelenmesi Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Çeşitli Yasalarda Farklı Din ve İnançlara Yaklaşım”, (Prof.Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan, C. 2, Ankara 2009), s. 987-1014.
- Gedik**, Gülşen; “Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması”, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3815> (Erişim. 10.09.2014).
- Gök**, Özgecan; “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri”, (Prof. Dr. Burhan CEYHAN’a Armağan, DEÜHFD. Özel Sayısı, Cilt 1, İzmir 2012), s. 381-433.
- Gökbunar**, Ali Rıza; “Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları”, (Yönetim ve Ekonomi, Yıl: 2001, C. 8, S. 2, Celal Bayar Üniversitesi İİBF), s. 1-6.
- Göker**, Cenker; Yönlendirici Vergilendirme, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011.
- Gözler**, Kemal; Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, Cilt II, (Ekin Basın Yayın Dağıtım), Bursa 2011.
- Gözübüyük**, A. Şeref/**Gölcüklü**, Feyyaz; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011.
- Gümüşkaya**, Gamze; Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru, (Oniki Levha Yayınları), İstanbul 2010.
- Güneş**, Gülşen; “Anayasadan Sistemik, Kavramsal ve İlkesel Bazı Vergisel Beklentiler”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyum Kitabı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012), 267-283, (Vergisel Beklentiler).
- Güneş**, Gülşen; Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2011, (Verginin Yasallığı İlkesi).
- Güriz**, Adnan; Teorik Açıdan Mülkiyet Sorunu, (AÜHF. Yayınları. No: 253), Ankara 1969.
- Kağıtçıoğlu**, Mutlu; “73’üncü Maddenin Yazımında Görüş ve Öneriler”, [http://www.vmhk.org.tr/?page\\_id=3388](http://www.vmhk.org.tr/?page_id=3388) (Erişim. 10.09.2014).

- Kaneti**, Selim; Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Kapani**, Münici; Kamu Hürriyetleri, 7. Tıpkı Basım, (Yetkin Yayınları), Ankara 1993.
- Karakoç**, Yusuf; “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi”; (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyum Kitabı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012), s. 83-98, (Vergi Ödevi).
- Karakoç**, Yusuf; “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, (Anayasa Yargısı, C. 13, Ankara 1996), s. 249-373, (Yargısal Denetim).
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).
- Kılıç**, İbrahim; “Vergilendirme ve Çalışma, Sözleşme ve Özel Teşebbüs Kurma Hürriyeti”, <http://www.vergihaber.net/?p=706> (Erişim. 10.09.2014).
- Kılıçoğlu**, Ahmet M.; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 16. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2012.
- Kırbaş**, Sadık; Vergi Hukuku, 19. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2012.
- Metin**, Yüksel; Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2002.
- Nadaroğlu**, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, (Beta Basım), İstanbul 2000.
- Nazalı**, Ersin/**Demirci**, Mete; “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme (I)”, (Vergi Dünyası, S.334, Haziran 2009), s. 83-93.
- Neumark**, Fritz; Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul 1951.
- Oktar**, S. Ateş; “Kamu Maliyesinin Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyum Kitabı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012), s. 189-200.
- Öncel**, Muallâ/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 22. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013.
- Öner**, Erdoğan; Vergi Hukuku, 4. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2014.

- Özbudun**, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, 14. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2013.
- Pınar**, Burak/**Taylar**, Yıldırım; “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, (Ceza Hukuku Dergisi, Sayı: 21, Nisan 2013), s. 139-180.
- Saban**, Nihal; “Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi”, <http://www.vmhk.org.tr/?p=3576> (Erişim. 10.09.2014).
- Saban**, Nihal; “Vergi Hukuku Okumaları Gerçek: Kolektif Bellekten Pozitif Hukuk Tasarımına”; (İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Özel Sayı 7, Mart 2008), s. 9-16, (Vergi Hukuku Okumaları).
- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku, 5. Bası, (Beta Basım), İstanbul 2009. (Vergi Hukuku)
- Serozan**, Rona; “Mülkiyet Hakkının Özü, İşlevi ve Sınırları”, (Prof. Dr. Ümit Yaşar DOĞANAY’ın Anısına Armağan, İstanbul 1982), s. 239-254.
- Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan; Vergi Hukuku, 4. Baskı, (Ekin Basım Yayım Dağıtım), Bursa 2013.
- Şimşek**, Oğuz; Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2008.
- Taylar**, Yıldırım; “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, (Prof. Dr. Burhan CEYHAN’a Armağan, DEÜHFD. Özel Sayısı, Cilt 1, İzmir 2012), s. 435-467, (Özel Tüketim Vergisi).
- Taylar**, Yıldırım; Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, (Doktora Tezi), İzmir 2013, (Vergiyi Doğuran Olay).
- Tekbaş**, Abdullah; Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, (Maliye Bakanlığı SGB. Yayınları No: 2009/396), Ankara 2009.
- Tipke**, Klaus/**Lang**, Joachim;” Steuerrecht, 20. Auf., (Dr. Otto Schmidt Verlag), Köln 2010.
- Töralp**, Funda; “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012), s. 163-182.

- Tuğrul**, Saim; Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı ve Sınırlandırılması, (Kazancı Kitap Ticaret), İstanbul 2004.
- Uygun**, Oktay; 1982 Anayasa'sında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi, (Kazancı Kitap), İstanbul 1992.
- Üstün**, Ümit Süleyman; "Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi", (GÜHFD, C. XVI, Yıl: 2012, S. 1), s. 153-190.
- Yaltı**, Billur; "1923'ten 2003'e Kazandıklarımız: Cumhuriyet Hukuku, Kazanamadıklarımız: Hukukun Cumhuriyeti, Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panaromik Bir Çalışma", (Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi Sempozyum Kitabı, AÜHF. Yayını, Ankara 2003), s. 93-117, (1923'ten 2003'e).
- Yaltı**, Billur; "İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği", (Prof. Dr. Nur CENTEL'e Armağan, MÜHF. Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı, Yıl: 2013, C. 19, S. 2), s. 429-452, (İbadethane Bağışları).
- Yaltı**, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2006, (Vergi Yükümlüsünün Hakları).
- Yaltı**, Billur/Özgenç, A. Selçuk; Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, 2. Tıpkı Basım, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2007.
- Yaltı-Soydan**, Billur; "Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", (Vergi Dünyası, S.227, Temmuz 2000), s. 103-114.

### ***Kısaltmalar***

<b>Any.</b>	: Anayasa
<b>Any.M.</b>	: Anayasa Mahkemesi
<b>AO.</b>	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
<b>AÜHFD.</b>	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>C.</b>	: Cilt
<b>DEÜHFD.</b>	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>E.</b>	: Esas
<b>EÜHFD.</b>	: Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>GÜHFD.</b>	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>GVK.</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>K.</b>	: Karar
<b>KVK.</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>m.</b>	: Madde
<b>MÜHF.</b>	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
<b>RG.</b>	: Resmi Gazete
<b>Rz.</b>	: Randziffer (Kenar no)
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>vb.</b>	: ve benzeri
<b>vd.</b>	: ve devamı
<b>VİVK.</b>	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
<b>VUK.</b>	: Vergi Usul Kanunu