

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE VERGİLERİN MEŞRUIYETİNİN
SAĞLANMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ ÖNEMİ VE
ANAYASAL DAYANAKLARININ BELİRLENMESİ**

Alper İNAN

**Danışman
Prof.Dr. Asuman ALTAY**

2008

Yemin Metni

Tezli Yüksek Lisans projesi olarak sunduğum **“Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi Ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi”** adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Alper İNAN

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Alper İNAN
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında
Mükellef Haklarının Önemi Ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği’nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA OY BİRLİĞİ
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU
REDDİNE O**

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.
Tezin basımı gerekliliği yoktur.

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi

Alper İNAN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

İnsanların bir arada yaşaması bir takım kamusal hizmetleri gerekli kılmış, bu hizmetleri görecekle bir organizasyona ihtiyaç duymalarından dolayı da devlet ortaya çıkmıştır. Devletin kamusal hizmetleri görmesi için kaynağa ihtiyaç duyması bu kaynağın nerden ve nasıl temin edileceği sorununu ortaya çıkartmıştır. Tarihin ilk zamanlarında mülkiyetin tek bir kişinin elinde olması kamu gelirlerinin temini hususunda sorun çıkartmazken, devletin sınırlarının büyümesi, nüfusunun artması, mülkiyetin birden fazla kişinin eline geçmeye başlaması gelirlerin yetersiz olmasına neden olmuştur. Önceleri hediye olarak kabul edilen vergiler zamanla zorunlu hale getirilerek devletin asli gelir kaynağı haline almıştır. Vergilerin zorunlu hale gelmesi, siyasal iktidarın elinde inanılmaz bir güç haline getirmiş, vergi ödeyen mükellef açısından olumsuzluklara neden olmuş, bunun sonucunda siyasal iktidarı sınırlandırma ihtiyacı doğmuştur. Tarihte yazılı olarak 1215 yılında “Magna Carta Libertatum” ile başlayan siyasal iktidarı yani devleti sınırlandırma ve temel ilkeler benimseme hareketi mükellef haklarının da başlangıcı olarak kabul edilebilir. “Magna Carta Libertatum” ve peşi sıra takip eden diğer anayasal hareketler devlet (siyasal iktidar) karşısında bir takım hakları elde etmek ve bunları hukuki bir teminata bağlama çalışması şeklinde olmuştur.

Bu tez, vergilerin ve devletin geçirdiği tarihsel evrim neticesinde mükellef haklarının nasıl ortaya çıktığını, mükellef haklarının yeni bir kavram olmadığını, sadece vergi idaresine karşı ileri sürülebilecek haklardan olmadığını, mükellef haklarının anayasal dayanaklarının olduğunu ve en önemlisi Türkiye baz alınarak ödediğimiz vergilerin meşruiyetinin sağlanmasında mükellef haklarının ne kadar önemli olduğunu ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: 1) Vergilerin Tarihi, 2) Vergilerin Meşruluğu, 3) Mükellef Hakları, 4) Anayasal Dayanaklar, 5) Devlet, 6) Kamusal Hizmetler.

ABSTRACT

Master's Thesis

(The Importance of The Rights of Taxpayers In Providing Legitimacy of Taxes in Turkey and determining Its Constitutional Basis)

Alper İNAN

Dokuz Eylül University

Institute of Social Sciences

Department Public Finance

Finance Law Program

Communal life deemed some public services necessary and governments came into being due to the need felt for an organization which would provide these services. Since the governments need sources for to carry on public services, the problem of how and from where this source will be obtained arose. At beginning of history, since the possession was in the hands of a single entity/person, securing public revenues was not a problem. However, as the borders of governments widened and the population increased and as the possession started to go into the hands of more than one person/entity revenues became insufficient. By time as taxes, which were considered as present formerly, became obligatory they resumed the status of being the fundamental revenue of the governments. Taxes, upon becoming obligatory, turned into an unbelievable power in the hands of the political power. It caused troubles for the taxpayers who paid taxes. Consequently, the need for limiting the political power arose. The action for limiting the political power meaning limiting the government and adopting fundamental principles, which first started in written in 1215 via "Magna Carta Libertum", is accepted also the beginning of taxpayers' rights. Other constitutional movements, which followed "Magna Carta Libertum", has been in the manner of efforts to obtain certain rights against the government (The Political power) and to base them on a legal assurance.

This thesis aims at putting forward how the taxpayers' rights arose as a result of the historical evolution, which the taxes and the governments have undergone, and that it is not a new concept, and is not among the rights, which can be put forward against the tax administration, and that it has constitutional basis and above all to put forward how much important are taxpayers' rights, in proving legitimacy of taxes in Turkey.

Key Words: 1) History of Taxes, 2) Legitimacy of Taxes, 3) Taxpayers' Rights, 4) Constitutional Basis, 5) Government, 6) Public Services.

**TÜRKİYE’DE VERGİLERİN MEŞRUIYETİNİN SAĞLANMASINDA MÜKELLEF
HAKLARININ ÖNEMİ VE ANAYASAL DAYANAKLARININ BELİRLENMESİ**

YEMİN METNİ	II
TUTANAK	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT.....	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR.....	XIV
GİRİŞ	XV

BİRİNCİ BÖLÜM

**VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE MEŞRUIYETİ İLE
MÜKELLEF HAKLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ**

1.1. VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	1
1.1.1. Vergi Kavramının Tarihsel Dönemler İtibariyle Gelişimi.....	1
1.1.1.1. İlk Çağda Vergi Anlayışı.....	2
1.1.1.2. Mısır’da ve Babil’de Vergi Anlayışı.....	3
1.1.1.3. Eski Yunan’da Vergi Anlayışı.....	3
1.1.1.4. Roma’da Vergi Anlayışı.....	4
1.1.1.5. Ortaçağda Vergi Anlayışı.....	5
1.1.1.6. Yeniçağda Vergi Anlayışı.....	8
1.1.1.6.1. Merkantilizm’in Vergi Anlayışı.....	9
1.1.1.6.2. Kameralizm’in Vergi Anlayışı.....	11
1.1.1.6.3. Fizyokrazi’nin Vergi Anlayışı.....	12
1.2. VERGİLERİN MEŞRUIYETİ KAVRAMI.....	13
1.2.1. Meşruluk Kavramı.....	13
1.2.2. Vergi Meşruiyeti Kavramı.....	16
1.2.2.1. Rasyonalist-Bireyci Devlet Görüşüne Göre Vergi Meşruiyeti...17	
1.2.2.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Teori.....	18
1.2.2.1.2. Vergiyi Sigorta Primine Benzeten Teori.....	18
1.2.2.1.3. Vergiyi Sosyal Giderlere Katılma Payı Sayan Teori..20	

1.2.2.2. Organik – Toplumcu Devlet Görüşünde Vergi Meşruiyeti.....	21
1.2.2.2.1. Toplum Bilinci Teorisi.....	21
1.2.2.2.2. Milli Görev Teorisi.....	22
1.2.2.2.3. Hukuki Zor Teorisi(İktidar Teorisi).....	22
1.2.3. Vergi Meşruiyeti Kavramının Değerlendirilmesi.....	24
1.3. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	25
1.3.1. İngiltere’de Mükellefler Haklarının Tarihsel Gelişimi.....	26
1.3.1.1. Büyük Özgürlükler Fermanı (Magna Carta Libertatum).....	26
1.3.1.2. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights).....	28
1.3.1.3. Haklar Demeci.....	29
1.3.2. A.B.D.’de Mükellefler Haklarının Tarihsel Gelişimi	30
1.3.2.1. Virginia Haklar Bildirgesi.....	31
1.3.3. Fransa’da Mükellefler Haklarının Tarihsel Gelişimi.....	31
1.3.3.1. Fransız Devrimi (İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci).....	32
1.3.4. Almanya’da Mükellefler Haklarının Tarihsel Gelişimi	34
1.3.5. Türkiye’de Mükellefler Haklarının Tarihsel Gelişimi.....	35
1.3.5.1. Sened-i İttifak ve Mükellefler Haklarının Doğuşu.....	37
1.3.5.2. Tanzimat Fermanı (Gülhane Hatt-ı Hümayunu) ile Mükellefler Haklarının İlanı.....	38
1.3.5.3. Islahat Fermanı ile Mükellefler Haklarının Gelişimi.....	41
1.3.5.4. 1876 Kanun-i Esasi ve Mükellefler Haklarının Anayasal Güvenceye Bağlanması	42
1.3.5.5. II. Meşrutiyet (1908) Mükellefler Haklarının Olgunlaşması.....	47
1.3.5.6. 1921 Anayasası (Milli Egemenlik) Dönemi ve Mükellefler Haklarında Millet Egemenliğin Başlaması	48
1.3.5.7. 1924 Anayasası Milli egemenlik Dönemi ve Mükellefler Haklarına Mali Prensiplerin Getirilmesi.....	48
1.3.5.8. 1960 Anayasası Dönemi ve Mükellefler Haklarına Sosyal Haklarının Bağlanması.....	49
1.3.5.9. 1982 Anayasası Döneminde Mükellefler Haklarının Sınırlandırılma Getirilmesi.....	50

1.3.6. Günümüz Mükellef Haklarının Gelişimi.....	51
1.3.6.1. 1950 Sonrası Mükellef Haklarının Gelişimi.....	52
1.3.6.2. 1990 Sonrası Mükellef Haklarının Gelişimi.....	53

İKİNCİ BÖLÜM
HAK KAVRAMI,
MÜKELLEF HAKLARININ UNSURLARI, GELİŞİMİ VE ÖNEMİ

2.1. HAK KAVRAMI	55
2.1.1. Hak Kavramı.....	55
2.1.2. Hak Kavramının Sınıflandırılması.....	57
2.1.2.1. İnsan Hakları Kavramı.....	57
2.1.2.1.1. Klasik Temel İnsani Haklar (Birinci Kuşak).....	59
2.1.2.1.2. Sosyal Haklar (İkinci Kuşak).....	61
2.1.2.1.3. Dayanışma Hakları (Üçüncü Kuşak).....	63
2.1.2.1.4. İnsan Onuru (Dördüncü Kuşak).....	63
2.1.2.2. Siyasi Haklar veya Vatandaşlık Hakları Kavramı.....	64
2.1.2.2.1. Negatif Statü Hakları Kavramı.....	65
2.1.2.2.2. Pozitif Statü Hakları Kavramı.....	65
2.1.2.2.3. Aktif Statü Hakları Kavramı.....	66
2.2. MÜKELLEF HAKLARININ UNSURLARI.....	66
2.2.1. Mükellef Unsuru.....	67
2.2.1.1. Mükellef Kavramı.....	67
2.2.1.2. Mükellef Hakkı Kavramı.....	69
2.2.1.2.1. Dar anlamda Mükellef Hakkı Kavramı.....	69
2.2.1.2.2. Geniş Anlamda Mükellef Hakkı Kavramı.....	72
2.2.1.3. Mükellef Hakkı ile İnsan Hakkı ve Vatandaşlık Hakkı Kavramlarının Birbirinden Ayırt Edilmesi.....	74
2.2.1.3.1. İnsan Haklarının Mükellef Haklarından Ayırt Edilmesi.....	74
2.2.1.3.2. Vatandaşlık Hakkınının Mükellef Hakkından Ayırt Edilmesi.....	74

2.2.2. Devlet (İdare Unsuru).....	75
2.2.2.1. Devlet Kavramı ve Devletin Evrimi.....	75
2.2.2.1.1. Mülk Devlet Anlayışı.....	76
2.2.2.1.2. Polis Devleti Anlayışı.....	77
2.2.2.1.3. Hukuk Devleti Anlayışı.....	78
2.2.2.2. Devletin Asli Unsurları.....	79
2.2.2.2.1. İnsan Unsuru.....	79
2.2.2.2.2. Toprak Unsuru.....	80
2.2.2.2.3. Siyasi İktidar Unsuru.....	80
2.2.2.3. Devlet ve Egemenlik Teorileri.....	80
2.2.2.3.1. Demokratik Egemenlik Anlayışı	83
2.2.2.3.1.1. Milli-Ulusal Egemenlik Anlayışı.....	84
2.2.2.3.1.2. Halk Egemenliği Anlayışı.....	88
2.2.2.3.2. Teokratik Egemenlik Anlayışı.....	91
2.2.2.3.2.1. Doğa Üstü İlahi Hukuk Anlayışı.....	91
2.2.2.3.2.2. Providansiyel İlahi Hukuk Anlayışı.....	93
2.2.2.3.2.3. Devlet Yöneticisi Kişi veya Kişilerin Egemenlik Yetkisini Kilise Veya Onun En Üst Seviyedeki Reisi Papadan Aldıkları Anlayışı.....	96
2.2.3. Kamusal Hizmet Unsuru.....	98
2.2.3.1. Kamusal Hizmetler.....	98
2.2.3.1.1. Tam Kamusal Hizmetler.....	102
2.2.3.1.2. Yarı Kamusal Hizmetler.....	104
2.2.3.1.3. Özel Kamusal Hizmetler.....	106
2.3. MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİNE ETKİ EDEN UNSURLAR.....	108
2.3.1. Mülkiyet Kavramında Değişiklik ve Mülkiyetin El Değiştirmesinin Mükellef Haklarına Olan Katkısı.....	109
2.3.2. Laik ve Sekülerizmin Mükellef Haklarına Katkısı.....	114
2.3.3. Küreselleşme ve Ekonomik Değişimler.....	120
2.3.4. Kentleşme ve Demografik Hareketler.....	126
2.4. MÜKELLEF HAKLARININ TÜRLERİ.....	128
2.4.1. Siyasi Yönden Mükellef Hakları.....	129
2.4.1.1. Olağan Mükellef Hakları.....	129

2.4.1.1.1 Karar Alma ve Temsilci Bulundurma Hakkı.....	129
2.4.1.1.2. Seçme ve Seçilme Hakkı	130
2.4.1.1.3. Kamusal Hizmetlerden Yararlanma Hakkı.....	130
2.4.1.1.3.1. Güvenlik İçinde Yaşama Hakkı.....	130
2.4.1.1.3.2. Yaşama ve Sağlık Hakkı.....	131
2.4.1.1.4. Mülkiyet Hakkının Korunmasını İsteme Hakkı.....	133
2.4.1.2. Olağanüstü Mükellef Hakları.....	134
2.4.1.2.1. Hükümeti Değiştirme Hakkı (Oylama Hakkı).....	134
2.4.1.2.2. Vergi Grev Hakkı.....	135
2.4.1.2.3. Sivil İtaatsizlik Hakkı.....	136
2.4.2. İdari Yönden Mükellef Hakları.....	139
2.4.2.1.Genel Mükellef Hakları.....	139
2.4.2.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı.....	139
2.4.2.1.2. Bilgi Alma Hakkı.....	140
2.4.2.1.3. Başvuru Hakkı.....	142
2.4.2.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı.....	142
2.4.2.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	144
2.4.2.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı.....	145
2.4.2.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	145
2.4.2.2.Özel Mükellef Hakları.....	146
2.4.2.2.1. Verginin Tarh ve Tahsilâtı Sırasında Haklar.....	146
2.4.2.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar.....	148
2.4.2.2.3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar.....	148
2.5. MÜKELLEF HAKLARININ ÖNEMİ.....	150
2.5.1. Mükellef Haklarının Önem Kazanmasının Nedenleri	
2.5.1.1. Vergi Mükelleflerine Yönelik Bakış Açısındaki Değişim Yaşanması.....	151
2.5.1.2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi.....	152
2.5.1.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler.....	153
2.5.1.4. Teknolojik Gelişmeler.....	154
2.5.1.5. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması.....	154

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN ANAYASAL DAYANAKLARININ BELİRLENMESİ

3.1. 1982 TARİHLİ 2709 SAYILI T.C. ANAYASASI'NDA MÜKELLEFLERİN ANAYASAL DAYANAKLARININ BELİRLENMESİ.....	155
3.1.1. 1982 Anayasası'nın Temel Özellikleri.....	155
3.1.2. 1982 Anayasasına Göre Mükellefler Hakkındaki Anayasal Dayanakları.....	160
3.1.2.1. Genel Esaslarda Yer Alan Dayanaklar.....	160
3.1.2.1.1. İnsan Haklarına Saygılı Devlet İlkesi.....	161
3.1.2.1.2. Atatürk Milliyetçiliğine Bağlı Devlet İlkesi.....	162
3.1.2.1.3. Demokratik Devlet İlkesi.....	163
3.1.2.1.4. Laik Devlet İlkesi.....	164
3.1.2.1.5. Sosyal Devlet İlkesi.....	165
3.1.2.1.6. Hukuk Devleti İlkesi.....	166
3.1.2.1.7. Kanunun Önünde Eşitlik İlkesi.....	167
3.1.2.2. Temel Haklar ve Ödevlerde Yer Alan Dayanaklar	168
3.2.2.2.1. Kişi Dokunulmazlığı İlkesi.....	169
3.2.2.2.2. Kişi Hürriyeti ve Güvenliği İlkesi.....	170
3.2.2.2.3. Özel Hayatın Gizliliği İlkesi.....	171
3.2.2.2.4. Konut Dokunulmazlığı İlkesi.....	172
3.2.2.2.5. Haberleşme Hürriyeti İlkesi.....	173
3.2.2.2.6. Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti İlkesi.....	174
3.2.2.2.7. Mülkiyet Hakkı İlkesi.....	174
3.2.2.2.8. Zorla Çalıştırılma Yasağı İlkesi.....	175
3.2.2.2.9. Kanunsuz Suç ve Ceza Olmaz İlkesi.....	175
3.2.2.2.10. Ailenin Korunması İlkesi.....	176
3.2.2.2.11. Bilgi Edinme Hakkı İlkesi.....	177
3.2.2.2.12. Dilekçe Hakkı İlkesi.....	177
3.2.2.2.13. Hak Arama Hürriyeti İlkesi.....	178
3.2.2.2.14. Ayırıcılığa Uğramama Hakkı İlkesi.....	179
SONUÇ.....	180
KAYNAKLAR.....	188

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
a.g.t.	Adı geçen tez
AB	Avrupa Birliği
ABA	Avrupa Birliği Antlaşması
AKÇT	Avrupa Kömür Çelik Topluluğu
AT	Avrupa Topluluğu
ATA	Avrupa Topluluğu Anlaşması
AY	Anayasa
AATUHK	Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHS	Avrupa insan Hakları Sözleşmesi
BEHK	Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
BM	Birleşmiş Milletler
GV	Gelir Vergisi
m.	Madde
IRS	Amerikan Gelir İdaresi
İHEB	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İHAM	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDVK	Katma Deger Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
s.	Sayfa
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi hukukunda, vergileme işleminin tarafları olarak mükellef verginin borçlusu kabul edilirken, devlet verginin alacaklısı konumundadır. Verginin devlet tarafından zora dayalı alınması nedeniyle mükellef ile devletin eşit durumda olmadığı kabul edilmektedir. Devlet bu anlamda sınırlı ölçüde de olsa mükellefe karşı üstünlüğe sahiptir. Tezimizin çıkış noktası işte buradan başlamaktadır.

Devletin gücünü gösterebildiği üç en önemli enstrümanı vardır. Bunlardan birincisi hem iç hem de dış güvenliği sağlamak için her daim hazır bulundurduğu silahlı kuvvetleri ile polisi, ikincisi adalet dağıtma ve cezalandırma gücü, üçüncüsü ise kamusal giderlerin finansmanı için mükelleflerden hukuki cebir altında topladığı vergilerdir. Devletin egemenlik hakkına dayanarak getirdiği vergisel yükümlülüklerin yasal olması, objektif esaslara dayanması ve toplumdaki kişiler bakımından eşitlik ilkesine uygun olması devletlerin meşruluklarını sağlamlaştırmaktadır. Bu yüzden vergilerin varlığının sebebi ve hukuki dayanağı devletin egemenlik hakkı, iktisadi ölçüsü ise toplumu oluşturan kişilerin mali gücüdür. Ölçsüz ve sınırsız bir şekilde egemenlik anlayışın gerekçelendirmek istenmesi bireyin devlet için var olduğu tezini işleyerek, bireye görev bahşeden görüşü öne çıkarta bilmektedir. Bunun sonucunda devlet, vergiyi karşılıksız hale getirerek kendisini sorgulanmaz bir konumuna ulaştırmaktadır. Bu noktada mükellef hakları devletin sorgulanamaz olmadığını göstererek mükellef açısından en önemli enstrümanlardan biri olmaktadır.

Bu tez üç ayrı bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde vergilerin ve mükellef haklarının tarihçesine değinilmiş, vergilerin meşruluk kriterleri incelenmiştir. İkinci bölümde mükellef haklarının ana unsurlarına değinilmiştir. Özellikle mükellef hakları üç ana ayak üzerine oturtularak konunun daha iyi kavranmasına çalışılmıştır. Mükellef Hakları dar anlamda değil de geniş anlamda düşünülerek mükellef hakları iki ana başlık altında siyasi ve idari olmak üzere sınıflandırılmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca vergilerin meşruiyetinin sağlanmasında mükellef haklarının önemi vurgulanmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise mükellef haklarının 1982 Anayasasında yer alan dayanakları tespit edilerek başlıklar halinde incelenmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE MEŞRUIYETİ İLE

MÜKELLEF HAKLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Bu bölümde vergilerin ortaya çıkışı tarihsel gelişimi ile birlikte verilecek, vergileri meşru gören teoriler incelendikten sonra mükellef haklarının ortaya çıkışı tarihsel gelişimi irdelenecektir.

1.1. VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergi, mutlak olmayıp tarihi bir hadise olduğundan tarih boyunca devamlı değişiklikler geçirmiş bir kavram olmuştur. İnsanlar toplum halinde yaşama başladıklarından itibaren kamusal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, toplum üyelerini vergiler yoluyla mükellef kılmaya çalışmışlardır. Bu bakımdan vergi çok eski tarihi ve sosyal bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır¹.

1.1.1. Vergi Kavramının Tarihsel Dönemler İtibariyle Gelişimi

Kamu giderlerinin finansmanında başvuru kaynakların en önemlisi ve ilk sırada yer alan verginin kökeni ortaklaşa yaşama ve devlet bilincinin gelişmeye başladığı dönemlere kadar uzanır².

Devlet, toplumsal ihtiyaçları karşılamak için oluşturulan siyasal bir kuruluştur. Devlet örgütünün görevi insanların toplu halde yaşamaları nedeniyle meydana gelen kolektif karakterdeki bazı ihtiyaçların karşılanmasıdır. Bunu gerçekleştirmek içinde devletin iki büyük imtiyazı vardır. Bunlardan birisi "kanunları koymak", diğeri de "vergileri" düzenlemektir. Devletler kanunları koyarak, ülkesi içinde oturanların tabi olacakları usul ve kaideleri gösterirken, vergileri düzenleyerek de gerçekleştirdikleri hizmetlerin finansmanını temin ederler³.

¹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1991, s.17.

² Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tathoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi, Bursa, 1998, s.84.

³ Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2001, s.3.

İlk zamanlar son derece sınırlı olan bu ihtiyaçlar, sosyal hayatın ve ilişkilerin gelişmesi neticesinde giderek çoğalmıştır. Böylelikle zamanla artan bu toplumsal ihtiyaçlar ile birlikte bunların finansmanı sorunu da önem kazanmıştır. Vergi, tarih boyunca en önemli gelir kalemi olmadığı gibi, değişik toplum ve dönemlerde de farklı bir muhteva kazanmıştır. Vergilerin böyle bir değişiklik göstermesinin en önemli nedeni, içinde buldukları siyasi oluşumun değişimi ve işlevi olmuştur⁴.

1.1.1.1. İlk Çağlarda Vergi Anlayışı

Vergi olayı insanlık tarihi kadar eskidir. Çünkü verginin ne zaman, nerede ve nasıl ortaya çıktığı bilinmemektedir. Bugün vergi hakkında bilinen, tarihteki en eski devletlerde bile var olduğudur. Nitekim ilk çağların büyük imparatorluklarının hepsinde çeşitli vergiler bulunmaktadır⁵. Bu dönemin en belirgin özelliği, bu çağ devletlerinin genellikle mutlak hükümdarlıkla yönetilmeleridir. Gerçi Yunan ve Roma'da kısa süreli demokratik dönemler olmuştur. Ama yinede devlet, kişiye mutlak olarak üstün ve hakimdir, gücünü tanrıdan aldığı için tanrısal yetkilere sahiptir⁶. İnsan toplulukları ilk siyasi şeklini almaya başlayınca müşterek ihtiyaçları için bir takım fedakârlıklar da bulunmak zorunluluğunda kaldılar. Bu cemiyetlerde dini, askeri ve adli kudreti şahsında toplayan reisler, halktan bir takım hediyeler kabul ederlerdi ki bunun bir kısmını kişisel ihtiyaçlarına, diğer kalanını da cemiyetin genel ihtiyaçlarına harcarlardı. Bu cemiyetler büyümeye başlayınca, kabile reisleri yerine devlet reisleri, hükümdarlar geçti. Kabileler arasında ki mücadele milletler arasındaki harpleri meydana getirdi. Milletlerin bu harplerin de galip gelen tarafın hükümdarı mağluplardan ganimet alıp, onları haraca bağladılar; bu suretle hazinelerini zenginleştirdiler. Fakat masrafların artışında gördüğümüz gibi devletler büyüdükçe masrafları da arttı. Yalnız ganimet, mağluplardan alınan haraçlar kamusal ihtiyaçları karşılayamaz oldu. Onun için hükümdarlar bir takım yeni kaynaklar aradılar. Para bastılar, sahipsiz mallara el koydular ve halkın gönüllü isteği ile hediye şeklinde verdiği malları zorla, bir hak olarak almağa başladılar. Bu suretle reise verilen hediye gerçek ismini ve hüviyetini aldı ve ismi vergi oldu⁷.

⁴ Ata, a.g.e, ss.3-4.

⁵ Aksoy, a.g.e., s.57.

⁶ Ata, a.g.e., ss.4-5.

⁷ Saffet R. İrtenk, **Maliye**, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1968, s.104.

1.1.1.2. Mısır'da ve Babil'de Vergi Anlayışı

Vergileme eski şarkın (Mısır, Babil) mutlakiyet rejimlerinde de başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Hatta harp ve saray masrafları yanında o dönemin simgesi haline gelmiş olan muhteşem eserlerin(saray, tapınak, piramit) yapılması için kamu gelirlerine duyulan ihtiyaç, vergi idaresini zamanın en önemli kamu müessesesi haline getirmiştir⁸.

Mısır'da Firavunlar devrinde, devlet her şeyin sahibidir.Özel mülkiyet ve serbest ticaret yoktur.Her türlü iktisadi aktivite devlet tekelindedir.Bu dönemde devletin en büyük gelir kaynağı, kendi mal ve mülkleri olup, tebalar bedensel hizmet olarak devlete karşı sorumluluklarını gerçekleştirmiş olmaktadır.Daha sonraları Mısır'ın imparatorluğa katılımı ile birlikte imparatorluğun, bütün toprakları tek başına işleyemeyeceği için bir kısım arazileri yararlanmaları neticesinde onlardan aynı olarak vergi almaya başlamış ve vergi toplama merkezi idare tarafından gerçekleştirilmiştir⁹. Bu dönemin mali yükümlülüklerinin türleri ve özellikleri hakkında önemli bilgiler Mısır'a ait kabartma taşlar ile Babil'e ait vergi belgelerinde bulunmaktadır.

1.1.1.3. Eski Yunan'da Vergi Anlayışı

Yunan devletinde ise eski krallık döneminde bile, Mısır ve İranlıların Mutlak devletine nazaran daha geniş ekonomik faaliyet özgürlüğü ve imkanı tanıdığı görülmektedir. Kamu hizmetlerinin çok sınırlı olduğu ilk dönemlerinde, devlete bedeni hizmetler şeklinde ödenen yükümlülüklerin yanı sıra kralın mülk gelirleri ile çeşitli kişi ve kuruluşlar tarafından krala verilen hediyeler, kamu gelirlerini oluşturmaktaydı.Ancak zamanla devlet hizmetlerinin artması, özellikle savaşlar nedeniyle, kamu gelirleri yetersiz kalmaya başlamıştı.M.Ö. 4. ve 5. yüzyılda Yunan Devletinin kendine özgü mükemmel bir vergi sistemini kurduğunu görüyoruz.Bu sistemin özelliklerini de şöyle sıralayabiliriz. Vergi bu dönemde ihtiyari olarak ödenmekteydi. Çünkü Yunan halkı, aşırı bir vergi ödeme eğilimi içindeydi."Allah korkusu ve dostlara yardımın yanı sıra, vergi ödemek en yüksek bir fazilet olarak kabul ediliyordu. Çok zengin olan kişiler devlet dairelerinin ihtiyaçlarını karşılamak suretiyle, servetlerinden fedakarlık yapıyorlardı.Bu tür ihtiyari yardımların özellikle M.Ö.4. yüzyılda devletin kişilerin vatandaşlık hislerine

⁸ Aksoy, a.g.e., s.57.

⁹ Ata, a.g.e., s.4-5.

hitap etmesi sonucunda arttığı görülmektedir”. Ancak söz konusu ihtiyarilik Yunan Devletinin tam vatandaşları için geçerli idi. Halbuki esirler ve diğerleri için geçerli değildi. Bu vergi sisteminin ikinci özelliği, daha çok dolaylı vergiler ağırlı olmasıydı. Dolaysız vergilerin vatandaşların özgürlük hislerini yaralaması ve rencide etmesi nedeniyle, devlet kamu gelirlerini daha çok dolaylı vergilerden sağlamaktaydı. Mamafih, devlete yapılan bağışlar ve askerlik hizmeti devam ediyordu. Ancak, bu tür kişisel hizmetler hiçbir zaman vergileme olarak hissedilmiyor ve bir servet , gelir ve baş vergileri gibi düşünülüyordu. Vergi sisteminin esasını teşkil eden dolaylı vergiler ise, dahilden alınan tüketim vergileri ve Pazar ve panayır yerlerindeki mallardan alınan özel tüketim vergileri ve lüks vergiler ile ihracat ve ithalattan alınan gümrük resimlerinden oluşuyordu¹⁰.

1.1.1.4. Roma’da Vergi Anlayışı

Vergi konusundaki görüşlerin en önemli değişikliği, verginin zorunlu veya zorunsuz oluşu noktasında toplanmıştır¹¹. Roma’daki vergilerin özelliği bunların cebri ve otoriter bir niteliğe sahip oluşlarında belirir¹². Roma’da vergini özellikle milattan sonra önemli bir yeri vardır. İmparatorluğun türlü gelirlerinden başka mal ve para şeklindeki vergi kaynakları da mevcuttur. Bu devirde vasıtalı ve vasıtasız verginin Roma’da bilindiği, vasıtasızlara Tributa, vasıtalılarına Vectigalia denildiği görülmektedir. Roma orduları gittikleri yerlere vergi sistemlerini de götürmüşlerdir¹³.

Önceleri mağluplardan alınan bir haraç maiyetinde şahıs veya baş vergileri ile arazi vergilerinin zamanla uygulanma alanları genişletilmiş bulunmaktadır. Roma imparatorluğunda her onbeş senede bir toplam lüzumlu vergi miktarını imparator tesbit ettirmektedir. Ayrıca her onbeş senede bir yapılan genel sayımlarla, insan esir arazi ve ehil hayvan miktarı gibi vergi konuları tespit edilmeye çalışılıyordu. Böylece, imparatorluğun adeta mali kadastro çıkarılmak suretiyle, tevzii* vergiler uygulanmakta idi. Bu dönemde vergiler iltizam usulüne göre mültezimler tarafından aynı veya nakit olarak yani para şeklinde tahsil edilmektedir. Roma İmparatorluğunda vergiler bir

¹⁰ Aksoy, a.g.e., 57-58.

¹¹ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaacılık Ltd.Şti., İzmir, 1999, s.198.

¹² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, 1974, s.273.

¹³ İrtenk, a.g.e., s.104.

karşılık bir bedel olarak alınmaktaydı; şahıs ve baş vergileri mağlupların hayatlarının bağışlanması karşılığı arazi vergisi ise devlete ait olan arazinin kullanma ve işletme bedeli olarak fayda sağlayanlardan alınmaktaydı. Roma İmparatorluğunda “Devlet” sağladığı yararlar veya gördüğü hizmetler karşılığında aynı yükümlülükler ve vergi talep etmekte idi¹⁴.

Roma İmparatorluğu'nun çöküş dönemlerinde barbar kavimleriyle olan savaşlar ve bunun getirdiği aşırı maliyetler sonucunda devletin masrafları artmıştır. Devlet de artan bu masrafların üstesinden gelebilmek için ekonomiyi daha zor şartlara sürükleyen bir takım tedbirler almıştır ki bunların en başında aşırı vergiler gelmektedir. Böylelikle, Yunan Şehir Devleti'nde bir erdem olan ve yabancı uyruklu kişilere tanınmayan vergi ödeme yetkisi, Roma İmparatorluğu'nda bir yük olmaya başlamış ve vergi ödeme yetkisi, sadece yabancı uyruklu insanlara bırakılmıştır. Bu büyük değişimin tek nedeni, verginin önemli bir gelir kalemi olarak düşünülmesi ve artan kamu harcamalarının finansmanında vergi gelirlerinin artırılmasının tercih edilmesidir. Sonuç olarak; devlet faaliyetlerinin artması ve bu faaliyetlerin toplumu oluşturan bireylere yükümlülük yüklemekten yürütülemeyeceğinin anlaşılması, verginin bir kamu geliri türü olarak önemini arttırmış ve gönüllü olan vergi verme işi zorunlu hale dönüşmüştür¹⁵.

1.1.1.5. Ortaçağ'da Vergi Anlayışı

Roma İmparatorluğu'nda zorunlu bir yükümlülük ifade eden vergi, Orta Çağ'da tekrardan zorunsuz –ihtiyari-bir ödemeye dönüşmüştür. Feodalite ile verginin karakteristiği değişmiş “vergi”, tebaanın krala ve derebeyine kendi isteği ile yaptığı bir yardım gibi görülerek cebirlik unsuru ihtiyarlık özelliğine dönüşmüştür¹⁶. Bu dönemde vergi kavramını ifade etmek için kullanılan “dönüm=bağış”, “benevelonce=hayır için yardım”, “yardım-iane”, “present=hediye” gibi terimler bunu açıkça göstermektedir¹⁷.

¹⁴ Aksoy, a.g.e., s. 60-61.

¹⁵ Ata, a.g.e., s.5-6.

¹⁶ Aytaç Eker, **Kamusal Maliye**, Doğu Matbaası, Ankara, 1996, ss.124-125.

¹⁷ Devrim, a.g.e., ss.198-199.

* Tevzii vergi; dağıtma usulüne dayanan vergi.

Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasıyla başlayan Ortaçağ esas itibariyle feodalite devri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çağda büyük imparatorluklar yıkılmış, onların yerine küçük krallıklar ve feodal beylikler kurulmuştur¹⁸. Feodalite dönemi Roma'nın son yüzyıllarında merkezi otoritenin zayıflaması ve istikrarsızlığın, kargaşalığın hakim olması sonucu o ana kadar ayakta kalabilmiş olan küçük ve orta büyüklükteki toprak sahiplerinin bir mahalli himaye ihtiyacını duymaya başlamalarıyla ortaya çıkmıştır. Roma İmparatorluğu'nun çöküşü ile başlayan bu dönem üç farklı karakteristik özelliğe sahiptir. Orta Çağ'ın birinci döneminde devlet gideri, kralın saray masrafı ile eş anlamlı kullanılmakta, bu gider için de kralın mülk ve arazi geliri yeterli olmaktadır. Derebeyler de giderlerini hakimiyeti altındaki topraklarda çalışan köylülerin bedensel hizmetinden tedarik etmekteydi. Kralın ve derebeylerin esas gelir kaynağı emlak gelirleri olmuştur. Vergi ise tebaanın krala veya derebeyine bazı özellikli durumlarda (savaş, kıtlık) kendi rızası ile yaptığı bir yardım gibi kabul edilmiştir¹⁹. Henri LAUFENBURGER'in şu sözleri XIII. Asrın sonu ile XIV. Asrın başındaki vergi görüşünü açıkça belirtmektedir. "Çok zorunlu haller dışında tebaanın rızası alınmadıkça vergi tahsil edilememekte, zorunlu hallerde tebaanın rızası alınmadan vergi tahsil edilen vergiler ise sonradan tasvip ve tasdik edilmekte idi. Vergi alınması hususundaki muvafakat önce tebaa tarafından her hadise için ayrı ayrı olarak verilmekte sonra sorun Etats Generaux (Halk Meclisleri)'larda karar bağlanmakta idi"²⁰. Bu dönemin iki ilginç noktası, Roma devrinde cebri olan verginin, ihtiyari olarak kabul edilmesi ve kralın bütçesi ile devletin bütçesinin aynı olmasıdır²¹. Orta Çağ'ın ikinci döneminde ise, kamu harcamalarını imparatorluğun mülk gelirleri karşılayamaz olmuş, bunun sonucu olarak vergilemeye başvurulmuş lakin imparatorluğun henüz bir vergi idaresi olmadığı için sürekli uygulanan vergiler koymak önemsiz ve neticesiz kalmıştır. Bu nedenle "Reich" şehirlerinden götürü şekilde vergiler istenmiş ve alınmaya çalışılmıştır²².

Bu dönem aynı ekonomiden nakti ekonomiye yani para ekonomisinin güçlenmeye başladığı, ticaret yaygınlaştığı ve merkezi krallıkların güçlendiği bir dönem olmuştur. Ticaretin yaygınlaşması, güvenilir ticaret yollarını ihtiyaç doğurmuş bu da

¹⁸ Aksoy, a.g.e., s.61.

¹⁹ Ata, a.g.e., s.6.

²⁰ Nadaroğlu, a.g.e., s.274.

²¹ Ata, a.g.e., s.6.

²² Aksoy, a.g.e., s.62.

daha fazla kamu faaliyetinin ve harcamasının oluşmasına neden olmuştur. Artan kamu faaliyetleri ve harcamaları kamu mülk ve arazi gelirleri ile finanse edilemeyince vergi geliri tek çıkar yol olmaya başlamıştır.15. yüzyılına gelindiğinde vergi, ihtiyari bir gelir türü olmaktan çıkıp cebri ve sürekli bir gelir türü haline gelerek, mali yükümlülükler mal yerine para ile ödenir duruma gelmiştir²³.Orta Çağ'ın son dönemleri ise şehirlerin güçlenmeye başladığı, mali sistemlerin modern anlayışa yaklaştığı, imparatorlukların zayıflamaya prensliklerin ise güçlendiği bir döneme olmuştur. İmparatorluk gelirlerinin bir kısmının prenslerin eline geçmesiyle devamlı ve düzenli bir şekilde servet, arazi ve bina gibi özel vergi kaynaklarından tevzii nitelikte vergiler kral ve prensler tarafından götürü olarak saptanmış, halk temsilcilerine onaylattıktan sonra vergi mükelleflerine dağıtılmıştır. Ortaçağın başında devlet ve bütçesi ile kralın özel bütçesi birbirinden ayrılmazken son dönemde bu iki tür bütçe birbirinden ayrılmıştır²⁴.

Orta Çağ'ın en dikkate değer yazarlarından Aquina'lı Saint Thomas'ın Katolik Kilisesinin resmi görüşü niteliği kazanmış eserlerinde, hükümdarın yetkileri şeriata uydurularak hükümdarın yetkileri sınırlandırmak istenmiştir. Aquina'lı Saint Thomas göre tebaa; kralın hakkını krala vermeli, hükümdara itaat etmeli, koyduğu yükümlülükleri yerine getirmelidir. Saint Thomas bunun için bazı şartlar ileri sürmüştür. Bunlar;

- 1) Yükümlülükler meşru olan hükümdarlar tarafından konulmalıdır.
- 2) Hükümdarlar kişisel çıkarları için değil, kamuya yararlı işler için yükümlülükler koymalıdır.
- 3) Hükümdarlar halkı ezen yükümlülükler koymaktan kaçınmalıdır. Ödeyicinin ödeme kabiliyetini göz önünde bulundurmalıdır.
- 4) Hangi kişilere veya eşyaya yükümlülük koyacağını iyi seçmelidir.
- 5) Hükümdarın bir hazinesi olmalı, gelirlerini ortaya toplamalıdır.

Saint Thomas 'ın ortaya attığı yükümlülükte adalet kavramı içinde çok önemli olmuştur²⁵.

²³ Ata, a.g.e., s.7.

²⁴ Aksoy, a.g.e., s.62.

²⁵ Bedri Gürsoy, **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.19-20.

1.1.1.6. Yeniçağ'da Vergi Anlayışı

İstanbul'un fethi ile başlayan yeni zamanlar insanların kaderini etkileyen birçok yenilikler ve değişimlere neden olarak insanların ufkunu değiştirmiş, keşiflerle Dünyayı yeni bir büyüklüğe ulaştırmıştır. Bu dönemde merkezi devletler – milli iradeler – kurulmaya başlayarak mutlak hükümdarlıklar toplum yönetiminin en yaygın biçimi halini almıştır. Toplumda özellikle batı dünyasında imtiyazlı asil sınıflar ortaya çıkmasına karşın yeni kıtaların keşfi hayata yeni bir dinamizm getirerek, ticaret özellikle deniz ticareti büyük bir atılım içine girmiştir²⁶.

Teknoloji, doğal enerji ile işleyen ilk imalathanelerin kurulmasına imkan tanıyarak iktisadi faaliyetlerin, zenginleşmenin kötü gözle görülen bir iş olmadığını göstermiştir. Reform hareketleri sosyal alanda birçok serbesti getirerek faizin haram sayılmaması yolundaki görüşlerin ortaya çıkmasına neden olarak mali düşüncede de köklü değişikliklere vesile olmuştur²⁷.

Yeniçağın kamu ekonomisini ortaçağın kamu ekonomisinden ayıracak olursak aralarındaki farklılıkları üç başlık altında toplayabiliriz. Bunlardan ilki; yeniçağ kamu ekonomisinde, aynı ekonomiden para ekonomisine geçildiğini görmekteyiz. İkincisi, para ekonomisi ile ideolojik alandaki gelişmelerin etkisi ile rasyonalizm ve iktisadiliğin devlet ekonomisi açısından arz ettiği önem başlamıştır. Üçüncüsü ise ortaçağ kamu ekonomisini karakterize eden bir yandan da imparatorluk ile feodal senyörler arasındaki, diğer yandan feodal senyörlerle halk temsilcileri arasındaki ikili durum, anayasalarla yapılan kuvvetli değişikliklerle azaltılmış, hatta kısmen ortadan kaldırılmıştır²⁸.

Vergileme açısından da yeniçağı iki ayrı döneme ayırır isek; ilk dönemin vergiyi hala olağanüstü bir gelir kaynağı olarak baktığını görürüz. Bu dönem 18. asrın sonuna hatta 19. asrın başına kadar devam etmiştir. İlk dönemde feodalitenin yıkılması sonucunda ortaya çıkan merkezi devletlerin mali ihtiyaçlarının hızla artması devletin

²⁶ Gürsoy, a.g.e, s.19-20.

²⁷ Gürsoy, a.g.e, s.19-20.

²⁸ Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, Elektronik Ofset, İstanbul, 1979,s.14-15.

malikâne gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamaz hale getirmiştir. Oluşan açık vergiler yoluyla değil, kral imtiyazlarını yani regallerin gelirlerinin artırılması suretiyle kapatılmaya çalışarak krala ait hak ve imtiyazların özel kişilere devredilmesi suretiyle kamu geliri elde edilmeye çalışılmıştır. Regaller 18. ve 19. asırlarda şiddetle eleştirilmesine rağmen liberalizmin gelişmesiyle önemini giderek kaybederek, bir takım mali tekellerle önemsiz bazı ruhsat harçlarından ibaret kalmışlardır²⁹.

Vergi devresi de denilen ikinci dönemde “vergiler” asıl kamu geliri kaynağı halini alarak, vasıtalı vergilerin çok adil olduğu ve bu vergilerle herkesin vergilendirilmiş olacağı, böylece vergi de adalet ve umumiyet ilkelerinin gerçekleştirileceği düşüncesi hakim olmuştur. Bu dönemde vergide karşılık ve mübadele esası benimsenerek dolaylı vergilerin her türü uygulandığı görülmüştür³⁰.

Kısaca, yeniçağda vergi ortaçağda olduğu gibi olağanüstü bir gelir kaynağı olmayıp, gittikçe artan bir önem kazanarak kamu maliyesinin temel dayanağı haline gelerek verginin maiyeti hakkındaki düşüncelerde meydana gelen değişmelere paralel olarak, vergi atfedilen fonksiyonlarda da bir değişme olduğu için, vergi devletin temel giderlerini karşılamadaki klasik görevi dışında, ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmenin önemli bir aracı olarak kabul edilmiştir³¹.

Yeniçağın en önemli ayırt edici özelliği, beşeriyetin ilk olarak iktisat üzerine düşünsel ve bilimsel anlamda ciddi olarak eğilmiş olmasıdır. Günümüz iktisat okullarının ilmi temellerini atan bu yaklaşımlara kısaca değinmek iktisat-vergi ilişkisinin daha iyi anlaşılabilmesi ve bu ekollerin vergi bakış açılarının irdelenmesi faydalı olacaktır.

1.1.1.6.1. Merkantilizm’in Vergi Anlayışı

Merkantilizm, yeni ticari kapitalist sınıfın ideolojisinin yansıtan bir “politik iktisat sistemi” olarak, aşağı yukarı üç yüzyıl imparatorlukların ve ulusal devletlerin iktisat politikası ilkelerini belirlemiştir. Politik iktisat deyimini de ilk defa merkantilistler tarafından

²⁹ Turhan, a.g.e, ss.14-15.

³⁰ Aksoy, a.g.e., s.67-68.

³¹ Turhan, a.g.e., s.17.

kullanılmıştır. Bu dönemde politik anlamdaki değişimlere paralel olarak düşünce, din, ticaret ve ekonomi alanlarında birçok değişim yaşanmıştır. Bu değişimler ülkelerin vergi yapılarını da etkilemiştir.

Merkantilizm doktrin olarak üç başlık altında toplanabilir:

- Merkantilizm moneter bir doktrindir ki bütün ekonomik faaliyet altın ve gümüşün elde edilmesine bağlıdır bu yüzden amaç para miktarını artırmaktır.

- Merkantilizm, milliyetçi (milli) bir doktrindir. Çünkü milliyetçi akımlara uygun olarak bütün ülkenin zenginleşmesi istenmiştir. Milletın çıkarları ile ilgili faaliyetlere yer verilmiştir. Ancak bu amaç doğrultusunda özel mülkiyet kabul edilebilmiştir. Aynı zamanda, merkantilizm merkezîyetçi bir devlet doktrini olmuştur.

- Merkantilizm, müdahaleci bir doktrindir, çünkü devlet ithalatı kısımakta, sanayiye tarıma tercih etmekte ve ekonomik hayata müdahale etmekteydi.

Dönemin vergi yapısına da bakacak olursak; Ortaçağ vergi yapısının kısmen korunduğu, başlangıçta idari yapıdaki değişikliklerle sınırlı kaldığı görülmektedir. Ancak artan savaş ve saray masraflarının finansmanı, sömürgecilik yarışının getirdiği yeni ihtiyaçlar kamu mali yapısının yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu dönemin kamu mali yapısı ele alındığında, Prusya'da geliştirilen şahıs vergileri dikkat çekicidir. 1810 yılında yayınlanan bir kararname ile konulan ve şahsi verginin öncüsü olarak kabul edilen sınıf vergisinin kapsamı asilzade ve rahipleri kapsayacak şekilde genişletilmiş; dış belirtilere göre hesaplanan, bir çeşit kazanç vergisi niteliği taşıyan bu yeni vergi, artan oranlı tarife fikrinin ilk kez gerçekleştirildiği 1851 tarihli gelir vergisinin temelini oluşturmuştur³².

Merkantilist dönem vergilerin meşruluğunun tartışıldığı dönem olması itibariyle de önemlidir. Merkantilist düşünürlere göre "vergi" devletin bireylerin can ve mal güvenliğini sağlayıp ve bireyleri himayesi altında bulundurmasının karşılığı olarak tahsil

³² Şaban Ertekin, "1980 Sonrası Dönemde Türkiye'de Siyasal İstikrar-Vergilendirme İlişkisi" (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s.71-72.

edilmeliydi. Buradan hareketle vergi gelirleri devletin sürekli gelirleri arsına ilk defa sokulmuş oluyordu³³.

17.yüzyıl İngiltere'sinde, Hükümdar ve devlet harcamalarının kontrolü ve bunların karşılanması için vatandaşlara mükellefiyetler yüklenmesi hususunda seçilmiş siyasi organların toplum adına karar vermesi ve hükümdarların yerine tam olarak geçmiş olması, tarihte ilk defa mali konularda demokratik bir yöntemi getirmiştir. Sınırsız yetkili hükümdarların vergi tahsil etmek için demokrasi gibi bir maliyet ödemek zorunda kalmalarının nedeni olarak iki sebep sayabiliriz. Birincisi zora dayalı vergileme hükümdarlara direniş ve isyan olarak geri dönebiliyordu. İkincisi ise vergi toplamakla görevli mültezimler gerek hükümdarla pazarlık, gerekse hükümdardan kaçırma yoluyla verginin bir kısmın kendilerine ayırarak safi vergi hasılatının gerekenden daha az olmasına sebep oluyordu³⁴.

1.1.1.6.2. Kameralizm'in Vergi Anlayışı

Kameralizm, Alman Merkantilizmine verilen addır.16.yy sonlarından 18.yy sonlarına kadar Almanya ve Avusturya'daki Johann Joachim Becher, Secken-dorff ve Fransız Fizyokratlardan da etkilenen Johann Heinrich Gottlob von Justi gibi merkantilist yazarlara bu ad verilmiştir. Kameralistler devlet yönetimi ile meşgul olarak Hazinesinin zenginleşmesi için görüş ve öğütler vermişler, siyasi iktisadi konularda Merkantilistlerle hemen hemen aynı görüşleri savunmuşlardır. Ancak siyasi konularda daha sistematik bilgiler sunarak kamu gelirlerini ilk defa önem sırasına göre sıralayarak vergiyi devamlı devlet gelirleri kabul etmişlerdir³⁵.

Dönemin önemli Kameralist düşünürlerinden Von Justi, vergi hakkı ve verginin meşruiyeti üzerinde durmuş; hükümdarın vergi hakkını ülkenin zenginleşmesine mani olmayacak şekilde kullanmasının gerekliliği üzerinde durmuştur. Yeniçağda vergi, oğlan üstü bir kamu geliri olmaktan çıkıp devletin sürekli gelirleri arasındaki yerini almıştır.

³³ Ertekin, a.g.e., s.71-72.

³⁴ Ertekin, a.g.e., s.71-72.

³⁵ Hakan Ay, **Maliye Tarihi**, (Ders Notları),İzmir,2003, s.22-24.

Müdahaleci devlet anlayışı ile birlikte vergiler kamuya gelir sağlama fonksiyonun ötesinde ekonomik ve siyasi müdahale aracı olmuştur.³⁶

1.1.1.6.3. Fیزیokrasi'nin Vergi Anlayışı

Fیزیokrasi, doğal düzen anlamına gelmektedir. Fیزیokrat düşünceye göre doğal düzen, Tanrı'nın koymuş olduğu bir düzendir ve insanların temel görevi bu düzene ayak uydurmaktır.³⁷ 18.yy da Fransa'da gelişmiş olan bu akımın taraftarları ve kurucusu olan Turgot ve Dr.Quesnay liberalizmin öncüleridirler.³⁸ Fیزیokrasi, ekonomi ilminin ilk sistemli ve kendi içerisinde tutarlı görüşleri kapsamakta ve bu nedenle bir okul (ekol) olarak değerlendirilmektedir³⁹.

Bu iktisadi düşüncenin temel tezine göre toplumsal ve ekonomik ilişkileri ilahi bir güce sahip olan doğal düzen sağlamaktadır. Bunun için devletin bu düzene müdahale etmemesi gerekir. Toplumunu verimli ya da üretici sınıf yani çiftçiler, toprak sahipleri ve kısır sınıf yani tüccar ve sanayiciler şeklinde üç sınıfa ayırmış; bu sınıflar arasında üretimde net hâsıla yaratan tek sınıf olarak çiftçileri, tek verimli alan olarak da tarım ürünlerini görmüşler ve bu bakımdan yalnızca tarım ürünlerinin ve çiftçilerin vergilendirilmesi gerektiğini savunmuşlardır.Fیزیokratlara göre artan kamu harcamalarını karşılamak için çeşitli vergilere ihtiyaç duyulmakta; bu vergilerin konması da doğal düzeni bozabilmektedir. O yüzden kamu harcamaları öncelikli olarak azaltılmalıdır. Toprak rantı elde eden kimselerden alınacak verginin hem kolay, hem de tahsil masrafı açısından daha tasarruflu olacağı ifade edilmiştir. Fیزیokratlara göre vergi; ticaret, sanayi ve ücretler üzerine konulsa bile sonunda tarım sektöründen alınacaktır. Çünkü vergi kısır iktisadi sektörlerden değil, yansıma yoluyla tarım sektöründe elde edilen safi hâsıla üzerinde alınmak zorunda kalacaktır⁴⁰.

Fیزیokrat düşüncenin Fransa'da ortaya çıkıp ve gelişmesinde Fransa ekonomisinde tarımın önemli bir paya sahip olması gösterilebilir. Bu ekolün özel

³⁶ Ertekin, a.g.t., s.73.

³⁷ Nalan Ölmezoğulları, **Değişim, Dönüşüm ve Sorunlarıyla İktisadi Sistemler**, Ezgi Kitapevi, Bursa, 1998, s.39.

³⁸ Ay, a.g.e., s.24.

³⁹ Ertekin, a.g.t., s.74.

⁴⁰ Ertekin, a.g.t., s.74.

mülkiyetin korunması ve mülkiyete müdahale edilmemesi gerektiği görüşü ile yasaların, yani doğal düzenin devamının gerekliliği gibi düşünceleri Fransız İhtilali üzerinde etkili olmuştur. Tabii ki Fransız İhtilali ile birlikte demokratik rejime geçilmiş ve bu süreçte vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Artık yeni konulan bir vergi bakanlar kurulu kararı ile değil, halkın temsilcilerinin onayıyla alınacaktı. Bu gelişmelerden sonra Fransa'da da vergi sürekli olarak tahsil edilmeye başlanmıştır⁴¹.

1.2. VERGİNİN MEŞRUIYETİ KAVRAMI

1.2.1. Meşruluk Kavramı ve Farklı Anlamları

Toplum, ister kendi kendisini yönetiyor olsun (demokrasi), ister kendisinden farklılaşmış bir odak tarafından yönetiliyor olsun, her durumda, yönetici güç, toplumu ne adına yönettiğini söylemek, dolayısıyla "meşrulaşmak" zorundadır⁴².

Meşruluk problemi, tarihî süreç içerisinde daha çok yönetici gücün dayanaklarının değerlendirilmesi bakımından önem arz etmiştir. Bununla birlikte, meşruluk kavramı, sadece yönetenlerin etkinliğiyle sınırlı olmayıp, daha kapsamlı şekilde, hukukun temel dayanağıyla da ilgili olmuştur. Meşruluk kavramının hukuk ile kesin bir ilişki içerisinde olduğunu vurgulayan Hirsch buna ilişkin olarak şu açıklamayı yapmaktadır: "Meşruluk, bir kimsenin, kendisine ya da başkalarına karşı kendi davranışının veya başkalarının eylemlerinin doğruluğunu, geçerli sebeplere dayanılarak gerçekleştirilmiş olumlu ya da olumsuz bir tavrın yerindeliğini benimsenebilir bir şekilde göstermek amacı taşır. Bir başka ifadeyle meşruluk kavramı "haklı olmak" iddiasını içermektedir. Bu iddia, ferdî olarak bir hakkın, herkes için bağlayıcı bir hukuk düzeninde kendi tartışılmaz temelini bulmuş bir hukuk kavramına dayandığı inancını kapsamaktadır⁴³.

⁴¹ Ertekin, a.g.t., s.74.

⁴² Cemal Bali Akal, **Yasa ve Kılıç**, İstanbul 1995, s. 9.

⁴³ Yılmaz Yurtseven, "Osmanlı Devletinde Siyasal İktidarın Meşruluk Temelleri"(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2006,s.11.

Meşruiyet; kelime anlamı ile hukuk düzenine uygunluk, kanununa uygunluk anlamına gelmektedir.⁴⁴ Meşruiyet kavramının genel olarak anlaşılan anlamı, bir işlemin veya olayın olumlu nitelikteki bir hukuk normuna uygun olmasıdır. Bir başka ifade ile meşruiyet kavramı bir kurum veya kuralın kendinin üstünde bulunan “hukuksal” ya da “etik” bir norma uygun olmasını ifade eder. Belirtilen bu hususun adı geçen kurum veya kuralın siyasal ya da ahlakî kudretini kabul ettirdiği çoğunluk tarafından aslî olarak hissettirilmiş olması, meşruiyeti oluşturur ve kavramın hukukîlik ile karıştırılmaması zorunluluğunu açıklar. Kısacası “hukukun”, “ahlâkın” ve “geçerliliği olan bir değer” üzerine kurulmuş olan kurum veya kural meşrudur. Bu sebepten dolayı meşruiyet, yetkili organlar tarafından konulmuş olan bir kanuna uygun olmayı belirten hukukîlik kavramından ayırt edilmesi gerekir⁴⁵.

İktidarın meşruluğu her şeyden önce onun, topluluk üyeleri ya da hiç değilse bunların çoğunluğu tarafından, haklı bir iktidar olarak tanınması anlamına gelmektedir. Buna göre bir iktidar, eğer haklılığı konusunda görüş birliği varsa meşru kabul edilecek, aksi takdirde salt bir güç niteliğine bürünecektir. Salt bir güç ise ancak kendisine boyun eğilmesini sağlayabildiği sürece varlığını sürdürebilecektir⁴⁶.

Bugüne değin iktidarların meşruluk temellerine ilişkin olarak gelenekler, kanunlar, karizmatik özellikler gibi çeşitli unsurların varlığına işaret edilmiştir. Şüphesiz bunların gerçekte iktidarlarını aklî bir temele oturtma çabasından ya da aklamadan ibaret olduklarını söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak işaret edilen unsurlar ve gerekçe ne olursa olsun, iktidarın tek kaynağı ya da kökeni, uygulandığı topluluğun norm ve değerler sisteminde belirlenen meşruluk ölçülerine uygun olması ve bu ölçüler konusunda o toplulukta bir görüş birliğinin bulunmasıdır. İnsanlık tarihi boyunca hangi yönetim şekli olursa olsun, tüm siyasi birliklerde ya da devlet adını verdiğimiz yapılanmalarda mutlaka karar alma, emir verme ve bu karar ve emirleri gerektiğinde zora başvurma yoluyla yürüten bir kişi ya da kişiler topluluğu anlamında bir siyasi iktidar olgusu var olmuştur. Bu bir evrensel gerçek olarak önümüzde durmaktadır. Bununla

⁴⁴ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2001, s.583.

⁴⁵ Ender Ethem Atay, **Hukukta Meşruiyet Kavramı**,
ogrenci.hacettepe.edu.tr/~b0122202/Inetpub/wwwroot/hukuk/anayasahukuk/mesruiyet.htm,
13/12/2007,19:30.

⁴⁶ Yasar Sarıbay / Süleyman Seyfi Ögün, **Politikbilim**, İstanbul, 1999, s. 32.

birlikte evrensel gerçek olarak nitelenen siyasi iktidar olgusunun ortaya çıkışı, beraberinde bazı soruları da getirmektedir. Örneğin; siyasi iktidarın kaynağının ne olduğu, siyasi kudreti ellerinde bulunduranların başkalarına emretme ve gerektiğinde emirlerine uyulmasına zorlaya bilme yetkilerini nereden aldıkları, insanların iktidarın karar ve emirlerine neden boyun eğdikleri ya da onlara niçin itaat ettikleri bunlardan bazılarıdır⁴⁷.

Jean Jacques Rousseau, söz konusu soruların cevabını “Toplum Sözleşmesi” adlı ünlü eserinde “genel irade” kavramıyla bağlantı kurmak suretiyle açıklamaktadır. Rousseau’ya göre, insanların toplum halinde yasarken tıpkı doğal durumdaki gibi özgür olabilmelerinin ve aynı zamanda herkesin özgürlüğünün siyasi iktidar (devlet) tarafından güvence altına alınabilmesinin yolu, istisnasız herkesin tüm haklarını topluma devretmesidir. Böylelikle herkes iktidarda pay sahibi olabilecek ve iktidarın kendisine ait olan bir parçasını kullanabilecektir. Buna göre, toplum üyelerinin her biri kendisinde iktidarın birer parçasını taşıdığı için, iktidarın parçalarının bir araya gelmesiyle bireylerin tekil (somut) iradeleri birleşerek ortak irade veya genel iradeye dönüşmekte, dolayısıyla iktidar hem itaate hak kazanmakta hem de meşruluğa kavuşmaktadır⁴⁸.

Rousseau dışında iktidara itaat ve meşruluk konusunda bireyler arasındaki sözleşmeyi esas alan düşünürlerden, özellikle Thomas Hobbes ve John Locke’un fikirleri de dikkat çekici olup; her iki düşünür de bireylerin, kendi çıkarları ve güvenlikleri için devletin hükümlerini kabul etmeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Nitekim Hobbes’ın düşüncesinde, insanlar, doğa durumundayken tüm hak ve yetkilerini anarşiden kurtulmak amacıyla Leviathan’a devrettiklerinden, iktidarı elinde tutan bu gücün (Leviathan’ın), yönetilenlere karşı bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu itibarla, Hobbes’a göre gönüllü irade devri yoluyla Leviathan meşruluğun kaynağı olduğu gibi, itaatin de gerekçesini oluşturmaktadır⁴⁹.

Locke ise iktidara koruyucu bir işlev yüklemekle birlikte, bunu sınırlı tutmuştur. Düşünüre göre, iktidardan; düzeni sağlamanın yanında, kişisel hakları, özgürlüğü ve

⁴⁷ Sarıbay, a.g.e., s.32.

⁴⁸ Sarıbay, a.g.e., s.32.

⁴⁹ Sarıbay, a.g.e., s.32.

bireysel mülkiyeti koruması da beklenir. Bunları sağlayamadığı takdirde, iktidara gösterilen rızanın geri çekilmesi, daha da ileri gidilerek, iktidarın devrilmesi meşru hale gelecektir. Dolayısıyla Hobbes'ın tersine Locke, insanların doğuştan sahip oldukları bir takım haklarının bulunduğunu ve iktidarın bu hakları yok sayamayacağını, aksi halde meşruiyetini yitireceğine inanmaktadır. Bu bağlamda, Locke'un itaat ve meşruluk probleminde yaklaşımında Rousseauve Hobbes'un temsil ettiği türdeki sözleşmecî anlayışı asan bir yön bulunmaktadır. Çünkü düşünür, yönetenler ile yönetilenler arasında güven temeli üzerine oturmuş bir ilişkinin esas olduğunu belirtmekte ve buna göre bir iktidarın yönetilenler üzerinde güveni tesis edebildiği sürece meşru sayılacağını ve itaate değer görüleceğini ileri sürmektedir⁵⁰.

Meşruiyeti, "bir siyasi düzenin tanınma değeri" olarak tanımlayan Habermas, bu tanınmayı "doğru" ve "adil" sıfatlarıyla nitelemektedir. Buna göre bir siyasi otorite, yönetilenler tarafından "doğru" ve "adil" olarak tanındığı takdirde meşruluk kazanabilecektir. Ancak doğruluk ve adalet kavramlarının onları kullananlara göre farklı anlamlar taşıyabileceği de göz ardı edilmemelidir. Nitekim bu kavramlar onları kullananlar tarafından çarpıtılıp yozlaştırılabilir. En sert diktatörlüklerin bile kendilerini "adil" olarak niteleyebildiklerini tarih göstermektedir. Dolayısıyla bu durum, meşruiyetin ne kadar tartışmalı ve karmaşık bir kavram olduğunu da ortaya koyar: Bir siyasi otorite, kimilerine göre meşru kabul edilemezken, o iktidarın sahipleri hiçbir şekilde meşruiyet sorununun olmadığını iddia edebilmektedirler. Söz konusu karmaşıklık meşruiyetin bir başka boyutuyla da karsımıza çıkmaktadır: Meşruluk, pratik bir düzlemde, iki tarafı keskin bir bıçağa benzetilebilir. Bu bıçak, siyasi otoriteye karşı olanların elinde "özgürles(tir)me" gerekçesi, otoriteye karşı olanların elinde ise "itaat" gerekçesi olarak kullanılabilir. "Meşruluk miti" hükmetmenin önemli bir parçasıdır⁵¹.

1.2.2. Vergi Meşruiyeti Kavramı

Verginin ne için alındığı, devletin vergi alma yetkisini nasıl elde ettiği gibi soruların cevabı uzun zamandır tartışılan konulardan biridir. Verginin alınma nedeninin

⁵⁰ Yurtseven, a.g.t., ss.5-7.

⁵¹ Yurtseven, a.g.t., s.15.

ne olduğunu açıklayan çeşitli görüşler ileri sürülmektedir⁵². 18. yüzyıldan itibaren vergi ile ilgili tartışmalar önceleri vergi almanın haklı ve meşru olup olmadığı, verginin bir karşılığının bulunup bulunmadığı noktasında iken, sonraları ödenen vergiler ile hizmetten sağlanan fayda arasındaki kantitatif ilişkinin nasıl kurulacağı noktasına kaymıştır⁵³.

Önceleri vergilerin alınma gerekçeleri mali olmaktan çok dini, ahlaki ve siyasi düşüncelerden dayanırken sanayi devrimi ile birlikte modern devletlerin ortaya çıkması verginin alınma gerekçelerini değiştirerek kamusal hizmet temelli bilimsel düşüncelere dayanmaya başlamıştır.. Vergiyi haklı göstermeye çalışan teorileri devletin oluşumu hakkında ileri sürülen görüşler esas alarak inceleyen temelde iki görüş vardır. Bu teoriler rasyonalist bireyci devlet görüşü ve organik-kollektivist devlet görüşüdür⁵⁴.

1.2.2.1. Rasyonalist-Bireyci Devlet Görüşüne Göre Vergi Meşruiyeti

Rasyonalist – Bireyci devlet görüşü köken itibariyle genç sofist okulu mensuplarına kadar giden, 17. ve 18. yüzyıllarının doğal hukuk görüşüne dayanan rasyonalist bireyci devlet görüşüne göre devlet, kişilerin müşterek gayelerini gerçekleştirmek amacıyla kurmuş oldukları bir menfaat birliğidir. J.J. Rousseau'nun, sosyal sözleşme teorisinin temelini oluşturan devlet anlayışına göre vergi, bir çeşit tekel fiyatı, yani devletçe sağlanan hizmetlerin fiyatıdır. Bu görüşlerin ortak yanı, vergilemenin vergi alacaklısı ile vergi yükümlüsü arasında bir çeşit değişim olarak kabul edilmesi, dolayısıyla verginin karşılıksız olma karakterinin inkar edilerek, vergi ödemeleriyle devletçe sunulan hizmetler arasında kantitatif bir mübadele eşitliği ilişkisinin mevcut olduğunun farz edilmesidir⁵⁵.

Rasyonalist - Bireyci devlet görüşünün diğer adı istifade yani fayda teorisidir. Fayda teorisi; vergiyi iktisadi açıdan mübadele esasından hareket ederek, kamu hizmetlerinin fiyatı, devletçe yapılan hizmetlerin bir karşılığı, hukuki açıdan da sosyal sözleşme görüşüne dayanmaktadır. Fayda teorisi; temelde aynı olmasına rağmen

⁵² Eker, a.g.e., s.125.

⁵³ Muter, a.g.e., s.51.

⁵⁴ Sarıbay, a.g.e., s.32.

⁵⁵ Turhan, a.g.e., s.18.

aralarında nüans farkı olan üç ayrı izah tarzıyla açıklanabilir. Bunlardan ilki vergiyi hizmet bedeli sayan görüş, ikincisi vergiyi sigorta primi sayan görüş, sonuncusu ise vergiyi genel giderlerin karşılığı sayan görüştür⁵⁶.

1.2.2.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Sayan Teori

Vergiyi hizmet bedeli sayan teoriye göre “vergi”, devletin gördüğü hizmetin bedeli veya fiyatıdır. Devlet kamu hizmetleri karşılığında, bu hizmetlerden edindiği faydaya göre kişilerden vergi alacaktır⁵⁷. Bu teoriye ilkçağlarda bile rastlamak mümkündür. Önceleri bu teorinin savunucuları, hizmet kavramından devlet tarafından sağlanan koruma ve himayeyi anlamışlardır. Toplumu oluşturan kişilerin, özel ihtiyaçlarının karşılanması için özel mal ve hizmetler satın alınırken nasıl fiyat ödenmekte ise aynı şekilde kamu ihtiyaçlarının karşılanması için de kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmanın bir karşılığı ve bedeli olarak vergi ödenmektedir⁵⁸.

Vergiyi hizmet bedeli sayan teoriye getirilen eleştirilerde; vergiyi kişilere yapılan belli bir hizmetin bedeli olarak kabul etmenin doğru olmayacağı, devletin hizmet satan bir kuruluşa benzetilemeyeceği, devletin yaptığı maddi, manevi hizmetlerin tamamını ayrı ayrı hesaplayıp değerlendirmenin mümkün olmadığı, bu yüzden değişimin yapılamayacağıdır⁵⁹.

1.2.2.1.2. Vergiyi Sigorta Primine Benzeten Teori

Vergiyi sigorta primine benzeten teoriye göre vergi; toplum bireylerinin, mal ve mülklerini güvenlik altında bulunduran devlete, bu hizmetlerinin karşılığı olarak ödemiş oldukları bir sigorta primine benzetmektedir. Devlet bir sigorta şirketi gibi, fertlerden vergi adı altında para almakta ve karşılığında güvenlik ve asayiş sağlamaktadır⁶⁰.

Vergiyi bu şekilde düşünenlerin başında Emile de Girard'ın gelir. Girard'ine göre vergi “ varlıklarını ve yaşantılarını her türlü riske karşı koymak isteyenlerin ödedikleri bir

⁵⁶ Aksoy, a.g.e., s. 193.

⁵⁷ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.131.

⁵⁸ Aksoy, a.g.e., s. 194.

⁵⁹ Nihad Sayar, **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.80.

⁶⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 123.

sigorta primidir".Montesquieu "Kanunların Ruhü" adlı eserinde "Vergi, gelecekte emin olmak ve müsterih yaşamak için her ferdin malından ayırıp devlete vereceği hissedir" demiştir. Mirebeau ise vergiyi "sosyal güvenden faydalanmak için devletin himayesine karşı ödenen bir avanstır" şeklinde tanımlamıştır⁶¹. Vergi olgusunu böyle algılayanların yaşadıkları devrin ve olayların etkisi altında kaldıklarını söylemek mümkündür. Çünkü bu görüşe sahip olanların hareket noktası J.J.Rousseau'nun "İçtimai Mukavele" sinde belirttiği devlet ile vatandaş arasında zımnî bir sözleşmenin olduğuna dair görüşüdür. E. Allix de buna karşı çıkarak Rousseau'nun bu görüşüne alternatif olarak "vergi sözleşmesi" prensibini getirir ve şöyle der: "Devlet bir anlaşmadan doğmamıştır ve konvansiyonel bir kuruluş değildir. Devlet, tarihin doğal akışı içinde ortaya çıkmış bir organizmadır ve bireyler ona ihtiyari olarak değil, adeta bir zaruret kanunu gereği bağlanmışlardır. Şu halde verginin temeli sözleşme değildir. Vergi devletin egemenliğinin sonucudur⁶².

Vergiyi sigorta primine benzeten teoriye getirilen eleştirilerin biride; sigorta şirketleri, canını ve malını sigorta ettirmek isteyenlerin kendi rızaları ile ödedikleri primler karşılığında sigortalı kimselerin sigorta sözleşmesine uygun olarak herhangi bir zarara uğramaları halinde bu zararı tazmin etmeyi taahhüt ettikleri halde devlet, aldığı vergiler karşılığında vergi ödeyenlere bizatihi herhangi bir hizmet taahhüdünde bulunmadığı gibi, onların uğradıkları zararları tazmin etmeyi üstlenmiş değildir⁶³. Bu eleştiriye tam olarak katılmak mümkün değildir. Çünkü Hazine Teorisi gereği devlet idari iş ve işlemleri dolayısıyla zarara uğrayan vatandaşların kayıplarını telafi edebilmektedir. Özellikle idare hukukunda tam yargı davalarında terör eylemlerinden veya toplumsal hareketler sonucu zarar görenler için idareyi kusursuz sorumluluk ilkesine bağlı olarak zararları tazmine hükmetmektedir. Ayrıca vatandaşlar emniyet hizmetlerinin hiç işlememesi, geç işlemesi veya kötü işlemesinden dolayı zarar görenler, idareyi kusur sorumluluğuna dayanarak tazminata mahkûm edebilmektedir⁶⁴.

⁶¹ Sabri Tekir, **Vergi Teorisi**, Akliselim Ofset Tesisleri, İzmir,1990, s.20-21.

⁶² Tekir, a.g.e, s.20-21.

⁶³ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Eylül 2003, s.104.

⁶⁴ Pehlivan, a.g.e., s.104.

1.2.2.1.3. Vergiyi Sosyal Giderlere Katılma Payı Sayan Teori

Vergiyi sosyal giderlere katılma payı sayan teoriye göre toplum bir üreticiler birliğine benzetilmekte ve vergi, devlet tarafından yapılan kamu hizmetlerinin sosyal üretime katılması karşılığı olarak ödenen bir pay olarak kabul edilmektedir. Bu görüşe göre vergi, üretimden faydalanmak için her üreticiye düşen gider payıdır.⁶⁵İtalyan Maliye yazarlarından A.De Viti Marco'ya göre devlet, bir üretim faktörüdür ve vergi, devletin yaptığı hizmetlerin karşılığıdır⁶⁶.

Vergiyi sosyal giderlere katılma payı sayan teorinin temelinde devlet bir tür anonim şirkettir. Bir takım kişiler belli bir üretimde bulunmak ve bunun sonucu ortaya çıkan karı paylaşmak amacıyla devleti meydana getirmişlerdir. Devlete ödenen vergiler karşılığında, yani ödenen hisse bedeli oranında çıkar sağlanacaktır.Vergiyi sosyal giderlere katılma payı sayan teorinin öncülerinden Thiers'in "Toplumda veya bir şirkette herkes az yada çok bir hisse sahibidir ve sahip olduğu bu hisseler dolayısıyla ödemede bulunmaktadır" şeklindeki açıklaması, ticari bir şirketin harcamalarına katılma ile vergi arasında bir benzerliğe işaret etmekte ve vergiyi milletin genel harcamalara katılımı şeklinde yorumlanmaktadır. Vergiyi sosyal giderlere katılma payı sayan teorinin en açık bir şekilde ifade eden Duc de Broglie'ye göre vergi, devlet tarafından karşılanan sosyal üretimin bu genel harcamalarına bireylerin kendilerine düşen pay oranında katılmalarından başka bir şey değildir⁶⁷.

Bu görüş devletin tüm görev ve fonksiyonlarını sadece ekonomik yönden ele almakta ve bütünüyle müdahaleci bir devlet anlayışını ortaya koymaktadır. Devleti tümüyle bir üretici birliğine benzetmek doğru olmayacağı gibi, devlet fonksiyonlarının pür maddi olarak değerlendirilmesi de doğru değildir. Kişiler kendi arzu ve iradeleriyle bir ekonomik birliğe dahil olabilirler. Buna karşılık, devletin vatandaşı olmak çoğu zaman toplumun hemen tamamına yakını için zorlayıcı bir karakter taşır ve vatandaşlıktan ayrılma gibi olaylar ise kolayca gerçekleşmez⁶⁸.

⁶⁵ Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi I**, Maliye Bakanlığı APK Yayın No:1986/282, Ankara, 1986,s.51.

⁶⁶ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara,2003, s.35.

⁶⁷ Muter, a.g.e., s.53.

⁶⁸ Tekir, a.g.e., s.22.

Devletin yaptığı faaliyetler ve kamu hizmetleri her zaman iktisadi olmayabilir; yani sosyal ve kültürel nitelikte ve mailyette de olabilirler. Bütün bu nedenlerden dolayı devletin üretime katkısını ve kamu hizmetlerinin üretim sürecine etkisini, faydalarını ölçemediğimiz için saptamaya imkan yoktur⁶⁹. Toplanan vergilerin ne kadarının milli gelirin oluşumuna katkıda bulunduğunu hesaplayıp ayırmak mümkün değildir⁷⁰.

1.2.2.2. Organik – Toplumcu Devlet Görüşüne Göre Vergi Meşruiyeti

Organik- toplumcu devlet görüşü köken itibariyle Aristo'ya kadar gitmekle beraber, tabii hukuk ve sosyal sözleşme fikirlerinin etkisiyle bir süre yerini istifade teorisine bıraktıktan sonra 19. yüzyılın birinci yarısında, özellikle "Romantik Okulun" etkisi altında tekrar kendisi kabul ettirmiştir. Organik devlet görüşüne göre devlet, bireylerin oluşturduğu toplumdaki ayrı üstün bir varlık olup, iktisadi ve sosyal hayatın her sahasında üstlenmiş olduğu görevleri ve gidermek zorunda kaldığı ihtiyaçları en iyi şekilde gerçekleştirmeyi gaye edinir.⁷¹ Devletle, toplumu oluşturan kişiler arasında sadece organik bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle kişilerin vergi vermesi, bir karşılık beklemezsizin, görevleridir. Organik devlet anlayışı çağdaş devlet anlayışına daha yakındır⁷². Toplumcu devlet görüşü temeline dayanan ve vergiyi açıklamada kullanılan farklı vergi teorileri ortaya atılmıştır. Bu teoriler, toplum bilinci görüşü, milli görev görüşü ve hukuki zor görüşüdür.

1.2.2.2.1. Toplum Bilinci Teorisi

Toplum bilinci teorisine göre bireyler meydana getirdikleri toplumun birer üyesidirler. Esas itibariyle bireylerin bir arada yaşama eğiliminden ileri gelen toplum duygusuna dayandırılan vergi bu duygunun bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır⁷³.

Toplum bilinci teorisine getirilen eleştiri ise toplum bilinci biçiminde ifade edilen bu duygu her bireyde aynı canlılıkta değildir. Başka bir ifadeyle bazı kişilerin toplum bilinci kuvvetli bazı kişilerin ise zayıftır. Toplum bilinci zayıf olanlara zor kullanmaktan

⁶⁹ Aksoy, a.g.e., s.198.

⁷⁰ Pehlivan, a.g.e., s.105.

⁷¹ Turhan, a.g.e., s.23-24.

⁷² Aksoy, a.g.e., s.199.

⁷³ Aksoy, a.g.e., s.199.

başka yapacak bir şey yoktur. Yani, zorlama toplum bilincini tamamlayıcı bir öğe olmaktadır⁷⁴.

1.2.2.2.2. Milli Görev Teorisi

Milli görev teorisine göre sosyal ve siyasal örgütlenme biçiminde somutlaşan devlet toplum halinde yaşamının doğal sonucudur. Devletin varlığı bir zorunluluk olduğuna göre, savaş zamanında canını bile devleti için vermekten çekinmeyen vatandaşın barış dönemlerinde de devletin fonksiyonlarını görebilmesi için kamusal hizmetlerin finansmanına katılması milli bir görevdir⁷⁵.

Milli görev teorisine getirilen eleştiri ise aynı ülke sınırları içinde yerli vatandaşların yanında pek çok yabancıların da yaşadığı bir gerçektir. Bu nedenle yabancıların ülke vatandaşları ile aynı duygular içinde vergi ödemelerini ileri sürmek son derece güçtür. Vergiyi bu şekilde açıklamak ideali yansıtmasına karşın gerçekleştirilmesi son derece güçtür⁷⁶.

1.2.2.2.3. Hukuki Zor Teorisi (İktidar Teorisi veya Ödeme Gücü Yaklaşımı)

Verginin haklılığını açıklayan en geçerli teori vergiyi mutlak hukuki otoriteyle açıklayan hukuki zor teorisi. Vergi; bir değişim veya fayda ile değil doğrudan devletin egemenliği ile açıklanabilir. İlk ve açık şekilde ifadesine A. Smith'in ünlü vergileme prensiplerinde değinilen iktidar(egemenlik) ilkesi savunucuları arasında J.S.Mill, A.C. Pigou ve Dalton ve Hegel gibi düşünürler sayılabilir⁷⁷. Özellikle Hegel'in "devlet bir zarurettir" şeklindeki devlet anlayışı bu alanda yeni ufuklar açmıştır⁷⁸.

Egemenlik görüşüne göre devlet, bireylerden oluşan toplumdaki ayrı ve üstün bir varlıktır. Devlet kamusal ihtiyaçları gidermede karşılıksız olarak fertlere yeni yükümlülükler getirme ve kaldırma yetkisine sahiptir. Devlet kendine düşen görevleri en iyi şekilde yerine getirmeyi gaye edinir. Devlet gayesini gerçekleştirmek ve diğer

⁷⁴ Aksoy, a.g.e., s.199.

⁷⁵ Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, a.g.e., s.88-89.

⁷⁶ Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, a.g.e., s.89-90.

⁷⁷ Muter, a.g.e., s. 54.

⁷⁸ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi 2**, Ekin Kitapevi, Bursa,1998, s.49.

fonksiyonlarını yerine getirebilmek için fertlerden gerekli fedakârlığı isteme ve mükellefiyetler getirme hakkına sahiptir. Bu yüzden devletin himayesi altında yaşayan bireyler, devletin varlığını sürdürebilmesi ve kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için güçleri oranında devlete katkıda bulunmak zorundadırlar. Bireyler ödedikleri vergi mukabilinde kendilerine yönelik özel bir karşılık bekleyemezler. Devletin vergi almada dayandığı en önemli ölçüt bireylerin sahip oldukları ödeme gücüdür. Vergi ödemek, bireylerin devlete karşı önemli görevlerinden biridir. Devlet ancak topladığı vergilerle varlığını sürdürebilir⁷⁹.

Hukuki zor teorisine göre “vergi”, kamu hizmetlerini yapmakla görevli devlet tarafından, bireylere yüklenen ve haklılığını devletin egemenlik gücünden ve ölçüsü kamu hizmetlerinin hacmi ile belirlenen, yani devletin ülkede yaşayan toplum üzerindeki hükümlülük hakkından doğan zorunlu bir ödemedir⁸⁰. Devletin egemenlik hakkına dayanarak getirdiği yükümlülüklerin yasal olması, objektif esaslara dayanması ve toplumdaki kişiler bakımından eşitlik ilkesine uygun olması gerekir. İşte verginin varlığının sebebi ve hukuki dayanağı devletin egemenlik hakkı, iktisadi ölçüsü ise toplumu oluşturan kişilerin mali gücü olmaktadır⁸¹. Hukuki zor teorisine getirilen eleştirilerin başında devlet hizmetlerinin maliyeti yada devlet hizmetlerinden sağlanan faydalar ile vergileme arasında her hangi bir ilişki kurulamamakta, temel amaç gelir dağılımında adaletin sağlanması olmaktadır⁸².

Hukuki zor teorisine getirilen bir diğer eleştiri ise egemenlik anlayışının mutlak olarak uygulanması durumunda tehlikeli sonuçların doğabileceği hususundadır. Egemenlik anlayışının savunucuları devletin gayesi ile birlikte devletin mali ihtiyaçlarını da veri olarak alıp, vergi ödeyicilerine vergisel yükümlülüklerinin meşruiyetini gerekçelendirmekten kaçınma eğilimine girmektedirler. Vergi ödeyicisi vatandaş ile bizzat devlet arasındaki ilişkilerin böylesine ruhsuzlaştırılması, vergiyi red şeklinde olmasa bile vergiye karşı ilgisizliğin artması şeklinde intikamını alır ve sonuçta, devlet düşmanlığı ile vergi mukavemetleri artar. Ölçsüz ve sınırsız bir şekilde egemenlik

⁷⁹ Pehlivan, a.g.e., s.105.

⁸⁰ Pehlivan, a.g.e., ss.105-106.

⁸¹ Aksoy, a.g.e., s.200.

⁸² Muter, a.g.e., s.54.

anlayışına göre vergiyi gerekçelendirmek anlamsız olur⁸³. Hukuki zor teorisi bireyin devlet için var olduğu tezi işleyerek, bireye görev bahşetmektedir. Devlet, vergiyi karşılıksız hale getirerek kendisini sorgulanmaz bir konumuna ulaştırmaktadır.

1.2.3. Vergi Meşruiyeti Kavramının Değerlendirilmesi

Vergilerin neden alındığını tek bir görüşe dayandırmak vergilerin meşruiyetini yitirmesine neden olmaktadır. Onun yerine tüm bu görüşleri ortak bir potada toplamak gerekir. Vergi ödemek zorunda olan mükelleflerin ödedikleri vergilerin hangi gerekçelerde alındığını bilmesi, devletin ise topladığı vergilerle hangi kamusal hizmetleri görmesi gerektiği konusunda temel ilkelerin belirlenmesi, tüm bu hususlar çerçevesinde taraflarının bir uzlaşmaya varması vergiyi meşrulaştırarak, mükelleflerin vergiyi uyumunu artırdığı gibi devletin mükelleflere olan bakış açısını değiştirecektir.

⁸³ Turhan, a.g.e., s.25.

1.3. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Mükellefler haklarının tarihçesine bakacak olursak anayasacılık hareketleri, demokrasi tarihi ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gibi üç önemli tarihsel olgularla aynı paralelde gittiğini görmekteyiz. Çünkü herhangi bir iktidara tabi olan insanların kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla bir takım kamusal yükümlülükler yüklenmeye başlaması, siyasal iktidarların kamusal gelirleri toplarken bir takım kurallara uymaya itmiştir.

Verginin tarihinde de görüldüğü gibi mülkiyet hakkının tek bir kişiden toplumdaki bireylere geçmeye başlaması siyasal iktidarlarının gücünü zayıflatmış, artan kamu giderlerinin finansmanı için önceleri ihtiyarı olan sonraları zorunlu hale getirilen vergileme hâsıl olmuştur.

Siyasal iktidarlar vergileme haklarını değişik nedenlere dayandırarak iktidarlarını meşru kılmaya çalışmışlarsa da, vergileme yetkilerinin sınırsız olamayacağı, vergilerin meşruiyetinin asıl kaynağının halkın rızasında olduğu ve halkın temsilcileri ile siyasal iktidar arasında siyasal iktidarın vergileme hakkı ile mükellefler haklarının nerde başladığı nereden bittiği hususlarının belirlendiği yazılı bir sözleşme yani anayasanın varlığı siyasal iktidarların gerçek meşruluk kaynağı olmuştur.

Mükellefler hakları tarihsel süreç içerisinde siyasal iktidara yani kendisi üzerinde sınırsız vergilendirme hakkı olduğunu iddia eden egemen güce karşı gücünün sınırsız olmadığı, her istediğini yapamayacağı, kendisinin rızasını alması gerektiği teziyle ortaya çıktığından vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile paralel girmektedir. Bizde burada vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına tarihsel sürecinden yola çıkarak mükellefler hangi aşamalardan geçerek hangi haklarını egemen güce karşı ileri sürdüğünü ve hangi hakları aldığını irdedeceğiz.

1.3.1. İngiltere’de Mükellef Haklarının Tarihsel Gelişimi

15.yy ve 16. yy’larda kralların derebeylikleri yıkıp siyasi birliği sağlamak için çok fazla savaş harcaması yapması, ticaretle uğraşanlar ve malikâne sahipleri üzerine daha fazla vergi salması, vergilerin sürekli ve zorunlu kamu geliri haline getirmiştir. Krallar zayıf oldukları zamanlardan vergi alırken halkın rızasını ararken yani meclisin onayına ihtiyaç duymalarına karşılık, güçlü oldukları dönemlerde oldukça despotik davranarak ne halkın rızasını aramışlar nede meclislerin onayına ihtiyaç duymuşlardır⁸⁴.

İngiltere’nin siyasi tarihinde bakacak olursak, 13.yüzyılın başlarında Fransa ile yapılan savaşlardan dolayı Kral John sık sık halktan ve baronlardan vergi alma yoluna gitmiştir. Kral John yaptığı savaşları kaybedince din adamları ile baronlar yararına bir takım ödümler vermek zorunda kalmış ve 1215 yılında kralın mutlak iktidarını sınırlayan aynı zamanda ilk anayasal belge olan “Büyük Özgürlükler Fermanını (Magna Carta Libertatum)” imzalamıştır⁸⁵.

1.3.1.1. Büyük Özgürlükler Fermanı* (Magna Carta Libertatum)

Mükellef Hakları hususunda İngiltere’de ilk yazılı belge Magna Carta-Büyük Şart fermanıdır. İlk önceleri harp gibi olağanüstü hallerde, sonraları olağan giderler için, Kralın malikâne gelirleri yetmeyince vergilere başvurma zorunluluğu hissedildiğinden ve tahsili kolaylaştırmak maksadıyla, halkı meydanlarda toplanmak suretiyle, güya onların rızasına ve oyuna başvurulmaya başlanmıştır⁸⁶.

⁸⁴ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk yayınları, İstanbul, 1982, s.15.

⁸⁵ ÇAĞAN, a.g.e., ss.15-16.

⁸⁶ Nihat SAYAR, **Kamu Maliyesi II.Cilt Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı**, İstanbul İ.T.İ.A. Yayınları Sayı:236, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974, s.18-21.

* Büyük Özgürlükler Fermanı latince büyük sözleşme anlamına gelmektedir.. İlk özgürlük fermanı olarak kabul edilmesine rağmen sadece ingiliz soylularını insan kabul eden sözleşmedir. Aslında basit bir kira kontratıdır. Kral John'ın baronlardan sürekli yüksek kiralar talep etmesine sinirlenen ve birleşen baronlar "tanrının ordusu" adını aldılar. Kral John'un ordusu bu ilahi güce savaşamayınca kontrat feshedildi. Sıradan ingilizler bu kontrattan yüzyıllar sonra, Sir Edward Coke'un belgeyi bir sumen altında bulmasıyla haberdar oldu. Zamanında serflerden oluşan ingilizlerin sadece özgür ve asalet ünvanı sahiplerinin haklarını krala karşı savunuyordu. Anayasanın temeli olduğu bile kabul edilir ki, ingiltere'nin bugün bile yazılı bir anayasası olmaması temelin ne kadar entipüften olduğuna delalettir. Erişim: www.uludagsozluk.com/k/magna-carta-libertatum/ - 15/10/2008.

Bu olay vergi hakkının diğere adıyla mükellef hakkının İngiltere’ de doğmasına neden olmuş ve Genel Meclislerin “Common Council” (Halk Meclili-ki Avam Kamarasının ilk şeklidir) toplanmaya başlamasına neden olarak vergilerin tasdik hakkının bu meclise geçerek daha açık bir denetleme şeklini almıştır. İngiltere’ de vergi hakkının diğere adıyla mükellef hakkının ilk olarak resmen tespit eden metin “Magna Carta-Büyük Şart” olmuştur. Kral John, 1215’de millete bahşettiği bu ferman ile “memlekette her türlü cizye ve salmanın anca Genel Meclislerin “Common Council” tarafından konulabileceğini” kabul etmiştir⁸⁷.

“Magna Carta-Büyük Şart”ın 12. maddesi “Krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi alınmayacak ve yardım toplanmayacaktır, meğerki bunlar kurtuluş akçesi, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın düğünü için olsun. Bu durumlarda da ancak bir kez ve uygun miktarlarda para toplanabilir. Londra şehrinde istenecek para yardımlarında da aynı esas geçerlidir.” hükmüne yer vererek verginin halkın rızası alınmadan alınmayacağını teminat altına alarak mükellefe bir hak ihsan etmiştir. “Magna Carta-Büyük Şart”ın 14. maddesi de “ Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir vergi veya yardım toplanırken gerekli onayı sağlayabilmek için krallığın başpiskoposlarını, rahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını kişisel olarak mektupla çağıracağız. Bundan başka bizden unvan almış olanları şeriflerimiz ve kahyalarımız aracılığı ile ve en az kırk gün öncesinden toplantı yer ve gününü belirterek çağıracağız. Çağrı mektuplarında çağrılış nedenini de belirteceğiz. Böylece çağrı yapıldıktan sonra, kararlaştırılan günde çağrılanlar gelmese de, gelenlerin iradelerine uygun olarak sorunun çözümüne geçilecektir.” hükmüne yer vererek mükelleflere toplantıların yeri, zamanı ve toplantılara kimlerin katılacağı nasıl çağrılacağı konusunda bilgi vererek usul yönünde açıklama yapmıştır. “Magna Carta-Büyük Şart”ın 15. maddesi ise “Gelecekte hiç kimseye özgür kişilerden para yardımı toplama hakkını vermiyoruz, meğer ki bu, yalnız bir kez kurtuluş akçesi, en büyük oğlun şövalyeliği veya en büyük kızın düğün masrafları için olsun, bu durumlarda para yardımı miktarda olacaktır” hükmüne yer vererek vergilerin sadece siyasal iktidar tarafından toplanabileceği bir

⁸⁷ Çağan, a.g.e., ss.16-17.

başka kişilere vergi alma hakkının ve toplama hakkının olmadığı hususunu teminat altına alarak mükelleflere bu konuda güvence vermiştir⁸⁸.

Aynı zamanda halkı vergi ödemeye zorlayan irade, ister Kraldan, isterse “Genel Meclis”den gelsin, yükleyeceği yükün uygun ve ılımlı olması gerekir diyerek asıl sınırlandırılanın gücü elinde bulunduran olduğu, mükellefe yükleyeceği yükün uygun ve ılımlı olmasını kabul ederek mükellefin hakkını gözetmiş olmaktadır.⁸⁹

1.3.1.2. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)

Mükellef hakları hususunda ikinci büyük gelişme Haklar dilekçesidir. İngiltere’de Krallar vergileme yetkilerini haklı göstermek için krallığın, kanunların üstünde ilahi bir güç olduğuna iddia etmişler, milletin emniyeti ve huzuru için kralların dilekdikleri zaman ve miktarda vergi alma haklarının olduğunu inandırmaya çalışmışlardır. Kralların bu iddialarına karşı halkın temsilcilerinden oluşan parlamento milletin rıza ve oluru olmadan, kralların hiçbir vergiyi alamayacağı fikrinde ısrar etmiştir.1625 ile 1629 tarihleri arasında Kral I. Charles ile parlamento arasında vergilendirme yetkisi konusunda sorun çıkmıştır. Vergilendirme konusunda parlamentonun onayı gerekirken kralların yetkisi kapsamında olan uluslar arası ticaretin düzenlenmesi ve ülkenin savunmasına ilişkin tedbirlerin alınması hususunda krallın savaş giderlerini karşılamak amacıyla ithal ve ihraç mallar üzerine vergi koyması ve bunu kendi yetki alanı içinde görmesine karşılık parlamentonun bu vergiyi onaylamamıştır.Kral I. Charles Fransa ile yapılan savaşın giderleri artınca Parlamento bazı şartlar altında gelir sağlamayı kabul etmiştir. Parlamento tarafından önerilen ve kral tarafından kabul edilen bu isteklere Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) denir.Buna göre kral, parlamentonun onayı olmadıkça borçlanamayacak, yardım ya da bağışlama adı altında mali yükümlülükler koyamayacaktı; parlamento tarafından onaylanmamış vergileri ödemeyi red eden kişiler kovuşturulmayacaktı. Böylece kralın, parlamentonun onayını almadan, gerçek niteliği vergi olmakla birlikte, değişik isimler taşıyan paralar toplaması ve bu konuda baskı yapması yasaklanıyordu⁹⁰.

⁸⁸ Çağan, a.g.e., s.16 .

⁸⁹ Kamil Tüğen, Devlet Bütçesi, İzmir,1999, s.6.

⁹⁰ Çağan, a.g.e., s.16 .

Kral I. Charles, Haklar Dilekçesini parlamentodan ödenek almak için kabul etmişti; ödeneği aldıktan sonra, 1629 tarihinde meclisi fes etmiş ve 1640 yılına kadar meclisi toplantıya çağırılmamıştır. 1640 yılına kadar Kral I. Charles bu süre içinde bir çok gıda ve sair ihtiyaç maddeleri üzerine vergiler koymuş, hatta halkın mecburen iştirak edeceği bir istikraz yapılması için kararname çıkartmıştır. Halk tarafından vergilere karşı bir isyan başlamış bunları bastırmak isteyen kral gerekli masraflar için donanma vergisi adı altında yeni bir vergi ihdas etmiştir. Ancak krallın bu idaresi uzun sürmedi ve parlamentoyu yeniden toplamak zorunda kaldı. 1641 yılında kabul edilen bir kanunla "Kralın, parlamentonun onayını almadan, savunma gerekçesiyle de olsa hiçbir mali yükümlülük koyamayacağı" hükme bağlandı ve kralın vergilendirme yetkisi de kalmadı. Parlamento, vergilendirme yetkisine dayanarak sürekli bir ordu kurdu. Parlamento 1649 yılında Crommwell ile işbirliği yaparak Kral I. Charles'ı White-Hall sarayı önünde idam etti⁹¹.

1.3.1.3. Haklar Demeci(Bill of Rights)

Crommwell de devletin başına geçtikten sonra Haklar Dilekçesinde öngörülen isteklere uymadı. Parlamento'nun onayı olmadan vergi koydu. Daha sonra tahta I. Charles'ın oğlu II. Charles çıktı. II. Charles döneminde parlamento duruma tamamen hakim olmuştur. II. Charles'tan sonra tahta II. Jack çıkmış mücadele tekrar başlamıştır. Uzun süren bu mücadelede bazen krallar bazen de parlamento galip gelmiş ve nihayetinde cebir ve şiddeti arttıran II. Jack'ı 1688 yılında, halkında desteği ile kızı Mary ve Hollanda Prensi William tarafından tahttan indirilmiştir. Mary ve William kral ve kraliçe ilan edilince 1689 yılında kralın yetkilerini düzenleyen Haklar Demeci(Bill of Rights) ilan edilmiştir. Haklar Demeci ile milli hakimiyet kesin olarak tüm ülkeye yayılmış, devletin hazinesi ile kralın hazinesi birbirinden ayrılmış, kamu masrafları ile saray masrafları ayrı cetvellerde gösterilmeye başlamış, kral adına ve kral ayrıcalığını kullanarak parlamentonun onayı olmaksızın veya öngörülenden daha uzun bir süre için vergi konulması yasaklanmış, yasama yetkisinin yalnızca Avam Kamarası ve Lordlar

⁹¹ Çağan, a.g.e., s.16.

Kamarasından oluşan Parlamento tarafından kullanılacağı belirtilmiştir.Haklar Demeci, İngiliz Hukukuna daha önce girmiş olan parlamentonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin hukuki dayanağı olmuştur. Böylece kralın belli hallerde vergilendirme yetkisi olduğu yolunda İngiliz Mahkemeleri tarafından daha önce verilen kararları da bozmuştur⁹².

1.3.2. A.B.D.'de Mükellef Haklarının Tarihsel Gelişimi

Mükellef haklarının İngiltere'deki gelişimi ile A.B.D.' deki gelişimi farklı olmuştur. İngiltere'de kralın vergilendirme gücü sınırlandırılarak halkın temsilcilerinden oluşan parlamentonun gücü artırılmış vergilendirme yetkisi parlamentoya geçmiştir. A.B.D.'de mükellef hakları boyut değiştirerek bağımsızlık mücadelesi halini alarak vergilendirme yetkisinin el değiştirme, mükellefin kendi kendini vergilendirme yetkisine sahip olma konumuna gelmiştir.İktisadi yaşamdaki Merkantilist düşünce sömürgecilik faaliyetine neden olmuş, bu faaliyette anavatanı güçlendirme ve zenginleştirme aracı olmuştur. Sömürgecilik faaliyeti dış ticaret üzerindeki vergilendirme yetkisini önemli bir şekilde sınırlandırdığından, İngiliz parlamentosu 1660 yılında, Denizcilik Kanunu ile sömürgelerin İngiltere dışından veya İngiliz gemilerinden başka gemilere yaptıkları ithalat üzerine yüksek vergiler getirmesine neden olmuştur. İngiliz parlamentosu, sömürgelerin vergilendirme yetkisine dış ticaret sınırlandırmaları dışında müdahale etmemiş, sömürgelerdeki temsilcilerinden oluşan meclislere vergilendirme yetkisi tanımıştır⁹³.

Amerika Bağımsızlık savaşının en önemli nedeni, İngiltere'nin Amerika'daki sömürgelerin vergilendirme yetkisini müdahale etmesidir. İngiltere'deki politika değişikliğe neden olan ise yedi yıl savaşlarından sonra artan kamu masraflarına sömürgelerinde katılmasını istemesidir. İngiltere çıkarttığı Şeker kanunu* ile Pul kanunuyla* sömürgelerin vergilendirme yetkisine müdahale etmekle kalmamış, aynı zamanda kendi vergilendirme yetkisini de sömürgeler üzerinde kullanmıştır.Sömürgeler

⁹² Çağan, a.g.e., s.19-20.

* Şeker Kanunu(1764) ile sömürgelere yapılan şeker, dokuma, ipek gibi maddelerin ithali üzerine vergi konmuştur.

⁹³ Çağan, a.g.e., s.19-20.

çıkartılan bu kanunlara sert tepkiler gösterdiler, çünkü İngiliz Parlamentosunda kendilerinin temsil olunmadığından, parlamentonun kendileri üzerinde vergilendirme yetkisini kullanamayacağını iddia etmişlerdir. Dayanak olarak da “Temsilsiz vergi olmaz” ilkesini benimsemeleridir⁹⁴.

1.3.2.1. Virgina Haklar Bildirgesi

Pul kanununa karşı çıkan Amerikalılar 1765 yılında Virginia temsilciler meclisinde toplandı ve Pul Kanunu Kararları adı altında bildiri yayınlayarak, vergilendirme yetkisinin yalnız kendi meclislerine ait olduğunu kabul ettiler. Bu girişim etkisini gösterdi ve Pul kanunu yürürlükten kaldırıldı.1767 yılında İngiliz parlamentosu, Maliye Bakanı Townsend'in hazırladığı bir dizi mali kanunu** yürürlüğe koydu. Sömürgeler tarafından gösterilen tepkiler üzerine geri alınmasına rağmen 1772 yılında tekrar yürürlüğe giren bu mali kanunlar Amerika'nın 4 Temmuz 1776 yılında bağımsızlık ilan etmesine neden olmuştur.Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi hazırlanırken 12Haziran 1776 tarihli Virginia Anayasa'sının girişindeki Haklar Bildirisinden yararlanılmış, bu bildirinin 6.maddesinde vergilendirmeye ilgili “Hiç kimse kendi rızası ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve bunlardan yoksun kılınamaz” hükmüne yer verilerek mükellef hakları konusunda anayasal güvence sağlanmıştır. Ayrıca Bağımsızlık Bildirisinin 17. maddesinde ihtilale neden olarak İngiltere Kralının, halkın rızası olmadan vergi koyması belirtilmiştir.1778 yılında İngiliz parlamentosu bir kanun çıkartarak, dış ticaretin düzenlenmesi dışında sömürgelerdeki halkın rızası alınmadan vergi konulamayacağını kabul etmiştir⁹⁵.

1.3.3. Fransa'da Mükellef Haklarının Tarihsel Gelişimi

Fransa'da mükellef haklarının gelişimi İngiltere'den yaklaşık bir yüzyıl kadar sonra başlamış, Fransa'daki sosyal ve siyasal gelişme, İngiltere'dekine benzer bir yol

⁹⁴ Çağan, a.g.e., s.19-20.

⁹⁵ Çağan, a.g.e., s.21-24.

* Pul kanunu(1765) ile çeşitli hukuki işlemlere, belgelere ve gazetelere vergi konulmuştur

** Bu kanunları sömürgelerde çay, kağıt, cam, boya gibi maddelerin ithalat vergisi yükseltiyor ve bu vergilerin İngiliz vergi memurlarınca toplanması öngörülüyordu.

izlememesine rağmen mükellef haklarının aynı aşamalardan geçerek doğup geliştiğini söyleyebiliriz⁹⁶.Fransa'da devlet maliyesinde esas olan malikâne gelirleriyle ülkeyi yönetmek olup, harp gibi olağanüstü dönemlerde halktan vergi toplamaktan ibaretti. Ancak, olağanüstü dönemde Kral'ın vergi toplayabilmesi ancak halk meclislerinin (Etats Generaux) onayıyla mümkündür⁹⁷.

Halk Meclisleri(Etats Generaux), hakiki halk temsilcilerinden ziyade, soylu yada krala yarar ve çıkar sağlayan baronlar, burjuvalar, rahipler gibi imtiyazlı sınıfa mensup kişilerden oluştuğundan halkın oyunu ve rızasını almadan keyfi bir şekilde vergi toplayabiliyorlar, vergisel düzenlemeler konusunda fazla titiz davranmıyorlardı.18. yüzyıla kadar Krallar hükümlerlik haklarını en geniş bir ölçüde kullanarak, diledikleri gibi vergi salma konusunda kendilerini özgür bulmuşlar, hatta zamanın ünlü devlet adamları, düşünürleri, şairleri, filozofları Kralların bu gücünü meşru görerek, "hükümdarların icra kuvvetine sahip oluşu hükümlerlik esasını tabii bir sonucudur, yasama gücünün de tamamen kendisine ait olması gerekir" görüşünü savunmuşlardır. Lakin J.J. Rousseau,Condorcet, Mirebeau, Montesquieu gibi düşünürler, devlet gelir ve giderlerin tayinin ve tespit etme hakkının hükümdarlarda değil, millette olması prensibini her fırsatta savunmuşlardır⁹⁸.

Devrim öncesinde soylular ve din adamlarının dışındaki halk ağır bir vergi yükü altındaydı. Halkın onayı olmadan vergi alınması, devrin " tabii hukuk" kuramına da ters düşmekle birlikte, İngiltere'de uygulanan demokratik düzen Fransa'yı da etkileyerek devrime giden yolu açan en önemli sebep olmuştur.⁹⁹

1.3.3.1. Fransız Devrimi (İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci)

1789 yılında Kral tarafından arazi üzerine konulan bir vergi halk meclisin, ulusal meclis adı altında toplanmasına neden olmuş, krala kendi onayı ve rızası olmadan hiçbir vergi koyamayacağını bildirmiştir.1789 devrimi ile derebeylerin ve kilisenin sahip

⁹⁶ Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye II.Cilt Bütçe**, A.Ü. S.B.F. Yayınları:486, Ankara, 1980, s, 63.

⁹⁷ Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1989, s,13-14.

⁹⁸ Sayar, a.g.e., s.24.

⁹⁹ Çağan, a.g.e., s.25.

oldukları vergilendirme yetkileri ve ayrıcalıkları elerinden alınmıştır.1789 yılında ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci'nin vergilendirmeyi ilgilendiren 13. maddesinde "Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır." hükmüne yer vererek mükellefler arasında genellik ve eşitlik ilkesini benimsemiştir¹⁰⁰.

İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci'nin 14. maddesi " Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır." hükmüyle mükelleflere, temsilciler aracılığıyla veya bizzat vergini gerekliliğini belirleme hakkını, rıza gösterme hakkını, vergileri izleme hakkını, vergilerin matrahını, sürelerini ve tahakkuk biçimi belirleme gibi birçok hakkı tanımlayarak daha sonra yapılacak olan bir çok anayasa da mükellef hakları teminat altına alınmıştır¹⁰¹.

1789 ihtilal devresi önceleri mükellef haklarını vergilerin millet temsilcileri tarafından onanması hakkını teminat altına alınması olarak algıladığı halde kamu gelirlerinin yani vergilerin kullanılma şeklini ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Mükellef haklarının tek boyutlu olmadığı sadece gelire ilişkin ilkeler ve hakların olması siyasi iktidarı sınırlandırmadığı zamanla anlaşıldığından, vergilerin harcama boyutu ta ele alınarak harcamalarında millet meclislerince onaylanması prensibi kabul edilmiştir.Mükellef haklarının üçüncü boyutu ise vergilerin ve harcamaların belli bir süre ile onaylanması usulünün kabulüdür.1791 Fransız Anayasası vergilerin yıllık olacağı ilkesini kabul etmişler, giderler konusunda da kısa bir süre tereddüt ettikten sonra, bütün giderlerin yıllık olacağı esasını kabul etmişlerdir¹⁰².

¹⁰⁰ Ay, a.g.e., s.35.

¹⁰¹ Çağan, a.g.e., s.25.

¹⁰² Ay, a.g.e., s.36.

1.3.4. Almanya’da Mükellef Haklarının Tarihsel Gelişimi

Orta çağda, Almanya’da derebeylik sistemi vardı ve müşterek ihtiyaçlar emlak gelirleri ile gümrük resimlerinden elde edilen gelirlerle karşılanmaktaydı.¹⁰³ Derebeylik sistemi, diğer Avrupa devletlerine göre daha uzun sürmüştür.16.yüzyılın ikinci yarısından itibaren prensler, diğer derebeyleri üzerinde vergilendirme yetkilerini kabul ettirerek düzenli bir biçimde vergi koymaya başlamışlardır¹⁰⁴.

Kamusal ihtiyaçların artmaya başlaması ile kamu gelirlerinin artırılması gereği hissedilmiş, prensler tarafından vergiler saptanarak ruhban ve derebeylerinden oluşan Genel Meclislerin (Landstande) rızası alınarak vergiler tarh olunmuştur. Kamusal ihtiyaçlar genellikle emlak ve sanayi gelirleri ile karşılanmaya çalışılmış, yetmediği yerde genel meclislerin rızası ve oluru alınarak halktan vergi, resim ve v.b. adı altında para toplanmıştır.19. yüzyılda başlarında, genel meclislerin rızasına riayet edilmeksizin, keyfi ve indi kararlarla vergiler konmaya başlanması, Bavyera ve Saksonya gibi Alman Devletlerinde mükellef hakları konusunda ilk hareketler baş göstermiştir. Fransa’nın 1791 ve 1793 tarihli Anayasalarından ilham alan bir kısım Alman Devletleri “Landtag” ismini verdikleri bir nevi millet meclislerine kamu gelir ve giderlerinin miktarını tayin hakkını tanıdılar. Bu düzenleme ile milletin temsilcilerine vergilerin ve harcamaların miktarını belirleme hakkı tanımış ve teminat altına alınmış oldu¹⁰⁵.

31.01..1850 tarihli Prusya Anayasası ile kurulan meşruti idare “Devlet gelir ve giderlerinin millet temsilcileri tarafından tayin ve tespiti” ilkesini açık ve kat’i bir şekilde kabul ederek mükellef haklarını teminat altına almış oldu.Gerçi zaman zaman diğer ülkelerde olduğu gibi Almaya’da da bir çok kez mükellef hakları çiğnemiş yani milletin rızası ilkesi hiçe sayılmıştır. Özellikle Bismarck’ın millet meclisinden geçiremediği Askeri Tahsisata ilişkin kanunu ayan meclisine sevk etmesi ve sadece Kral’ın tasdiki ile yetinerek yürürlüğe koyması en bariz örneğidir¹⁰⁶.

¹⁰³ Sayar, a.g.e., s.27.

¹⁰⁴ Çağan, a.g.e., s.26.

¹⁰⁵ Çağan, a.g.e., s.27.

¹⁰⁶ Sayar, a.g.e., s.28.

1850 tarihli Anayasa'ya ve mükellef haklarına aykırı olarak, bu harekâtı yapmaya mecbur kalan Bismarck'ın savunması ise **"Millet meclisi yalnız başına bütçeyi tasdik hakkına haiz değildir. Yasama gücünü, Kral, Millet ve Ayan Meclisleri müştereken temsil ederler. İki meclis arasında herhangi bir ihtilaf çıktığı takdirde, bunun ne şekilde halledileceği anayasada tespit edilmediğine göre, en doğru yol bir anlaşmaya varmaktır. Bu kabil olmazsa, ihtilafın müddetince, devlet işlerini durdurmağa imkan olmayacağından, kuvvetli olan tarafın, görüşünü diğer tarafa kabul ettirilmesiyle mesel hallolunur."** şeklinde olmuştur. Bir dönem (1863-1866) Bismarck'ın çıkardığı vergiler¹⁰⁷, her ne kadar milletin hakiki temsilcilerinden oluşan Prusya Millet Meclisi'nce (Landtag) onaylanmasa bile vergiler tahsil edilmiş, harcamalar yapılmıştır. Kral Guillaume, halkın hoşuna gitmeyen ve kabul edilmeyen Bismarck'ın bu uygulamasından dolayı özür dilemek zorunda kalmış ve bundan sonra anayasa hükümlerine aykırı hareket edilmeyeceği hakkında teminat vermiştir¹⁰⁸.

1.3.5. Türkiye'de Mükellef Haklarının Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de Mükellef haklarının tarihçesini üç döneme ayıracak olursak; ilk dönem 1808 Sened-i İttifaktan önceki Osmanlı Devleti vergi anlayışı ve mükellef haklarının gelişimi, ikinci dönem 1808 Sened-i İttifak ile 1920 T.B.M.M.'nin açılışına kadar geçen zamanda vergi anlayışı ve mükellef haklarının gelişimi, üçüncü dönemi ise 1920 T.B.M.M.'nin açılışından sonra vergi anlayışı ve günümüze kadar olan zamandaki mükellef anlayışı olarak kabaca tasnif edip incelemek mümkündür. İlk dönem Osmanlı Devleti'nin mali yapısına bakacak olursak, padişahların mutlak vergilendirme yetkilerinin olduğunu görmekteyiz. Padişahlar devletin vergi politikasını belirlerken kendilerini Şer-i vergilerle bağlı görmemişler ve vergilendirme yetkilerini diledikleri gibi, keyfi olarak kanunlarla veya özel beratlarla belli kişilere vergi muafılığı gibi özel uygulama gidebilmişlerdir. Osmanlı vergi sisteminde vergilere ilişkin çeşitli emir, ferman ve kurallar kanunnamelerde toplanmıştır. Her ne kadar yöresel farklılıklardan dolayı kanunnamelerde bir birlik yoksa da (Tüm ülke genelinde genel geçer, herkes için aynı olan düzenlemeleri içeren kanunnameler yoktu.) şer-i ve örf-i vergi mükelleflerinin ödeyecekleri vergilerin oranları, matrahları ve miktarları ayrıntılı olarak kanunnamelerde

¹⁰⁷ Çıkartılan vergiler ordunun ihtiyaçları için tahsil edilmiş ve harcanmıştır.

¹⁰⁸ Sayar, a.g.e., s.28.

saptanmıştır.Ortaçağ Avrupa'sında olduğu gibi olağanüstü dönemlerde arızı olarak Padişahlar tarafından "Avarız-ı Divaniye"¹⁰⁹ adında vergiler salınmaya başlanmış, III. Murat zamanında süregelen savaşlardan dolayı Avarız-ı Divaniye vergileri sürekli ve düzenli olarak alınan bir vergi olmuştur.Osmanlıların kendilerine özgü olarak tımar sistemiyle geliştirdikleri vergi sistemi İmparatorluğun ilk yıllarında iyi işlemiş ve mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate almıştır.Osmanlının ilk dönemde devletin gelirlerinin büyük çoğunluğu yabancı ülkelerden alınan haraçlar ve miktarı önceden saptanamayan ganimetlerden oluştuğundan halktan alınan vergiler halk üzerinde olumsuz bir etki yaratmamıştır.Duraklama ve gerileme devrinde Osmanlı Devleti bu gelirlerinden yoksun kalmaya başlayınca artan kamu harcamaları finanse etmek için halktan ağır vergiler almaya başlamıştır¹¹⁰.

Osmanlı Devleti'nin vergi sistemi Batılı anlamda vergi devleti anlayışına uyuşmuyordu. Vergi sisteminin temelinde toprak düzeni ile askeri düzenin iç içe girdiğı, toprak düzenine koşut olarak geliştirilmiş merkezi idareden uzak bir vergi idaresi vardı. Kamu gelirlerinin büyük bir bölümü, tımar sistemindeki görevlilere pay edilmişti. Belli yöreler göre ayrılmış olan ser-i ve örf-i vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi, gördükleri hizmetlere karşılık olarak devlet tarafından Tımar sahiplerine devredilmişti. Vergilemeye ilişkin Kanunnamelerle vergi mükellefleri ile vergi tahakkukuna ve tahsiline yetkili tımar sahipleri arasındaki uyuşmazlıkları en az indirilmeye çalışılmıştır. Bu kanunnameler mükellefler açısından bir nevi güvence niteliğinde diyebiliriz. Çünkü tımar sahiplerinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkileri kadıların yargısal denetimine tabi idi.Tımar sistemi dışındaki vergiler iltizam usulü ile tahsil edilmiştir. İltizam usulü belli bölgelerin vergilerini toplama ayrıcalığını, arttırma ile mültezim adı verilen yüklenicilere veriliyordu.Belli vergilerin tarh ve tahsil yetkisi bir çeşit idari sözleşmelerle beylerbeyi, sancakbeyi, voyvada gibi kamu görevlisi olan mültezimlere verilmiştir.Vergilerin mal olarak tahsili iltizam usulünü zorunlu kılmıştır.İmparatorluğun kuruluş ve yükselme döneminde iltizam usulüne az başvurulurken, duraklama ve gerileme döneminde artan kamu harcamalarına binaen gider tımar sisteminin yerini alan iltizam usulüne daha çok

¹⁰⁹ Avarız-ı Divaniye, savaş sırasında emlak sahibi olan erkek yükümlü grubundan gereksinmeye göre fermanla alınır, matrah ve miktarı kanunnamelerde belirtilmemiştir.

¹¹⁰ Sayar, a.g.e., s.27.

başvurulduğu görülmüştür.İltizam usulü kendisinden beklenen yararı verememiş, iltizam usulünün yarattığı hoşnutsuzluk Osmanlı Devletinde aynı anda hem mükellef haklarının hem de anayasacılık hareketlerinin temeli olmuştur. Her ne kadar Osmanlı Devletindeki gelişmeler Batı'nın etkisiyle de oluştuysa da iç dinamiklerin etkisi bu sürecin yaşanmasına neden olmuştur¹¹¹.

1.3.5.1. Sened-i İttifak ve Mükellef Haklarının Doğuşu

Osmanlı Devleti'nde II.Mahmut'un tahta çıkmasından sonra, Alemdar Mustafa Paşa'nın öncülüğü ile imzalatılmış olan "Sened-i İttifak"(1808) hem anayasacılık hareketleri hem de mükellef haklarının doğuşu açısından önemli bir belge niteliğindedir. Sened-i İttifak bir yandan Padişahın yetkilerini sınırlandırırken, diğer yandan da, Ayana (Mükellef Hakları konusunda) yetkiler tanıyan ve bu yetkileri (Hakları) kabul ettiren önemli bir belgedir¹¹². Osmanlı Devleti'nde Padişahı böyle bir belgeyi imzalaya iten neden iltizam usulünün giderek bozularak mültezim güç kazanması, Padişahların iktidarlarının güç kaybetmesidir. Mültezimlerin daha fazla vergi tahsil edebilmek için halkı baskı altına alması, 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren vergi tahsilini gerek devlet, gerekse halk açısından güvence altına alabilmek için, halk tarafından seçilen ve "ayan" adı verilen kişilerin vergi tahsilinde aracılık etmesine neden olmuştur. Aynaların başta halkı mültezimlere karşı korurken, mültezimlerle uzlaşarak ve kendilerinin de iltizam almaları, devletin giderek zayıflamasıyla birlikte ayanların güçlenmesiyle sonuçlanmıştır.Ayanların bölgesel etkinlikleri güçlenmeye başlaması, 1808 yılında Anadolu ve Rumeli ayanları ile devletin Sadrazamı başta olmak üzere ileri gelenleri arasında Sened-i İttifak adıyla bir anlaşmanın imzalanmasıyla sonuçlandı.Sened-i İttifak'ın vergilendirmeye ilişkin hükümlerine bakacak olursak; sözleşmenin 3. maddesiyle Ayanlar vergilerin padişahın iradesi çerçevesinde toplanacağını, buna uymayanlara karşı birlikte tepki göstermeyi taahhüt etmişlerdir. Sözleşmenin 7. maddesiyle de halkın aşırı vergi yükü altında kalmaması için, vergi konulurken ayanlarla görüşülecek ve bu görüşmeler sonucu ortaya çıkan karara uyulacaktı. Özellikle 7. maddedeki hüküm mükellef haklarının doğuşuna delalettir. Çünkü ilk defa halkın temsil eden ayanların vergilerin konulması konusunda padişahla eşit sayılmış, vergilendirme

¹¹¹ Çağan, a.g.e., s.31-33.

¹¹² Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1999, s.103-104.

yetkisi sınırlandırılarak, ayanlara denetim hakkı verilmiştir.Ancak, padişahın yetkilerini sınırlandıran bu girişim bir halk harekâtı sonucunda oluşmadığından Sened-i İttifak yalnız bir belge olarak kalmış, hükümlerine uyulmamıştır¹¹³.

1.3.5.2. Tanzimat Fermanı (Gülhane Hatt-ı Hümayunu) ile Mükellef Haklarının İlanı

Tanzimat Fermanı'nda tıpkı Sened-i İttifak gibi bir halk harekâtı sonucunda değil, 16 yaşında tahta çıkan I.Abdülmecit'in babasının varmak istediği emellere ulaşmak ve uluslararası alanda itibarı sarsılmış olan Osmanlı Devleti'ne yabancıların güven ve sempatisini kazandırmak, çeşitli bahanelerle Avrupa devletlerinin vukubulan müdahalelerini önlemeye yönelik bir düşüncenin sonucunda, Gülhane Parkında I.Abdülmecit'in huzurunda Dış işleri Bakanı Mustafa Reşit Paşa tarafından 2 Temmuz 1839 tarihinde okunarak ilan edilmiştir¹¹⁴.

Tanzimat Fermanı biçim bakımından, Sened-i İttifak gibi şart şart veya madde madde değildir. Tanzimat Fermanında bir yandan birçok temel hak ve özgürlük tanınmış, diğer yandan da devlet iktidarının kullanılmasına ve sınırlandırılmasına ilişkin birçok ilke kabul edilmiştir. Ancak bu haklar ve ilkeler oldukça dağınık ve iç içe girmiştir¹¹⁵.Tanzimat Fermanı ile maliyede merkezileşme, keyfi ve örfi vergilerin kaldırılması, ödeme gücüne göre vergi alınması, iltizam usulüne son verilmesi ve vergilerde yeni tahsil usullerine yer verilmesi gibi modern anlamda düzenlemelere gidilmiştir. Tanzimat Fermanı ile Mükellef hakları konusunda bir takım ilkeler kabul edilmiş ve bu ilkeler bundan sonra yayınlanan Fermanlar ile Anayasalarla da belirtilmiş ve teminat altına alınmıştır. Bu ilkelere kısaca bakacak olursak;

¹¹³ Çağan, a.g.e., s.32-34.

¹¹⁴ Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı A.P.K. Başkanlığı Yayın No:2005/369, Ankara,2005, s.246.

¹¹⁵ Kemal Gözler, **Tanzimat Fermanı: Gülhane hattı Hümayunu** (1839) <http://www.anayasa.gen.tr/tanzimatfermani.htm>, Erişim, 24/04/2008.

- Malî Güce Göre Vergi (Her Ferdin Emlak ve Kudretine Göre Bir Vergi-i Münasip) İlkesi

Ferman bundan sonra halktan (ahali-i memalikten) “her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmamasını” emrederek mükelleflere, malî güçlerine göre vergi alınacağını teminat altına almıştır¹¹⁶.

- Devlet Harcamalarının Kanunîliği İlkesi

Verginin toplanmasına ilişkin yukarıdaki ilke kabul edilirken, devlet giderlerinin yapılmasına ilişkin de kanunîlik ilkesi ferman ile kabul edilmiştir. Fermanda bu konuda, “Devleti aliyemizin... mesarifisi kavanin-i icabiye ile tahdit ve tebyin olunup ana göre icra olunması lazimedendir” denmektedir. Bu ilke ile mükelleflere yalnızca gelirlere ilişkin teminat değil, giderlere ilişkin bir teminat verilmiştir¹¹⁷.

- Mülkiyet Hakkı (Mahfuziyet-i Mal)

Ferman “mahfuziyet-i mal (mal dokunulmazlığı)”ı tanımıştır. Ferman, herkes mal ve mülküne tam bir serbesti içinde malik ve mutasarrıf olmalı ve buna dışarıdan herhangi bir müdahalede bulunulmamalıdır demektedir, mükelleflere birey olduklarını ve mülk edinebileceklerini ve diledikleri gibi tasarruf edebileceklerini teminat altına alarak onlara bir hak olarak sunmaktadır¹¹⁸.

- Müsadere Yasağı İlkesi

Fermanda açıkça “müsâdere yasağı” kabul edilmiştir. Fermana göre, bir kimsenin suç işlemesi halinde, onun malı müsadere edilmemelidir. Çünkü, müsadere o kişinin mirasçılarını miras hakkından mahrum eder; oysa suçlunun mirasçılarının bu suçla bir alâkaları yoktur¹¹⁹.

¹¹⁶ Kemal Gözler, **Tanzimat Fermanı: Gülhane hattı Hümayunu** (1839) <http://www.anayasa.gen.tr/tanzimatfermani.htm>, Erişim, 24/04/2008.

¹¹⁷ Gözler, a.g.e., s.1 Erişim, 24/04/2008.

¹¹⁸ Gözler, a.g.e., s.1 Erişim, 24/04/2008.

¹¹⁹ Gözler, a.g.e., s.1 Erişim, 24/04/2008.

- Can Güvenliği (Emniyet-i Can)ilkesi

Fermanın başında “emniyet-i can” tanınmakta ve bu konuda yeni kanunların (kavanin-i cedide) “vaz ve tesisinin lazım ve mühim görüldüğü belirtilmektedir. Fermanda yukarıda gördüğümüz bazı ilkeler (keyfi nedenlerle cezalandırmama, yargılamanın âdil ve açık olması, yargılamasız ceza verilmemesi) de kişi güvenliğiyle ilgilidir. Ferman herkesin can ve mal güvenliği konusunda teminat vererek, vergisini ödeyen mükelleflere bu konuda genel bir hak tanımaktadır¹²⁰.

- Eşitlik İlkesi

Yukarıda sayılan bu haklardan din ayrımı olmaksızın bütün tebaanın yararlanması öngörülmüştür. Bu konuda Tanzimat Fermanında Padişah şöyle demektedir: “Teb’a-ı Saltanat-ı Seniyeimizden olan ehl-i İslâm ve mileli saire bu müsaadat-ı şahanemize bilâistisna mazhar olmak üzere can ve ırz ve namus ve mal maddelerinden hükm-i şer’i iktizasınca kâffe-i memalik-i mahrusamız ahalisine taraf-ı şahanemizden emniyet-i kamile verilmiş”tir. Alıntidan da anlaşılacağı üzere verilen haklardan (“müsaadat” yani müsaadeler deniyor) din ayrımı olmaksızın istisnasız bütün Osmanlı tebaasının yararlanacağı yolunda “tam güvence (emniyet-i kamile)” verildiği belirtilmektedir. Böylece Müslümanlar ile Müslüman olmayanlar arasında eşitlik ilkesi benimsenmiştir. Ferman, dini ne olursa olsun bütün Osmanlı tebaasını kanun önünde eşit saymaktadır. Tanzimat Fermanındaki eşitlik ilkesi sosyal statüler bakımından da geçerlidir. Tanzimat Fermanının açıklanması için çıkarılan bir ek fermanda, “vezirden çobana kadar herkesin eşit olduğu” vurgulanmıştır.¹²¹ Bu ilke mükelleflerin vergiler karşısında ve kanun nazarında eşit olduğunu, hizmet mukabili muaf olan kişilerin(askeri sınıf mensupları, derbentler vs.) vergi muafiyetlerinin kaldırılması gerektiğini vurgulanmıştır¹²².

¹²⁰ Gözler, a.g.e., s.1 Erişim, 24/04/2008.

¹²¹ Kemal Gözler, **Tanzimat Fermanı: Gülhane hattı Hümayunu** (1839) <http://www.anayasa.gen.tr/tanzimatfermani.htm>, Erişim, 24/04/2008.

¹²² Öner, a.g.e., s.251.

- Tek Mali İdare İlkesi

Tanzimat Fermanı iltizam usulünü ağır bir şekilde eleştirerek, iltizam usulünü lağvetmiştir. Vergi toplama yetkisini devlet memuru olan muhassıllara bırakarak mültezim, mütevellî ve sair özel kişilere vergi tahsil yetkisini tanımaması, mükelleflere mültezimlerin uyguladığı baskılardan kurtulduklarını ve vergilerin devlet memurları aracılığı ile tahsil edileceği hususunda teminat vermiştir¹²³.

- Temsilci İlkesi

Tanzimat Fermanı muhasebat-ı Maliye için “Meclis-i Muhasebe-i Maliye” adıyla bir meclis kurmayı öngörerek, halkın mali konularda söz sahibi olmasını, kararlara katılması gerektiği hususlarını öngörmüştür¹²⁴.

1.3.5.3. Islahat Fermanı ile Mükellef Haklarının Gelişimi

Islahat Fermanı, Kırım savaşının son yıllarında hazırlanmış ve Paris anlaşmasının imzalanmasından önce, Babıali’de okunarak ilan edilmiş ve Paris anlaşmasını hazırlayan devletlere duyurulmuştur. Bu ferman yabancı devletlerin baskısı ile Müslüman uyruklular ile Hıristiyan uyruklular arasındaki farkların giderilmesi sağlanarak, uyruklar arasında eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır¹²⁵. Islahat Fermanı’nın esasları olarak Ali Paşa ile İstanbul’daki İngiliz ve Fransız elçileri arasında kararlaştırılmıştır. Islahat Fermanı ile Müslümanlar ile gayrimüslimler arasında vergiler açısından da eşitlik sağlanıyordu. Vergi alımında din ayrımı yapılmayacağı ilân ediliyordu (“... tebaa-i saltanat-i seniyemin kâffesi üzerine tarh olunacak vergi ve tekalif sınıf ve mezheplerine bakılmayacak bir surette ahz olunması...”). İltizam usûlünün kaldırılarak vergilerin doğrudan alınması öngörülüyordu¹²⁶. Islahat Fermanı ile

¹²³ Gözler, a.g.e., s.1 Erişim, 24/04/2008.

¹²⁴ Gözler, a.g.e., s.1 Erişim, 24/04/2008.

¹²⁵ Gözübüyük, a.g.e., 107.

¹²⁶ Kemal Gözler, Islahat Fermanı(1856), <http://www.anayasa.gen.tr/islahatfermani.htm>, Erişim,24/04/2008.

gayrimüslüm mükelleflerin yükümlüsü olduğu cizye kaldırılarak, yerine askerlik hizmeti yapmamalarına karşılık askerlik bedeli alınmaya başlanmıştır¹²⁷.

1.3.5.4. 1876 Kanun-i Esasi ve Mükellef Haklarının Anayasal Güvenceye Bağlanması

Padişah Abdülaziz'in 1861 yılında tahta çıkarken, 1839 Tanzimat ve 1856 Islahat fermanlarına sadık kalacağını ve her iki fermanında yer alan vaatleri tekrarlamıştır. Vaatlerini kısa bir sürede unutan Abdülaziz, izlediği yönetim biçimi ile kısa sürede mutlakiyet ve istibdada yönelmiş, bu durum meşruiyeti getirmek isteyenlerde, padişahın tutumuna karşı bir düşünce akımının doğmasına neden olmuştur. Abdülaziz'in keyfi yönetimini kısıtlayan, hükümeti ve yönetimi sürekli bir denetim altında tutan ve ulus temsilcilerinden oluşan bir meclisin kurulması yönünde çabaların yoğunlaşması sonucunda Sultan Abdülaziz 30 Mayıs 1876'da tahtan indirilerek yerine veliaht Murat Efendi, Beşinci Murat unvanı ile tahta geçirilmiştir.¹²⁸

Beşinci Murat kısa bir süre sonra delirince, veliaht Abdülhamit, Mithat Paşa'ya haber göndererek Kanun-u Esasîyi ilân edeceği konusunda söz vererek tahta geçirilmesini istemiş, 31 Ağustos 1876'da Beşinci Murat tahtan indirilerek yerine İkinci Abdülhamit tahta geçirmiştir. Abdülhamit söz verdiği üzere Kanun-u Esasîyi 23 Aralık 1876 günü bir ferman ile ilan etmiştir. Kanun-u Esasî, Padişah tarafından atanan "Cemiyet-i Mahsusa" isimli bir kurul tarafından hazırlanmış olup, bu kurulun başkanı Server Paşa olmuştur. Kurul iki asker, 16 sivil bürokrat (üçü Hristiyan) ve ulemadan 10 kişiden oluşmuştur. Cemiyet-i Mahsusa Mithat Paşanın ve Sait Paşanın hazırladığı önceki taslaklardan ve yabancı anayasalardan (Belçika, Polonya, Prusya) da yararlanarak Kanun-u Esasînin tasarısını hazırlamıştır. Tasarı Mithat Paşanın başkanlığındaki Heyet-i Vükelâdan geçerek, Padişah tarafından kabul ve ilân edilmiştir. Kanun-u Esasî, halkı temsil eden bir kurucu meclis tarafından hazırlanmamış, kabulü içinde bir kurucu referandum da yapılmamıştır. Kanun-u Esasî, hukukî olarak

¹²⁷ Çağan, a.g.e., s.35.

¹²⁸ Gözübüyük, a.g.e., s.107.

Padişahın tek yanlı bir işleminden doğmuş olduğundan hukukî biçimi itibarıyla “ferman”dır.¹²⁹

Kanun-u Esasi Osmanlı toplumunda oluşan sistemli bir düşünce akımının veya toplumsal bir bilinçlenmenin sonucu değildir. Tanzimat ve öncesi ortamda yetişen, bu dönemlerde gerçekleştirilen yenilik ve uygulamaları eksik ve yetersiz bulan ülkenin kurtuluşunu meşruti bir sistemin kurulmasında bulan başta Mithat Paşa, Namık Kemal, Ziya Paşa olmak üzere küçük bir grubun çabalarının sonucudur.¹³⁰Kanun-u Esasî her ne kadar kurucu meclis tarafından hazırlanmadıysa da Meşrutiyeti isteyen Osmanlı Aydınlarının padişahın keyfi hareketlerini sınırlama ve ulus temsilcilerinden oluşan bir meclis oluşturma düşüncesi neticesinde ortaya çıkmıştır¹³¹.

Kanun-u Esasî'nin mükellef hakları açısından önemi, daha önceki fermanlarda zikredilen hükümlerin anayasal bir hüküm altına alınmış olması ve yazılı bir belge olan anayasa ile ilan edilmiş olmasıdır. Kanun-u Esasî'de temel olarak kabul edilebilecek mükellef hakları şunlardır;

- Vergilemede Halkın Rızası ve Temsili İlkesi (Denetleme İle Sınırlı)

İlk olarak Kanun-u Esasî bir meclisin oluşturulması öngörerek halkın iradesinin de tezahür etmesini istemiş, vergisel kararlarda halkın rızasının aranması gerektiği hususunu orta koymuştur. Gerçi Padişahın mutlak iradesi meclisin üstünde olsa da önceki fermanlarda olmayan bu hak mükellef hakları açısından önemli bir gelişmedir.Kanun-u Esasinin üçüncü maddesi Osmanlı Devletinin bir monarşi olduğunu ortaya koymaktadır. Zira bu maddeye göre devlet başkanlığı irsi olarak intikal etmektedir. Kaynağını Tanrıdan alan egemenlik, Osmanlı Hanedanına aittir. Padişahın kişiliği kutsaldır ve sonsuzdur. Kanun-u Esasiye göre Padişah aynı zamanda halifedir. Ahkam-ı Şer'iyeyi uygulatır. Kanunlar dini hükümlere aykırı olamaz. Kanunların dini kurallara uygunluğunu denetleme görevi Meclis-i Ayan' a aittir¹³².

¹²⁹ Kemal Gözler, **Kanun-i Esası** (1876), www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, Erişim, 24/04/2008.

¹³⁰ Salih Baş, “Hukuk Devleti Olgusunun Türk Anayasalarındaki Yeri” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü, Ankara, 2006, s.47.

¹³¹ Kemal Gözler, **Kanun-i Esası** (1876), www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, Erişim, 24/04/2008.

¹³² Baş, ag.t., s.48.

Egemenliğin köken itibaren Tanrıda kullanım hakkının Padişah'ın uhdesinde olmasına karşın denetim hakkının yani kanunların dini kurallara aykırılığının denetiminin halkın temsilcilerinden oluşan Meclis-i Ayan'a ait olması; vergi ödemekle mükellef olanların Padişahın iradesiyle vuku bulmuş vergi kanunlarının dini kurallara uygunluğunun denetim hakkının verilmesi önemli bir gelişmedir. En azından Padişahın vergileme konusundaki sınırsız yetkileri Meclis-i Ayan'ın denetim yetkisi ile sınırlandırılmaktadır. Bu hak uzun sürmedi, Padişah Osmanlı Rus savaşını bahane ederek Meclisi tatil etti ve 1908 II. Meşrutiyete kadar da meclisin toplanmasına izin vermedi. Meclis tatil edilmese bile halkın temsilcilerini sınırlayan bir diğer husus kanun teklif etme yetkisinin Bakanlar Kurulu ile Padişahın iznine bağlı olarak Meclis üyelerine ait olmasıdır¹³³.

- Vatandaşlık Hakkı İlkesi

Kanun-u Esasînin 8'inci maddesinde tâbiyet hakkı düzenleyerek, Osmanlı tâbiyetinin, din ve mezhebe bağlı olmadığını, Osmanlı tâbiyeti "kanunen muayyen olan ahvale göre" kazanılacağını ve kaybedileceğini öngörmüştür. Görüldüğü gibi Osmanlı vatandaşlık anlayışında, ırk, dil, din, mezhep gibi objektif unsurlara bir gönderme yapılmamıştır. Kanun-u Esasî Osmanlı tâbiyetinde bulunan herkesin dinî veya mezhebi ne olursa olsun "Osmanlı" olduğunu ilân etmiştir. Dolayısıyla, "Osmanlılık", ırksal, dilsel veya dinsel bir vatandaşlık anlayışı değil, hukukî, anayasal bir vatandaşlık anlayışına dayanır¹³⁴.

- Eşitlik İlkesi

Kanun-u Esasînin 17'nci madde, "ahval-i diniye ve mezhebiyeden maada" bütün Osmanlıların "huzuru kanunda (kanun önünde)" haklar ve ödevler bakımından eşit olduğunu öngörmektedir. Mükellef hakları açısından bakacak olursak vergi mükellefliği açısından herkesin bir kabul edilmesi, objektif bir ayrımcılığa gidilmemesi, din veya

¹³³ Baş, ag.t., s.49.

¹³⁴ Kemal Gözler, Kanun-i Esasî (1876), www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, Erişim, 24/04/2008.

mezhebe bağılı bir ayırım yapılmaması, vergisel yükümlülüklerde eşitliğin kabul edildiği anlamına gelmektedir¹³⁵.

- Malî Güce Göre Vergi İlkesi

Kanun-u Esasînin 20'nci maddesinde vergilerin "herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi" olunacağı ilân edilmiş, 25'nci maddesinin de ise " Bir kanuna dayanmadıkça vergi, resim ve diğer adla hiç kimseden bir akçe alınmaz" hükmü yer almıştır. Kamu yararının gerektirmedikçe ve bedelinin peşin ödenmedikçe bir kişinin tasarrufunda bulunan mülkün alınmayacağı belirtilmiştir. Vergi mükelleflerine bahşedilen hak ise ödeme gücüne göre vergi alınacağına anayasal teminata bağlanmıştır¹³⁶.

- Müsadere ve Angarya Yasağı İlkesi

Kanun-u Esasî ile mükelleflere getirilen bir diğer hak ise Kanun-u Esasî'nin 24'üncü maddesinde belirtilen savaş hali dışında müsadere* ve angaryayı¹³⁷ yasağının getirilmesidir. Getirilen bu teminat ile mükelleflerin mülklerine devletin keyfi olarak el koyamayacağı ve mükellefleri bedava herhangi bir işte çalıştıramayacağıdır¹³⁸.

- Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak Yasama Organı Tarafından ve kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini ve kaldırılabilmesini ifade etmektedir.¹³⁹ Kanun-u Esasî 25'inci maddeye göre, "bir kanuna

¹³⁵ Kemal Gözler, Kanun-i Esasî (1876), www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, Erişim, 24/04/2008.

¹³⁶ Baş, ag.t., s.49.

¹³⁷ Angarya; kelime anlamı ile birine ücret gibi herhangi bir gerçek karşılık verilmeden yaptırılan iş anlamına gelmektedir.

¹³⁸ Kemal Gözler, Kanun-i Esasî (1876), www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, Erişim, 24/04/2008.

¹³⁹ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2004, s.76.

* Müsadere(Zoralım); kelime anlamı ile bir kimsenin taşınır veya taşınmaz bir malının, kendi isteği olmaksızın devlet tarafından elinden alınması anlamına gelmektedir. İslam devletlerinde, devlet adına çalışırken kazanılan malların kamuya ait sayılması kuralına dayanılarak uygulanan müsadere, 1451'de Fatih Sultan Mehmed döneminde benimsenmiş, ilk defa da 1453'de Çandarlı ailesinin malları müsadere edilmiştir. Müsadere usulünün temel amacı, önemli rütbelere yükselen kişilerin, ölümlerinden sonra varislerine bir şey bırakamayacaklarını düşünerek dürüst davranmalarını sağlamaktır.16.Yüzyılda mal varlığının bir kısmının alınmasını içerirdi. Ölen yada idam edilen vezir ve beylerbeylerinin nakit

müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nam-ı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz".hükmüne yer vererek vergilerin ancak kanununla konulabileceğini, kanuna dayanmadan hiç kimseden tek bir akçe bile alınmayacağını teminat altına almış oluyordu¹⁴⁰.

- Seçme ve Seçilme hakkı İlkesi

Kanun-u Esasî ile mükelleflere getirilen bir diğer hak ise seçme ve seçilme hakkının tanınmasıdır. Halkın iradesini kullanabilmesi için hür iradesiyle kendi arasından seçeceği temsilciler veya kendisinin doğrudan iradesinin kullanabileceği bir meclisin olması gereklidir. Kanun-i esasi ile getirilen bu hak mutlak değil, yani herkesin her mükellefin doğrudan seçme hakkı yoktu.Kanun-u Esasî, seçilecek mebusların 80'ini Müslüman ve 50'sini ise gayrimüslim olarak tespit etmekte idi. Memleket birbirinden farklı iki bölgeye ayrılmıştı. İstanbul şehri (İzmit dahil) 20 dairesel bir seçim çevresi kabul edilmişti. Bu seçim bölgesinden beşi Müslim, beşi de gayrimüslim olmak üzere 10 mebus iki dereceli seçim ile seçilecekti. Her daireden "birinci seçmenler" önce 40 "ikinci seçmen (müntehib-i sani)" seçecek, sonra da bunlar mebusları seçeceklerdi. İstanbul dışında kalan yerlerde ise, kaza, liva ve vilayet merkezlerinde evvelce seçilmiş idare meclisleri üyeleri "ikinci seçmen" kabul olunmuştu ve bunlar milletvekillerini doğrudan doğruya seçmişlerdir.¹⁴¹

Kanun-u Esasi, sosyal alanda Tanzimat döneminden fazla ve farklı değişiklikler yapamamıştır. Fakat sonraki bütün ıslahat hareketlerinin sembolü olmuştur. Millet temsilcilerinin neler yapabileceği ilk defa olarak anlaşılabilmiş, sonraki devirlerin ideali olmuştur. Kısa süren parlamento hayatı daimi surette bir ideal olarak nesilden nesile intikal etmiştir. Bu idealin savunucu ve yaşatıcıları, II.Abdülhamid'in baskıcı uygulamalarına (istibdadına) isyan eden II. Jön Türk hareketinin mensubu olmuşlardır. Bundan böyle batılılaşma adı "meşrutiyetin yeniden ilanı" olacaktır.II. Abdülhamit'in

servetleri, değerli eşyaları silahları, hayvanları ve askeri araç gereçleri kamu adına müsadere edilirken, emlak ve akar niteliğindeki mirasın büyük bir bölümü varislerine bırakılırdı. Önemli bir varlık bırakmadan ölenlerin varislerine devlet tarafından maaş bağlanırdı.

¹⁴⁰ Baş, ag.t., s.49.

¹⁴¹ Kemal Gözler, Kanun-i Esası (1876), www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, Erişim, 24/04/2008.

baskı yöntemlerinin gitgide sertleşmesi, hafiyecilik ile jurnalciliğin devlet yönetimini zaafa uğratması, ülke aydınları arasında hızla artan bir karşıtlık yaratmıştır. Abdülhamit yönetimine karşı muhalefet hareketi yurt içinde "Ahrar-ı Osmaniye", yurt dışında da Jön Türkler olarak bilinen hürriyet ve anayasa taraftarları şahıslarca yürütülmüştür. Jön Türk hareketi çok sayıda dernekler biçiminde örgütlenerek faaliyetlerini sürdürmüştür, bunlar içinde sonradan iki derneğin birleşmesi ile güçlenen ve "İttihat ve Terakki" adını alan dernek ile "Teşebbüsü Şahsive Ademi Merkeziyet Cemiyeti" en önemlileri olmuştur. Jön Türk hareketlerinin amacı özellikle İttihat ve Terakki'nin tüzüğü'nün 1.maddesinde açıklanmıştır:"Abdülhamit yönetimi adalet, eşitlik, hürriyet gibi insan haklarını çiğnemiş, Osmanlıları ilerlemekten alıkoymuş, vatani yabancı baskısı altına sokmuştur." Bu nedenle dernek yeniden Meşrutiyetin ilanını sağlamak, Meşrutiyet ve İnsan haklarına saygıyı gerçekleştirebilmek amacındadır. Jön Türkleri bir araya getiren husus mutlak ve keyfi yönetime muhalefet, anayasal rejime geri dönmek ve tüm Osmanlı tebaası için adaletin sağlanmasıdır. Ancak hukuk devletinin gelişimi açısından olumlu bir aşama olan bu hususları yine hukuk devleti açısından değersiz kılan bir başka nokta bulunmaktaydı ki; o da Jön Türk hareketi ile ulaşılmak istenilenin, aslında Osmanlı Devleti'nin diğer tüm reform hareketlerinde olduğu gibi "devletin devamının sağlanması" olmasıydı.¹⁴²

1.3.5.5. II. Meşrutiyet (1908) Mükellef Haklarının Olgunlaşması

II. Meşrutiyetin ilanına neden olan etmen tıpkı Sultan Abdülaziz'in baskı rejimine benzer bir şekilde Sultan Abdülhamit'in uyguladığı baskı yöntemlerinin gitgide sertleşmesi, hafiyecilik ile jurnalciliğin devlet yönetimini zaafa uğratması, ülke aydınları arasında Kanuni Esasi'nin yeniden uygulanması isteği, Meşrutiyetin yeniden geri getirilmesi düşünceleri etkili olmuştur. Artan baskılar karşısında Sultan Abdülhamit Kanun-i Esasi'yi tekrar yürürlüğe koyarak, 23 Temmuz 1908 de bir ferman ile Meclisi Mebusanı toplantıya çağırması II. Meşrutiyet devri başlamıştır. Toplanan meclis ulus egemenliğinin gerçek ve tek temsilcisinin Meclis olduğunu belirtmesi Mükellef Hakları açısından I.Meşrutiyetin eksik olan tarafını kapatmıştır. II. Meşrutiyet ile birlikte 1909 tarihinde Anayasa'da birçok değişiklik yapılarak Padişahın yetkileri sınırlandırılmış,

¹⁴² Baş, a.g.t., s.52.

meclis güçlenmiştir. Mükellef haklarının olgunlaşmasının nedeni halkın iradesinin meclise tam olarak yansımasyndandır. Padişahın yetkileri sembolik hale gelmiş, egemen güç meclis olmuştur. Vergileme hususunda söz hakkı tam olarak halkın temsilcilerin eline geçmiş, Padişahın iradesi bertaraf edilmiştir. Bunun en iyi örneği daha önce meclisi fesih eden Sultan Abdülhamit'i 31 Mart olaylarını önleyemedi ve isyandan sorumlu tutulan II.Abdülhamit, şeyhülislâmdan alınan fetva ile meclis tarafından tahttan indirildi (27 Nisan 1909) ve kardeşi V. Mehmet Reşat tahta geçirildi¹⁴³.

1.3.5.6. 1921 Anayasası (Milli Egemenlik) Dönemi ve Mükellef Haklarında Millet Egemenliğin Başlaması

1921 Anayasası'nda vergi ile ilgili bir düzenleme de yer almamakta olup, Anayasa temel hak ve özgürlüklerden bahsedilmemesi ve yargı ile ilgili düzenlemelerin bulunmaması gibi önemli eksiklikler nedeni ile sadece üç yıl yürürlükte kalabilmiştir. Cumhuriyetin ilanından sonra ilk Anayasa, 1921 Anayasasının dayandığı bazı esas ve temelleri de aynen alarak, 1924 yılında Teskilat-ı Esasiye kabul edilmiştir¹⁴⁴.

1.3.5.7. 1924 Anayasası Milli egemenlik Dönemi ve Mükellef Haklarına Mali Prensiplerin Getirilmesi

1924 Anayasası ile daha gelişmiş bir hak ve özgürlükler listesi ile 1789 geleneği izlenmiş, 1921 Anayasasının noksan bıraktığı önemli hususlar, 1924 Anayasası ile tamamlanmış ve 1924 Anayasası altı bölüm ve yüzbeş maddeden meydana gelecek şekilde oluşturulmuştur. 1924 Anayasası'nda Fransız ihtilalinin etkileri yoğun olarak görülmekte olup, hürriyetin tanımı 1789 Fransız Bildirgesinden alınmış, kişi hak ve özgürlükleri klasik anlamda kabul edilmiş, ancak hak ve özgürlükler için gerekli güvence mekanizması kurulamamıştır. Anayasa'da vergi ile ilgili düzenlemeler, iki ayrı madde ile düzenlenmiş olup, bu düzenlemeler; "AY, m. 84: Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır". "AY, m. 85: Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel

¹⁴³ Gözübüyük, a.g.e., s.113.

¹⁴⁴ Aslan, a.g.t., s.35.

idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir” seklindedir.1924 Anayasası 1961 yılına kadar yürürlükte kalmış ancak çeşitli değişikliklere uğramıştır. 1928, 1934 ve 1937 yıllarında yapılan değişikliklerle 1924 Anayasasına başka bazı temel ilkeler getirilmiş olup, bunlar; 10 Nisan 1928 değişikliği, Devlete laik bir karakter vermiş, 5 Aralık 1934 tarihli değişiklikle, kadınlara seçme ve seçilme hakkı tam olarak tanımış, 5 Şubat 1937 değişikliğiyle ise, Devletin "cumhuriyetçi, milliyetçi, halkçı, devletçi, laik ve inkılapçı" nitelikleri belirlenmiştir.1950’li yılların sonlarında ülkede artan tepki ve huzursuzluklar nedeni ile 1960 yılında ordu ülke yönetimine el koymuş ve daha sonra 1961 Anayasası hazırlanmıştır¹⁴⁵.

1.3.5.8. 1960 Anayasası Dönemi ve Mükellef Haklarına Sosyal Haklarının Bağlanması

1961 Anayasası, hazırlanırken Kanun-i Esasi ve 1924 Anayasasında benimsenmiş olan “doğal hukuk” yaklaşımı terk edilmemiş, ilk defa ekonomik ve sosyal haklara yer verilmekle, temel haklarda aynı zamanda “olan hukuk” yaklaşımı da Anayasaya girmiştir. 1961 Anayasası, temel haklar, hürriyetler ve ödevler başlığı altında ayrıntılı ve çok sayıda hüküm getirmiş olup, özellikle özgürlükler konusundaki temel yaklaşımı ve düzenlemeleri ile dikkat çekmekte ve anayasa yargısının da bu Anayasa ile kurulmuş olması ayrı bir önem taşımaktadır. Bunların nedeni; 1961 Anayasasında temel hak ve özgürlükler düzenlenirken, Türkiye’nin de imzalamış olduğu 1948 tarihli Evrensel Bildirge ve 1950 tarihli İHAS’ den oldukça yararlanmış olması ve bu belgelerde yaralan hükümlerin hemen hepsine yer verilerek, 1924 Anayasasına göre daha geniş kapsamlı olarak hazırlanmış olmasından kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda 1961 Anayasasında kişi hakları, sosyal, ekonomik haklar ve siyasal haklar olarak üçlü bölüm uygulanmış, bunlardan önce bir de genel hükümler eklenmiştir¹⁴⁶.

1961 Anayasası m. 2’de Cumhuriyet’in nitelikleri sayılırken “insan haklarına ve başlangıçta belirtilen ilkelere dayanan... devlet” ibaresi vurgulanarak, Uluslar arası

¹⁴⁵ Aslan, a.g.t., ss.36-40.

¹⁴⁶ Gözübüyük, a.g.e., s.113.

sözleşmelerin iç hukuka yansıdığı ve hukuk sisteminin insan haklarına dayalı bir nitelikte olacağı açıkça ifade edilmiş, böylece hukuk devleti ve insan hakları alanında ki evrimin 1960'lı yıllarda ülkemiz koşullarında en ileri asamaya ulaştığı kabul edilmektedir.1961 Anayasası'nda vergi ile ilgili düzenleme vergi ödevini başlığı altında düzenlenmiş olup, bu düzenleme; "AY, m. 61: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir" şeklindedir.1961 Anayasasında vergi yükümlüsü hakları ile ilişkili olabilecek düzenlemeleri: özel hayatın gizliliği (AY, m. 15), hak arama hürriyeti (AY, m. 31),mülkiyet hakkı (AY, m. 36), dilekçe hakkı (AY, m. 62) olarak tespit edebiliriz¹⁴⁷.

1.3.5.9. 1982 Anayasası Döneminde Mükellef Haklarının Sınırlandırılma Getirilmesi

1980'li yıllara gelindiğinde içinde bulunulan kaos ortamı Türk Silahlı Kuvvetlerinin ülke yönetimine el koymasından sonuçlanmış, ülkenin içinde bulunduğu durumda 1961 Anayasasının da rolü olduğu düşünülerek 1982 Anayasası hazırlanmıştır.1982 Anayasasının hemen tüm maddeleri, 1961 Anayasasının ilgili maddelerine oranla daha uzun ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.1982 Anayasası, asıl olarak 1961 Anayasası'nın temel kurallarını yinelemekle birlikte, özellikle sınırlama nedenlerindeki genişleme, Anayasa'nın sınırlamayı asıl, özgürlüğü istisna haline getirdiği biçimde yorumlanmaktadır. Bu anlamda 1982 Anayasasının hak ve özgürlük anlayışı, ödev ve sorumluluk anlayışıyla sıkıca dengelenmiştir. 1982 Anayasası uluslararası hukuka açıklık yönünden, 1961 Anayasasına göre daha elverişli kuralları koymuştur.¹⁴⁸

1982 Anayasasında vergi ile ilgili düzenleme, 1961 Anayasasında olduğu gibi "Vergi Ödevi" başlığı altında m. 73 ile yapılmıştır. 1982 Anayasasının mükellef hakları

¹⁴⁷ Aslan, a.g.t., s.36-40

¹⁴⁸ Aslan, a.g.t., ss.36-40

ile ilgili olabilecek düzenlemeleri: özel hayatın gizliliği (AY, m.20), mülkiyet hakkı (AY, m. 35), hak arama hürriyeti (AY, m. 36), dilekçe hakkı (AY, m. 74) olarak tespit edebiliriz. Osmanlı döneminden günümüze kadar ilan edilen fermanlar ve Anayasalar batıdaki tarzda halk hareketi ile olmamış, hazırlanan tüm ferman ve anayasalar Batıdaki örneklerin kopyalanarak alınması şeklinde iç hukukumuza aktarılmıştır. Bu nedenle insan hakları ve mükellef haklarına yönelik olan anayasal gelişmeler kuru bir normlaşma süreci ile sınırlı kalıp halen uygulamaya geçirmekte sorunlar yaşanmasına sebep olmaktadır¹⁴⁹.

1.3.6. Günümüz Mükellef Haklarının Gelişimi

Avrupa da ihtilaller ve insan hak ve özgürlükleri ile hızlanan anayasallaşma sürecine, yirminci yüzyılın ilk yarısında dahi çeşitli ülkelerde (Avrupa dahil) totaliter rejimlerin insan haklarına saygı göstermemeye devam etmesi, özellikle İkinci Dünya Savaşı öncesinde ve sırasında yaşanan üzücü ve utanç verici olaylar, savaştan sonra ülkeleri insan haklarını korumayı amaçlayan uluslararası çabalara yöneltmiştir. Onsekizinci yüzyılda İngiltere, ABD ve Fransa da bildirelerle ilan edilerek iç hukuklarda varlığı tanınan insan haklarının İkinci Dünya Savaşı öncesine kadar uluslararası hukukta bir etkisi olmamıştır. Bu döneme kadar insan haklarının korunması, güvence altına alınması, esas itibarıyla bir iç hukuk, bir anayasa sorunu olarak görülmüş, devletlerin ulusal hukuklarında vatandaşlık hakları olarak değerlendirilmiş ve halklar özgürlüklerini uluslararası toplumun hiçbir yardım ve katkısı olmaksızın, kendi çabaları ile kazanmaya çalışmaları olmuştur. İnsan haklarının somut olarak uluslararası nitelik kazanması ve uluslararası boyuta taşınmasında İkinci Dünya Savaşı'nın büyük rolü olmuştur. İkinci Dünya Savaşı'nın neden olduğu olumsuzluklar, uluslararası barışın sağlanıp sürdürülmesinde insan haklarının uluslararası alanda korunması gereği fikrinin ve insan haklarının devletlerin iç sorunu olduğu anlayışının terk edilerek bu alanda önemli kurumsal düzenlemelere yer verilmeye başlanmasına neden olmuştur¹⁵⁰.

Tüm bu gelişmeler, önce Birleşmiş Milletlerin doğuşunda sonrasında Avrupa Konseyinin kurulmasında etkili olmuş, insanlığın ortak dili olarak nitelenmeye başlanan

¹⁴⁹ Aslan, a.g.t., s.40.

¹⁵⁰ Aslan, a.g.t., ss.40-41.

insan hakları kuralları anayasalarda ve sonra da uluslararası anlaşmalarda pozitif kural haline dönüştürülmeye başlanmıştır. Bu dönüşümde insan haklarına saygı ilkesi uluslararası ilişkilerin ve sözleşmelerin temelinde yer almış, evrensel düzeyde gördüğü kabul sayesinde anayasacılığın en etkin ve yaygın aracı haline gelmiştir. Kisi hak ve özgürlükleri ile devletin vergilendirme yetkisi ile ilgili kurallar paralel gitmekte, insan hakları oluşturulurken aslında vergilendirmenin tarihide yazılmakta, bu anlamda mükellef hakları da insan haklarının evrenselleşen değerleri ve bu değerlerin koruyucusu kurumların düzenlemelerinden etkilenerak gelişme göstermektedir¹⁵¹.

1.3.6.1. 1950 Sonrası Mükellef Haklarının Gelişimi

1950'li yıllar İkinci Dünya Savaşı'nın üzücü ve utanç verici olayları neticesinde, savaş sonrası birçok ülkeyi insan haklarını korumaya yöneldiği bir dönem olmuştur. İkinci Dünya Savaşının neden olduğu olumsuzluklar, uluslararası barışın sağlanıp sürdürülmesinde insan haklarının uluslararası alanda korunması gereği fikrinin ve insan haklarının devletlerin iç sorunu olduğu anlayışının terk edilerek bu alanda önemli kurumsal düzenlemelere yer verilmeye başlanmasına neden olmuştur.¹⁵² Tüm bu gelişmeler, önce Birleşmiş Milletlerin doğusunda sonrasında Avrupa Konseyinin kurulmasında etkili olmuş, insanlığın ortak dili olarak nitelenmeye başlanan insan hakları kuralları anayasalarda ve sonra da uluslararası anlaşmalarda pozitif kural haline dönüştürülmeye başlanmıştır. Bu dönüşümde insan haklarına saygı ilkesi uluslararası ilişkilerin ve sözleşmelerin temelinde yer almış, evrensel düzeyde gördüğü kabul sayesinde anayasacılığın en etkin ve yaygın aracı haline gelmiştir. Kisi hak ve özgürlükleri ile devletin vergilendirme yetkisi ile ilgili kurallar paralel gittiğinden, insan haklarının tarihi vergilendirmenin tarihi bir olmaktadır. Bu anlamda mükellef hakları da insan haklarının evrenselleşen değeri olmaktadır. 1950'li yıllardan sonra insan haklarında yaşanan gelişme paralelinde mükellef haklarında da ilerlemeye neden olmuştur¹⁵³.

¹⁵¹ Aslan, a.g.t., ss.40-45.

¹⁵² Gözübüyük, a.g.e., s.4.

¹⁵³ Aslan, a.g.t., s.41.

1.3.6.2. 1990 Sonrası Mükellef Haklarının Gelişimi

Çağdaş anlamda mükellef hakları ile ilgili gelişmeler mükellef bildirgeleri veya imtiyazlarının açıklanması ve bu hakların korunmasına yönelik birimlerin oluşturulması ile gündeme gelmiştir. Somut manada vergi yönetimlerinin mükellef haklarına uygun düzenlemeleri yapmaları ise 1990'lara dayanmaktadır. 1990 yılında OECD tarafından hazırlanan "Taxpayers' rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries" adlı raporda OECD üyesi ülkelerin tamamının iç hukukunda mükelleflerin haklarına yönelik düzenlemelerin mevcut olmasına rağmen, söz konusu üye ülkelerin çok azında "mükellef hakları bildirgesi"nin açıklandığı gözlemlenmiştir. Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması hususunda ilk girişim İngiliz Vergi İdaresi tarafından Temmuz 1986'da "Mükellef Hakları İmtiyazı"nın yayınlanması ile başlamıştır. Ağustos 1991'de, bu imtiyazın temel amacı olan "mükelleflere adil ve etkin hizmet sunulmasını sağlamak" aynen korunurken, kolay anlaşılabilmesi için daha özet ve açık hale getirilmiştir. Temmuz 2003'te yenilenen ve Temmuz 2004'te tekrar gözden geçirilen "Vergi Mükellefleri İçin İmtiyaz", mükelleflere yönelik bir "hizmet taahhüt beyanı" niteliğini taşıyan broşür olarak basılmıştır. Böylece, Vergi Mükellefleri İçin İmtiyaz İngiliz Gelir İdaresinin mükellef hizmetlerine olan genel yaklaşımının bir ifadesi haline gelmiştir. ABD'de mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapılmıştır. ABD Kongresi, Mükellef Hakları Bildirgesini 1988 yılında kabul ve ilan etmiştir. Daha sonra, 1996 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 2 ve 1998 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 3'ü yasalaştırarak vergileme sürecinde mükelleflerin sahip olduğu hak ve ödevlerin kapsamını daha ayrıntılı bir şekilde kamuoyuna açıklamıştır. Benzer şekilde 1998 yılında İspanya da Mükellef Hakları Bildirgesini kanun şeklinde çıkarmış ve daha önce vergi kanunlarında var olan mükellef hakları iyileştirilerek ve yeni haklar tanınarak mükelleflerin vergileme sürecindeki konumları güçlendirilmiştir¹⁵⁴.

Mükellef hakları konusunda en ileri seviyeye ulaşmış olan Avustralya Vergi İdaresi (ATO), 1993 yılında Avustralya Parlamentosu tarafından yayınlanan bir rapordan sonra bu konuya eğilmiştir. İngiltere ve ABD'deki uygulamaların ayrıntılı

¹⁵⁴ Aslan, a.g.t., ss.40-45.

incelenmesinden ve titiz bir çalışma sürecinden sonra 1997 yılında ATO Mükellef Hakları İmtiyazı'nı yayınlanmıştır. Mükellef haklarının en iyi şekilde anlaşılması ve uygulanması amacıyla, ATO 2000 ve 2002 yıllarında iki ampirik araştırma yürütmüştür. Mükelleflerin talep ve beklentileri doğrultusunda gözden geçirilen ve yenilenen Mükellef Hakları İmtiyazı Kasım 2003'de yayınlanmıştır. İlk Mükellef Hakları İmtiyazı'nın çok uzun olduğu yönündeki geri dönüşüm bilgileri dikkate alınarak, bu imtiyaz iki şekilde yayınlanmıştır: 1) "Mükellef Hakları İmtiyazı – Bilmen Gerekenler" 2) "Mükellef Hakları İmtiyazı - Detaylı Olarak". Avustralya Mükellef Hakları İmtiyazı, vergileme işleminde mükelleflerin sahip oldukları hakları ve yerine getirmeleri gereken ödevleri açık ve basit bir şekilde sıraladığından, vergi idaresi – mükellef ilişkisinin karşılıklı ifadesi olarak görülmektedir. Son yıllarda, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları yürüten bütün ülkeler fonksiyonel veya mükellef odaklı bir yapılanma benimsemekte ve bu süreçte mükellef haklarının düzenlenmesi ve bunların açıklanmasına büyük önem vermektedirler. Nitekim İngiltere, ABD ve Avustralya'dan sonra, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları yürüten Kanada, Fransa, Yeni Zelanda, Danimarka, Hollanda, Finlandiya, Norveç, İsveç, İzlanda, İrlanda, Japonya, Güney Kore, İspanya, Rusya, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Macaristan, Bulgaristan, Peru, Arjantin, Gana, Uganda, Zambiya ve diğer birçok ülke, mükellef haklarının düzenlenmesi ve bunların açıklanmasına yönelik bildireler veya imtiyazlar yayınlamıştır. Ülkemizde de mükellef odaklı çalışmalar yurtdışındaki trende paralel olarak yürütülmeye başlanmıştır. 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yerine kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın temel kuruluş nedenleri arasında mükellef odaklılık ilkesi bulunmaktadır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yürüttüğü kalite çalışmaları ve 2006 yılında ilan edilen Mükellef hakları bildirgesi ve yeni yapılanma içerisinde 2005 yılında kurulan mükellef hizmetleri daire başkanlığı da ülkemiz açısından yurtdışı trendlerin paralelinde gelişmelerin olduğunu en açık göstergesidir¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Aslan, a.g.t., ss.40-45.

İKİNCİ BÖLÜM HAK KAVRAMI, MÜKELLEF HAKLARININ UNSURLARI, GELİŞİMİ VE ÖNEMİ

2.1. HAK KAVRAMI

İkinci bölümün ilk kısmında hak kavramı ile mükellef hakkı kavramını incelendikten sonra mükellef hakkı kavramının devlet kavramı içerisindeki yeri ve rolü irdelenecektir. İkinci kısımda mükellef haklarının gelişimine etki eden etmenler incelenecektir. Üçüncü kısımda mükellef haklarının temelini oluşturan üç ana unsur detaylarıyla incelenecektir. Dördüncü kısımda ise mükellef hakları iki ana başlık altında türlere ayrılarak ayrıntılı olarak incelenecektir. Beşinci ve son bölümde ise mükellef haklarının önemi vurgulanacaktır.

2.1.1. Hak Kavramı

Hak, kelime olarak hukuken korunan menfaat; adalet; kişilere tanınan yetki; davranış özgürlüğü; edinebilme, sahiplik ileri sürebilme yetkisi; yasaca tanınan ayrıcalık gibi birçok anlama sahiptir¹⁵⁶. Hukuki anlamda hak, hukuken korunan ve yararlanılması hak sahibinin iradesine bırakılan menfaattir¹⁵⁷. 19.yüzyılda egemen olan klasik tabii hukuk teorisine göre hak kavramı, hem bir ilkeyi hem de bir amacı ifade eder. Hakkın bir ilke olması, hakkın insan doğasının yaradılıştan kaynaklandığını; hakkın amaç olması ise objektif hukukun kişilerin haklarını güvence altına almak isteğini ifade etmektedir¹⁵⁸.

Haklar, hak sahipleri arasında dağıtılan ve uygun bir şekilde her bireyin bu paylaşımda yer almasını sağlayan bir sistemdir. Hak, davranış için yetki verir ve ayrıca

¹⁵⁶ Yılmaz, a.g.e., s.333.

¹⁵⁷ Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2002, s.57.

¹⁵⁸ Doğan Gökbel, "Mükellef Hakları", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Eskişehir, 2000, s.4.

görev ve sorumluluklarla ilişkilidir. Haklar sistemi toplumda yaşayan insanların isteklerini gerçekleştirmek için gerekli meşru yolları ortaya koymaktadır¹⁵⁹.

Hak denen yetkinin kullanımı insanda hak bilincinin güçlenmesi ölçüsünde anlam, değer ve önem kazanmaktadır. Hak bilinci yeterince gelişip güçlenmemiş kişi neyin kendisine ait olduğunu kesinlikle bilmediği için, hakkına sahip çıkma olanağından yoksundur. Hak kavramı ile yetki arasında yakın bir bağlılık gözümüze çarpar ve hak sahibi bu yetkiyi kullandığı zaman yani herhangi bir talepte bulunduğu zaman karşı taraf için bir yükümlülük, bir ödev ortaya çıkmaktadır. Toplum hayatında ve özellikle hukuk düzeninde hak, borç veya ödev arasında çok ince bir karşılık ilişkisinin bulunduğu görülür. Hukuk düzeninin belirli bir kişi için tanıdığı hak başka bir kişi için hukuki yükümlülük (borç veya ödev) doğurur. İnsanın bir hakka sahip olması, başkalarının da aynı haklara sahip olması demektir. İnsan haklarını kabul eden, yani eşitlikçi bir toplumda, haklar bakımından insanlar arasında ayrıcalık gözetilemez. Şu halde, her hak, kendisiyle birlikte bir ödev getirir. Bu ödev, başkalarının aynı hakka saygı gösterme ödevidir. Herkesin hak sahibi olduğu, fakat hiç kimsenin ödevi olmadığı toplumlarda karşılıklı haklar ve saygı yerine tam bir anarşi hakim olacaktır¹⁶⁰.

Hak kavramı, sadece özel hukuk veya sadece bireyler için değil, kamu hukuku, topluluklar, toplumlar ve uluslar için de geçerlidir. Yeterince hak bilinci gelişmemiş toplumlarda halk, her türlü kamusal haklarına (özgürlüklerine) uyuşukluk derecesinde bir umursamazlıkla sahip çıkmadığından, doğal olarak toplumsal yönetim herhangi birinin veya bir azınlık grubunun keyfi iradesine bırakılmaktadır. Bu nedenle, insanın doğuşundan itibaren eti ve kemiği gibi kişiliğinin ayrılmaz bir parçası ve tinsel özü olan hak dediğimiz bu kutsal yetkiye sahip çıkılarak onun gereği gibi kullanılması; sadece yaşamın insana sağladığı bir olanak değil, aynı zamanda bir kutsal ödev olarak bakılması gerekir¹⁶¹.

¹⁵⁹ Gülsen Yılmaz, “Değişen Dünya İçin Yeni Bir Anlayış: Hakların Yeniden Tanımlanması ve Yeni Planlama Yaklaşımı” <http://www.elyadal.org/PiVOLKA/11/degdunya.>, htm erişim 04/05/2008, 10:40.

¹⁶⁰ Gülsen Yılmaz, “Değişen Dünya İçin Yeni Bir Anlayış: Hakların Yeniden Tanımlanması ve Yeni Planlama Yaklaşımı” <http://www.elyadal.org/PiVOLKA/11/degdunya.>, htm erişim 04/05/2008, 10:40.

¹⁶¹ M. Emin Emimi, Hak Kavramı, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler, Erşim 05/05/2008, s.233.

2.1.2. Hak Kavramının Sınıflandırılması

Tarihsel süreç içinde hak, farklı kapsamlarda ele alınmıştır. Haklar çeşitli şekillerde sınıflanabilmekte ve değişik kuşaklara ayrılabilir. ¹⁶² Modern toplumda, hukuk kurallarının düzenlediği ilişkiler çok çeşitli oldukları için, bu kurallardan doğan haklar da aynı şekilde türlere ayrılmaktadır. Bu anlamda birbirine benzeyen vasıflar taşıyan hakları bir araya getirerek tasnifler mümkündür¹⁶³.

Hakları; siyasi haklar, vatandaşlık hakları ve insan hakları şeklinde bir sınıflandırma tabi tutabiliriz. Öncelikle bizim için önemli olan ve mükellef haklarının da temelini oluşturan insan hakları üzerinde durduktan sonra siyasi haklar ve vatandaşlık hakları kavramı üzerinde duracağız.

2.1.2.1. İnsan Hakları¹⁶⁴ Kavramı

Günümüzde, bir bütün halinde toplumsal yaşamı düzenleyen siyasal rejimlerin ve hukuki düzenlemelerin meşruluk kaynağı olarak algılanan “insan hakları”, insanın sırf insan olması nedeniyle sahip olduğu hakları ifade etmektedir. Bugün çok yaygın bir şekilde kullanılan insan hakları kavramı, hukuk ve siyaset teorisi gibi sosyal bilimlerin ve felsefi tartışmaların merkezinde yer almakta, temel sorunsallardan birini oluşturmaktadır¹⁶⁵.

Hak kavramının içinde en fazla gelişen ve en kapsamlısı olarak ifade edilen insan hakkı kavramı, özellikle 20. yy da tarihsel ve sosyolojik arka planı ciddi incelemelere tabi tutularak günümüz toplumlarında da fazlası ile önem taşımaktadır¹⁶⁶. İnsan hakları kavramının temelinde “insan” olgusu yatmaktadır. İnsan, biyolojik

¹⁶² Gülsen Yılmaz, “Değişen Dünya İçin Yeni Bir Anlayış: Hakların Yeniden Tanımlanması ve Yeni Planlama Yaklaşımı” <http://www.elyadal.org/PiVOLKA/11/degdunya.>, htm erişim 04/05/2008, 10:40.

¹⁶³ Neslihan Koşar, “Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007.

¹⁶⁴ İnsan hakları, iyi bir eğitim, sağlık, meslek sahibi olma, uygun bir yaşam standardına ulaşma, baskı altında tutulmama, fırsat eşitliği gibi bireylere toplum tarafından sağlanan temel haklar, insan hakları olarak adlandırılmaktadır.

¹⁶⁵ Öz, a.g.t., s.3.

¹⁶⁶ Yücedoğru, a.g.t., s.9.

niteliklerinin yanı sıra akıl sahibi, düşünen ve psikolojik tepkiler gösteren bir varlık olup, bu itibarla insanın sahip olduğu birtakım hakları bulunmaktadır. İnsan hakları, günlük hayatta her an karşımıza çıkabilecek hukuki ve sosyal bir kavramdır. İnsan hayatında önemli bir yere sahip insan hakları kavramının tanımlanması ve sınırlarının belirlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. İçerik açısından farklılıklar olsa da genel kabul gören tanıma göre, insanların; doğuştan kazandıkları, sırf insan olmaları nedeniyle sahip oldukları, dokunulamayan, devredilemeyen ve vazgeçilemeyen hakların bütünü olan haklara "insan hakları" denmektedir. İnsan hakları, insan onurunu güvenceye alan haklardır. Hakka, insan hakkı niteliğini kazandıran değer, insan onurudur. İnsan hakları kavramı, benzer kavramlar arasında en kapsamlı ve yaygın kullanılan kavramdır. Çünkü insan hakları pozitif hukukla sınırlı değildir. Ayrım gözetmeksizin tüm insanlara tanınması gereken haklardır. İnsan hakları fikri; insanın özünde varlık bulan onurunun saygı görüp korunacağı, medeni ve huzurlu bir hayata olan ve gittikçe artan ihtiyacına dayanmaktadır. İnsan hakları, kavram olarak yakın zamanlara dayansa da içerik olarak tarihi uzun zamanlara dayanmaktadır. İnsan hakları tarihte, insan yaşamının somut bazı gereklerine yönelik çözümler aranırken ortaya çıkmış ve toplumsal gelişmelere paralel olarak da, her yeni durumla biraz daha zenginleşerek gelişmiştir¹⁶⁷.

İnsan hakları; insanın içinde bulunduğu somut tehlikelerden kaynaklanan bir özgürlük arayışı ve insanın onurlu bir varlık olarak, özgürlük içinde yasama isteğidir. İnsan hakları sorununun tarihi ve ideolojik açıdan gözlenmesi, bu hakların insan haysiyetine uygun ve adil bir düzen arayışından ibaret olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. İnsanlar, gerek toplum içindeki ve gerekse devlet ile olan ilişkilerinde sürekli olarak özgürlük alanlarını genişletme çabası içinde olmuşlardır. Ancak bu çaba insan haklarının kendiliğinden sağlanarak korunmasına yeterli olmayıp; insan hakları aynı zamanda insanların kurumlaşmış ve hukuken bağlayıcı şekillerde, keyfi güce ve devletin ve toplumun tehditlerine karşı korunmayı da gerektirmektedir. İnsan haklarının felsefi temelinde esas olarak, doğal (tabii) haklar anlayışı bulunmaktadır. Doğal haklar, yazılı hukuktan önce gelen ve ondan üstün olan, insanın doğuştan sahip olduğu haklardır. Devlet, kendisinden önce de var olan bu hakları tanıyarak, bu hakları korumak için çaba göstermekle ve ihlalleri engellemekle görevlidir. Devlet, bu hakları

¹⁶⁷ Sanioglu, a.g.t., ss.4-6.

sağladığı ve koruduğu ölçüde insanların gözünde meşru bir yer edinecektir. Hiçbir sosyal ihtiyaç veya gerekçe, geçici bir süre için de olsa, doğal hakları yok saymayı ve uygulamadan kaçınmayı haklı gösteremez. Doğal haklar teorisi ve ona dayanan sosyal sözleşme yaklaşımında, insanın doğuştan gelen ve herkes için eşit nitelikte olan hakları vurgulanarak, siyasal ve sosyal düzenin, bu hakları güven altına alacak ve insanın özgürlüğünü koruyacak biçimde olması gerektiği ifade edilir. İnsan hakları; biri ahlaki diğeri yasal olmak üzere, iki temel üzerine oturmaktadır. Dünya üzerinde insan hakları konusu üzerinde henüz bir uzlaşma olmadığından, insan hakları ve diğer haklar arasında herhangi bir biçimde hiyerarşik bir yapı da bulunmamaktadır. İnsan haklarına baktığımızda hem tarihsel hem de evrensel olduğunu görmekteyiz. İnsan haklarının gelişme süreci hala devam etmektedir ve bugünkü insan haklarının gelişimi dört farklı aşamada ortaya çıktığı görmekteyiz¹⁶⁸.

2.1.2.1.1. Klasik Temel İnsani Haklar (Birinci Kuşak)

Klasik haklar olarak da adlandırılan birinci kuşak haklar, kişi özgürlükleri ile siyasal hakları içermektedir. Jellinek'in insan hakları sınıflandırmasındaki negatif ve aktif statü haklarına karşılık gelir. "Koruyucu haklar" olarak da adlandırılan negatif statü hakları bireye devlet de dâhil kimsenin karışamayacağı özel bir alan sunarken, aktif statü hakları ya da "katılım hakları" denen haklar bireyin devletin iktidar mekanizmalarına; siyasal iktidarın ve kamu otoritelerinin işleyişine katılma ve karışma haklarına karşılık gelir. Birinci kuşak haklar bireyi ön plana çıkarmaktadır. Birinci kuşak hakları kuramsal kaynaklarından olan 17. yüzyıl doğal hukuk anlayışı bireye, kendi aklına üstünlük tanımak bakımından, davranışları üzerinde bilgisel ve moral mutlak bir üstünlük tanır¹⁶⁹.

Bugün klasik ya da temel haklar olarak adlandırdığımız "Kişi özgürlükleri ve siyasal haklar", büyük ölçüde aristokrasi-burjuvazi çatışmasına dayanmaktadır. İki sınıf arasındaki çelişki ve çıkarlar çatışması, özellikle siyasal haklarda netleşmektedir. Ayrıcalıklar üzerinde kurulu feodal rejime karşı devrimci burjuvazinin verdiği mücadele,

¹⁶⁸ Sanioğlu, a.g.t., ss.7-9.

¹⁶⁹ Bülent Algan, "Ekonomik, sosyal ve Kültürel Hakların Korunması"(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s.49.

“özgürlük ve eşitlik” kavramlarının doğumuna kaynaklık etmiştir.. XVII. ve XVIII. yüzyıl devrimleri feodal çağın kapanmakta olduğunu müjdelirken, beraberinde bir hak ve özgürlükler demetini de getirmiştir¹⁷⁰.

“Liberalizmin kavradığı yegâne gerçeklik, bireyin gerçekliğidir” bu bağlamda anlaşılması gereken birey, Liberalizm anlayışına ve burjuva sınıfının çıkarlarına da uygun düşecek “soyut birey” anlayışdır. Soyut birey, gerçeklikten ve içinde bulunduğu toplumdaki bağımsız olarak kurgulanan özerk, soyut(lanmış) bir bireydir. Bireyin bir soyutlama olarak tanımlanması, aynı zamanda onun “standartlaştırılması” anlamına gelmektedir. Bireyin soyutlanması tüm bireyler, toplumsal statüleri, sahip oldukları olanakları ve yokluğuyla kıvrandıkları gereksinimleri ne olursa olsun, sırf insan oldukları için, aynı “standart” haklara sahiptirler. Bu “standart” haklarla, toplumun tüm üyelerine kuramsal olarak eşit özgürlük olanakları sağlanmış olur. Birinci kuşak haklarından negatif statü hakları aynı zamanda bireylere, hiç kimsenin karışamayacağı özel bir alan yaratmaktadır. Birey bu özel alan içinde bağımsız olarak eylemlerde bulunabilir. Bu özgürlük negatif bir özgürlüktür. Bireylerin bu haklardan yararlanabilmeleri için devletin kural olarak yapması gereken; karışmamak, müdahale etmemek ve başkalarının da müdahale etmemesini sağlamaktan ibarettir. Ancak, devletin bireyin özel alanına başkalarının karışmasını önleme yükününün, John Locke’un ve liberal anlayışın da devlete biçmiş olduğu “güvenliği sağlama” görevinin bir görünümü olduğu varsayıldığında, bu hakların devlete “karışmama” dışında gerçek bir yükümlülük yüklediği ortaya çıkar. Devletin bunun dışında pozitif birtakım edimlerde bulunması beklenmez. Kısacası, bireye negatif özgürlük sağlayan negatif statü haklarının devlete biçtiği rol de negatiftir. Ancak bu, devletin bu alana ilişkin hiçbir düzenleme yapmayacağı anlamına gelmemektedir. Devlet, özgürlüklerin kullanımını kolaylaştırmak amacıyla elbette birtakım düzenlemeler yapacaktır; yapması da gerekmektedir. Bir hakka ilişkin salt bir düzenlemenin varlığı ortada bir sınırlama olduğu anlamına gelmemektedir. Birinci kuşak haklardan bireylerin yararlanabilmeleri için, devletin bu hakkın kullanma koşullarını yaratması da gerekebilir. Örneğin adil yargılanma hakkı; bu haktan bireylerin yararlanması, devletin kurduğu mahkemelerin ve mahkeme üyelerinin

¹⁷⁰ Öz, a.g.t., s.3.

bağımsız olarak yargı işlevini yerine getirmelerini sağlayacak tüm tedbirleri de alması zorunlu koşuluna bağlıdır¹⁷¹.

Aktif statü hakları söz konusu olduğunda, devletin düzenlemelerde bulunması doğaldır. Serbest seçimlerin düzenlenmesi, siyasi partilere bağımsız olarak yaşamlarını sürdürebilecekleri ekonomik ve diğer kaynakların sağlanması gibi pek çok düzenleme, bireylerin bu haklardan yararlanabilmeleri için devletin üstlenmesi gereken olumlu ve oldukça yüksek maliyetli edimlerdir. Sonuç olarak birinci kuşak haklar; (i) soyut birey anlayışına uygun; bireye (ii) standart; ve (iii) negatif bir özgürlük alanı sağlayan; son olarak da (iv) devlete kural olarak karışmama, müdahale etmeme, kaçınma edimlerini yükleyen haklardır¹⁷².

2.1.2.1.2. Sosyal Haklar (İkinci Kuşak)

Klasik liberal insan hakları anlayışına bir tepki olarak ortaya çıkan ikinci kuşak haklar, pek çok bakımdan “birinci kuşak hakların bir antitezi” olarak nitelenmektedir. Her iki kuşağın ortaya çıkış süreçleri ve özellikle yürütülen mücadelelerin kimlere karşı yapıldığı ve nelerin talep edildiği gözlemlendiğinde bu görüşü destekleyen ipuçları elde edilebilmektedir. İkinci kuşak haklar, birinci kuşak klasik haklarda olduğu gibi temel özellik olarak bireyi ön plana çıkarmaktadır. İkinci kuşak haklarda bireyi koruma temel amacına yönelmektedir. Klasik haklar bakımından benimsenmiş olan soyut birey anlayışı, ekonomik, sosyal ve kültürel haklar bakımından değişmiş; gerçeklikten ve içinde bulunduğu toplumdaki bağımsız olarak kurgulanan özerk, soyut(lanmış) bir birey olmaktan çıkarak, bir toplum içinde, gerçek hayatta yaşayan, ihtiyaçları ve beklentileri olan, “somut” bir birey ya da “sosyal vatandaş” anlayışına dönüşmüştür. Ancak böyle bir bireyin değeri, hiçbir biçimde yukarıda sözü edilmiş olan “soyut” bireyden ne ahlaki, ne de hukuksal bakımdan daha azdır. Birinci kuşak haklar bakımından bireyin bir soyutlama olarak algılanmasının, aynı zamanda onun “standartlaştırılması” anlamına geldiği yukarıda açıklanmıştı. Böylesi bir yaklaşım zorunlu olarak, bireye tanınan hakların da standartlaştırılması anlamına gelir ve bu “standart” haklar aracılığıyla, toplumun tüm üyelerine kuramsal olarak eşit özgürlük olanakları sağlanmış olur. Ekonomik, sosyal ve

¹⁷¹ Algan, a.g.t., ss.45-50.

¹⁷² Algan, a.g.t., ss.45-50.

kültürel haklar söz konusu olduğunda ise, bu sakıncaların giderilmesi, -bu hakların yerine getirildiği ölçüde- olanaklıdır. İkinci kuşak haklar bireylerin öznel gereksinimlerinin sağlanmasında yardımcı olmaktadır. Böylece, birinci kuşak haklarla birlikte ikinci kuşak haklardan da tam olarak yararlanılması sağlandığında bireylere sağlanan şey, yalnızca kuramsal bir özgürlük değil, aynı zamanda bireyin yararlanabileceği pek çok olanaktır. Böylece bu haklar, negatif özgürlükleri eşitlikle bağdaştırmak ve sosyal eşitliği ve adaleti sağlamak amaçlarına yönelmiş olmaktadır¹⁷³.

İkinci kuşak haklar bireylere sağladığı özgürlüğün negatif değil, daha çok “pozitif” bir özgürlük olması, yalnızca bireye dokunulmaz, özel bir alan yaratmayı; ona, devletten bir takım taleplerde bulunma hakkını vermektedir. İkinci kuşak haklar, genel olarak, bireylerin bu haklardan yararlanabilmesi için devletin pozitif edimlerde bulunması zorunlu olan haklardır. Ekonomik, sosyal ve kültürel haklar, bu özelliğiyle de, yukarıda devlete “karışmama” dışında gerçek bir yükümlülük yüklediği belirtilen klasik haklardan ayrılır. İkinci kuşak haklar; (i) gerçek hayatta yasayan, somut bir birey anlayışına uygun; bireye (ii) gereksinimlerine uygun; ve (iii) kural olarak pozitif bir özgürlük alanı sağlayan; (iv) devlete kural olarak pozitif edimler yükleyen haklardır. Sosyalist ve pozitivist düşünce akımlarının aşırı bireyci özgürlük anlayışını etkilemesi ve bazı değişikliklere yol açması, refahın yaygınlaştırılması konusunda problemler ortaya çıkması ikinci aşama hakları dediğimiz, sosyalist hareketle birlikte sosyal hakları geliştirmiştir. Sosyal haklar çerçevesinde; seçme, seçilme ve siyasal örgütlenme hakları, çalışma olanaklarının düzeltilmesi, iş olanaklarının yaratılması, toplumsal güvenliğin sağlanması, sendika ve grev haklarıdır. Toplumsal ve ekonomik hakların tanınması klasik demokrasinin acımasız özgür girişim ve yarışma koşullarının haksızlık ve adaletsizliğine karşı girişilen toplumsal hareketler ve devrimler sonucu kazanılmıştır¹⁷⁴.

¹⁷³ Algan, a.g.t., ss.50-55.

¹⁷⁴ Öz, a.g.t., s.4.

2.1.2.1.3. Dayanışma Hakları (Üçüncü Kuşak)

XX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren görülmeye başlanan bilimsel ve teknik gelişmeler sonucunda nükleer teknoloji ile atom çağına girilmesinin yol açtığı nükleer yayılma, çevre felaketlerine yol açan sınırsız denetimsiz sınaî büyüme, terör, katliam, işgaller ve kalkınmakta olan ülkeler ile azgelişmiş devletlerin karşılaştıkları büyük sorunlar insan hakları kavramı üzerinde yeniden düşünülmesini gerektirmiştir¹⁷⁵.

Bölgesel ve uluslararası ölçekte harcanan çabaların sonucu olup kolektif ve bireysel gereksinimlere dayanan “Dayanışma Hakları”, insan hakları genel kuramının evriminden türetilmiştir. Dayanışma hakları; çevresel haklar, toplumsal ve kültürel kendi kaderini tayin, insanlığın ortak mirasından yararlanma, uluslararası bir barış ortamında yaşama gibi hak ve özgürlükler getirmektedir. Üçüncü aşama haklar toplumda ilişki içindeki insanı esas almaktadır, zaten bu nedenle dayanışma hakları olarak tanımlanmaktadır. Bu hakların gerçekleştirilmesi için toplumda yaşayanların tümünün gayretlerinin birleştirilmesi gerekmektedir. Tüm bunlarla birlikte ortaklaşa bir ödev ve sorumluluk yükleyen dayanışma hakları ile hem birey, hem toplum yapısı, hem de demokrasi ve yönetim anlayışı tüm bu gerekliliklere uyumlu olabilecek biçimde evirilmektedir¹⁷⁶.

2.1.2.1.4. İnsan Onuru (Dördüncü Kuşak)

Dördüncü kuşak insan hakları ise, bilimin kötüye kullanılması olasılığına karşı, insanın temel özelliğini oluşturan, insanı öteki canlı varlıklardan ayıran ilke olduğu ve insan haklarının temelini oluşturan bir ölçüt niteliği taşıdığı belirtilen “insan onuru”nu koruması gereken haklardır. Bilim, insana sonsuz olanaklar sunmuş olmakla beraber, insan onurunu zedeleyen kimi uygulamalara yol açabilir. Bu süreç, insan hakları kavramının zaman içerisinde daha gelişmiş bir içeriğe doğru gittiğini kanıtlamaktadır¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Öz, a.g.t., s.5.

¹⁷⁶ Gülsen Yılmaz, “Değişen Dünya İçin Yeni Bir Anlayış: Hakların Yeniden Tanımlanması ve Yeni Planlama Yaklaşımı” <http://www.elyadal.org/PiVOLKA/11/degdunya.>, htm erişim 04/05/2008, 10:40.

¹⁷⁷ Öz, a.g.t., s.6.

2.1.2.2. Siyasi Haklar¹⁷⁸ veya Vatandaşlık Hakları¹⁷⁹ Kavramı

Devletin maddi unsurlarından birisi insan topluluğu diğeri ise, ülkedir. Devletin insan ögesi, devlete bağlı belirli bir insan topluluğudur. İnsan topluluğu; devletin vazgeçilmez kurucu öğelerinden birisidir. İnsan ögesi, ulus (millet), halk, tebaa gibi kavramlardan oluşmaktadır. Vatandaşlığın kazanılması ve kaybedilmesi ile ilgili hususlar yasalar ile kurala bağlanmıştır. Vatandaşlık “kişinin hukuki bir bağ nedeni ile bir devlete aidiyetini simgeleyen niteliğidir.” Bu nedenle; vatandaşlığı, devletle kişi arasındaki karşılıklı hak, görev ve yükümlülük ilişkilerini belirleyen hukuksal bağ olarak tanımlayabiliriz. Vatandaş hakları deyimi ilke olarak 1789 Fransız İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesinde kullanılmış olup, sadece vatandaşlara özgülenen hakları ifade etmekte, yönetime katılma, bugünkü anlamı ile siyasal hakları kapsamaktadır. Bu nedenle; vatandaşlık hakları anayasalarda siyasi hak ve ödevler arasında düzenlenmekte, vatandaşlara ve sadece bunlara tanınan haklar arasında en önemli dilimi siyasi haklar oluşturmaktadır. Vatandaşlık, “Devletin tek taraflı egemenlik hakkını kullanarak, koşullarını ve hükümlerini saptadığı bir hukuki statüyü gerçekleştiren fert ile arasında kurulan bir hukuki bağıdır”. Ancak devlet, insan haklarıyla ilgili temel esaslara riayet etmek şartıyla vatandaşlık hukuku alanında, kendi menfaatlerini ön plana alarak dilediği gibi düzenleme yapabilir¹⁸⁰.

Hak kavramını çok fazla şekilde de ayırtlaştırmak mümkündür ama konumuz itibariyle bir kamusal hak başlığı altında Alman hukukçu Georges Jellinek'in yaptığı tasnifle siyasi veya vatandaşlık haklarını; koruyucu(Negatif Statü Hakları)haklar, isteme (Pozitif Statü Hakları) hakları ve katılma hakları (Aktif Statü Hakları) şeklinde sınıflandırmak da mümkündür¹⁸¹. Bu ayırımın temelinde, statü kavramı ve bireyin devlet karşısındaki konumu yatmaktadır.

¹⁷⁸ Siyasi haklar; kişinin siyasi iktidarın kullanımına katılma amacına yönelik seçme, seçilme, siyasi parti kurma ve partilere girme, siyasi iktidarı eleştirme gibi haklarına, siyasi haklar adı verilmektedir

¹⁷⁹ Vatandaşlık hakları; bir toplumun yurttaşlarına, o toplumun hukuki ya da yasa koyucu güçleriyle verilen haklara, vatandaşlık hakları adı verilmektedir.

¹⁸⁰ Aslan, a.g.t., ss. 5-8.

¹⁸¹ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınları, Ankara,2004, s.58.

Bireyin devlet karşısındaki konumu, insan haklarına ilişkin olarak bireyin devletten beklediği edimin niteliği konusunda da belirleyicidir. İnsan haklarının bu tasnif biçimi de, kısaca, devletin bu hakların gerçekleştirilmesine ilişkin tutumuna dayanmaktadır. Dolayısıyla klasik olarak kabul edilen bu sınıflandırmanın insan haklarının özüne ya da doğasına ilişkin olmayan, biçimsel bir tasnif olduğu söylenebilir¹⁸².

2.1.2.2.1. Negatif Statü Hakları Kavramı

Negatif statü hakları, kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanının sınırlarını çizen hak ve hürriyetlerdir. Bu haklar devlete; negatif bir tutum, sadece karışmama, gölge etmeme ödevi yüklerler. Bu haklara; kişinin belirli bir yaşam alanını saklı tutan, devletin bu alana karışmasını önleyen veya sıkı bir biçimde düzenleyen haklar olduğundan koruyucu haklar da denilmektedir. ¹⁸³Bu haklar devlete “karışmama”, “gölge etmeme” görevi yüklerler¹⁸⁴.

2.1.2.2.2. Pozitif Statü Hakları Kavramı

Sosyal devlet ilkesinin sonucu olan bu haklar kişinin toplum hayatı içindeki sosyal ve iktisadi kamu faaliyetleri ile ilgili olan kamu haklarıdır. ¹⁸⁵Pozitif statü hakları; bireylere devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım isteme imkanını tanıyan haklardır. Pozitif statü haklarına, kişiye devletten bir şey isteme hakkını verdiği için isteme hakları da denilmektedir. Kişinin toplumsal hayatı içindeki sosyal ve ekonomik faaliyetleri ile ilgili olan kamu haklarıdır¹⁸⁶.

¹⁸² Bülent Algan, “Ekonomik, sosyal ve Kültürel Hakların Korunması”(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s.34.

¹⁸³ Koşar, a.g.t., s.5.

¹⁸⁴ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi, Bursa , 2004, s.100.

¹⁸⁵ Yücedoğru, a.g.t., s.7.

¹⁸⁶ Öztan, a.g.e., s.59.

2.1.2.2.3. Aktif Statü Hakları Kavramı

Aktif statü haklarının amacı herhangi bir şekil ve derecede devletin siyasal kuruluşuna ve idaresine katılmaktır. Modern toplumun esas ilkelerinden biride katılımcı bir toplum ortaya koyabilmektir. Bu ise ancak demokratik bir yönetim ile mümkündür. Demokrasilerde katılımın sağlanması, gerek coğrafi problemler gerekse nüfus çokluğu nedeni ile ancak temsili demokrasi yolu ile olabilmektedir. İşte kamu yönetiminin gerekse kamu hizmetini yürütmesini sağlamak amacı ile katılımı gerektiren haklara Aktif statü hakları(siyasal kamu hakları) yada katılım hakları denir. Aktif statü hakları kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklardır. Kişinin daha doğrusu yurttaşın siyasi gücünü kullanmasını sağlayan "Aktif statü haklarına"; vatandaşlık hakkı, seçme ve seçilme hakkı, siyasi partilerle ilgili hükümler, kamu hizmetlerine girme hakkı, seçme ve seçilme hakkı, siyasi partilerle ilgili hükümler, kamu hizmetlerine girme hakkı, vatan hizmeti hakkı, vergi ödevi, dilekçe hakkı gibi haklar girmektedir¹⁸⁷.

2.2. MÜKELLEF HAKLARININ UNSURLARI

Mükellef haklarını vergilendirme süreci içerisinde bir borç ilişkisi şeklinde değerlendirecek olursak, borç ilişkisinin nasıl ki alacaklı, borçlu ve edim üç ana unsuru varsa, mükellef haklarında da mükellef, devlet ve kamusal hizmetlerden oluşan üç ana unsuru vardır. İlk unsur üzerine düşen vergiyi ödemekle yükümlü olan gerçek kişi ve tüzel kişileri içine alan borç ilişkisinde borçlu konumundaki mükelleftir. İkinci unsur ise hukuki zoru kullanarak alacaklı konumda olan yerel düzlemde yerel idareleri de içine alan devlettir. Üçüncü unsur ise alacaklı ile borçlu arasında borcun konusunu oluşturan alacaklı konumundaki devletin yerine getirmek zorunda olduğu mükellefin ise devletten talep edebileceği kamusal hizmetlerdir. Biz burada öncelikle mükellef unsurunu detaylı bir şekilde inceleyeceğiz.

¹⁸⁷ Tezcan, erdem, Sancaktar, a.g.e, s.59.

2.2.1. Mükellef Unsuru

Mükellef unsurunun kapsamına alacaklı olan devlete karşı üzerine düşen vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile diğer yükümlülükleri yerine getirmek zorunda olan gerçek kişi veya tüzel kişileri girmektedir. Mükellef; vergi ödeyen kişi olması hasebiyle sahip olduğu haklar bakımından hem insan haklarından hem de vatandaşlık haklarından farklı haklara sahip olmaktadır. Bu yüzden mükellef kavramını, mükellef hakları kavramını ve mükellef hakları ile diğer haklar arasındaki farkları açıklığa kavuşturmak gerekmektedir.

2.2.1.1. Mükellef Kavramı

Mükellef; Arapça kökenli ve Türkçede yükümlü manasına gelen bir kelimedir. Mükellef kavramı yerine literatürde günümüzde yükümlü kavramının kullanılmaya başlanmasına rağmen, VUK'da geçen kelime mükellef olduğundan burada da mükellef olarak ifade edilecektir¹⁸⁸.

Arapça bir kelime olan mükellef külfet kelimesinden türemiştir. Külfet anlam olarak zahmet, zorluk, yorgunluk, zorlu iş manalarına gelmektedir. Külfete katlanan anlamında olan mükellef kelimesi bir şeyi yapmaya veya bir şeyi ödemeye mecbur olan¹⁸⁹, bir görevi, bir sorumluluğu yerine getirmek zorunda olan yükümlü, ödevli, görevli anlamlarına gelmektedir¹⁹⁰. Vergisel açıdan mükellef; dar anlam da yani maddi olarak vergi borcunu ödeyen kişi veya kurum anlamına gelmektedir. Geniş anlamda ise yani biçimsel olarak hem vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarla kendisine verilen biçimsel ve usule ilişkin görevleri yerine getiren kişi veya kurum olarak ele alınmaktadır¹⁹¹.

¹⁸⁸ Recep Yücedoğru, "Türk Vergi sisteminde Mükellef Hakları, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s.11.

¹⁸⁹ Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lugat**, Aydın Kitapevi Ankara, 2001, s. 717.

¹⁹⁰ Hürrem Fila, **Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi**, 16.Cilt, İnterpress Basın A.Ş., İstanbul, s.8444.

¹⁹¹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Alfa Kitapevi, Bursa, 2000, s.25.

Vergilendirme ilişkisinde vergi alacaklısı devlet ile vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellef arasındaki ilişkiyi bir alacak borç ilişkisine benzetilebiliriz.¹⁹² Çünkü Türk Vergi Sistemimizde halen yürürlükte olan 213. sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre mükellef "Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir." şeklinde tanımlanmamıştır, bu yüzden vergi borcunu ödemekle olan mükellefler gerçek veya tüzel kişiler olabildiği gibi tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklar ile iş ortaklıkları da vergi mükellefleri olabilmektedirler.¹⁹³

Borçlar hukukunda borç ilişkisi; alacaklı ve borçlu olarak isimlendirilen iki taraf arasında meydana gelen ve taraflardan birinin diğerine karşı belli bir davranış biçimini yerine getirmekle sorumlu olduğu hukuksal ilişkidir. Borç ilişkisinde borçlu; yapmak, vermek ya da kaçınmak şeklinde belirlenmiş belli bir davranış biçimini(edimini) yerini getirmekle sorumlu olan kişi, alacaklı ise borçludan bu davranış biçiminde bulunmasını talep etme hakkına sahip olan taraftır. Alacaklı ve borçlu adı verilen iki taraf arasında, borçlunun yerine getirmekle sorumlu olduğu davranış biçimine ise edim denir. Edim; konusu bir şeyin verilmesi, yapılması ya da yapılmaması şeklinde sağlanmış bulunan borç ilişkisinin konusunu ve amacını teşkil eden davranış biçimidir¹⁹⁴.

Vergilendirme ilişkisi ile borç ilişkisini ilişkilendirirsek "devlet" alacaklı taraf "mükellefler" borçlu taraf olacaktır. Söz konusu borç ilişkisindeki edim ise; (yani borç ilişkisinin konusunu ve amacını belirleyen bir şeyin verilmesi veya yapılması gerekli olan davranış biçimi) mükellef bakımından üzerine düşen vergi borcunu zamanında ve tam olarak ödemek, devlet bakımından ise mükellefin can ve mal güvenliğini sağlamak, sağlık, eğitim, adalet gibi kamusal hizmetleri tam ve etkin bir şekilde mükellef sunulması işidir. Borçlu taraf olan mükellefin hakları tezimin konusunu oluşturduğundan öncelikle mükellef hakkını inceleyeceğiz.

¹⁹² Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1998, s.76.

¹⁹³ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2000, s.29 .

¹⁹⁴ Oğuzhan Ardıç, Emel Ersol, **Borçlar Hukuku**, Seçkin yayınları, Ankara, 2002, s.26.

2.2.1.2. Mükellef Hakkı Kavramı

Mükellef Hakları İngilizce “taxpayers’ rights” terimi ile ifade edilmektedir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi’nde, yükümlü yerine mükellef tercih edilmiştir. Bu tercih vergi kanunlarında kullanılan terminoloji ile uygunluk içindedir. Doktrinde, mükellef hakları, yükümlü hakları, vergi yükümlüsünün hakları, vergi ödevlisinin hakları ve vergi yükümlülerinin korunması gibi terimler kullanılmaktadır¹⁹⁵. Bu çalışmada mükellef hakları terimi kullanılarak mükellef hakları; dar ve geniş anlamda ele alınacaktır.

2.2.1.2.1. Dar anlamda Mükellef Hakkı Kavramı

Mükellef hakları; “vergi yükümlülerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır¹⁹⁶.” şeklinde tanımlanmaktadır. Mükellefin, kelime itibari ile sürekli bir yükümlülükle muhatap olan manasına gelmesi ilk bakışta “mükellef hakkı” kavramını gölgeleyen bir yapıya sahiptir. Mükellef kelimesinde ödev vurgusu öylesine yoğun bir biçimde hissettirilir ki vergi mükellefi denilen kişinin bazı haklara sahip olabileceği ilk planda akla gelmez¹⁹⁷. Ancak mükellefiyetin yada yükümlülüğün haklardan ayrılması da beklenemez. Çünkü hak olmadan yükümlülüğün işlevsel yönünün tamamlanabilmesi imkânsızdır. Hak ve yetki kavramlarının birbirinden ayrılmaz bağlar ile bağlı olduklarını unutmamak gerekir¹⁹⁸.

Vergileme ilişkisini özel hukuktaki borç ilişkisine benzetilse bile vergi; kamu hukukuna tabi bir kavram olduğundan vergi ilişkisindeki taraflar özel hukuktaki gibi eşit değildirlir, söz konusu ilişki özel hukuktaki gibi yatay değil kamu hukukuna tabi olduğundan dikey ilişki söz konusudur. Devlet egemenlik hakkına dayanarak, vergileme ilişkisinde otoritesini kullanmaktadır. Bu yüzden vergi hukuki ilişkisinde esas tutulması

¹⁹⁵ , İsmail Özgür Aslan, “Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.4.

¹⁹⁶, Kamil Mutluer / Fethi Heper, /, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1536, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 817, Eskişehir, 2004, s. 126.

¹⁹⁷ Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri Ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, Yaklaşım, Aralık 2003, Sayı 5.

¹⁹⁸ Yücedoğru, a.g.t., s.13.

gereken genel amaç, mükellef ile devlet arasındaki çıkarlar dengesinin kurulması ve korunmasıdır¹⁹⁹.

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılan ve mükellefe bazı imkân veya haklar tanıyan 1215 tarihli Magna Charta ve devamına paralel olarak yaşanan Anayasal hareketlere kadar götürebileceğimiz mükellef hakları oldukça eskidir.²⁰⁰ Takip eden tarihsel süreçte vergilendirmeye ilgili çeşitli ilkeler dile getirilmiş ve vergilendirme sürecinde bunlara uygun davranılması gerektiği vurgulanmış lakin mükellef hakları kavram olarak dile getirilmemiştir. Ancak çağdaş anlamda mükellef hakları ile ilgili gelişmeler, mükellef bildireleri veya imtiyazlarının açıklanması ve bu hakların korunmasına yönelik birimlerin oluşturulması ile gündeme gelmiştir²⁰¹.

Mükellef haklarını; insan hakları bağlamında ele aldığımızda, demokrasi ve insan hakları olgularının gelişimiyle paralel setrettiğini görmekteyiz. Vergilemeye ilişkin ilk tarihsel olaylar, ilk demokrasi savaşlarının başladığı tarihi de vermektedir. Önce bir hediye olarak başlayan sonra bir görev olarak görülen vergi; tarihsel süreç içerisinde evrilerek, günümüzde demokrasinin bir bedeli olarak karşımıza çıkmakta, demokratik toplumlarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin maliyetine anonim katılım payı olarak karşımıza çıkmaktadır²⁰².

Mükellef hakları hususunda yaşanan süreç; vergi ödevini devlet eksenli değil, birey eksenli okuma anlamındaki bir dönüşümün kademeli olarak gelişmesidir. İlk yaşanan süreç, modern anlamda anayasaların da orta çıktığı döneme de tekabül ederki, vergi mükelleflerinin korunmasını anayasalar ile güvence altına alınmasıyla başlar. İkinci yaşanan süreç ise, 2. Dünya Savaşından sonra 1970'lere kadar süren vergi tabanının yaygınlaştırma hareketidir. Bu hareket neticesinde vergi idaresi ile mükellef arasında ilişkiler yoğunlaşmış, mükellefin korunması yasal düzeyde idare-mükellef ilişkisinin bir çerçeve (usulün hukukileşmesi ve mahremiyetin korunması anlamında) bağlanması şeklinde genişlemiştir. Üçüncü yaşanan süreçte ise birçok

¹⁹⁹ Gökbel, a.g.t., s.9.

²⁰⁰ Koşar, a.g.t., s.8.

²⁰¹ Adnan GERÇEK, "Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi " , Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 209, Subat 2006, s. 122.

²⁰² Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.1.

ülkede 1980 ve 1990 yıllarında vergi mevzuatlarındaki vergi reform hareketiyle birlikte mükellef haklarının daha geniş zemine taşınmış, yasal ve idare usullerinin genişletilmiş, vergi idaresi yasalarının içeriğinde mükellefleri koruyucu düzenlemelerin yer almaya başlamış, peşi sıra mükellef hakları bildireleri yayınlanmaya başlamıştır²⁰³.

Günümüzde vergileme işleminde başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması amaçlandığı gözlenmektedir. Dolayısıyla mükellef haklarının son zamanlarda ön plana çıkmasının felsefi dayanağı; vergileme işlemine mükellef açısından yaklaşılması ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin yapılması olarak kabul edilmektedir²⁰⁴.

Mükellef hakları kavramı ile mükellefin korunması kavramları iç içe geçmiş kavramlar olarak algılansa da koruma devlet içerikli, hak ise birey içerikli bir kavramdır²⁰⁵. Hak kavramının özünde yetki unsuru yer aldığından bireye bir şeyi yapmak veya başkalarından belirli bir şekilde davranmayı veya bir şeyi yapmayı isteme yetkisini verir. Hakkın sınırları, objektif hukukça belirtilmiş bir şeyi yapma (malikin malik olduğu şeylerden yararlanması) veya yapmamayı isteyebilme(malikin başkalarından kendi mülkiyet hakkına dokunmamalarını talep edebilmesi) yetkileridir²⁰⁶.

Mükellef hakları, insan haklarının yeni bir türü olarak görüldüğünden, dar ve geniş anlamda olarak ele almak gerekir. Dar anlamda mükellef hakları; vergilendirme sürecinde devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar manzumesi olarak tanımlanabilir. Hukuki niteliği açısından mükellef hakları, “vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklar“ şeklinde de tanımlanabilir²⁰⁷.

Mükellef hakları dendiğinde anayasa, uluslar arası sözleşme, yasa, idari düzenleyici işlemlerde yayılı asli ve tali bir dizi haklar bloku akla gelmekte ve mükellefin

²⁰³ Yatlı, a.g.e., s.2.

²⁰⁴ Koşar, a.g.e., s.8.

²⁰⁵ Yatlı, a.g.e., s.3.

²⁰⁶ Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1997, s.44.

²⁰⁷ Koşar, a.g.e., s.9.

devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken ve uygularken, bir şeyi yapmasını ve yapmamasını ve yapmamasını talep edebilme yetkisi ifade etmektedir. Bu anlamda mükellef hakları; özgül ve bu alana bağlı olarak tanınmış bir takım haklar değil, bireyin genel hukuk düzeninde zaten var olan temel haklarının vergi hukukunda vergi mükellefi özelinde yeniden şekillenmesidir. Bu nokta da mükellef hakları, birey hakkı-insan hakkı- mükellef hakkı ortak paydasını ifade eder²⁰⁸.

2.2.1.2.2. Geniş Anlamda Mükellef Hakkı Kavramı

Vergi yükümlülüğünün konusunu bir vergi borcu oluşturmaktadır. Türk Vergi Sistemimizde halen yürürlükte olan 213. sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre mükellef gerçek veya tüzel kişi olarak ikili bir ayırım yapmasına rağmen aslında borcu ve borçluyu işaret etmektedir. Bu tanımdan vergi borçlusunu kavramına ulaşılmaktadır. Vergi borçlusunu, belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir.

Vergi borçlusunu ile kamu alacaklısı arasında kamu alacağının tahsiline yönelik hukuki bir ilişki, "vergi ilişkisi" kurulmaktadır. Vergi ilişkisi, vergi mükellef ile devlet arasında kurulan bir kamusal borç ilişkisidir. Bu ilişkide, devlet alacaklı tarafken borçlu vergiyi ödemekle yükümlü olan mükelleftir. Bu kamusal borç ilişkisinde, borçlunun da hakları olması hukukun ve adaletin en doğal sonucudur. Ancak vergi yasalarında ağırlıklı olarak vergi mükelleflerinin ödevleri düzenlenmiş ve vergi mükelleflerinin hakları ayrıştırılarak kavramsallaştırılmamıştır.²⁰⁹ Vergi ilişkisinin alacaklı tarafı olan devlet, bu ilişkide üstün konumda olduğu için emredici durumda olup, vergisel kurallar ağırlıklı olarak verginin toplanmasına ve tahsilatın arttırılmasına hizmet etmek üzere konulmuştur.

Bu nedenle vergi mükellefiyeti bize önce ödevleri ve borçları düşündürmekle birlikte mükellef hakları, vergilendirme sürecinde devlet ve vergi mükellefleri arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar, vergi mükellefinin devlete karşı ileri sürebileceği özgürlükler, imtiyazlar, yetkiler olarak dar anlamda düşündürmektedir. Bu

²⁰⁸ Yaltı, a.g.e., s.3.

²⁰⁹ Aslan, a.g.t., ss.1-3.

yüzden mükellef haklarını sadece idare ile mükellef arasındaki vergisel ilişkiden ibaret saymak bu alanı daraltmak anlamına gelmekte mükellefe görev eksenli bakış açısını değiştirmemektedir.

Çalışmamızın ana konusunu da oluşturan mükellef haklarına geniş bir perspektiften bakarak geniş anlamda mükellef hakları tanımlayacak olursak; vergi idaresi ile mükellef arasında vergi ilişkisi kapsamında tek taraflı olarak vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren veya ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan hak olduğu gibi, “Mükellefi” vergi ilişkisinin dışına da alan, mükelleflerin sahip olduğu hakları devletten önce kılan ve devletin varlık koşulu yapan, devletin tüm kamusal hizmetleri yerine getirmesi hususunda onu sorgulama yetkisi veren bir hak manzumesi şeklinde de yapabiliriz.

Böyle bir tanımlamada vergi idaresi ile birebir ilişki içinde olmayan, dolaylı olarak vergi alınan mükelleflerinde devletten talep edeceği bir takım haklarının olduğu ve devletin meşruluğunu sağlayan etmenin kamu hizmetlerinden alınan fayda derecesi olduğu, devletin birey için var olduğu bilinci vardır.

Ayrıca mükellef olan herkes, devletten verginin konulmasından, toplanmasından ve harcanmasına kadar olan süreçte devleti sorgulayabilme, devletten kaliteli hizmeti sunmasını ve insanca yaşam koşullarını sağlamasını isteme hakkına sahip olmaktadır. Mükellef hakları demokratik toplum yapısı için devlete karşı toplumsal olarak bilinçlenme düzeyini de ifade etmektedir. Bu hak çok geniş bir alanda zuhur etmekte demokrasinin kökleşmesinde sağlam bir zemin hazırlamaktadır.

2.2.1.3. Mükellef Hakkı ile İnsan Hakkı ve Vatandaşlık Hakkı Kavramlarının Birbirinden Ayırt Edilmesi

Mükellef haklarını ister dar anlamda ister geniş anlamda kullanılsın insan hakları kavramı ile vatandaşlık hakları kavramından ayırmak gerekir. Her ne kadar bu haklarının gelişimi tarihi süreç içerisinde aynı paralelde gitmiş olsa da, içerik olarak benzerlikler olsa da mükellef haklarını insan hakları ile vatandaşlık haklarından bazı noktalardan ayrılmakta ve başlı başına korunması gereken bir hak hüviyetine kazanmaktadır.

2.2.1.3.1. İnsan Haklarının Mükellef Haklarından Ayırt Edilmesi

İnsan hakları anlayışı, onur ve saygınlık sahibi, akıl ve vicdan yetileri ile donatılmış, ahlaki seçim yapabilen, serbestçe davranabilen özgür insan modeli üzerine kurulmuştur. Bu durum, özgür insan kavramının gelişmesine, insan hakları kapsamında özgürlüklerin somutlaşarak yeni haklara dönüşmesine sebebiyet vermektedir²¹⁰.

Mükellef hakları subejesinin birey olmasından dolayı insan hakları kavramının içerisinde yer almasına karşın özgürlükler konusunda farklılıklara neden olmaktadır. İnsan haklarında birey devletten daha fazla özgürlük talep ederken, mükellef zorunlu bir organizasyon olarak gördüğü devletten özgürlüklerini korunmasını istemekte ve bunun bedelini ödemektedir. Bireyin tam olarak özgürleşmesi bir başka bireyin yaşam alanını ihlal edeceğinden, özgürlüklerinden feragat eden birey devletin organizasyonu ile kendini emniyette almaktadır. Bir diğer fark ise insan hakları gerçek kişilerin haklarını kapsamına almakta iken mükellef hakları insanların bir araya gelmesi ile oluşturdukları tüzel kişiler ile tüzel kişiliğe sahip olmayan mükellefiyetleri de kapsamına almaktadır.

2.2.1.3.2. Vatandaşlık Hakkının Mükellef Hakkından Ayırt Edilmesi

Vatandaşlık hakları ile mükellef hakları arasındaki en önemli fark, bireyler, şartları devlet tarafından önceden belirlenmiş olan statüye dâhil olmakla vatandaş

²¹⁰ Aslan, a.g.t., s.4

sıfatını kazanmış olurlar. Örneğin Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının madde 73/1'e göre; "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" şeklinde düzenlemeye göre; herkesin vergi yükümlüsü olduğu, vergi yükümlüsünün vatandaş olması gerekmediği, vatandaş olmayan gerçek veya tüzel kişilerden de vergi alınabileceği ifade edilmektedir²¹¹.

2.2.2. Devlet Unsuru (İdare Unsuru)

Vergileme ilişkisinin bir tarafında devlet diğer tarafında ise mükellef olduğunu söylebiliriz. Alacaklı taraf olan devlet kavramına ve devletin zaman içerisinde geçirdiği evrimine değinmek gerektiğine inandığımızdan bu bölümde devleti ve devletin meşruluğu konusuna değineceğiz.

Devlet olgusu zamana ve mekâna göre farklı anlamlar kazandığından mükellefe ve hak anlayışına olan bakış açıları da değişim göstermiştir. Bu yüzden mükellef ve devlet kavramları birinden ayrılmaz bir bütünün parçalarıdır. Devletsiz mükellef, mükellefsiz devlet olamayacağına göre ikisi bir arada incelenmelidir.

2.2.2.1. Devlet Kavramı ve Evrimi

Devlet yüzyıllardan beri var olan bir sosyal olgu olduğundan devlet kavramı ve tanımı üzerinde çok çeşitli ve derin görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Devletin mahiyeti hakkındaki temel anlayış farklılıkları devlet kavramında çeşitliliğe neden olmaktadır²¹².Devlet kavramındaki tanımsal ve işlevsel farklılaşma devletin tarihsel bir gerçeklik olarak da ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü devlet, insanlık tarihinin belli aşamalarında ortaya çıkmıştır ve bu aşamalar içinde şekillenmiştir. Tarihin değişik dönemlerinde devletin tanımlanmasında farklılıkların olması da devletin tarihsel bir gerçeklik olmasındandır²¹³.

²¹¹ Aslan, a.g.t., s.9.

²¹² Münci Kapanı, **Politika Bilimine Giriş**, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996, s.33-34.

²¹³ İsmail Güneş, **Devlet Kavramı** , <http://idari.cu.edu.tr/igunes/kamu/devlet.htm>, Erişim:09/05/2008.

Devlet kelimesi Arapça bir kelime olup Türkçe'ye geçmiştir. Kelime köken olarak tedavül eden yani elden ele geçen anlamındadır ve bu haliyle iktidarın el değiştirmesi manasına gelmektedir²¹⁴. Önceleri bir hükümdar ya da hükümdar ailesine ait egemenlik ve saltanat anlamında kullanılırken, sonraları kapsamı genişleyerek, tüm ülkeyi içine alan soyut anlamda egemenlik ve saltanat anlamında kullanılmaya başlanmıştır²¹⁵.

Bazı düşünürler ve düşünce akımları devleti farklı farklı tanımlamışlardır. Marksist görüş devleti, bir sınıfın diğer sınıfları egemenliği altında bulundurduğu bir örgütlenme şeklinde tanımlarken, Hegel devleti; sınıf kavramının üstünde ve ötesinde bütün toplumu kapsayan ve birleştiren bir kurum olarak görmüş, devleti yeryüzü Tanrısı yapmıştır. Plüralistler devleti, tek ve egemen bir iktidar yapısı yerine insanlar tarafından meydana getirilen diğer topluluklar gibi bir topluluk, ancak onlardan daha geniş bir "topluluklar topluluğu" saymışlardır. Devlete değer yargısı açısından bakar tanımlayan Anarşistlere göre devleti kendiliğinden yok olmasını ya da eriyip gitmesini beklemeksizin bir an evvel ortadan kalkmasını sağlamak için ne mümkünse yapılması gereken bir varlık olarak görür²¹⁶.

Hukuki açıdan bir tanımına bakacak olursak Klasik Fransız kamu hukukçuların benimsediği tanım "devlet, milletin hukuki kişilik kazanmış şeklidir." şeklinde olup, Avusturyalı hukukçu Kelsen "devlet etkili olarak yürürlükte bulunan bir hukuki normlar sistemidir." şeklinde ifade etmiştir. Kapani'nin formülü ile devleti genel olarak "Devlet, belli bir ülke üzerinde yerleşmiş, zorlayıcı yetkiye sahip bir üstün iktidar tarafından yönetilen bir insan topluluğunun meydana getirdiği siyasal bir kuruluştur." şeklinde tanımlayabiliriz²¹⁷.

2.2.2.1.1. Mülk Devlet Anlayışı

Tarihsel süreç içerisinde çeşitli devlet anlayışları söz konusu olmuş, mülk devlet anlayışından polis devlet anlayışına en sondada hukuk devleti anlayışına

²¹⁴ Kemal Gözler, **Devletin Genel Teorisi**, Ekin Kitapevi, Bursa, 2007, s.6 .

²¹⁵ Gözübüyük, a.g.e., s.12.

²¹⁶ Kapani, a.g.e., s.34.

²¹⁷ Kapani, a.g.e., s.35.

geçilmiştir.Mülk devlet anlayışında; kamu gücü en büyük derebeyi olan hükümdar, derebeyleri, kilise ve ayrıcalıklı kentler arasında bölünmüştür.Kamu hukuku ile özel hukuk ayırımının yer almadığı gibi parçalanmış bir durumda olan kamu gücünün mülkiyete dayalı haklardan sayılmıştır.Mülk devleti anlayışında; kamu gücünü elinde bulunduranların bu yetkilerini sözleşme ile devredebildikleri, bunların hak ve yetkilerini miras yolu ile başkalarına geçirebildikleri; hükümdarların, derebeylerin, ayrıcalıklı sınıfların yargı yetkileri ve ayrı mahkemelerinin bulunduğu; hükümdarın hak ve yetkilerinin derebeyleri, kilise ve ayrıcalıklı kentlerin hak ve yetkileri ile sınırlandırıldığı devlet anlayışı vardır.mülk devleti olarak ifadesini bulmaktadır. Bu devlet anlayışında yönetilenler yaşadıkları toprağa bağlı olarak kamu gücünü elinde bulunduran derebeylerinin mülkü sayılmakta, toprağın bir parçası gibi alınıp satılmakta, miras yolu ile devredilebilmektedirler. Feodal sistemde hükümdarların derebeylerine hakim olacak maddi güçler, mevcut olmadığından yetkilerini derebeyleri ile paylaşmak zorunda kalmıştır. Mülk devletinde kamu gücü ve egemenlik parçalanmış bir durumdadır²¹⁸.

2.2.2.1.2. Polis Devleti Anlayışı

Polis devleti, onyedinci ve onsekizinci yüzyıllarda Kara Avrupası ülkelerindeki mutlakiyetçi rejimleri açıklamak için kullanılan ve ilk kez Almanya'da ortaya çıkmış bir kavramdır²¹⁹. Zaman içerisinde hükümdarların güçlenip feodal beylik sahibi derebeylerin zayıflaması ile mülk devleti anlayışı yerine polis devleti anlayışına bırakmıştır.

Polis devleti, “kamunun refahı ve selameti için, her türlü önlemi alabilen, bu amaçla kişilerin hak ve özgürlüklerine alabildiğine müdahale edebilen, onlara külfetler yükleyebilen ve fakat tüm bunları yaparken idaresi hukuka bağlı olmayan” devlet demektir. Polis devleti anlayışında devlet hukuka bağlı olmadığına göre, devletin eylem ve işlemlerinin yargı tarafından denetlenmesi de söz konusu değildi.“Polis devleti” ifadesindeki “polis” kelimesi sadece “kolluk” anlamında değil, daha geniş bir anlamda, kamunun refah ve selametini sağlamaya yönelik tüm devlet faaliyetleri anlamında kullanılıyordu. Devletin bu faaliyetleri yürütebilmek için sahip bulunduğu sınırsız ve denetimsiz güç ise “polis kudreti (Polizeigewalt)” olarak adlandırılıyordu. Kısaca “polis”

²¹⁸ Salih Baş, a.g.t., s.15.

²¹⁹ Kemal Gözler, **Hukuk Devleti**, <http://www.anayasa.gen.tr/hukukdevleti.htm>, Erişim:09/05/2008.

deyimi hiçbir sınır ve denetim tanımayan kamu kudreti anlamına geliyordu. Bugün de idaresi hukuka bağlı olmayan, vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlamayan devlet tipi için “polis devleti” tabiri kullanılmaktadır. Zamanla devlet hazinesi hükümdarın dışında ve tamamen özel hukuka tabi bir tüzel kişilik olarak tanınmaya başlamış, hakları idarenin faaliyeti ile ihlal edilen kişilerin yargısal yoldan mali karşılık elde edebileceği bir anlayış gelişmişti. Almanya’da ortaya çıkan ve hazine teorisi adı taşıyan anlayışta hukuk kuralları ile bağlı olmayan devletle, aleyhine dava açılabilen hazine birbirinden ayrılmaktaydı. Böylece sınırlı da olsa bir güvence getirilmekteydi. Devletin hazinesi ile bir bütün olduğu düşüncesinin kuvvetlenmesi ile birlikte bu teorinin yerini hukuk devleti aldı²²⁰.

2.2.2.1.3. Hukuk Devleti Anlayışı

Tarihsel olarak sırasıyla mülk devleti ve polis devleti anlayışlarının ardından sonra ortaya çıkan Hukuk devleti teorisi; kavramsal anlamda ilk olarak 18. Yüzyılın sonu ile 19. Yüzyılın başında Almanya’da ortaya atılmış, kurumsal olarak da ortaya çıkışı Fransız Devrimi ile gerçekleşmiştir²²¹.

Kapsayıcı bir tanımla; “varlığının nedenini insanların huzur ve mutluluğunu sağlamakta bulan, amacı insan hak ve hürriyetleri güvence altına almak ve bunları geliştirmek olan, yönetilenlerin haklarını aramalarının önündeki tüm kısıtlamaları kaldıran, demokratik, eşit ve adaletli bir düzen içerisinde otoriteyi insanların özgürlüğü lehine sınırlandıran, hukukla ve hukukun genel ilkeleriyle bağlı olan devlet” olarak tanımlayabileceğimiz hukuk devleti, esas olarak devletin yetkilerini hukuk çerçevesinde kullanmasını sağlamayı ve bunu gerçekleştirirken de her şart ve durumda “insan hakları”na saygılı olmayı gerektirir. Hukuk devleti kişilerin güvenlik gereksinimlerine somut olarak, getirdiği hukuk ilke ve kurumlarıyla karşılık gelir. Hukuk devleti olması için temel hak ve özgürlüğün güvence altına kurala alınması, anayasa ile teminat altına alınması gerekir. Yasal İdare ilkesinin benimsenmesi gerekir ki yasal idare ilkesi; idarenin her türlü işlemlerinde yasaya uymasını ifade eder. Mahkemelerin bağımsızlığı ve yargıçların güvencesi sağlanmalıdır(baskı altında kalmadan karar vermesi

²²⁰ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitapevi, Bursa 2000, s. 170-171.

²²¹ Baş, a.g.t., s.17-35.

gerekir.). Erklar kudretler ayrımı olmalıdır(birbirinden görevlerin ayrı tutulması). İdarenin yargı denetimine tabi olması gerekir. İdarenin mali sorumluluğu olmalıdır. (İdare maddi veya manevi zararını ödemek zorunda), Yasaların anayasaya uygun olması gerekir. (hiçbir emredici kuralın anayasaya aykırı olmaması)²²².

2.2.2.2. Devletin Asli Unsurları ve Mükellef Haklarındaki Yeri

Devletin varlığı için asli unsurlar dediğimiz; halk, ülke(toprak), siyasal iktidar ve egemenlikten oluşan öğelerin bulunması gerekir. Bunlardan herhangi birinin olmaması halinde devlette olmaz²²³.

2.2.2.2.1. İnsan Unsuru

İnsan veya halk Devletin varlığı için gerekli ve önemlidir.²²⁴ Bir devletin kurulabilmesi için ilk gerekli şey insan topluluğudur. İnsanlar olmaksızın bir devlet kurulamaz, insansız devlet olamaz. İnsan topluluğuna hukukta millet denir. Millet birbirine sıkı bağlarla bağlanmış olan insanlardan oluşmuş bir topluluktur. İki değişik millet anlayışı vardır. Bunlar objektif millet anlayışı ve sübjektif millet anlayışıdır²²⁵.

Objektif millet anlayışında insanlar arasındaki bağlar elle tutulur, maddi, gözle görülür kısacası hissedilir niteliktedir. Bunlar ırksal, dilsel ve dinsel bağlardır. Sübjektif millet anlayışına göre millet bir takım bağlarla ile birbirine bağlanmış insanların oluşturduğu bir topluluktur. Bağlar manevi nitelikte olup bir takım duygu ve düşüncelerden oluşur. Sübjektif bağlar arasında mazi, hatıra, amaç, ideal, istikbal, ülkü birliği gibi hususlar yer almaktadır²²⁶.

²²² Salih baş, a.g.t., s.17-35.

²²³ Gözübüyük, a.g.e., s.15.

²²⁴ Ahmet Nohutçu, **Kamu Yönetimi**, Savaş Yayınevi, Ankara,2007, s.472.

²²⁵ Gözler, a.g.e., s.51.

²²⁶ Gözler, a.g.e., s.55-63.

2.2.2.2.2. Toprak Unsuru

Devleti oluşturan ikinci unsur toprak veya ülkedir. Ülke, bir devletin siyasi otoritesini kapsadığı alanı ifade eder.²²⁷ Ülke, coğrafi alan olarak devletin üzerinde oturduğu platformdur, maddi dayanağıdır.²²⁸ Ülke, devletin iç ve dış varlığının ve egemenlik sınırları belirler. Ülke yalnız toprağı değil, çevresindeki deniz ve gölleri üzerindeki hava katmanını da belli koşullar altında kapsar²²⁹.

2.2.2.2.3. Siyasi İktidar Unsuru

Devletin üçüncü unsur ise siyasal iktidardır. Bir ülkenin varlığı ve bu ülke sınırları içinde yerleşik bir halkın varlığı devletin oluşması için yeterli değildir. Bu halkın örgütlenmiş siyasal iktidarı olması gerekir. Siyasal iktidar devletin bir organıdır. Siyasal iktidar, devlet adına onun tüzel kişiliğini kullanarak karar alma ve uygulama yetkisine sahiptir. Siyasal iktidar ile devlet arasındaki fark devlet sürekli, siyasal iktidarlar ise seçimlerle birlikte değişir²³⁰.

2.2.2.3. Devlet ve Egemenlik Teorileri

Devletin oluşması için, insan topluluğunun belli bir toprak parçası üzerinde egemen olması gerekir. Egemenlik, soyut ve ideolojik bir kavramdır, bağımsızlıkla özdeşdir. Egemenlik devletin varlık koşulu olup, üstün emretme ayrıcalığıdır, emir almadan emir verme yetkisidir. Hukuken egemenlik devletin diğer devletlerle eşit durumda bulunması, ülke içinde kendisine rakip başka bir gücün bulunmamasıdır²³¹.

Egemenlik kelimesi Latince “ en üstün iktidar” anlamına gelen superanus sözcüğünden gelmektedir. Egemenlik kavramını ilk tanımlayan, sistemleştiren, belli bir teori haline getiren kişi Jean Bodin'dir.²³² Egemenlik anlayışının ikinci büyük düşünürü

²²⁷ Nohutçu, a.g.e., s.472.

²²⁸ İbrahim Özden Kabaoğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005.s.54.

²²⁹ Gözübüyük, a.g.e., s.15.

²³⁰ Nohutçu, a.g.e., s.15.

²³¹ Gözübüyük, a.g.e., s.15.

²³² Gözler, a.g.e., s. 78.

de Thomas Hobbes'tur.²³³ 16. Yüzyıl boyunca gerçek bir güç olarak egemenlik doktrini bu iki düşünürün kaleminde belirginleşmiş ve bu kalemlerden yazıya dökülerek gün yüzüne çıkmıştır. Ortaya çıkışı, modern devletlerin kuruluşu ve bu devletlerin feodalite ile mücadelelerinin olduğu döneme rastlamaktadır. Günümüze kadar birçok yazar tarafından ele alınmış olan kavramın ortak bir tanımında uzlaşılammıştır²³⁴.

Tarihsel köken olarak egemenlik kavramının Fransa'da çıkmasının altında o dönemin şartlarında Fransa krallarınca içeride feodal beylere dışarıda da Papa'ya karşı verdiği mücadelenin neticesinde ortaya çıkartılmıştır olan hukuki formüldür. Önceleri belli bir amacın elde edilmesi için kralcı hukukçular tarafından bir mücadele silahı olarak kullanılan egemenlik kavramı, sonradan geliştirilerek bir doktrin haline getirilmiştir²³⁵.

Bodin'e göre egemenlik kanun yapma gücüdür ve egemen, kanun yapma yetkisine sahip olduğu gibi, kanunları uygulamada da hiçbir kısıtlamaya tabi değildir. Hobbes egemenliği esas olarak cebir gücü olarak tanımlar ve istisnasız bütün sosyal kurumların egemene tabi olmak zorunda olduğunu belirtir. Grotius'a göre egemen, eylemleri bir başkasının denetimine bağlı olmayan, yaptıkları bir başkasının iradesiyle geçersiz kılınamayandır.²³⁶ Egemen ancak bir devlet olabilir ve egemenlik uluslararası hukukun en temel aktörleri olan devletlerin asli ve kurucu erkidir. Devletin dört unsurundan biri olarak kabul edilen egemenlik ilkesi en başta devlet denilen varlığın, zorlayıcı ve buyurucu bir maddi (silahlı) güce sahip olması zorunluluğunu gerektirmektedir²³⁷.

Egemenlik kavram olarak iç ve dış egemenlik olmak üzere ikiye ayrılır.Dış egemenlik; bir devletin diğer devletlerden aşağı konumda olmaması, başka devletlere tabi bulunmaması ve dış ilişkilerinde diğer devletlerle eşit olması yani bağımsız

²³³ Mustafa Erdoğan, "Egemenliğin Dünü-Bugünü", Hukuk ve Adalet Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 6-7, İstanbul, Ekim 2005, ss. 218-219.

²³⁴ Aydın İpek, "Anayasa Ve Uluslararası Hukuk Çerçevesinde Kuvvet Kullanımı", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007, s.4.

²³⁵ Kapani, a.g.e., s.56.

²³⁶ Hugo Grotius, **Savaş ve Barış Hukuku** (De Iure Belli Ac Pacis), (Çev; Seha L. MERAY),Ankara Üniversitesi SBF Yay., NO: 222-204, Ankara, 1967, s. 30.

²³⁷ İpek, a.g.t., s.5

olmasıdır.²³⁸ İç egemenlik ise devletin kendi ülke sınırları içerisinde en üstün otorite olması ve bu otoritesini tüm gerçek ve tüzel kişilere kabul ettirmesi demektir. İç egemenlik, ülke toprakları üzerinde yaşayan insanları yönetme yetkisi olarak da değerlendirilebilir. İç egemenlik, kimin neyi hangi yetki ile yönettiğini, alanını ve sınırlarını belirleyen normatif bir içeriğe sahiptir²³⁹.

Klasik anlamda egemen iktidarın başlıca nitelikleri belirtecek olursak; egemen iktidar aslidir yani başka bir iktidardan türememiştir, kurulmamıştır. Egemen iktidar "en üstün iktidar"dır, şöyle ki bütün diğer iktidarların kendisine tabi olduğu halde kendisinin kendisinden başka hiçbir iktidara tabi olmadığı iktidar. Egemen iktidar "sınırsız" bir iktidardır. Sınırlandırılmış bir iktidar egemen nitelikte değildir. Egemen iktidar tek ve bölünmez bir bütündür²⁴⁰.

Klasik egemenlik kavramının başlıca ölçütleri 20. yüzyılın başlarından itibaren tartışmalara konu olmuş ve çeşitli yönlerden eleştirilmiştir. Egemenliğin mutlak ve sınırsız olduğu anlayışı zamanımızın Hukuk Devleti anlayışı ile ters düşmektedir. Hukuka bağlı ve sınırlı devlet anlayışını benimseyen hukuk devletinin aksine kendisinden üstün hiçbir güç tanımayan bağımsız bir irade kudretine sahip egemenlik kavramı tam bir çatışma halindedir. Ya hukukun üstünlüğünü yada devlet kudretinin üstünlüğünü kabul etmek zorundayız. Egemenliğin tek ve bölünmez olan niteliği özellikle federatif yapıda olan yönetimlerde çelişkiler neden olmaktadır. Federal devletle Federatif devletlerarasındaki egemenliğin çatışması sonucunda aralarında egemenliğine bölüşülmesine neden olarak egemenliğin tekliği savını çürütmektedir. Egemenliğin bölünmezliği hususunda da yasama, yürütme ve yargı erklerinin egemenliği millet adına kullanabilmeleri bölünmezlik savını çürütmektedir. Günümüz egemenlik anlayışı ile sınırlı bir egemenlik kastedilmektedir²⁴¹.

Egemenliğin üç temel unsurundan söz edilebiliriz. Bunlar, emretme gücü, para gücü(Vergileme) ve zor kullanmadır. Emretme gücü hukuk kuralları koymak şeklinde

²³⁸ Gözler, a.g.e., s.81.

²³⁹ Kaboğlu, a.g.e., s. 67.

²⁴⁰ Gözler, a.g.e., s.82-83.

²⁴¹ Kapani, a.g.e., s.59-62.

karşımıza çıkmaktadır. Toplumsal yaşamı düzenleyen hukuk kuralları, Devletin egemenlik yetkisinden kaynaklanmaktadır. Para kudreti(Vergileme) ise, para basmanın yanı sıra vergiler ve diğer mali yükümlülükler koymak, bütçe yaparak kamusal harcamaları bu bütçe doğrultusunda harcamak yetkisini içerir. Zor kullanma ise, Devletin iç ve dış güvenliğini sağlamak, korumak için silahlı kuvvet bulundurma, gerektiğinde bu gücü kullanma yetkisini ifade eder. Ayrıca, hukuk kurallarına uymayanların bu kurallara uymalarını sağlamak için Devlet zor kullanabilir.Günlük yaşamda idarenin kamu hizmetlerini görürken başvurduğu kamu kudreti de zor kullanma yetkisinin bir görünüşüdür. Örneğin yasak yere park edilen araçlar, yetkililer tarafından araç sahibinin iradesine bakılmaksızın çekilirler. Ülkemizde çok görülen bir başka örnek ise yasa dışı toplantıları dağıtmakta başvurulan zor kullanma yöntemidir. Yukarıda sayılan maddi unsurların yanında bir de manevi unsur vardır o da, egemenliğin kuvvetini ve etkisini toplumun köklerinden ve derinliklerinden alması, toplumda genel kabul görmesi ve aynı zamanda toplumun yaşamasını, gelişmesini, ortak amaca ulaşmasını sağlamasıdır. Devlet kudretini rasgele bireysel veya toplu bir kuvvetten ayıran ve onu meşru, uyulması zorunlu bir güç haline koyan bu manevi unsurdur. Manevi unsurun eksikliği, Devlet gücünü, gayrimeşru, kişisel bir kuvvet haline getirir²⁴².

Egemenliğin kime ait olduğu ya da egemenliğin kaynağı sorusuna ilişkin olarak değişik teoriler ileri sürülmüştür. Bu teorileri öncelikle iki ana başlık altında ifade edecek olursak bunlar teokratik devlet anlayışı ve demokratik devlet anlayışıdır²⁴³.

2.2.2.3.1. Demokratik Egemenlik Anlayışı

Demokrasi Latince bir deyim olup, “Halk” anlamına gelen “demos” ile “egemenlik–iktidar ve otorite” anlamına gelen, “kratos” “kratein” sözcüklerinden oluşmaktadır. Sözcük anlamında demokrasi, halkın kendi kendini yönetmesi, halka ait olan ve kaynağı halkta bulunan egemenliğin halk tarafından ve halk için kullanılması,

²⁴² Anadolu Üniversitesi,

<http://www.aof.anadolu.edu.tr/kitap/IOLTP/2293/unite03.pdf>,Erişim:11/05/2008.

²⁴³ Gözler, a.g.e., s.87.

halk iktidarı, halkın yönetimi olarak tanımlanabilir²⁴⁴. Bu nedenle demokratik egemenlik anlayışında egemenlik Tanrı'da değil, insanlara aittir²⁴⁵.

Teokratik egemenlik anlayışın gibi kaynağını halktan almayan egemenlik anlayışının aksine kaynağını halktan alan, halkın halk tarafından halk için yönetildiği egemenlik anlayışına demokratik egemenlik anlayışı diyoruz. Demokratik egemenlik anlayışı, devletin varlığı için zorunlu olan hakim gücü yani egemenliği, devletin insan unsuruna dayandıran ve bu güce, toplumu sahip ve kaynak olarak gösteren egemenlik anlayışdır. 18. yüzyılın sonlarından itibaren kamu hukukunda değer kazanmaya başlayan ve bu değerini günümüze kadar devam ettiren demokratik egemenlik anlayışı artan bir şekilde kamu hukukunda önem kazanmaktadır²⁴⁶.

Demokratik egemenlik anlayışı biri halk egemenliği, diğeri de ulus egemenliği (ulusal egemenlik-milli egemenlik) olmak üzere ikili bir ayrıma tutulmaktadır. Eğer egemenlik vatandaşlara ait ise halk egemenliğinden, ulusa ait ise ulus egemenliğinden bahsedilmektedir. Demokratik rejimlerde egemenlik ya halktadır ya da ulustadır²⁴⁷.

2.2.2.3.1.1. Milli - Ulusal Egemenlik Anlayışı

Egemenlik kavramının klasik açıklamaları Rousseau'ya, bir anayasa ilkesi haline gelmesi de Fransız Devrimine aittir. 1789 ihtilalinin amacı, egemenlik tacını karalın başından alıp ulusun başına koymak; istibdadın haksız, akıl dışı, temelsiz olduğunu ilan etmek ve egemenliğin kaynağını toplumda olduğunu vurgulamaktır²⁴⁸.

Bazı yazarlara göre Milli-Ulus egemenlik anlayışı, halk egemenlik anlayışının sivri yanlarını yumuşatmış, bazı yazarlara göre de halk egemenlik anlayışının tamamen karşıtıdır. Milli-Ulus egemenlik anlayışı, egemenliğin tek meşru kaynağı ve sahibi olarak ulu-milleti görmekte karalın gücüne karşı yönelerek, devlet ile kralın kişiliğinin

²⁴⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, "Temsili Demokrasinin 'Seçim' Ayağı", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 60, Ankara, Eylül/Ekim 2005, s. 71.

²⁴⁵ Gözler, a.g.e., s.89.

²⁴⁶ Mustafa Erdoğan, **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ocak 2003, ss.327-329.

²⁴⁷ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, 8.Baskı, Ankara, 2004, s. 83.

²⁴⁸ Gözübüyük, a.g.e., s.68.

birbirinden ayrılmasını sağlamaktadır.²⁴⁹ Krallığın gücünü ortadan kaldırmayı amaçlayan, milli egemenlik ilkesi, yöneticilerin egemenliği kullanmak yetkisine sahip olduğunu kabul eder, ancak egemenliğin sahibi millettir, egemenlik millet adına kullanılabilir²⁵⁰.

Ulus egemenliği anlayışında ulus bölünmez bir bütün olarak, kendini oluşturan bireylerden ayrı bir varlığa sahiptir. Başka anlatımla, ulus, kendisini oluşturan bireylerin toplamı değil, fakat onların iradelerinden ayrı, üstün bir varlıktır. Halk, belli bir dönemde yaşamakta olan bireyleri, yani somut bir varlığı ifade ettiği halde, millet belli bir dönemde yaşayanları değil, fakat geçmiş ve gelecek nesilleri kapsayan manevi bir varlıktır. Ulus, yaşayanların yanı sıra ölmüş ve doğacak olanlardan oluşur. Ulus egemenliği anlayışına göre egemenlik halka, yani tek tek vatandaşlara değil; ulusa yani geçmişte yaşamış ve gelecekte doğacaklara da aittir²⁵¹.

Ulus egemenliği anlayışında, Fransız Devrimi'nde önemli bir yeri olan Sieyes'in görüşleride etkili olmuştur. Fransız Devriminde bir başrol oyuncusu olarak nitelendirilen Sieyes'in düşünceleri, 1789 Fransız Yurttaş Hakları Bildirgesi'nde de büyük ölçüde yer almıştır. Sieyes'e göre ulus, ayrı ayrı sınıflardan oluşmaz ve herkesin katıldığı, ayrıcalıkların göz önünde tutulmadığı bir topluluktur. Sieyes'e göre her işi yapan halk, toplumun bütün işlerini gördüğü, bütün ağırlıklarını çektiği halde, halkın sırtından geçinen bir azınlığın yani soylular sınıfının baskısı altındadır. Bunun için bu sınıfın dışında kalan halkın Genel Meclis'te bile kendini doğru dürüst temsil ettirmeye hakkı yoktur. Temsilci diye ortaya çıkanlar da halkı değil, çıkarlarını düşünür ve soylular meclisine katılmak için her şeyi yapabilirler. Ayrıca halk, kendi temsilcilerini seçmekte zorlanacak ve derebeyinin adayına oy verecektir. Soyluların oluşturduğu meclis ile soyluların dışında kalan halkın oluşturduğu meclisin ortak bir iradede birleşmeyeceği ve halkın oluşturduğu meclisin de Genel Meclis'i kuramayacağı için halkın "Millet Meclisi"ni kurması gerektiğini söyleyen Sieyes, Anayasanın da kuvvetler ayrılığı ve temsil esasına göre düzenlenmesini savunur²⁵².

²⁴⁹ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, Betaş Yayıncılık, İstanbul, 2001, s.95.

²⁵⁰ <http://www.aof.anadolu.edu.tr/kitap/IOLTP/2293/unite03.pdf>, erişim: 15/05/2008.

²⁵¹ Gözler, a.g.e., 89.

²⁵² İpek, a.g.t., ss. 24-29.

Sieyes, halkın ancak temsilcileri aracılığıyla herhangi bir işlemde bulunabileceğini, temsilcilerini seçen halkın görevinin ve devlet yönetimine katılma hakkının, ancak bir sonraki seçimde yeniden mümkün olacağını ifade etmektedir. Temsili sistemi savunmak ve meşrulaştırmak için Sieyes yönetici olmanın yetenek gerektirdiğini ve yöneticiliğin temsile dayanan, seçkinlerin –aktif vatandaşların başarabileceği bir görev olduğunu iddia etmektedir. Sieyes, aktif ve pasif vatandaşlar ayrımını ilk defa ortaya koyarak burjuva düzenini de hukukileştirmiştir. Ulus egemenliğinin bu şekilde sağlanacağını söyleyen Sieyes, demokrasiden yana değil, aksine oligarşiden yana bir fikir adamıdır. Ayrıca Sieyes'in de kabul ettiği gibi, kendi istediklerini seçememe tehlikesi ile yüz yüze bulunan halkın sadece seçimlerde hatırlanması, seçimlerin burjuvazi ve soyluların egemen olduğu bir meclise imkan vermesinden ötürü, kendi isteklerine aykırı kararlar alabilecek olan temsilcilerin, temsil sistemiyle halkı baskı altında tutabilmesini de mümkün kılmaktadır²⁵³.

Bu dönemde kültür bakımından soylulardan pek farkı bulunmayan burjuvazi, köylü ve işçilere yukardan bakmaktadır. 1789'la birlikte siyaset sahnesinde etkin durumda olan burjuvazi, halk egemenliği kendi çıkarlarına çok fazla hizmet etmediğinden dolayı kendi çıkarları için daha uygun olan ulus egemenliğini getirmek istemiştir. Aşağı tabaka olarak gördükleri halkın korkusu altındaki burjuvazi, halk egemenliğinin somut yapısını kendisi için tehlike olmaktan uzaklaştırmak amacıyla millet kavramını getirerek bu kavramın soyutluğunda kendisini düzlüğe çıkarmıştır. Burjuvazi, ulus egemenliği kavramının arkasına sığınarak ve adeta bu kavramı bir silah gibi kullanarak halkın büyük bir kısmının, egemenliğin kullanımına katılımını engelleyebilecektir. Bu tür demokrasi aslında burjuvanın hükümetini ve devletini kurma ve koruma süreci olmuştur. Ekonomik ve sosyal yönden zayıf halkın devletten uzak kalmasına hizmet etmiştir. Kant tarafından "tasavvur edilebilen en büyük despotizm" olarak nitelendirilen ve halkı yeterince çağdaş kabul etmeyen paternalist anlayış²⁵⁴ açısından yönetim, "demos"(halk) a bırakılamayacak kadar ciddi bir iştir²⁵⁵.

²⁵³ İpek, a.g.t., ss. 24-29.

²⁵⁴ Paternalizm ya da babacılık, devletin türlü sınıflar üzerinde babalık ederek bu sınıflar üzerinde denge kurmaya çalışma işlemi olarak tanımlanmaktadır.

²⁵⁵ İpek, a.g.e., ss.24-29.

Bir başka Fransız düşünürü Villeneuve, egemenliğin sahibi olan toplumun, egemenlik kendisine ait olduğu için bu gücü kendisinde muhafaza edeceğini, egemenliğin kullanılması için yetki verilen kimse yada kimselerin toplumla sürekli bir anlaşma içinde olmasının düşünülemediğini söylemektedir²⁵⁶.

Bütün bu bilgiler ışığında ulus egemenlik anlayışından çıkartılacak mantıksal sonuçlar şunlardır.

- Ulus egemenlik anlayışına göre, seçmenlik bir "hak" değil, bir "görev"dir. Çünkü ulus, kendisini oluşturan kişilerin dışında soyut bir varlıktır ve iradesini açıklamak için bir takım görevlilere ihtiyaç duyar ki bu görevlilerde seçmenlerdir. Seçimlerde oy kullanmak, ulus adına bir görevi yerine getirmek anlamına gelmektedir. Seçmenlik bir görev olduğu içinde seçmen niteliğine sahip kişilerin seçim zamanlarında oy kullanması zorunludur²⁵⁷.

- Ulus egemenlik anlayışına göre, seçmen kendi iradesini değil, milletin iradesini açıkladığına göre, milletin iradesini açılmaya en yetenekli olan kişiler seçmen olmalıdırlar. Oy verme hakkı, her vatandaşa değil, millet adına bu işi en iyi yapabilecek eğitilmiş ve sorumluluk sahibi vatandaşlara verilmelidir. Bu yüzden Ulus egemenlik anlayışında "genel oy" ilkesi değil, "sınırlı oy" ilkesi geçerlidir²⁵⁸.

- Ulus egemenlik anlayışı "temsili demokrasi" rejimini gerektirdiğinden temsilciler, seçildikten sonra seçmenleri adına değil, ulus adına hareket etmektedirler. Bu yüzden halkoylaması, halk teşebbüsü, halk vetosu gibi yarı doğrudan demokrasi araçları kullanılmaz²⁵⁹.

- Ulus egemenlik anlayışında "emredici vekalet yasağı" vardır. Temsilci bir defa seçildikten sonra ulus adına hareket ettiklerinden dolayı temsilciler kendilerini

²⁵⁶ Zühtü Arslan, "İki Tarz-ı Demokrasi: Avrupa Anayasası ve Türk Anayasası Üzerine Notlar", Anayasa Yargısı 22, Anayasa Mahkemesi Yay:52, Ankara, 2005, s. 369.

²⁵⁷ Gözler, a.g.e., ss.90-91.

²⁵⁸ Gözler, a.g.e., ss.90-91.

²⁵⁹ Gözler, a.g.e., ss.90-91.

seçen seçmenlerin emirleriyle bağlı değildirler. Temsilcilerin halktan aldığı vekâlet genel ve serbest bir vekâlettir²⁶⁰.

- Ulus egemenlik anlayışında egemenlik devredilemez ve bölünemez bir hak olarak ulusa aittir. Egemenlik, vatandaşlar arasında paylaşılamaz ve kimseye devredilemez²⁶¹.

Ulus egemenliği ve temsili sistem klasik demokrasinin yaklaşık iki buçuk asırlık gelişiminde önemli roller oynasa da artık yerini halk egemenliği anlayışına terk eder durumdadır. Modern yazar ve düşünürler, ulus egemenliği anlayışını görünüşte demokratik fakat gerçekte hiçbir şekilde demokratik olmayan ve "autocratie" de dâhil olmak üzere her türlü hükümet sisteminin meşruluğunu açıklamaya hizmet edebilecek bir doktrin olarak kabul etmektedirler²⁶². Modern anayasa hukukçuları ve siyasal bilimcilerden birçoğu, ulus egemenliği anlayışının doğrulanmamış ve doğrulanması mümkün olmayan bir anlayış olduğu iddiası ile eleştirmişlerdir. Egemenliği kullanan yöneticilerin kendilerini şu veya bu şekilde "milletin temsilcileri" göstermeleri ve bunda başarılı olmaları halinde, bir diktatörün, bir zenginler veya aydınlar sınıfının veya bir çoğunluğun idaresinin meşruiyeti kolaylıkla sağlanmış olacaktır²⁶³.

2.2.2.3.1.2. Halk Egemenliği Anlayışı

Halk egemenliği anlayışı, Amerika Birleşik Devletleri'nin 1787 tarihli Anayasasında yer alan ve öteden beri Anglo-Sakson ülkelerinde uygulanan ve 19. yüzyılın ortalarından sonra da, batı demokrasilerine yerleşmeye başlayan bir anlayış olmuştur²⁶⁴. Modern egemenlik kuramı 1789 Fransız İhtilali ve sonrasında "halk egemenliği" ve "milli egemenlik" kuramları biçiminde anlaşılıp yorumlanarak burjuvazinin siyasal iktidarı ele geçirmesine neden olmuştur. 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin üçüncü maddesinde egemenliğin halka –ya da millete- ait olduğu

²⁶⁰ Gözler, a.g.e., ss.90-91.

²⁶¹ Gözübüyük, a.g.e., s.69.

²⁶² Kapani, a.g.e., ss.73-75.

²⁶³ İpek, a.g.t., s.28.

²⁶⁴ Gözübüyük, a.g.e., s.69.

gerçeği, hiçbir ferden ve hiçbir heyetin açık olarak halktan – ya da milletten gelmeyen bir yetkiyi kullanamayacağı belirtilmek suretiyle ifade edilmiştir²⁶⁵.

Buradan yola çıkarak başlangıçta halk egemenliği ve millet egemenliğinin ortak yanlarının vurgulandığı ve ayrışmanın netleşmediği söylenebilir. Bunun en iyi örneğini egemenlik kuramının fikir babalığını yapan J.J.Rousseau görmekteyiz. J.J.Rousseau hem ulus egemenlik anlayışının hem de halk egemenlik anlayışının fikri temellerini atmıştır.J.J.Rousseau **Toplum sözleşmesi**'nde "Her birimiz bütün varlığımızı ve bütün gücümüzü bir arada genel iradenin buyruğuna verir ve her üyeyi bütünün bölünmez bir parçası kabul ederiz. Bu birlik sözleşmesi o anda sözleşmeyi yapanların kişisel varlığı yerine, toplantıdaki oy sayısı kadar üyesi olan tüzel ve kollektif bir bütün meydana getirir; bu bütün ortak benliğini, yaşamını ve iradesini bu sözleşmeden alır." hususunu belirterek egemenliği vatandaşlar arasında bölüştürmekte ve her vatandaş bölüştürülen parçaların birleşmesinden meydana gelen egemenliğin bütününe tabi olmakla beraber aynı zamanda onun kendi payına düşen bir parçacığına da sahip olduğunu söylemektedir²⁶⁶.

J.J.Rousseau egemenliğin kaynağı olarak toplumsal bir sözleşmenin varlığını kabul eder. Doğal yaşamda mutlu olan insanı şu şekilde anlatmaktadır: "Altında uyuduğu ağacın meyvesiyle beslenen, yakındaki pınardan suyunu içen, tüm ihtiyaçlarını doğadan karşılayan mutlu insandır. Başkasına dolayısıyla topluma da ihtiyacı yoktur."Ancak, mülkiyetin ortaya çıkması, işbölümüne dayalı toplumsal düzeni gerekli kılmıştır.J.J.Rousseau, egemenliğin genel iradenin kullanılması olduğunu söyler ve genel iradenin yasa biçiminde ortaya çıktığını kabul eder. Egemenlik halka ait olduğundan kendini oluşturan bireylerden ayrı bir hukuki varlığı yoktur. Bireylerin iradelerinin toplamından oluşur. Bu da genel iradenin çoğunluğun iradesi olması sonucunu doğurmaktadır. Azınlıkta kalanlar yanılmışlardır.Halk, milletin hâl'de yaşayan kısmıdır. Halk egemenliği anlayışında egemenlik, bireylerden ayrı, manevi bir varlığa değil, doğrudan doğruya toplumu oluşturan bireylere ait bulunmaktadır. Egemenliğin dayanağı sosyal topluluğu oluşturan bireylerden kaynaklandığına göre, halkın egemenliği bireylerin egemenliklerinin toplamıdır. Bireylerin her biri egemenlikte ayrı

²⁶⁵ İpek, a.g.t., s.15.

²⁶⁶ Kapani, a.g.e., s.73.

ayrı pay sahibidir. Egemen bir kimsenin bu hakkına asla dokunulamaz. Egemen bir kimsenin kendi payına düşen egemenlik hakkını o devlet içinde başka bir egemene devri mümkün olmadığı gibi o devlet dışında bir kişiye vermesi de mümkün değildir. Yani egemen kimse bu egemenliği üzerinde tasarruf hakkına sahip değildir. Bu hak şahsa sıkı sıkıya bağlı bir haktır. Egemen bir kimsenin bu hakkından vazgeçmesi de hukuki açıdan geçerlik taşımaz²⁶⁷.

Halk egemenliğinde ulus egemenliği ilkesinden farklı olarak egemenliğe sahip olan gerçek fiziki varlığa sahip olan halk, yani vatandaş kitlesi, gerektiğinde kendi iradesini aracısız ve direkt olarak açıklama imkânına sahiptir. Bu bakımdan halk egemenliği, referandum, halk oylaması, plebisit ve halkın kanun teklifi gibi yarı doğrudan demokrasi yöntemlerinin kullanılmasına da elverişlidir. Halk egemenliğini gerçekleştirmeye imkân tanıyan yarı doğrudan demokrasinin ulus egemenliği anlayışının bir sonucu olan temsili sisteme göre daha üstün olduğu söylenebilir.²⁶⁸

Halk egemenliğinde seçmenlik, ulus egemenlik teorisinin kabul ettiği “görev” anlayışının aksine bir hak olarak kabul edilir. Çünkü, her vatandaş, egemenliğin bir parçasına sahiptir. Seçmenlik bir hak olduğundan seçimlerde oy kullanmak isteğe bağlıdır. Yani oy kullanma zorunlu hale getirilemez. Seçimlere katılmayanlara da para cezası verilemez. Aynı zamanda her vatandaş seçimlerde oy kullanabilmelidir ki buna genel oy ilkesi denmektedir. Halk egemenliği anlayışında birey egemenin kendisi olduğundan ve de bu yetkisi devredilemeyeceğinden halkın temsilciye ihtiyacı yoktur. Yani halkın iradesi temsil edilemez. Milletvekilleri halkın temsilcileri değil olsa olsa halkın geçici işlerini yapan görevlilerdir. Bu yüzden milletvekilleri kesin karara varamazlar, halkın onamadığı hiçbir yasa geçerli değildir, yasa sayılamaz. Halk egemenliği anlayışı emredici vekâlet sistemini benimseyerek, halkın temsilcilerini halkın emrine bağlamıştır ve temsilciler bu emirleri yerine getirmek zorundadırlar. Halk emirleri yerine getirmeyen temsilcileri görevden alabilirler. Halk egemenliği anlayışı egemenliği bir bütün olarak halka ait olarak gördüğünden kuvvetler ayrılığı teorisi ile bağdaştırılamamaktadır. Yani egemenlik parçalara ayrılıp, bu parçalar değişik organlara verilemez. Bu yüzden halk egemenliği kuvvet birliği sistemini özellikle de “meclis

²⁶⁷ İpek, a.g.t., s.16.

²⁶⁸ Teziç, a.g.e, s.237.

“hükümeti” sistemini benimseyerek iki meclisli parlamentoyu reddeder, sadece halk tarafından seçilen temsilciler meclisini kabul eder. Halk egemenliği anlayışı kanunların anayasa uygunluğunun yargısal denetimi gibi çoğunluk iradesini sınırlandıran kurum ve kuruluşlara karşı çıkar. Çünkü bu şekilde halkın iradesinin gerçekleşmesinin frenleneceğine inanılır²⁶⁹.

2.2.2.3.2. Teokratik Egemenlik Anlayışı

Teokratik görüşler ortaçağın sonlarında yeniçağın başlarında ortaya çıkmıştır. Katolik kilisesinin ve dogmatığının bu teorilerin oluşmasında önemli bir rol oynamıştır. Avrupa’da mutlak monarşilerin kurulmasıyla birlikte kralların egemenlik haklarını meşru bir temele dayandırma zorunluluğu teokratik görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur²⁷⁰.

Teokratik egemenlik kuramına göre, egemenlik Tanrı’dan gelir, egemenlik sahibinin belirlenmesi de ilahi kaynağa ait bir yetkidir.²⁷¹ Egemenliğin sahibi Tanrı olmakla birlikte, Tanrı bu egemenliğini yeryüzünde bizzat ve bilfiil kullanmayacağına göre, Tanrı adına bu egemenliği yeryüzünde kullanacak insanlara ihtiyaç vardır. Egemenliğin yeryüzündeki “kullanıcıları”, yahut “zilyetlerinin” kim olacağı ve bunların nasıl belirleneceği konusunda teokratik teorilerde görüş birliği yoktur²⁷². Ancak, bu görüşlerin ortak noktası iktidara ilahi bir temel sağlamaktır²⁷³.

2.2.2.3.2.1. Doğa Üstü İlahi Hukuk Anlayışı

Bu anlayışa göre Tanrı, bir yandan toplumları başlarında bir otorite olmaksızın yasayamayacakları şekilde yaratmış, bir yandan da otoriteyi kimin kullanacağını belirlemiştir²⁷⁴.

²⁶⁹ Gözler, a.g.e. ss.92-93.

²⁷⁰ Kapani, a.g.e.,s. 69.

²⁷¹ Kaboğlu, a.g.e., s.77.

²⁷² Gözler, a.g.e., s.87-88.

²⁷³ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, Betaş Yayıncılık, İstanbul, 2001, s.89.

²⁷⁴ Yılmaz Yurtseven, “Osmanlı Devletinde Siyasal İktidarın Meşruluk Temelleri”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2006, s.27.

Doğaüstü ilahi hukuk teorisine göre egemenlik hem Tanrı'dan gelir, hem de egemenliğin yeryüzünde çeşitli ülkelerde kullanacak kişileri bizzat ve doğrudan doğruya Tanrı seçer. Krallar, Tanrı'nın seçtiği kişilerdir. Kullandıkları egemenliklerini de doğrudan doğruya Tanrı'dan alırlar. Krallar, feodal beylere veya halka karşı değil, doğrudan doğruya Tanrı'ya karşı sorumludurlar.²⁷⁵ Doğaüstü ilahi hukuk teorisi, hükümdarın aynı zamanda Tanrı tarafından seçilmiş olduğunu ileri sürerken, temelde Papalığın hükümdarlar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlıyordu. Kardinaller, bu görüşün “ Sezar'a ait olanı vermekle yetinmeyip, Tanrıya ait olanı da verdiğini” ileri sürmüşlerdir²⁷⁶.

Doğaüstü ilahi hukuk teorisinde, egemenliğin kaynağı tabiatüstü, ilahi ve dini temellere dayandırılmıştır. Dünyevi iktidar ile manevi iktidar, siyasi yapı içerisinde sürekli beraber var olmuşlardır. O kadar ki, suç ve günah, itaat ve ibadet kavramları birbirinden ayrılmamış, iktidara itaat edip rıza göstermek dini bir zorunluluk sayılmıştır. Hatta siyasi iktidarı elinde bulunduran kişilere “Tanrı-Kral” adı verilmiştir. Örneğin Eski Mısır'da Firavunlar Tanrı Osiris'in oğulları olarak ilan edilmiştir. Bu yolla Firavun, sadece Tanrı'nın oğlu değil, aynı zamanda Tanrı'nın yeryüzünde insanları yönetmek için görevlendirdiği kişidir. Firavun'a itaat etmek sadece siyasi bir yükümlülük değil, aynı zamanda dini bir ibadettir. Bu gelenek doğu medeniyetlerinde de yer almıştır. Çin imparatoru “Göklerin Oğlu”, Türk hakanı ise “Gök Tengri'nin kut verdiği kişi”dir²⁷⁷.

Doğaüstü ilahi hukuk teorileri kaynağını mitolojilerden alırlar. Mitolojiler siyasi iktidarların ideolojileridir. Masal, destan, Tanrıların hikayeleri, önemli cenaze ve kurban törenleri gibi mitolojik ritüellerin, doğuştan itibaren insanlara geçmiş ve geleceğe ilişkin ortak bir duygu ve düşünce birliği oluşturmak konusunda çok etkili araçlar olduğu söylenebilir²⁷⁸.

²⁷⁵ Gözler, a.g.e., s.88.

²⁷⁶ Teziç, a.g.e., s. 90.

²⁷⁷ Yurtseven, a.g.t., s.28.

²⁷⁸ Ritüel mitosları aracılığıyla toplumda bir erk yaratılarak ortak bir geçmiş ve gelecek duygusu topluma yayılır. Kuruluş mitosları vasıtasıyla topluma bir “ilk sebep ve ilk ilke” misyonu sağlanır. Kült mitosları ile toplumsal kurtuluş, yeniden doğuş, hakim bir güç olunması gerektiği gibi inançlar kuvvetlendirilmeye gayret edilir. Prestij mitosları aracılığıyla, toplumun saygı duyacağı ve örnek alacağı kahramanlık destanları uydurularak ortak bir duygu ve misyon yaratılır. Kıyamet mitosları ile toplumu kötü günlerin

Böylece mitolojiler, toplumsal uyum ve düzenin korunması, siyasi iktidara itaatin sürdürülmesi için güçlü bir araç olarak kullanılmaktadır. Mitolojiler aracılığıyla, bir üst kutsanmışlıklar alanı yaratılarak var olan duruma yönelik rıza güçlendirilmektedir. Aynı şekilde bir kader ve talih inancı ile tüm toplumun zihinsel olarak birbirini tamamlaması ve bütünleşmesi, ortak bir bağlılık dünyası yaratılmaktadır. Hiçbir mantığa ve sürekliliğe dayanmamalarına rağmen, tüm mantıkî konular mitolojinin içinde ve onun aracılığıyla yeniden oluşturulmakta, tüm mantık dışı olgular ise bir mantıkî gerekçeye kavuşturulmaktadır. Özetle, mitolojiler aracılığıyla her şeyin her şey olması mümkündür. Mitoloji, şeylerin niçin o şeyler olduğunu açıklayan sosyal teorilerdir. Topluma, ritüeller aracılığıyla bir toplumsal yapının, bir düzen veya kahramanın etrafında kenetlenmesini, siyasi iktidarın gücünü kullanmasının bir hak olduğunu anlatırlar. Ayrıca mitoloji, bir toplumda kültürün yapmış olduğu tüm görevleri üstlenir ve insanlara ne için yaşayıp ne için ölmeleri gerektiğini bildirir. Sonuç olarak egemen (siyasi iktidar), mitoloji kanalıyla insanları kendine bağlayan gerekçelerini güçlendirmiş olur²⁷⁹.

2.2.2.3.2.2. Providansiyel İlahi Hukuk Anlayışı

Providansiyel²⁸⁰ ilahi hukuk anlayışına göre de egemenlik Tanrıya aittir. Ancak, egemenliği yeryüzünde kullanan kişiler doğrudan Tanrı tarafından seçilmemiştir. Bu kişiler Tanrı'nın görünmez yön vermesi altında insanlar tarafından veya beşeri olaylar neticesinde seçilir. ²⁸¹ Fransız kamu hukukçularından M. Hauriou, bu görüşün bir seçkinin üstlendiği azınlık iktidarını olduğu kadar, halk çoğunluklarınca kullanılan çoğunluk iktidarlarını da haklı gösterdiğini ileri sürmektedir²⁸².

St. Thomas Aquin'in görüşleri providansiyel hukuk yaklaşımı açısından iyi bir örnek oluşturmaktadır. Batı düşünce tarihinde "Tomistik Sentez" olarak bilinen

beklediği, toplumun bir düşman istilasıyla yok olacağı şeklinde tehditler ileri sürülerek, yönetilenlerin eldekine rıza göstermesi salık verilir.

²⁷⁹ Yurtseven, a.g.t., s.29.

²⁸⁰ Providansiyel, Fransızca bir kelimedir. Providansiyalizmin kayra ve kayracılık anlamına gelmektedir. Kayra veya kayracılık; evrendeki bütün olayları tanrısal sebebe dayandıran, insanların ancak Tanrı kayrasıyla, bağlılıkla kurtulabileceğini ileri süren öğretisi anlamına gelmektedir.

²⁸¹ Gözler, a.g.e., s.88.

²⁸² Teziç, a.g.e., s.91.

Thomas'ın Aristo'nun fikirleriyle Hıristiyan teoloji ve metafiziğini birleştirmesi hadisesi, aynı zamanda seküler gidişe zemin hazırlamıştır. Genel felsefesinin bir küçük modeli olan devlet hakkındaki düşüncelerine bakarsak, Thomas'ın siyasi iktidar ve toplum içinde hiyerarşik yapılanmayı gerekli ve tabii bulduğunu görürüz. İktidarın tanrıdan kaynaklandığı, ancak kullanılması bakımından beşeri nitelik taşıması gerektiği fikrini benimser. Aristo'nun etkisiyle olsa gerek, yaşadığı dönem için bir yenilik olan, siyasi iktidar hakkının halk aracılığıyla yöneticilere geçtiği görüşünü savunur²⁸³.

St. Thomas Aquin'e göre, bütün erkler Tanrı'dan gelmekte ve kral, başında bulunduğu topluluğun mutluluk içinde yaşamasını sağlamak üzere erkini Tanrı'dan almaktadır. Ancak kaynağı Tanrı'da olan siyasal iktidarı yeryüzünde kullanacak olanlar belirlenmemiştir. Toplum, iktidarı kullanacakları kendisi belirleyecektir. Providansiyel ilahi hukuk anlayışına göre toplum tarafından belirlenerek iktidarı kullanacak olanlar sonuçta topluma karşı hiçbir yükümlülük altına girmemekte, yalnızca Tanrı'ya karşı sorumlu olmaktadır.²⁸⁴

Providansiyel ilahi hukuk anlayışının Hıristiyan ve İslam anlayışı çerçevelerinde ayrı ayrı değerlendirilmesi yapacak olursak. Kilise (Hıristiyan) anlayışına göre, otoritenin sadece kaynağı, temeli Tanrı'dadır, kullanımı ise insanidir. Başka bir deyişle, iktidarın kaynağı yine ilahi olmakla birlikte, bu iktidarı yeryüzünde kullanacak kişi ya da kişileri insanlar seçmektedir. Tanrı, insanların baslarında bir otorite bulunmaksızın yaşamamalarını emretmekle birlikte, bunun seklini kendilerine bırakmıştır. Kilise anlayışı herhangi bir hükümet sekline üstünlük tanımaz. Kilise anlayışı, insanı bir sūje olarak görür ve ona bir takım haklar tanır, siyasi iktidara sadece kişisel nitelikleri dolayısıyla değil, ilahi otoritenin bir gölgesi olduğu için itaat edilmesi gerektiğini kabul eder. Buna göre iktidar, tanrı buyrukları doğrultusunda hareket etmekte, bunun doğal sonucu olarak da yöneten ile itaat eden arasında bir ast-üst ilişkisinden çok Tanrı buyruğuna birlikte boyun eğer kullar olmaları önem kazanmaktadır. Kilise anlayışı, iktidarın egemenliğine sınırlar koymaktadır. Çünkü Tanrı onlara bu iktidatlarını ancak

²⁸³ Mustafa Şentop, “Siyasi Hakimiyetin Kaynağı Meselesi ve Osmanlı Telakkisi”, <http://www.e-akademi.org/arsiv.asp?sayi=29> , Erişim: 18/05/2008 .

²⁸⁴ Murat Yıldırım, “Küreselleşme içinde Egemenlik”, C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Mayıs, 2004, Cilt : 28 No:1, ss.35-48.

toplumsal faydayı sağlamak amacıyla, bir araç olarak vermiştir. Kilise anlayışı, toplumsal faydayı sağlayabilmek için, iktidarı kullanma yolunun halkın rızasıyla, oyuyla açılmasının kabul eder²⁸⁵.

İslam anlayışına göre, egemenliğin tek ve gerçek sahibi Allah'tır. İslam dininin kutsal kitabı Kur'an, bu durumu net bir şekilde ortaya koymaktadır. Kur'an, Allah'ın insanlar üzerinde ortağı, rakibi olmaksızın egemenlik hakkına sahip olduğunu pek çok kez belirtmektedir.²⁸⁶ Kur'an'a göre Allah, tüm evren ve insanlık üzerindeki en üstün güç, otorite ve iktidardır. Tüm dünyevi iktidarların kaynağı Allah'tır. Tüm otoritelerin üzerinde olup, otoritesini sınırlayabilecek hiçbir güç yoktur. İslam'da egemenliğin gerçek sahibi Allah olmakla birlikte, Allah adına bu egemenliği kullanma yetkisi, Hz Peygamber aracılığıyla duyurulmuş ilahi kurallar uyarınca, halife/hükümdara aittir. Halife, aynı zamanda İslam toplumunu yönetmek üzere tayin edilmiş (veya seçilmiş) vekildir. Dolayısıyla egemenliğin gerçek sahibi olmayıp, bu yetkiyi Allah adına kullanan kişidir. Bu yönüyle halife, Hz. Peygamber'in halefi olmak sıfatıyla, İslam toplumunu yöneten devlet başkanıdır. Halifenin yönetme yetkisi "şeriat" adı verilen ilahi kurallarla sınırlanmıştır. İslamî anlayışının Hıristiyan öğretilerden baslıca farkı İslamî genel esasların Kur'an'da açıkça ve belirgin olarak bildirilmiş olmasıdır. Teorik olarak halifelik neredeyse tamamen dünyevileştirilmiş bir kurumdur ve halife tek olmalıdır. Bu durum, İslamî anlayışta egemenliğin bölünemez olmasının bir sonucudur. İslam anlayışında siyasi iktidarın meşruluğu, yöneten ve yönetilen ayrımına bağlı olarak, karşılıklı yükümlülüklerden öte her iki tarafın da Allah'a veya ilahi otoriteye karşı sorumluluğu şeklinde anlaşılır. Çünkü devlet düzeninin önemli bir özelliği de itaat ve teslimiyettir. Merkezi bir otoriteye itaat edilmeden devletin teşekkül etmesi mümkün olmadığından, bu konuya büyük önem verilmektedir²⁸⁷.

²⁸⁵ Yurtseven, ag.t, ss.30-32.

²⁸⁶ Kur'an-ı Kerim'de "De ki: "Ey mülkün sahibi olan Allah'ım! Verirsin mülkü dilediğine, dilediğinden de çekip alırsın onu; dilediğini yüceltir, dilediğini de alçaltırsın; Senin elindedir bütün hayır, Sen her şeyi yapmaya gücü yetensin!" (Kur'an, Al-i _mran 3/26), "Gerçekte Rabbiniz O Allah'tır ki, gökleri ve yeri altı zaman bölümü içinde yaratmış, sonra kainat üzerinde hükümlerini kurmuştur; ... Dikkat edin; yaratma, emir ve idare yalnızca O'na aittir; yücedir alemlerin Rabbi olan Allah!" (Kur'an, Â'râf 7/54), SADAK Bekir, Kur'an-ı Kerim ve Türkçe Anlatımı, İstanbul 1989, s. 52, s. 156.

²⁸⁷ Yurtseven, ag.t, ss.32-34.

İslam tarihi boyunca, İslam coğrafyalarında hüküm sürmüş hükümdarlar, genellikle iktidarlarını dinin kural ve öğretileriyle pekiştirmek istemişlerdir. Böylece hükümdara ya da onun buyruklarına karşı gelmek dolaylı olarak Tanrı'ya ve onun buyruklarına karşı gelmek sayılacağından, toplum üzerinde otorite sağlamak çok daha kolay olmuştur. Ayrıca Kur'an devlet yönetimine ilişkin konuları, başka bir deyişle kamu hukukuna dair kuralları ayrıntılı olarak düzenlemediğinden, bu durum bir bakıma hükümdarların işlerini de kolaylaştırmıştır. İslam hukukunda bu alan Hz. Peygamber'in sünneti, İslam hukukçularının içtihatları ve Seriat'a aykırı olmamak kaydıyla örfi hukuk yoluyla gelişmiştir. Ser'î sınırlar içerisinde devlet yönetimine ilişkin önemli bir düzenleme yetkisi bulunan devlet başkanı, bu yetkilerini şahsi otoritesini güçlendirmek amacıyla, zaman zaman Ser'î sınırları da asarak kullanmaktan çekinmemiştir. İslam hukukunda, yönetilenlerin devlet başkanına itaati bir anlamda dini bir yükümlülük olarak da görüldüğünden, siyasi iktidar, meşruiyetini ilahi otoriteye dayandırmaktadır²⁸⁸.

2.2.2.3.2.3. Devlet Yöneticisi Kişi Veya Kişilerin Egemenlik Yetkisini Kilise Veya Onun En Üst Seviyedeki Reisi Papadan Aldıkları Anlayışı

10. asra kadar Avrupa'da kilise ile krallıklar arasında bir denge durumu mevcuttu; ama çökmüş olan Roma İmparatorluğu'nun mirasına iki taraf da sahip çıkma hazırlığındaydı. Avrupa bu esnada feodal siyasi - iktisadi bir vaziyete dönüşürken, kilise bir yandan çok önemli miktarlarda servet biriktirmiş öbür yandan Hıristiyan topluluklar üzerinde nüfuzunu arttırarak, krallıklara karşı otorite tesisi için kiliseye maddi imkan hazırlamıştır. Daha önceleri Hristiyan din adamlarından Saint Augustin'in (De Civitate Dei) "Tanrı Devleti" adıyla yazmış olduğu eserindeki görüşlerin bu sıralarda itibara görmüştür. Başrahip Augustin kilise ile devletin uzlaşarak yönetimin gerçekleştirilmesi gereğini anlatmaktadır. Kilise otoriteleri tarafından geliştirilen bu görüş, devletlerin ancak tanrı emirlerine itaatle meşruiyet kazanacağı hususu ile tanrı emirlerini bilen yegane otorite olarak kiliseyi ve dini lider papayı öne çıkarmaktaydı. İncil'de mevcut olan bir ayete dayanılarak inşa edilen "iki kılıç" fikri de bu görüşleri desteklemekteydi. Buna göre biri dünyevi diğeri manevi otoriteyi temsil eden iki kılıç da papaya verilmiştir. Manevi otoriteyi sembolize eden kılıç papada kalacaktır; dünyevi otoritenin sembolü

²⁸⁸ Yurtseven, ag.t, s.34.

olan kılıç ise papa tarafından krallara tevdi edilecektir. Bu durumda otoritenin kaynağı ve kendisine karşı sorumlu olunan merci papalık olmaktadır²⁸⁹.

Tabii din adamları tarafından geliştirilen bu izahların siyasi iktidarlarca bütünüyle benimsendiğini söylemek mümkün değildir. Onlar papalığın manevi otoritesini kabul etmekle birlikte dünyevi iktidarın vasıtasız kendilerine verilmiş olduğunu ileri sürmektedirler. Bu ihtilaf ciddi sıkıntılar doğurmuş ve ilginç hadiselerle sebebiyet vermiştir. İngiltere'de kral II. Henri ile piskoposu arasındaki çekişme kralın piskoposu öldürtmesi derecesine varırken Alman İmparatoru IV. Henri ile papa Greguar VII arasındaki ihtilaf kralın papa önünde diz çöküp af dilemesi ve itaat sözü vermesi ile neticelenmiştir. Ancak bir süre sonra kral yeniden harekete geçerek papayı makamından indirmiş, yerine başkasını seçtirerek kendisini imparator ilan ettirmiştir²⁹⁰.

Siyasi hakimiyetin kilise aracılığıyla hükümdara verileceği şeklindeki bu görüş hükümdarın kiliseye tabi olduğunu göstermektedir. Bu şekildeki bir iktidar ilişkisinin Avrupa'ya mahsus olduğunu belirtmek gerekir. Diğer bölgelerdeki devletlerde din - devlet münasebetiyle hiç bir benzerlik taşımayan bu uygulama Hıristiyanlığı resmen benimsemiş doğulu (Ortodoks) devletlerde de görülmemektedir. ²⁹¹Gerçek manada teokrasi tabiriyle kastedilenin Avrupa'da 11 ve 15. yüzyıllar arasında uygulanan bu din - devlet ilişkisi şekli olduğu kabul edilmektedir²⁹².

²⁸⁹ Yurtseven, ag.t, ss.32-34.

²⁹⁰ Yurtseven, ag.t, ss.32-34.

²⁹¹ Mustafa Şentop, “Siyasi Hakimiyetin Kaynağı Meselesi ve Osmanlı Telakkisi”, <http://www.e-akademi.org/arsiv.asp?sayi=29> , Erişim: 18/05/2008 .

²⁹² Yurtseven, ag.t, ss.32-34.

2.2.3. Kamusal Hizmeti Unsuru

Devletin varlık koşullarından biride kamusal ihtiyaçların görülmesidir. Her bir siyasal oluşum toplum için gerekli olan kamusal hizmetleri yerine getirmek için devlet kurumunu oluşturur. Tüm siyasal iktidarlar topluma verdikleri kamusal hizmetlerin karşılığını talep ederler. Söz konusu vergilendirme ilişkisinde alacaklı devlete karşı yükümlülüklerini yerine getiren yani üzerine düşen edimleri yerine getiren mükellef, alacaklı taraf olan devletten üzerine düşen edimleri yerine getirmesini bekler. Devletin yerine getirmesi gereken edim ise siyasal iktidar olurken vaat ettiği kamusal hizmetlerdir. Bu bölümde devletin mükellef karşı yerine getirmekle mükellef olduğu kamusal hizmet kavramına değinilecek olup, mükellef haklarındaki yerine değinilecektir.

2.2.3.1. Kamusal Hizmetler

Toplumunu oluşturan insanlardan her birinin ayrı ayrı maddi ve manevi birtakım ihtiyaçları vardır. Kişisel nitelikteki bu ihtiyaçların kaynağı, insanların fizyolojik ve psikolojik varlıklarıdır. Örneğin giyinmek, karnını doyurmak, eğlenmek ve ısınmak bu tür ihtiyaçların tipik örnekleridir.²⁹³

İnsanlar yalnız başlarına yaşayamazlar; bir araya gelmek suretiyle bir toplumu oluştururlar. Bunun organize şekline de devlet adı verilir. Bu toplum halinde yaşayış, ortaya başka tür bir takım ihtiyaçların çıkmasına sebebiyet verir. Mesela iç ve dış güvenlik ile adaletin sağlanmasına ihtiyaç duyulması toplum halinde yaşamanın bir sonucudur. Tek başına yaşayan bir insanın elbette ki milli savunma, asayiş ve adaletin temini, diplomasi gibi hizmetlere ihtiyacı yoktur²⁹⁴.

İster bireylerin hissetmelerinden isterse idare edenlerin kararlarından kaynaklansın kamusal ihtiyaçları giderecek mal ve hizmetler, bunların iktisadi niteliklerinden dolayı piyasada üretilmemektedir. Bu durumda devletin devreye girmesi ve hizmetlerin kamu ekonomisi kesiminde üretilmesi kaçınılmazdır. Çünkü bunların

²⁹³ Aytaç Eker / Kamil. Tüğen, **Kamu Maliyesine Giriş**, Takav Matbaası, İzmir, 1995, ss.25-30.

²⁹⁴ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998, ss.35-40.

tatmini toplumun tümüne yarar sağlamaktadır. Kamu hizmeti" sözü Fransızların "Service public" tâbirinden dilimize önce "Hidematı umumiye" şeklinde girmiştir. "Public" sıfatını dilimizde karşılayabilecek biricik kelime "kamusal" sözü olduğuna göre "kamusal hizmet" demek daha uygun ise de "kamu hizmeti" tabiri daha çok tutunmuş bulunmaktadır. Şimdiki halde "kamu hizmeti", "amme hizmeti", "umumî hizmet", "kamusal hizmet" gibi tabirler arasında hiç bir fark olmadığından hepsinin de aynı manada kullanıldığını söyleyebiliriz²⁹⁵.

Profesör Duguit kamu hizmetini şöyle açıklıyor: "Bir milletin içinde, milletin işgal ettiği ülkenin sınırı içinde kuvveti elinde tutmak suretiyle idare edilenlerden farklılaşan idare edenler bu kuvveti, "kamu hizmetlerini" (services publics) düzenlemek ve denetlemek için kullanmalıdırlar. Böylece "kamu hizmetleri" (services publics) devletin unsurlarından biridir". Profesör Fleiner ise "Kamu hizmeti sözüyle teknik bakımdan bir birlik teşkil eden ve sürekli surette belirli bir kamusal amaca yarayan ihsanlardan ve vasıtalarından mürekkep bir kül kastediyoruz" şeklinde tanımlamıştır²⁹⁶.

Karahanoğulları'na göre kamu hizmetleri "toplumsal ihtiyaçları karşılayacak mal ve hizmetin üretimi (amacıyla) belirli oranlarda piyasa kurallarından bağışık kılınarak devletçe üstlenilen" hizmetlerdir. "Devlet tarafından üstlenilen hizmetler konusu, siyaset biliminde (liberal devlet, sosyal devlet, sosyalist devlet ...), ekonomide (piyasa ekonomisi, devletçilik, ithal ikamecilik, dışa açık ekonomiler, fordism, keynesyen birikim modeli, kalkınmacılık ...), kamu maliyesinde (kamusal mallar, piyasa malları ...), anayasa hukukunda (sosyal haklar, devletin özgürleştirme işlevi) önemli bir yer tutmaktadır"²⁹⁷.

Kamu hizmeti devletin işlevleri ya da görevleri olarak ekonomi politiğin ve siyaset biliminin konusunu, kamu malı olarak da kamu ekonomisi ve kamu maliyesinin konusunu oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi de kamu hizmetlerinin hukuki rejiminin eşitsizliğe dayandığına dikkati çekmektedir. Mahkeme ilgili kararında kamu

²⁹⁵ Halil Nadaroğlu., **Kamu Maliyesi Teorisi**, Eskişehir, 1998, ss.25-40.

²⁹⁶ Süheyp Derini, **İdare Hukuku**, Ankara 1950, s. 297 – 360.

hizmetlerinin bireysel çıkarlardan farklı ve onun üstünde yada dışında ortak bir yararı amaçladığını vurgulamaktadır. Danıştay'a göre de kamu hizmeti "devlet ya da diğer kamu tüzelkişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimi altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı yada çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir." Grout ve Stevens kamu hizmeti, kamu sektörü ve kamu örgütlenmesi gibi kavramlar arasında dahi ayırım yapılması gereğine işaret eder. Kamu hizmeti geniş bir vatandaş kesimi için sunulan ve piyasanın üretmeyeceği ya da eksik üreteceği mallardır. Bu malların sunumunda doğrudan üretim, satın alma ya da finanse etme ya da düzenleme seçeneklerinden biri ya da bir kaçını bir arada kullanılabilir. Kamu sektörü kamu yönetiminin kontrol edilen ve çoğu kamu hizmeti niteliğindeki ekonomik faaliyetlerdir. Bu alanda rekabetin olmaması ya da eksik olması nedeniyle maliyet endişesinin zayıf olması hizmet kalitesini, verimliliği, maliyetleri ve vatandaş taleplerine duyarlılığı olumsuz etkileyebilmektedir²⁹⁸.

Kamu hizmeti = kamusal göreve + kamusal teşkilât demek veya Fransızca ve Almancadaki "Service .public" ye "Qef f ent»liche Anstâlt" tabirlerini dilimizde yalnız "kamu hizmetleri" sözüyle değil, yerine göre "kamusal teşkilât" tabiriyle de karşılamak lâzımdır. Ne kadar zorlasak, şimdiki halde hizmet kelimesine "teşkilât" manasını da izafe etmek fikri bulandıracak bir âmil olacağına göre - anlayışta açıklık sağlamak için - dilimizdeki "kamu hizmeti" teriminin Fransızca ve Almanca karşılıklarından daha dar bir mana taşıdığını kabul etmek yerinde olacaktır²⁹⁹.

Kamu hizmetini üç açıdan tanımlayabiliriz. Bunlar organik, maddi ve şekli açıdan kamu hizmetidir. Organik açıdan kamu hizmeti; belli bir görevi yürütmek için bir kamu tüzel kişisi tarafından tahsis edilmiş olan ajan ve vasıtaların bütünü olarak tanımlanmaktadır. Örneğin anayasamızın 70'inci maddesi "Her Türk kamu hizmetlerine girme hakkına sahiptir" hükmüyle organik açıdan kamu hizmetini organik olarak tanımlamıştır. Maddi açıdan kamu hizmeti ise kamu faaliyetini yürüten örgütün niteliklerinden tamamen bağımsız olarak, yalnızca faaliyetin niteliğinde bakılarak tanımlanmaktadır. Kamu hizmeti tatmininde kamu yararı olan toplumsal bir gereksinimi

²⁹⁸ İbrahim Attila ACAR, Hüseyin GÜL " 1980 Sonrasında Kamusal Mal Ve Hizmet Sunumunda Yaşanan Dönüşüm" Erişim: www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/acar_gul.pdf - 27/07/2008.

²⁹⁹ Süheyp Derini, **İdare Hukuku**, Ankara 1950, s. 297 – 360.

karşılayan faaliyettir. Şekli açıdan kamu hizmeti ise belli bir usulü, belli bir hukuki rejimi ifade etmektedir. Buna göre bir faaliyetin kamu hizmeti sayılabilmesi için kamu hizmetleri hukuki rejimine, yani kamusal yönetim usullerine tabi tutulmuş olması gerekir.Özetle bugün geçerli olabilecek bir kamu hizmeti tanımı vermemiz gerekir ise şu tanımı yapabiliriz. Kamu hizmeti, siyasi organlar tarafından kamu yararlı olarak kabul edilen, bir kamu kuruluşunun ya kendisi ya da yakın denetimi ve gözetimi altında özel kesim tarafından yürütülen faaliyetlerdir diyebiliriz. Kamu hizmetlerine egemen olan temel ilkelere de bakacak olursak; kamu hizmetleri tatmininde kamu yararı bulunan bir gereksinimi karşılayan faaliyetler olarak kabul edildiklerinden, bunların sürekli ve düzenli biçimde yürütülmesi gerekir. Aksi takdirde kamu gereksinimi karşılanmaz ve ve kamu yararı gerçekleşmez. Kamu hizmetlerine egemen olan bir diğer ilke kamu hizmetlerinin değişken olmasıdır. Bununla kasıt değişen ve gelişen koşullara ve teknik verilere kendilerini uydurmak zorundadır. Kamu hizmetleri bireysel değil ve fakat toplumsal gereksinmelerin giderilmesi için yürütüldüklerinden, İdare bu hizmetleri yürütürken nesnel davranmak ve yan tutmak zorundadır. Bu nedenle bireyler de kamu hizmetleri karşısında gerek gerek yararlanma ve gerekse katılma yönünden eşit durumdadırlar. Ayrıca kamu hizmetinin getirdiği yükümlülükler bakımından da bireyler arasında fark gözetilmez³⁰⁰.

Bireyler kamu hizmetleri karşısında hem hizmetten yararlananlar ve hem de yararlanmaya aday olanlar kamusal-nesnel bir hukuki duruma sahiptirler. Bu yüzden kamu hizmetleri idare ile bireyler arasında yapılacak bir anlaşma ve sözleşmeye konu olamazlar. Bu nedenle de bireyler aday statüsünden hizmetten yararlanalar statüsüne bir sözleşme ile giremezler. Bireyler, yararlanmaya aday statüsünden iken bu hizmetlerden “Eşitlik ilkesi” uyarınca yararlanmayı talep edebilecekleri gibi, yararlananlar statüsüne girdikten sonra da hizmetin düzenli ve gereği gibi işlemesini idareden talep etme hakkına sahiptirler. Ayrıca bireyler, bu hizmetlerden yararlanmalarına engel olan idari işlemlerin hukuka aykırılığını ileri sürerek iptal davası açabilecekleri gibi; hizmetin düzenli ve gereği gibi işlememesi dolayısıyla bir zarara uğradıkları takdirde, tam yargı davası açarak zararlarının İdarece tazminini de talep

³⁰⁰ Metin Günay, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara, 1997, ss.222-230.

edebilirler.³⁰¹ Kamusal hizmetleri 3 ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlar tam kamusal hizmetler, yarı kamusal hizmetler ve özel kamusal hizmetlerdir³⁰².

2.2.3.1.1. Tam Kamusal Hizmetler

Kamu sektörü tarafından üretilmesi zorunlu hizmetler tam kamusal hizmetlerdir. Sahip oldukları özellikler nedeniyle piyasada üretilmeleri mümkün değildir. Tam kamusal hizmetlerin sağladığı fayda toplumu oluşturan bireyler arasında bölüştürülemez ve bu nedenle bu tip mal ve hizmetler pazarlanamazlar. Örneğin, bir kilo peyniri bireyler arasında çeşitli alternatifler dâhilinde bölüştürmek mümkündür. Buna karşılık, tam kamusal hizmetlerden savunma hizmeti toplumun tamamını aynı ölçüde kapsadığı için bu hizmetin bireyler arasında bölüşümü söz konusu değildir. Buradan hareketle tam kamusal hizmetlerin kişisel talep doğrultusunda üretilemeyeceğini söyleyebiliriz. Çünkü bu tip mal ve hizmetlere herhangi bir kişisel talep doğmaz. Tam kamusal hizmetler Samuelson'un deyimıyla herhangi bir kişinin tüketiminin bir başka kişinin tüketiminde azalmaya neden olmadığı hizmetlerdir. Tam kamusal hizmetlerin sağladığı faydadan kimse dışlanamaz ya da mahrum bırakılamaz. Bunun anlamı kamusal mal bir kere üretildi mi, ek bir kişinin o malı tüketmesinin ekstradan bir maliyete neden olmayacağıdır. Kişisel ihtiyaca cevap veren herhangi bir mal yada hizmeti bedelini ödeyene sunma, bedel ödemeyeni ise bu mal ve hizmetin faydasından mahrum etmek mümkündür³⁰³.

Buna karşılık savunma gibi tam kamusal bir hizmetin faydasından kimseyi mahrum etmek mümkün değildir. Bu çeşit hizmetlerin faydasından toplumun herhangi bir kesimi mahrum bırakılmak istendiğinde toplumun tamamı mahrum bırakılmış olur. Dolayısı ile tam kamusal hizmetlerin finansmanına katılmayanlar dahi bu tür mal ve hizmetlerden faydalanırlar. Başka bir anlatımla tam kamusal hizmetlerin finansmanına katılmayanları bu tip hizmetlerin tüketiminden dışlamak mümkün değildir. Tam kamusal mallarda tüketimden dışlamanın mümkün olamaması bu tip mallarda malın maliyetine

³⁰¹ Günday, a.g.e., ss.231-232.

³⁰² Günday, a.g.e., ss.231-232.

³⁰³ Tarık Vural, "Yerel Kamusal Malların Sunumunda Alternatif Yöntemler", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), DokuzeYLül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.14.

katılmama yönünde baskı yapar. Söyle ki; tam kamusal hizmet bir kez sunulduğu zaman toplumdaki hiç kimse kamusal malın finansmanına katılıp katılmadığına bakmaksızın, kamusal malın tüketiminden dışlanamaz. Bunun farkında olan birey de tam kamusal mala ilişkin gerçek tercihini açıklamayacaktır. Herhangi bir bedel ödemeksizin tam kamusal malın tüketimine devam edecektir. Kamu ekonomisi terminolojisinde tam kamusal hizmetlere ilişkin bu duruma “bedavacı sorunu” adı verilmektedir. Tam kamusal hizmetlerin tüketiminde rekabetin yoktur. Bedelsiz olarak ve tüm topluma sunulan bir tam kamusal malın tüketiminde de zorunlu olarak rekabet olmayacaktır. Örneğin kişisel talepler doğrultusunda serbest piyasada üretilen mal ve hizmetlerin faydası sadece bunların bedelini ödeyenlerce elde edilecektir. Dolayısıyla bu tip mal ve hizmetlerin bir bedelinin oluşu, bu bedeli ödeyecek olanlar arasında bir rekabete neden olacaktır. Örneğin bir paket sigarayı almaya istekli olan iki kişi düşünelim. Sonuçta iki kişiden sadece birisi bu isteğini gerçekleştirecek diğeri bu rekabetten yenik olarak ayrılacaktır. İşte bu tip bir rekabet tam kamusal hizmetlerde söz konusu değildir³⁰⁴.

Tam kamusal hizmetlerde arz siyasal talepçe belirlenir. Piyasa ekonomisinde özel malların arzını düzenleyen, bireylerin bu mallara olan taleplerinin toplamıdır. Yani, piyasa talebidir. Ancak bu durum kamusal mallar için geçerli değildir. Çünkü kamusal malların bölünmezlik ve pazarlanmazlık özellikleri bu mallara çoğu kez bireylerin tercihlerinin açıklanmasını gerekli kılmaz. Yani bireyler tercihte bulunmasalar bile kamusal mallar üretilecektir. Kamusal malların arzını özel malların aksine siyasal talep belirlemektedir. Kamusal mallara ilişkin siyasal talebin belirlenmesi ülkelerin sahip oldukları siyasal rejimle yakından ilgilidir. Örneğin demokratik bir rejimde vatandaşlar kamusal mallara olan taleplerini bazı araçlar vasıtası ile açıklayabilirler. Örneğin, referandum tekniği ile vatandaşların kamusal tercihleri belirlenerek buna göre kamusal arz gerçekleştirilebilir. Kamusal mal ve hizmetlere ilişkin arzın siyasal talep tarafından belirlenmesi bu malların devlet tarafından üretilmesini gerektirmektedir. Zira kamusal mal ve hizmetlerin ne miktarda ve nasıl üretileceğine ilişkin kararlar siyasal karar alma mekanizmasına göre alınır. Özel ihtiyaçları karşılayan mal ve hizmetlerin nasıl ve ölçüde üretileceği kişisel talepler doğrultusunda belirlendiği için bu tip mallar normal

³⁰⁴ Vural, a.g.t., ss.14-20.

piyasa aktörlerince üretilmektedirler. Buna karşın yukarıda da belirttiğimiz gibi kamusal mallara olan talebin siyasal otorite tarafından belirtilmesi bu malların üretimini zorunlu olarak devlete yüklemektedir. Tam kamusal hizmetler ortak tüketimi konu olmaktadır. Bu tip mallarda dışlamanın mümkün olmayışı pür kamusal mallarda tüketimi ortak kılmaktadır. Ortak ya da kolektif tüketim tek bir maldan birden fazla tüketicinin yararlanmasıdır. Örneğin, savunma, adalet, diplomasi, gibi mal ve hizmetler ortak tüketime konu olan mallardır³⁰⁵.

2.2.3.1.2. Yarı Kamusal Hizmetler

Yarı kamusal hizmetler, bölünebilme, tüketimden dışlanabilme ve dolayısıyla belli bir fiyatla arz edilebilme özelliklerine sahip olma açısından özel mallara benzeyen, fakat aynı zamanda özel mallardan farklı olarak toplumsal açıdan önemli boyutlarda pozitif dışsallıklara sahip olan mallardır. Yarı kamusal mal ve hizmetler, üretimde ve tüketimdeki yarattıkları bu pozitif dışsallıkları nedeniyle, piyasada üretilip pazarlanması ve dolayısıyla fiyat karşılığı tüketicilere sunulması olası olduğu halde, aynı zamanda kamu üretim birimlerince de üretilirler veya türüne, miktarına, kalitesine ve fiyatına devlet müdahalesi olabilmektedir. Zira bu mal ve hizmetlerin faydası, onu tüketen kişilerin dışına da yayılır. Üçüncü kişiler veya toplumun tümü de bundan yarar sağlayabilir. Toplumun sağladığı yarar için de bölünmezlik özelliği geçerli olduğundan bu malı üretebilecek özel teşebbüs, kar maksimizasyonu nedeni ile faydayı yansıtan kişisel talep oranında, üretim faaliyetlerini buna göre ayarlayacaktır. Bu durumda da toplumsal yarar dikkate alınmadığından, üretim yetersizliği olabilecektir. Bu tür mal ve hizmetlerin tüketimiyle elde edilen içsel fayda, malı direkt olarak tüketen kimsenin fayda fonksiyonuna; dışsal faydası ise diğer kişilerin fayda fonksiyonuna girmektedir. Ancak, tam kamusal malın tüketiminin neden olduğu dışsal fayda toplumun bütün bireylerine yayıldığı halde, yarı kamusal malların dışsal faydaları sınırlı sayıdaki bireylerin fayda fonksiyonuna girmektedir³⁰⁶.

³⁰⁵ Vural, a.g.t., ss.14-20.

³⁰⁶ Nadaroğlu, a.g.e., ss.25-40.

Eğitim hizmetleri ilk bakışta sadece o hizmetten yararlanana fayda sağlamış gibi görünür. Örneğin yüksek öğrenim kurumlarında okuyan bir kimse bu hizmetten yararlanmış, okuyamayan kimse ise yararlanamamıştır. Bu suretle bu hizmetten yararlanan kimse özel bir fayda sağlamıştır. Eğitimin sosyal faydası ve maliyeti bu alana devletin müdahalesini kaçınılmaz kılmakta ve devlet bu malların finansmanını tam kamusal mallarda olduğu gibi büyük ölçüde vergilerle karşılamaktadır. Devletin eğitim hizmetlerinden faydalananlar bunun karşılığında bir takım ödemeler (harç gibi) yapmaktadırlar. Toplum içinde eğitilmiş insanların artması, eğitilene sağladığı özel faydanın yanı sıra topluma da sosyal bir fayda sağlar. Çünkü bir ülkenin iktisadi, sosyal, politik ve ekonomik bütün problemlerinin çözümünde eğitilmiş iş gücü hacminin büyük bir etkisi vardır. Sağlık hizmetleri için de benzer şeyler söylenebilir. Ekonomide üretimin artması, refah seviyesinin ve hayat kalitesinin yükselmesi en önemli üretim faktörü olan iş gücünün diğer bir ifadeyle insanın sağlıklı olmasıyla mümkündür. Kişiler hasta olmaları halinde, devletten sağlık hizmetleri talep etmekte, verilen hizmetin karşılığında bazı ödemelerde bulunmakta böylece ortaya çıkan olumlu sonuçtan hem kendileri hem de toplum yararlanmaktadır. Burada devletin görevi, topluma sunduğu bu tür mal ve hizmetlerin fiyatını tespit ederken belirli amaçları göz önünde bulundurmasıdır. Piyasa fiyatlarının altında belirlenecek fiyatlar, potansiyel eğitim ve sağlık hizmetleri talebinin açığa çıkmasında rol oynayacaktır. Çünkü yarı kamusal mal ve hizmet özelliği bulunan sağlık konusunda hem hizmet etkinliği hem de fiyatlar açısından devlet müdahalesi olmazsa, sağlık hizmetlerinin özel faydası ile sosyal faydası ve özel maliyeti ile sosyal maliyeti arasında toplum aleyhinde bir fark ortaya çıkabilmektedir³⁰⁷.

Yarı kamusal hizmetlerin ulusal ve bölgesel düzeyde ele almak mümkündür. Hizmetlerin üretimi veya tüketiminde ortaya çıkan dışsallıklar ülkenin tümüne yayılabilir. Koruyucu sağlık hizmetleri buna örnek gösterilebilir. Bu tür hizmetler ulusal düzeydeki yarı kamusal hizmetlerdir. Yarı kamusal hizmetlerin bazılarının üretim veya tüketiminin neden oldukları dışsallıklar, bölgesel sınırlar içinde kalır. Su, kanalizasyon, itfaiye, park vb. hizmetler bölünebilir ve fiyatlanabilir özelliği nedeniyle özel firmalarca üretilebilmekle birlikte, yarattığı dışsallıkların, toplumsal yaşantıyı önemli ölçüde etkilemesi nedeniyle genellikle kamu sektörü tarafından üretilir. Faydası bölge düzeyine yayıldığından da

³⁰⁷ Vural, a.g.t., ss.19-21.

yerel yönetimler bu hizmetleri daha etkin yapabilir. Bu durum mal ve hizmetlerin bedava sunulması anlamına gelmez, hizmetten yararlananlar bunun karşılığında bir bedel ödeyebilir. Bu bedelin maliyet ve kar esasına dayalı bir piyasa fiyatı olması gerekmez³⁰⁸.

2.2.3.1.3. Özel Kamusal Hizmetler

Özel kamusal hizmetler piyasada serbestçe satılabilen, dolayısı ile fiyatlandırılabilen hizmetlerdir. Bu çeşit mal ve hizmetlerin tüketiminde rekabet söz konusudur. Rekabeti sağlayan fiyat mekanizmasıdır. Fiyat mekanizması yardımıyla ödeme arzusu yüksek olan kişiler, rakiplerini dışarıda tutarak özel bir mala sahip olup onu tüketebilirler. Zira rekabetin varlığı tüketimde mahrum bırakmayı da beraberinde getirmektedir. Örneğin bir bardak meyve suyu özel bir maldır. Çünkü meyve suyunun bir fiyatı vardır ve bu fiyatı ödemeyen kişi tüketimden mahrum kalacaktır. Özel kamusal hizmetler tam kamusal hizmetlerden tam tersi özellikler göstermektedirler. Örneğin tam kamusal hizmetlerde tüketimde dışlamanın olması tüketimde rekabeti de beraberinde getirmektedir. Bu tür hizmetlerde genellikle bedelini ödeyen hizmetten faydalanmaktadır. Bedel ödemeyenin özel hizmetten faydalanamaması, tam kamusal hizmetlerde karşımıza çıkan bedavacı sorununu da ortadan kaldırmaktadır³⁰⁹.

Özel kamusal hizmetlerde fayda bölünebilmektedir. Kamusal hizmetlerin aksine özel hizmetlerde, maldan sağlanan fayda her birey için farklı olabilmektedir. Özel hizmetler bölünebilme özellikleri sayesinde fiyatlandırılabilen hizmetlerdir..Bu hizmetlerde fiyatlandırmanın mümkün olması, kamusal hizmetlerin aksine özel hizmetlerin piyasa mekanizması yolu ile üretilmesine olanak tanımaktadır. Özel hizmetleri genellikle kamu ekonomisi dışındaki üretici birimler üretmektedir.Özel hizmetlerin arzı tam kamusal hizmetlerin aksine siyasal talep değil kişisel talep belirlemektedir. Piyasa ekonomisinde özel hizmetlere olan kişisel taleplerin toplamı bu hizmetlerin arzını belirleyen temel etmendir. Başka bir ifade ile özel hizmetlerin arzını piyasa talebi belirlemektedir. Normal piyasa işleyişi içerisinde bir mala olan talep artınca doğal olarak o malın üretimi de artar, talep düşünce ise bunun tersi olur.Özel kamusal

³⁰⁸ Nadaroğlu, a.g.e., ss.25-40.

³⁰⁹ Vural, a.g.t., ss.19-21.

hizmetlerde kamusal hizmetlerin aksine ortak tüketim değil kişisel tüketim söz konusudur. Özel hizmetlerde bireyler bu mallardan ayrı ayrı kullanarak, farklı tatmin düzeyleri sağlayabilmektedirler. Örneğin bir bardak suyu bireyler kişisel olarak farklı düzeylerde tüketebilirken pür kamusal bir mal olan savunma hizmetinde bu türden bir kişisel tüketim söz konusu değildir³¹⁰.

³¹⁰ Vural, a.g.t., ss.19-21.

2.3. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ GELİŞİMİNE ETKİ EDEN UNSURLAR

Mükellef haklarının oluşumunda daha önce de bahsettiğimiz husus olan vergilendirme ilişkisinde taraf olan devletin ve mükellef kavramının tarihsel süreç içerisindeki evriminin etkili olduğu ifade edilmektedir. Özellikle devlet kavramının (Egemenlik anlayışının değişmesi) ve zaman içinde geçirdiği süreç mükellef haklarının oluşumuna zemin hazırlamıştır. Ortaçağ Avrupa'sında düşünsel yaşamda meydana gelen değişimler ve bunun arka planında yatan etmenler sınırsız mutlak devlet anlayışından sınırlı devlet anlayışına geçişe neden olmuştur. Mutlak iktidar karşısında teba, kul, köle olan insanlar zamanla birey haline alarak devlet karşısında bir takım haklar talep etmiş, devleti sorgular hale gelmiştir. Devletin (Egemenin veya Siyasal İktidarın) mutlak iktidarını (meşruiyetini yitirmesinde) kaybetmesinde başka bir anlatımla bireyin devlet karşısında güçlenmesini sağlayan mükellef haklarının oluşumunun altında yatan etmenleri sıralayacak olursak ilk başta mülkiyet kavramının zaman içinde evrimleşerek mülkiyetin el değiştirmesi hususu vardır. Mülkiyetin zaman içerisinde el değiştirmesi, bireysel mülkiyete imkan tanınmaya başlanması, kaynakların el değiştirmesine neden olmuş, kamusal ihtiyaçların karşılanmasında hususunda vergileri ihtiyari olmaktan çıkararak zorunlu bir hale getirmiştir. Mükellef haklarının oluşumuna katkı yapan diğer bir unsur olarak Batı'da özellikle modernleşme ile birlikte ortaya çıkan Laiklik ve Sekülerizm kavramlarıdır. Laiklik ve Sekülerizm kavramları hem birey açısından hem de devlet açısından dünya ile uhrevi hayat arasında bir ayrıma giderek meşruluk boyutunun değişmesine neden olmuş, bireyler arasında vergileme hususunda dine dayalı bir ayırım yapılmaması gerektiği konusunda bir fikri temel oluşturmuştur. Mükellef haklarının oluşumuna etki eden bir diğer husus ise özellikle 1970'li yıllardan sonra etkili olmaya başlayan Dünya'yı küçülterek tek bir köy haline getiren küreselleşme ve onun peşi sırasına gelen ekonomik değişimlerdir. Küreselleşme ve ekonomik değişimler daha çok mükellef haklarının son zamanlarda öne çıkmasına neden olmuştur. Mükellef haklarının oluşumuna etki eden en son unsur ise kentleşme ve demografik hareketlerdir. Özellikle 1950'li yıllardan sonra hem dünya'da hem de ülkemizde hızla artan kentleşme olgusu ve buna bağlı olarak oluşan demografik hareketlilik kamusal ihtiyaçların boyut değiştirmesine neden olarak demokratik kitle hareketlerinin de değişmesine neden olmuş, birey temelli ihtiyaçların giderilmesini düşüncesini ön plana çıkartmıştır.

2.3.1. Mülkiyet Kavramında Değişiklik Ve Mülkiyetin El Değiştirmesinin Mükellef Haklarına Olan Katkısı

İnsanlık tarihi boyunca mülkiyet hakkı her zaman sorun olmuştur. J.J. Rousseu “İlk defa bu benimdir diyerek bir toprak parçasının etrafını çeviren kimse insanlığa en büyük kötülüğü yapmıştır.” diyerek, “doğal yaşamda” mülkiyet hakkının olmadığını, insanların düşünsel anlamda “iyi” ye daha yakın olduklarını, çağımızda ortaya çıkan bütün kötülüklerin temelinde de, bireysel mülkiyetin bulunduğunu ileri sürmektedir³¹¹.

Mülkiyet Hakkı, insanlığın var oluşundan beri mevcut olan, kişiye, bir şey üzerinde “Bu benimdir, bana aittir” sözünü söyleten ve insanın benliği ile özdeş olan bir haktır. Bütün insanlar eşit yaratılmış ve bir takım vazgeçilmez haklarla donatılmış olup, bu haklar arasında, Hayat, Özgürlük ve Mülkiyet Hakkı başta gelmektedir. Hayat hakkı, bütün hakların kaynağıdır. Özgürlüğün bir diğer ifadesi mülkiyet hakkıdır. Mülkiyet hakkı olmaksızın hiçbir hak mümkün değildir. Mülkiyet hakkının ihlali, bireyin özgürlük hakkının ihlalidir³¹².

Mülkiyet kavramı Arapça kökenli olup, sözcüğün üç harfi “m-l-k” dir. “M-l-k” kökünden mülkiyetten başka mülk, malik, melik, meleke, emlak, temlik ve temellük gibi daha pek çok sözcük türetilmektedir. Bu kelimeler güç, kuvvet, iktidar, zapt ve hakimiyeti, hakimiyetin konusu veya hakimiyet ile ilgili işleri ifade etmektedir. Bu kavram ile hakimiyet kavramı arasında sıkı bir bağ mevcuttur. Türkçede olduğu gibi Grek ve Latin kökenli dillerde mülkiyet anlamında kullanılan sözcüklerde de aynı bağ vardır. Grekçe de kullanılan “Kyriotes” ve Latince de kullanılan “dominium” sözcüklerinde de efendi, hakim, iktidar, sahip anlamı bulunmaktadır. Latince de aile başkanının evdeki iktidarı gibi bir hakimiyeti çağrıştıran “dominium” dan başka, mülkiyeti ifade etmek üzere bir de “ proprietas” sözcüğü kullanılmıştır. Bu sözcük kendisine mahsus özgü (propres) anlamına gelmektedir. Günümüzde batı dillerinde bu kavramı ifade etmek için

311 <http://www.hukuk.gen.tr/konular/konular.asp?konugrp=3&konuid=3>, Erişim:19/05/2008.

312 <http://www.tkgm.gov.tr/ana.php?Sayfa=icerikana&ICID=10&DID=84&DHID=165>, Erişim:19/05/2008.

Fransızca da *propriete* sözcüğü, İngilizcede ise *property* sözcüğü kullanılmaktadır. Mülkiyet malik ile şey arasındaki ilişkidir³¹³.

Batıdaki mülkiyet hakkının kabul edilmesi Roma Hukukuna dayanmaktadır. Çoğu ilkel toplumlar gibi Roma toplumu da başlangıçta kolektif (köy cemaati, tribu, aile vb.) mülkiyet düzeni içinde yaşıyordu. Yani Eski Yunan da olduğu gibi Roma'da da aile mülkiyeti vardı. Ancak bu düzen zamanla özel mülkiyet lehine değişme ve gelişme gösterdi. Roma da bu değişim XII Levha Kanunu döneminden itibaren gerçekleşti. Toprak dağıtımı Kral Numa döneminde yapılmıştır. İlk önce her fert, işlemek veya meyvelerini toplamakla yükümlü olduğu belirli bir toprak parçasını ekip dikiyordu. Ancak hasadın tamamlandığı her defasında arazinin mülkiyeti müşterek mülkiyete dönüşüyordu. Bu adetin etkisi giderek azaldı ve yerini arazinin her sene aynı kişilerce ekilmesi geleneği aldı. Yani bu yıl araziye eken gelecek yılda ekiyordu. Hal böyle olunca kişiler bu arazilere ev de yapmaya başladılar. Böylece aile babasının (Pater Familias) yegane hak sahibi olduğu özel ve sürekli mülkiyet anlayışına geçilmiş oldu. Roma hukukunda; mülkiyetin taşınır yada taşınmaz şey veya eşya (nesne) üzerinde oluşturulabileceği kabul edilmiştir³¹⁴.

Batı Roma İmparatorluğunun yıkılmasından 1400'lü yılların sonuna kadar süren Ortaçağ Feodal düzenin hakim olduğu bir çağdır ki, bu dönemde Norman istilaları ve İslam egemenliğinin etkisiyle doğu ticaret merkezleri ile bağları kesilen Avrupa, kapalı ekonomik düzen içine girmiş, ticaret ve dolayısıyla kent yaşamı canlılığını yitirmiştir. Ayrıca para değişim aracı olarak değerini yitirmiş, kent yaşamının sönmesi halkı köylere, malikanelerin etrafına toplamaya ve neredeyse boğaz tokluğuna çalışmaya zorlamıştır. Toprak üzerinde çalışanların bu dönemde mülkiyet hakkından bahsetmek mümkün değildir. Feodalizmde mutlak mülkiyet anlayışı sürmekle birlikte malikin de ödevlerinin olduğu ortaya kondu. Feodalitede senyörün ve ona tabi olarak çalışan vasal'ın hakları ve ödevleri vardı. Vasal³¹⁵ senyöre sadakat ve gerekli hallerde yardım borcu altında idi. Buna karşılık senyör ise vasalı mahkemelerde hukuki bakımdan

³¹³ Mehmet Ünal , **Ferdi (Özel) Mülkiyetin Tarihi, Dini ve Beşeri Kökenleri**, Prof.Dr Fikret Eren'e Armağan, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s.901.

³¹⁴ Hakkı Dağlı, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Işığı Altında Mülkiyet Hakkı", Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2007, s.19.

³¹⁵ Vasal; feodal sitemde feodal beye bağlı olan ona kulluk kölelik yapan kişidir.

korumak, öldüğü zaman da çocuklarına bakmakla yükümlüydü, ayrıca vasala belli bir toprak parçası vererek bu sayede geçindirmekle yükümlüydü. Senyörden “fief”³¹⁶ elde eden vasal kendi fief’i üzerinde başkalarına fief tanıyabiliyordu, böylece aynı toprak fief yoluyla birden fazla vasallara bağlanıyordu. Toplumda en alt kademede serf’ler yer almaktaydı, serfler toprakta çalışmak ve toprak el değiştirdiğinde onunla birlikte sahip değiştirmek durumundaydılar. Bu sistemde açıklandığı zere herkesin eşit bir mülkiyet edinme hakkı yoktu. Hatta serfler toprakla birlikte satıldığı için mülk sahibi değil mülkiyetin konusu halinde idiler³¹⁷.

Roma’nın bu şekildeki eşyaya hakimiyet anlayışının, daha sonra genellikle bütün Avrupa’da özellikle de İsviçre hukuk sistemi üzerinde önemli bir etkisi olmuştur. İlk başlarda Germenlerin göç etmesinin de etkisi ile birden fazla şahıs tarafından araziye hakimiyet şeklinde mülkiyet anlayışı gelişmiştir. Milattan sonra 13.yüzyılın sonuna kadar bu çoğulcu hakimiyet etkisini sürdürmüştür. Fransız devriminden sonra ise özel mülkiyetle hane çoğulcu mülkiyet anlayışı zayıflamış ve sonunda kaybolmuştur. Roma Hukukuna ait özel mülkiyet anlayışı çeşitli kantonal kodifikasyonlarda kendini göstermeye başlamıştır. Roma mülkiyet tanımına ilk defa Fransızca konuşan ve Code Napoleon’dan³¹⁸ yapılmış tanımı alan İsviçre kanton kanunlarında yer verilmiştir³¹⁹.

İngiliz hukuk anlayışına göre, mülkiyet hukuki niteliğe sahip bulunan bir haktır. Mülkiyet hakkı, hakka sahip olanın mülkiyet konusundan yararlanmasını ve onu başkalarına devredilebilmesini içerir. İngiliz hukukunda, mülkiyet hakkına şehir planlamaları ve kamu yararı gerekçeleriyle sınırlamalar getirilmiştir. Zamanla miras hukukuna ilişkin sınırlamalar da getirilmiştir. İngiliz mülkiyet hukukunda taşınır taşınmaz nesnelerin mülkiyete konu olması dışında maddi varlığa sahip olmayan hakları da bu kavram içinde değerlendirmiştir. Yani İngiliz mülkiyet anlayışında fikri haklar patent hakları mülkiyete konu olabilmekteydi. Kara Avrupa’sında mülkiyet hakkı eşya (nesne) ile ilgili bir hak sayılmış, dolayısıyla taşınır ve taşınmaz nesneler mülkiyetin konusu

³¹⁶ Senyör tarafından vasal’e verilen toprağa fief denirdi.

³¹⁷ Güriz, a.g.e, s.142.

³¹⁸ Code Napoleon, Fransız Medeni kanunudur.

³¹⁹ Dağlı, ag.t., s.20.

olmuştur. Bu açıdan İngiliz mülkiyet hukuku Kara Avrupa'sı hukuk sistemlerindeki anlayıştan farklı olmuştur³²⁰.

Fransız ihtilali öncesi Fransa'da derebeylik sistemi anlamında bir mülkiyet hukuku vardı. Fransız devrimi ile bu derebeylik sistemi yıkıldı. Yalnız dikkate dilmelidir ki bu ihtilal mülkiyet hakkının özüne yönelik bir saldırıyı amaçlamamıştır. İhtilalden önce mülk kral tarafından verilen yada bahşedilen bir hak idi. İhtilal bu hakkın insanlarda doğuştan var olan tabii bir hak olduğunu bu nedenle kral tarafından bahşedilemeyeceğini iddia etmiştir. Fransız ihtilali, diğer kişi özgürlüklerinde olduğu gibi mülkiyet hakkını kişinin bizzat sahip olduğu somut bir hak olarak tanımıştır. Fransız ihtilali sırasında mülkiyetin tabii bir hak olduğu üzerinde durulmuştur. 1789 Haklar Bildirgesi Madde 2'de "İnsanın doğal ve zaman aşımına uğramaz hakları" arasında yer aldığı belirtilmiştir. Güvencesi de 17. Maddede gösterilmiştir: "Mülkiyet dokunulmaz ve kutsal bir hak olduğundan, yasayla belirlenen kamusal zorunluluklar açık bir biçimde gerektirmedikçe, adil ve peşin bir tazminat ödemedikçe hiç kimse bu haktan yoksun bırakılamaz"³²¹.

Fransız Devriminin mülkiyet anlayışı politik hakları da etkilemiştir. Yurttaş kavramı kişilerin mal sahibi olup olmamalarına göre belirlenmiştir.. Seçime katılabilmek için az da olsa bir mala sahip olmak gerekmiştir.. Mal sahipleri aktif yurttaş, malı olmayanlar pasif yurttaş olmuştur. Yurttaşların hepsi toplumdaki yararlanmak olanağına sahiptir, ama, siyasi iktidara aktif yurttaşlar katılacaktır. Fransız devrimi kişilere mutlak özgürlükler tanımamış birtakım hakların kullanılmasını yine başka haklara sahip olmaya bağlamıştır. Koşullu özgürlük denebilecek bu durum mülkiyet hakkı sahibi olmanın o dönem Fransa'sındaki önemini açıklamaktadır³²².

Fransız devrimi ile yıkılan Feodalizm yerini para eksenli kapitalizme bırakmıştır. Kapitalizmin gelişmesinde iki önemli olgu yatar. Bunlardan ilki ticaret devrimi, ikincisi ise sanayi devrimidir. Buna son olarak teknoloji devrimini de eklemek mümkündür. Kapitalizm ile birlikte bireysel mülkiyet doğmuştur. Kapitalist sistemin temel aldığı değer

³²⁰ Güriz, a.g.e., s.144.

³²¹ Dağlı, ag.t., s.21.

³²² İbrahim Kabaoğlu, **Özgürlükler Hukuku**, İstanbul, Alfa Yayınları, 1996, s.231-232.

ferttir, bu sebeple kişi-eşya ilişkisinde kişiye sınırsız haklar tanır. Malikin mülkü üzerinde mutlak sınırsız ve tekeli bir hakimiyet hakkı vardır. En koyu klasik mülkiyet anlayışına göre, bu hak kişiye bağlı, dokunulmaz, vazgeçilmez, zamanaşımına uğramaz kutsal bir haktır. Fransız İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesinin 2. ve 17. Maddelerinde de mülkiyet hakkının bu niteliği belirtilmiştir. Kapitalist sistemde malik malının mutlak hakimidir. Ferdin menfaati toplumun menfaatinden önce gelir. Devlet, ferde toplum menfaati uğruna da olsa, müdahale edemez. Fert kendi menfaatlerini daha iyi değerlendirir ve esasen ferdi menfaatlerinin gerçekleşmesi sonucu toplum menfaati de kendiliğinden gerçekleşmiş olur³²³.

Marksist sistem, kişi-eşya ilişkisini, klasik sistemin tam aksi yönünde değiştirmiş ve eşyanın mülkiyetini fertten alarak topluma başka bir deyişle devlete tanımıştır. Marksist sisteme göre, özel mülkiyet insanın insan tarafından sömürülmesini sağladığından topluştırılmalıdır. Marksizm’le özel mülkiyet hakkının birbiriyle bağdaşması, ilke olarak mümkün değildir. Marksistlere göre, özel mülkiyetin yaratmış olduğu sosyal adaletsizlik, ancak üretim araçları üzerindeki ferdi mülkiyet hakkının devletleştirilmesiyle önlenir. Mülkiyet, hürriyetin bir şartıdır. Hürriyet “Alternatif davranış olanaklarının varlığı” olarak mülkiyetin varlığına bağlıdır. Bu sistemde üretim araçları, toprak yani her türlü mülkiyet konusu devlete aittir. Kişiler devlete ait bu şeylerle ürettikleri faydayı topluma eşit olarak dağıtırlar. Yani kişilerin ürettiklerinden toplumdaki herkes eşit olarak faydalanır³²⁴.

Hukuk, yüzyıllar boyu bütün devir ve milletler için geçerli, değişmez bir mülkiyet kavramı aramış, fakat salt bir mülkiyet kavramı ve mülkiyet tarifi bulamamıştır. Bunun sebebi, mülkiyetin soyut bir kavram olmayıp, ilk toplum hayatından bugüne kadar töre ve kurumların sürekli gelişmesi sonucu hazırlanmış sosyal bir müessese oluşudur. Bu nedenle malikin eşya üzerindeki yetki ve ödevleri çeşitli hukuk sistemlerine göre farklı olduğu gibi, aynı milletin hukuk sistemi içinde dahi zamanla değişmeler göstermiştir. Her devir ve millet için değişmez sabit bir mülkiyet kavramının bulunmamasının bir diğer

³²³ Dağlı, a.g.t., ss.39-40.

³²⁴ Ekrem Özelmas, “Hürriyet ile Mülkiyet”, İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi, Sayı:2, İstanbul, 1973,s. 34.

sebebi, mülkiyetin sadece hukuki bir müessese olmayıp, aynı zamanda iktisadi, sosyal ve ahlaki bir müessese oluşudur³²⁵.

Günümüzde mülkiyet kavramının özünde sadece yetkileri öngören, buna karşılık ödevleri yadsıyan klasik mülkiyet anlayışı terk edilmiş ve Marksizm'in kendisine özgü mülkiyet yaklaşımı da bir kenara itilerek özde mülkiyet hakkının varlığını tanıyan; fakat biçimde bu hakkın kullanılmasını sınırlandıran ve bunun toplum yararına aykırı olamayacağını benimseyen bir karma mülkiyet anlayışı geliştirilmiştir. Geliştirilen bu anlayış içerisinde mülkiyet hakkının özüne egemen olan tasarruf serbestisini sınırsız olarak kabul etmek ise artık olanaksızdır. Modern görüşe göre, mülkiyet, klasik anlayış tarzının aksine, mutlak ve sınırsız yetkiler tanıyan dokunulmaz bir hak olmamalıdır. Artık mülkiyet hakkı sosyal bir karakter taşımaktadır. Bu çerçevede devlet, mülk sahipleri ile eşya arasında denge unsurudur. Bu görüş, mülkiyetin muhtevasında sadece yetkiler değil, yetkilerin yanında ödevler de bulunduğunu kabul etmektedir³²⁶.

Mülkiyet hakkının siyasal iktidarın egemenliğinden çıkıp zamanla bireyin eline geçmesi, bireye bir takım haklar ve yetkiler vermiştir. Bireyin sahip olduğu mülkü üzerinde siyasal iktidar tarafından sınırlamalar getirilmesi, (özellikle vergileme konusunda keyfi tutumlara girişilmesi, vergiler yoluyla mükellefin sahip olduğu mülkü üzerinde tasarruf, kullanma gibi haklarının sınırlandırılması) mülk sahiplerinde devlete karşı bir takım hak talep edilmesine neden olmuştur. Kendisini sınırlandırmaya çalışan egemen güce karşı egemen gücü sınırlandırma çalışmalarıyla başlayan anayasal hareketlerle birlikte Mükellef Hakları da ortaya çıkmıştır.

2.3.2. Laiklik ve Sekülerizmin Mükellef Haklarına Katkısı

Mükellef haklarının oluşumunda bir diğer etmen ise egemenlik kavramında değişime neden olan, teokratik egemenlik anlayışından demokratik egemenlik anlayışına geçişi sağlayan Laik dünya görüşüdür. "Laïcisme" sözcüğü Katolik Hıristiyanlığının hakim olduğu halkların dillerinde kullanılmaktadır ve "laik" sözcüğü de

³²⁵ Ekrem Özelmas, "Hürriyet ile Mülkiyet", İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi, Sayı:2, İstanbul, 1973,s. 34. <http://www.tkgm.gov.tr/ana.php?Sayfa=icerikana&ICID=10&DID=84&DHID=165>,Erişim:19/05/2008.

³²⁶ Dağlı, a.g.t., s.41.

Türkçeye Fransızcadaki “laic” ya da “laïque” sıfatından geçmiştir. Bu sözcüğün aslı ise Yunanca “laikos” sıfatıdır. Yunanca sözlüğe göre laikos, halk, halkçı, laik anlamlarına gelmektedir. Laikos aynı zamanda din adamı niteliğinde bulunmayan kişileri tanımlamak için kullanılmakta ve “ruhani olmayan”, “kiliseye ait olmayan” anlamlarını taşımaktadır³²⁷.

Türkçede kullanılan laiklik sözcüğü, Fransızca “laïcisme” nin değil, laïcité'nin karşılığıdır. “Laïcisme”, laikçilik, kurumlara dinsel olmayan nitelik vermeyi amaçlayan doktrin demektir. Laïcité ise, sivil toplum ile dinsel toplumun ayrılığı ilkesi demektir³²⁸.Klasik ve basit tanımıyla “din ve devlet işlerinin birbirinden ayrılması” olan laiklik rasyonalizmdir. Akli rehber alan devlet yönetimi bizi hurafe ve safsatalarla kurulmuş teokratik devletten uzaklaştırırken, insan temelli, hümanist bir düzenin içine sokacaktır. Laiklik hümanizmadır, farklılıklara ve herkesin haklarına saygı gösteren ve kimseyi inançları sebebiyle dışlamayan bir sosyal felsefedir. Demokratik bir düzenin varlığı akli ve vicdanı hür bireylerin varlığına bağlıdır. Mademki bireyin akli ve vicdanı özgürdür, bu özgürlüğün gerçekten var olabilmesi için her türlü baskı ve müdahaleden uzak bulunması gerekir. Bireyi bu tür bir baskıdan ve engellemelerden koruyacak olan ise laik bir sistemdir³²⁹.

Batı'nın yaygın dini olan Hıristiyanlık, başlangıçta yüce insanlık ülkülerine dayanıyordu. Hıristiyanlar dini inançların zorla kabul ettirilemeyeceğini söylüyorlar ve dinsel hoşgörüyü bir hak olarak talep ediyorlardı. Fakat 313 yılında Milano fermanıyla Hıristiyanlık Konstantin tarafından resmen tanındıktan sonra bin yıl sürecek olan karanlıklar çağı başladı. Zamanla Hıristiyanlık ve onun temsilcisi kilise toplum yaşamının ve devlet düzeninin tek sahibi haline geldi. Roma imparatorluğu dağıldıktan sonra, feodal yapının oluşması, güçlü bir merkezi yapının kurulamaması, yerel otoritelerin evrensel bir bürokrasiye sahip olan Kilise karşısında zayıf kalması, oldukça sınırlı bir ekonomik yapı, Kilisenin muazzam bir güce sahip olmasına neden olmuş ve en büyük toprak sahibi olan Kilise bu özelliği ile otoritesini güçlendirmiştir. Ortaçağ

³²⁷ Serhat Güven, “Laiklik ve Anayasa Mahkemesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006,s. 3.

³²⁸ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku** , Ekin Yayınları, Bursa, 2000, s. 138.

³²⁹ Hüseyin Nail Kubalı,, **Anayasa Hukuku Dersleri**, ÜHF. Yayını, İstanbul, 1971. s. 248.

boyunca düşünceye ve vicdanlara kilit vurulmuştur. Kilisenin vicdan üzerinde mutlak egemenliği kabul edilerek, din özgürlüğü red edilmiştir. Kilisenin siyasal iktidar üzerinde herhangi bir hak iddiası olamayacağını, din adamlarının da diğer meslek gruplarındaki bireylerle aynı statüde bulunduğunu savunanlar ve Kilisenin devlete boyun eğmesini isteyenler olduysa da, dinin baskısı kırılmamıştır³³⁰.

Kral ve kilise arasındaki çatışma sadece düşünce boyutunda kalmamış, Fransa'da 1296 yılında Kral ile Papa arasında vergi konusunda başlayan anlaşmazlık, dünyevi iktidar ile dinsel iktidarın siyasal güç gösterisine dönüşmüştür. Kral din adamlarından vergi alınmasını isterken, Papa bu isteğe kralı aforoz etme tehdidi ile cevap vermiştir. İngiltere Kralının da Fransa Kralı yanında yer alması Kiliseyi geri adım atmak ve vergi ödemeyi kabul etmek zorunda bırakınca, bununla yetinmek niyetinde olmayan Kral 1302'de dünyevi konularda kendisinin üzerinde bir kurum tanımadığını ilan etmiştir. Böylece ulusal devlet, Kiliseye karşı bağımsızlığını ilan ederek kendi egemenliği yolunda önemli bir adım atmıştır. Coğrafi kesiflerin ve güçlenen burjuvazinin katkıları unutulmamakla birlikte, laik düşüncenin ve laik devletin doğusunda en önemli aşamayı Hümanizma ve Rönesans hareketlerinin teşkil ettiği söylenebilir. Bu dönemde, Niccolo Machievelli, Jean Bodin, Thomas More, Thomas Hobbes, Hugo Grotius gibi düşünürler siyasetin laikleşmesine büyük katkıda bulundular³³¹.

Laik düşünce asıl anlamını aydınlanma çağı ile bulmuştur. Özellikle, Locke, Montesquieu ve Rousseau basta olmak üzere bu çağda tüm düşünürler bir şekilde dünyevi iktidar-kilise mücadelesiyle ilgilenmiş ve bu konuda genelde dünyevi iktidar lehine çözüm önerileri ileri sürmüşlerdir. Tüm bu düşünce birikimleri 1789 Fransız ihtilali ile dışa vurulmuş ve monarşiyle birlikte kilise ve ruhban sınıfı ihtilalcilerin hedefine girmiştir. Fransız ihtilalciler için artık tek bir din geçerliydi ki; o da Katoliklik veya Protestanlık değil akıl diniydi. Kilise, Kralcılar ve Cumhuriyetçiler arasındaki mücadele 19. yüzyıl boyunca devam etmiş ve sonunda 9 Aralık 1905 tarihli "Kiliselerle Devletin Ayrılması" (la séparation des Eglises et de l'Etat) yasasıyla siyasi ve hukuki bir statü almıştır. Söz konusu yasaya göre; Cumhuriyet vicdan ve ibadet özgürlüğünü

³³⁰ Kapani, a.g.e., s.24.

³³¹ Bülent Dâver, **Siyaset Bilimine Giriş**, Dogan Yayınevi, Ankara 1969. s. 14-16.

sağlayacak, hiçbir dini tanımayarak ona ücret ve ödenek ayırmayacaktır. Bir başka deyişle, din ve dünya isleri birbirinden ayrılacaktır³³².

Laik hareketin kuvvetlendiğini, devlet ve siyasetin dinden bağımsız olusunun artık herkesçe kabul edilmeye başlandığını gören Kilise, ilahî iktidarın üstünlüğü tezinden vazgeçerek “Kilisenin Bağımsızlığı” politikasını benimsemeye başlamıştır. Örneğin Papa Leon 13, dünyevi ve ruhani kuvvetlerin ayrılığını ve bunların birbirlerine karşı bağımsız olduklarını kabul etmiştir. İkinci Dünya savaşı sonrasında imzalanan milletlerarası belgelerde de din ve vicdan özgürlüğü hüküm altına alınmıştır. 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 18.maddesi “Herkesin düşünce, vicdan ve din özgürlüğü vardır. Bu hak, din inancını değiştirme özgürlüğünü ve din ya da inancını, tek basına ya da topluca ve açık ya da özel olarak öğretme, uygulama, tören ve ibadet yoluyla açıklama özgürlüğünü içerir.” diyerek din ve vicdan özgürlüğünü tanımıştır³³³.

Anglo-sakson dünyasından kaynaklanan ve Fransızcanın hâkimiyeti dışında kalan ülkelerde laiklik kavramı yerine esas olarak benimsenen terminoloji ise sekülerizm'dir. Her ne kadar “laik kelimesiyle es anlamlı olarak kullanılıyorsa da, sekülerizm ve laik arasında ortak noktalar bulunsa da farklar da bulunmaktadır. Bazı sosyal bilimciler tarafından laiklikle yan yana zikredilen sekülerleşme olgusu, aslında tamamen farklı bir kavramdır. Laiklik din-devlet ilişkileriyle ilgili bir kavramken, sekülerlik dinin bireysel ve toplumsal plândaki karşılığıdır³³⁴.

Sekülerizm, “seaculum” kökünden gelir. En genel anlamıyla ve “dünya” köküne bağlı olarak “seaculum” kelimesi, “dünyaya ait olan”, “dini olanın dışında”, “kutsanmamış”, “profan”, “meşruiyet için dine ihtiyacı olmayan”, “toplumsal ahlak standartlarının dine ve dinlere göre değil de güncel hayata göre güncellenmesi”, “dünyevi hayatı ilgilendiren her konuda dini dışlama” gibi anlamları ifade etmektedir³³⁵.

³³² Güven, a.g.t., ss.6-8.

³³³ Güven, a.g.t., s.9.

³³⁴ Mehmet Özay, “Günümüz Sosyolojisinde Modernleşme-Sekülerleşme-Din ilişkileri”(Yayınlanmamış doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006,s.100.

³³⁵ Murat Canpolat, “ Hukuki Açıdan Sekülerizm ve İslamiyet”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ, 2007,s.3.

Sekülerleşme kavramı, toplumsal değişimin bir sonucu olarak ortaya çıkan şartların dini kurumlarla dini olmayan kurumlar arasında yarattığı yapısal ve kurumsal farklılaşmayla birlikte söz konusu kurumların egemenlik düzeyi ve çoğulculuk olgusu ile ilintilidir. Sekülerleşme kavramı ilk etapta toplumsal değişimin bütün yönlerini kapsamamakla birlikte, uzun vadede bu değişim bağlamında önemli bir unsur haline gelmiştir. Kutsallık insanların geleneksel toplumdaki kaygılarını güçlü bir şekilde etkilediğinden, geleneksel yapı ve düşünceden her kopuş toplumsal kurumlardaki kutsal algılamalarını da etkilemiştir. Kutsaldan kopuş, dindarlığın tümüyle reddinden ziyade, bir toplumun içine girdiği esaslı bir değişim sürecinde kültürel unsurlara nüfuz etmiş dini anlayışın yadsınması, hatta reddedilmesi boyutlarına varabilmiştir³³⁶.

Sekülerliği tanımlama çabalarında, kilise mülkünün kaybedilmesi; dinin, yani kilisenin siyasal güçten el çekmesi; dini yapıların ruhban sınıfından arındırılması; günah çıkarmaya ihtiyaç duyulmaması (deconfessionalising); kültürel yapının kutsaldan arındırılması (desacralisation); mitolojik kaynaklardan uzaklaşılması hususlarına değinilmektedir³³⁷.

Sekülerleşme; insanın, bakışlarını, dünya ötesinden bu dünyaya ve bu zamana çevirmesidir, hayatın siyasal toplumsal ve kültürel bütün alanlarını kapsar. Sekülerleşme, dini inançla, uygulamaları, yalnız kişisel olarak değil, toplumsal karar alma ve eylemde yol göstericiler olarak değerlendirmeme tavrı ya da sürecine ve aynı zamanda dini düşünce, uygulama, inanış ve kuralların toplumsal anlam ve önemini yitirmesi sürecine denir. Sekülerleşme, siyasi veya felsefi temelleri olmakla birlikte insana belli bir yaşam biçimi ve eylem anlayışı sunmayı amaçladığı için , özü itibarıyla insanî; fakat sunduğu yaşam tarzı ve eylem anlayışında, Allah düşüncesine, ölümsüzlük fikrine, ya da öte dünya kavramına başvurmadiğı, dini hiçbir şekilde işe karıştırmadiğı için, dinden bağımsız olmak durumu söz konusudur.Dinin sosyal yapıdaki otorite ve geçerliliğini yitirmesi, doğa üstü olayların tabii ve dünyevi olaylarmış gibi algılanması, insan aklının dini bağlardan kurtarılmasıdır.Çok genel olarak dinin çöküşü olarak

³³⁶ Özay, a.g.t., s.102.

³³⁷ Özay, a.g.t.,s. 103.

adlandırılabilir olan terim, dini düşünce, muamelat ve kurumların sosyal önemlerini kaybettikleri bir süreci anlatır³³⁸.

Sekülerizmin, din yerine modernizmi koyma çabasına paralel olarak, başta bilim, sanat ve felsefe olmak üzere bütün zihni ve kültürel alanlarında dinden bağımsız olarak yapılandırılma amacı söz konusudur. Sekülerleşme özellikle modern sanayi toplumlarında gözlenen bir süreçtir. Sekülerleşmenin varlığının tespiti için her yerde aynı geçerlilikle uygulanabilecek genel ve açık kriterler yoktur. Yine de genel olarak dindeki gerileme, dini merasimlere katılımlara, toplumdaki inanç yapısına ve toplumun bu inanca olan bağlılığına, özel gün ve geceler, dini bayramlar gibi dini yönü ağır basan etkinliklerin toplumsal önemine bakılarak hesaplanmaktadır. Sekülerleşme tezine göre, modern bilimler geleneksel inançların akla yatkınlığını zedelemiş, yaşam dünyalarının çoğalmasında dini inanç ve sembollerin tekeline kırmış, modern devlet kurumlarının ortaya çıkışı ve ailenin öneminin azalması dini kurumlara olan ihtiyacı azaltmış, teknoloji insanlara çevrelerinde daha çok denetim imkanı sağlamış ve her şeye kadir tanrı fikrini daha az gerekli kalıba sokmuştur³³⁹.

Gerek laik dünya görüşü gerekse sekülerizm anlayışı, hem siyasal iktidar(egemen güç) için hem de birey için, dünyevi hayatla uhrevi hayat arasında bir çizginin çizilmesine vesile olmuştur. Bu iki önemli düşünce egemenlik kavramında teokratik egemenlik görüşünden demokratik egemenlik kavramına geçişin düşünsel alt yapısını oluşturarak, siyasal meşruiyet kriterlerini değiştirmiştir. Artık bilimin esas alındığı bir toplum yapısına dönüşen modern devlette birey, devletin sorgular hale gelerek, akli ve mantığı çerçevesinde siyasal iktidarı meşrulaştırmaya başlamıştır. Bu nokta da vergi ödemekle mükellef olanlar arasında dini inanıştan dolayı uygulanan ayırım kalkarak eşitlik sağlanmıştır. Diğer yandan siyasal iktidarların dini kurumlarla mücadelesi sona ererek, siyasi meşruiyetlerini halka veya ulusa dayandırmışlar, kendi iktidarlarını dinsel bir temellendirme ihtiyaç bırakmamışlardır.

³³⁸ Canpolat, a.g.t., s.2.

³³⁹ Canpolat, a.g.t.,s. 3.

2.3.3. Küreselleşme ve Ekonomik Değişimlerin Mükellef Haklarına Etkisi

Küreselleşme hakkında söylenmesi gereken ilk özellik, konunun çok boyutlu ve karmaşık oluşudur. Küreselleşme bir süreçtir ve kuşkusuz yalnızca ekonomik bir süreç değildir. Bu sürecin sosyal, kültürel ve politik yönleri de önem taşımaktadır. Bu sürecin akışında teknolojik gelişmenin güçlü bir etkisi vardır. Öte yandan küreselleşme hukuk sistemlerini, tüketim davranışlarını, hatta kriminal aktiviteleri dahi etkilemektedir. Küreselleşme ile ilgili olarak vurgulanması gereken ikinci nokta, küreselleşme sürecinin (dinamiğinin) belirlenmesidir. Bu konuda iki karşıt görüşten birincisi, küreselleşmeyi adeta doğal bir olay gibi ele alan görüştür. Örneğin küreselleşme yağmur ya da doluya, küreselleşme karşısında alınacak önlem de şemsiyeye benzetilmektedir. Bu benzetmede küreselleşmenin kendiliğinden yürüyen bir süreç olduğu, yalnızca etkilerinin ve sonuçlarının bir ölçüde belirlenebileceği, denetlenebileceği söylenmiş olmaktadır. Bu, abartılı bir yaklaşımdır, çünkü aşağıda ele alınacağı gibi küreselleşme tümüyle kendiliğinden akan, bağımsız bir süreç değildir; belirli devletlerin, belirli uluslararası kuruluşların ve ulus ötesi şirketlerin bu süreci bir dereceye kadar etkilemeleri ve yönlendirmeleri söz konusudur. Tam karşı uçtaki görüş de, küreselleşmeyi tümüyle bir yönlendirme ve manipülasyon konusu olarak ele alan yaklaşımdır. Bu görüşe göre küreselleşme esas olarak belirli devletler, uluslararası kuruluşlar ve ulus ötesi şirketler tarafından adeta planlanmakta ve uygulanmaktadır. Bu yaklaşıma göre küreselleşme mutlaka gelişmiş ülkelerin yararına, az gelişmiş ülkelerin de zararına. Bu yaklaşımın konuyu çok mekanik biçimde gören ve basite indirgeyen bir bakış olduğu vurgulanmalıdır. Aşağıda da ele alınacağı gibi küreselleşme ne gelişmiş ülkelerin tümünü, ne de geliştirmekte olan ülkelerin tümünü aynı yönde ve aynı ölçüde etkiler. Her iki grup içinde hem ülkelere göre, hem de etkilenen sektörlerle ve toplumsal kesimlere göre farklılaşmalar görülür.³⁴⁰

Ülkelerin etkilenişi bakımından en önemli nokta, bazı ülkelerin (birçok Afrika ülkesi, Afganistan, Bangladeş vb. gibi) küreselleşme sürecinin dışında olmalarıdır. Bu açıdan, yaşanan sürecin tam da bir küreselleşme olmadığı ileri sürülebilir. Daha doğru bir tanı ise şudur: Küreselleşme bir süreç olarak henüz tüm küreye yayılmamıştır, ayrıca

³⁴⁰ Burhan Şenatalar, “Küreselleşme”, www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

tüm bölgelerde aynı hızla yayılmamaktadır. Küreselleşme ile ilgili olarak tartışılan noktalardan biri de ne ölçüde yeni bir gelişme olduğudur. Bu soruya yanıt ararken küreselleşmeye verilecek anlam önem taşır. Ekonomik açıdan küreselleşme kapitalist sermaye birikim tarzının yeryüzüne yayılmasıdır. Daha somut olarak, uluslararası mal ve hizmet ticaretinin görece payının ve öneminin artması, üretim etkinliğinin yeryüzüne yayılması, uluslararası doğrudan yatırımların ve finansal hareketlerin giderek daha önemli düzeylere yükselmesidir. Bu süreçle tüketim kalıpları benzeşmekte, birçok üründe bir dünya pazarı gelişmekte, öte yandan dünya çapında rekabet yoğunlaşmakta, ancak artan rekabet çoğu kez firma birleşmelerine ve firma sayısının azalmasına yol açmaktadır. Sayılanların hiçbirinin yeni olmadığı, tümünün uzun süre önce başladığı ve (belirli dönemlerde görülen duraklama ya da gerilemelere karşın) bugüne kadar devam ettiği sürülebilir. Bu görüş önemli ölçüde doğrudur. Küreselleşme kavramı yeni olmakla birlikte küreselleşme süreci yeni değildir³⁴¹.

Ticari kapitalizm dönemi ülkeler ve kıtalar arası ticaret ilişkilerinin geliştiği, güçlendiği bir dönemdi. Asya, Afrika ve Amerika'da kolonilerin oluşması, özellikle 19. yüzyılın ikinci yarısında demiryolunun yayılması, 1869'da Süveyş Kanalı'nın, 1914'te Panama Kanalı'nın açılması küreselleşmenin somut adımlarıdır. Özellikle ülkelerarası ticaret açısından bakılacak olursa, bu ticaretin 19. yüzyıl sonlarında görece önemli bir düzeye ulaştığı, Büyük Kriz'den sonra ciddi bir gerileme gösterdiği, II. Dünya Savaşı'ndan sonra giderek kendini toparladığı, son on yıllarda yeniden hızlandığı görülür. Küreselleşme süreci yeni olmamakla birlikte, kavramın son yıllarda bu kadar popülerleşmesi ve yaygınlaşması nedensiz değildir. 1980'ler ve 1990'larda yaşanan gelişmeler yeni bir hızı, bir anlamda sıçramayı ortaya koymaktadır. Bu dönemin ayırtedici özelliği elektronik alanındaki devrimdir. Bazı yazarlar bunu üçüncü sanayi devrimi olarak adlandırmaktadır³⁴².

³⁴¹ Burhan Şenatalar, "Küreselleşme", www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

³⁴² Burhan Şenatalar, "Küreselleşme", www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

Bugün yaşanan süreci daha önceki dönemlerle karşılaştırmak amacıyla dört noktaya bakılabilir:

- a) Ülkeler ve bölgeler arası bağlantıların yayılması,
- b) Bağlantıların yoğunlaşması, derinleşmesi,
- c) Süreçlerin ve etkileşimlerin hızının artması,
- d) Etkilerin büyümesi.

Geçmiş dönemlere göre günümüzde gerek mal ve hizmet, gerek sermaye hareketlerinin daha geniş bir alana yayıldığı, ilişkilerin ve etkileşimlerin hem yoğunlaştığı, hem hızlandığı, nihayet etki derecesinin büyüdüğü kolaylıkla görülmektedir³⁴³.

Küreselleşme ile ilgili ayrıntılara geçmeden vurgulanması gereken bir nokta da, küreselleşmeye yüklenen ideolojik ve politik boyuttur. İdeolojik bakış açıları çoğu kez sorunun teorik ve ampirik açılardan tahlilini zorlaştırmakta, giderek engellemektedir. İdeoloji ağırlıklı ve abartılı bir tahlil kolaylıkla aynı derecede abartılı bir karşı tezin savunulmasına yol açmaktadır. Örneğin küreselleşmeye kökten piyasacı ya da ultra-liberal bir bakış, küreselleşmenin doğal ve kaçınılmaz olduğunu ileri sürer ve belirli bir iktisat politikasını (devletin ekonomi içindeki yerinin küçültülmesi ve piyasaya müdahalesinin azaltılması, firmalar üzerindeki vergilerin indirilmesi vb.) savunur. Böyle bir politika paketi küreselleşmeye dayanılarak savunuluyor olsa da, küreselleşme sürecinden ayırır, sürecin nesnel bir tahlilinden çok ideolojik bir yorumunu ortaya koyar. Bazı yazarlar bu konuyu açıklarken “küreselleşme” ve “küreselcilik” diye çevirebileceğimiz bir ayrımı vurgulamaktadırlar³⁴⁴.

Küreselleşmenin kökten piyasacı bu yorumu karşısında simetrik diyebileceğimiz “sol” bakış açısı da “küreselleşme karşıtı” tezdır. Bu tezde kökten piyasacılığa karşı çıkışla küreselleşme sürecine kategorik ve toptancı bir karşı çıkış içiçe geçmekte, daha

³⁴³ Burhan Şenatalar, “Küreselleşme”, www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

³⁴⁴ Burhan Şenatalar, “Küreselleşme”, www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

doğrusu karışmaktadır. Bir başka deyişle, neo-liberal politikaların karşı tezi abartılı bir yorumla küreselleşmenin tümüyle yadsınmasına, yok sayılmasına dönüşmektedir. Küreselleşmeye kategorik bir karşı çıkış ile neo-liberal küreselleşmenin eleştirisi ve bu çerçevede olumsuz etkileri önlemek amacıyla ulusal ve uluslararası düzeyde selektif politikalar geliştirme arayışı arasında önemli bir fark vardır. İlki daha çok slogan düzeyinde olup somut bir program içermez, ikincisi ise ayrıntılı bir analiz gerektirir ve somut politikalara ışık tutma şansı vardır. Küreselleşmenin etkileri kuşkusuz gerek ülkeler arasında, gerek ülke içindeki toplumsal kesimler arasında farklılıklar gösterir. Küreselleşmeden yarar sağlayan ülkeler ve toplumsal kesimler olacağı gibi zarar görenler de olacaktır. Bu konuda yapılacak genellemeler ayrıntıların ve istisnaların gözden kaçmasına neden olabilir. Örneğin küreselleşmenin gelişmiş ülkelerin tümü için iyi, az gelişmiş ülkelerin tümü için kötü olduğunu ileri sürmek aşırı genel bir savdır. Benzer biçimde, serbest dış ticaretin gelişme hızını yükselttiği (ya da tam tersi düşürdüğü) görüşü de aşırı genel bir savdır. Küreselleşmenin etkilerini tahlil ederken karşımıza çıkan en önemli sorun, küreselleşmenin etkilerini teknolojik gelişmenin etkilerinden ve bir ülkede uygulanmakta olan ekonomik politikaların etkilerinden ayırabilmektir. Özellikle ilk ikisi içiçe geçtiğinden küreselleşmeye atfettiğimiz etkilerin bir bölümü teknolojik gelişmenin sonucu olabilir. Ayrıca belirli iktisat politikalarının topluma kabul ettirilebilmesi için küreselleşme bir gerekçe olarak da gösterilebilmektedir. Örneğin ücret artışı taleplerini bastırabilmek için firmalar küreselleşmeyi ve uluslararası rekabeti ileri sürebilmektedirler. Çeşitli ülkelerde işsizliğin artışının ya da gelir dağılımındaki bozulmanın ne ölçüde küreselleşmeden, ne ölçüde teknolojik ilerlemeden ve ne ölçüde uygulanan iktisat politikalarından ve bunların temelindeki tercihlerden kaynaklandığı çok önemli bir sorudur³⁴⁵.

Batı ülkelerinde birçok sol yazar yaşanan ekonomik ve sosyal sorunların küreselleşmeden değil, uygulanan politikalardan kaynaklandığını savunmaktadır. Örneğin bir süre Almanya Sosyal Demokrat Partisi'nin başkanlığını yürüten Oskar Lafontaine, Christa Müller ile yazdığı kitapta küreselleşmenin yeni olanaklar, fırsatlar yarattığını savunuyor ve özellikle Almanya'daki yetersiz istihdam ve büyümenin

³⁴⁵ Burhan Şenatalar, "Küreselleşme", www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

küreselleşmeden değil, Hıristiyan Demokrat Parti'nin politikalarından kaynaklandığını savunuyor. Aynı yaklaşımı savunan bir diğer kitap da "Globalleşme Yalanı" adını taşıyor. Kısacası, küreselleşmeyi tüm sorunların kaynağı olarak gören yaklaşım ile kaçınılmaz ve tümüyle yararlı bir süreç olarak gören yaklaşımın ortak noktası ikisinin de çok karmaşık bir süreci basite indirgemeleridir.³⁴⁶

Küreselleşmenin devlet ve politik süreçlerle ilişkisi ekonomik boyutlara göre daha da karmaşıktır. Küreselleşmenin gelişmiş ülkelerdeki etkileri ülkelerin politik güç dengelerine ve kurumsal yapılarına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Örneğin sermaye kesimi ve kökten piyasacılar ekonomiye devlet müdahalesinin azaltılmasını, kamu ekonomik girişimlerinin özelleştirilmesini, kamu hizmetlerinin ticarileştirilmesini (paralı hale getirilmesini), sosyal devletin ve sosyal korumanın daraltılmasını savunurken bu taleplerin gerçekleşme dereceleri ülkelerin somut koşullarına göre farklılıklar oluşturmuştur. Örneğin kamu ekonomik girişimlerinin özelleştirilmesi hemen hemen tüm ülkelerde geniş biçimde uygulanmıştır. Kamu hizmetlerinin (örneğin sağlık, eğitim) ticarileştirilmesi ise sınırlı kalmıştır. Sosyal devletin daraltılması talebi de çoğu ülkede geniş bir uygulama alanı bulamamış, ancak belirli programlarda bazı daraltmalar ya da indirimlere gidilmiştir. Şu noktayı vurgulamakta yarar vardır: özellikle Avrupa'daki gelişmiş ülkelerde sosyal devletin kurumları ve temelleri sarsılmış değildir. Kimi kökten piyasacılar ile kimi ortodoks solcuların ileri sürdüğü sosyal devletin öldüğü ya da sosyal devletin devrini tamamladığı iddiaları gerçek dışıdır, örneğin özellikle Batı Avrupa'da işsizlik sigortasının ya da kamusal sağlık sigortasının kaldırılması gündeme gelmemiştir. Tartışılan ve bir ölçüde uygulama konusu olan sürelerin ya da ödeme tutarlarının değiştirilmesidir. Sosyal devletle ilgili bir tartışma, daha doğrusu bir politik mücadele yaşanmaktadır, bu da doğaldır. Sosyal devlet geçmişte toplumsal mücadele ile kurulmuştur, bugün de Avrupa ülkelerinde geniş bir toplumsal desteğe sahiptir³⁴⁷.

Küreselleşmenin gerek dış ticaretin, gerek yatırımların ve finansal hareketlerin serbestleşmesi ile ilgili yönü, devletlerin iktisat politikası alanındaki gücünü

³⁴⁶ Burhan Şenatalar, "Küreselleşme", www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

³⁴⁷ Burhan Şenatalar, "Küreselleşme", www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

zayıflatmaktadır. Bir başka deyişle, uluslararası piyasalar karşısında devletin müdahale gücü azalmaktadır. “Küreselleşme bir yandan ekonomi düzleminde toplumların içinde ve ülkelerin arasında varolan ekonomik çelişkileri derinleştirirken, bir yandan da çelişkileri giderme işlevi olan ulus-devletin işlevlerini elinden alıyor, çelişkileri hafifletebilecek politika araçlarını yok ediyor”. Bu, gelişmekte olan ve çoğunlukla ağır borç yükü altındaki ve dışa bağımlı ülkeler için daha da ciddi bir sorunlar yaşamasına neden oluyor. Ülkelerarası ticaretin ve sermaye hareketlerinin serbestleşmesi gelişmekte olan ülkelerde devletin piyasa mekanizmasına ve giderek gücü artan ulus ötesi şirketlere müdahale şansını azaltırken, aynı zamanda politik sürecin ekonomik süreç karşısında zayıflaması sonucunu yaratmaktadır. Bu, bir anlamda demokrasinin zayıflaması demektir. Eğer ülke içinde sosyal devletin zayıflaması da söz konusu ise, bunun da demokrasiyi zayıflatacağı açıktır. Küreselleşen piyasaların ve ulus ötesi şirketlerin etkisi artarken, ulus devletin gücü zayıflamakta, demokratik süreçlerin etki alanı daralmaktadır³⁴⁸.

Küreselleşme gelişmekte olan ülkelerde devletin piyasa mekanizmasına müdahale gücünü azaltsa bile ortadan kaldırmamıştır, tersine daha bilinçli, temel müdahaleler yapma gereksinimini yaratmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde devletin bilinçli, tutarlı, stratejik nitelikte müdahalesi olmadan istikrarlı bir büyüme, bölgeler ve sınıflar arasında adil bir dağılım sağlanamaz. Ulus devletin bittiği iddiası geçersiz bir abartıdır. Dışa açılmanın başarılı bir biçimde gerçekleştirilmesinde de devlete kritik bir rol düşer. “Dışa açılma kendi başına, sürdürülebilir ekonomik büyüme yaratmak için güvenilir bir mekanizma değildir. Ekonomik büyümenin temel belirleyicileri fiziksel sermaye, insan sermayesi ve teknolojik gelişme birikimidir... Gelişmekte olan uluslar dünya ekonomisinde küresel pazarların ya da çok taraflı kurumların belirlediği şartlarla değil, kendi şartlarıyla yer almalı”³⁴⁹.

³⁴⁸ Burhan Şenatalar, “Küreselleşme”, www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008, s.15.

³⁴⁹ Burhan Şenatalar, “Küreselleşme”, www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

2.3.4. Kentleşme ve Demografik Hareketlerin Mükellef Haklarına Etkisi

“Kentleşme” sanayileşme ve ekonomik gelişmeye koşut olarak kent sayısının artması ve bugünkü kentlerin büyümesi sonucunu doğuran, toplum yapısında, artan oranda örgütlenme, işbölümü ve uzmanlaşma yaratan, insan davranış ve ilişkilerinde kentlere özgü değişikliklere yol açan bir nüfus birikim süreci olarak tanımlanmaktadır³⁵⁰.

Kentleşme çağdaşlaşma ve gelişmenin bir ölçüsü olarak, siyasal katılmayı özendirir. Kentleşme ile birlikte seçmenlerin oy verme oranlarında kırdaki ve kentte farklılaşmalar gözlenmektedir. Kentlerde seçimlere katılma oranları arttığı için kentleşme hızının artmasına koşut olarak bu oranda daha da artmaktadır. Kentleşme kente getirdiği kitlelerin kullandıkları oyun yönünü değiştirmektedir. Kentleşme yarattığı gecekondu alanlarında, çoğunlukla hizmet kesimlerini oluşturan marjinal toplulukların siyasal davranışlarını tutucu yönde değiştirmektedir. Gecekondu bireyleri, köylerine oranla daha fazla para kazandıkları ve bir gecekonduya sahip oldukları için kendilerini daha fazla güvenlik içinde görmekte ve türlü belediye hizmetlerinden yararlanma olanağını bulabildiklerinden düzeni değiştirici ve devrimci olmaları için neden kalmamaktadır. S. Huntington gecekonduların beslenme iş ve konut gibi ivedi gereksinmelerini karşılayabilen bir düzene karşı olmamalarını doğal olduğunu söylemektedir. Kentleşme, özdeksel yoksunluklara ve toplumsal alışkanlık beklentilerine varamamaktan doğan ezikliklere, kişisel ve toplumsal bozukluklara, siyasal radikalleşmeye ve yıkıcı davranışlara yol açmaktadır³⁵¹.

Kentleşen kitleler çoğunlukla hizmet kesimlerinde toplanan lumpenproletariat'ın siyasal davranışlarının devrimci yönde gelişmektedir. Yoksullaşan ve her an patlamaya hazır duruma gelen bu kitleler, siyasal yönden kendilerine kolay biçim verilebilen devrimci kütlelere dönüşmektedir. Çünkü ikinci kuşaktan çocuklar kentsel bir ortamda yetişmekte ve bu çevrenin özlem ve istekleriyle beslenmektedir³⁵².

³⁵⁰ Ruşen Keleş, **Kentleşme Politikası**, İmge Kitapevi, Ankara, 1993, s.19.

³⁵¹ Keleş, a.g.e., s.32.

³⁵² Keleş, a.g.e., s.33.

Günümüzde gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal politikalarını etkileyen üç ana değişken teknolojik gelişme, küreselleşme, demografik değişim olarak sıralanabilir. Demografik değişimin analizi görece kolaydır. Hemen hemen tüm gelişmiş ülkelerde bir süredir doğal nüfus artışı durmuş ve nüfus belirli bir düzeyde durağanlık kazanmıştır. Bu, aynı zamanda nüfusun yaşlanması anlamına gelmektedir. Tıbbi bilginin artışı, sağlık hizmetlerinin gelişmesi, gelir düzeyinin yükselmesiyle birlikte sağlıklı beslenme, sağlıklı konut vb. sayesinde yaşam süresi uzamıştır. Dolayısıyla toplam nüfus içinde genç nüfusun payı düşmekte, yaşlı nüfusun payı yükselmektedir. Medyan yaş (nüfusu tam ikiye bölen yaş) Türkiye’de 21-22 iken AB ortalaması 35-36’dır. Yaşlı nüfusun payının yükselmesi özellikle emeklilik ve sağlık sigortalarının yükünü artırmaktadır. Özellikle Avrupa ülkelerinde bu iki sigorta kamusal finansman alanı içinde olduğundan devlet harcamaları üzerinde artan bir yük yaratmaktadır. Her ne kadar bazı kısıtlayıcı, daraltıcı adımlar atılıyorsa da, bu ülkelerde kamusal sigorta sistemleri ayaktadır ve vazgeçilmesi düşünülmemektedir³⁵³.

Kentleşme ve demografik hareketlilik siyasal tercihleri ve kamusal ihtiyaçları değiştirdiği için bireylerde bir hak arama mekanizmasının gelişmesine neden olduğu gibi sorgulayan bireylerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu yüzden kendisini yöneten ister yerel olsun isterse merkezi yönetimler olsun, kentlerde yaşamaya başlayan gittikçe bilinçlenen bireyler kamusal ihtiyaçlarının giderilmesini idarelerden istemekte, ödedikleri vergilerin karşılığını sorgular hale gelmektedirler.

³⁵³ Burhan Şenatalar, “Küreselleşme”, www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008.

2.4. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ TÜRLERİ

Tezimizin esas konusu itibariyle mükellefler haklarını geniş kapsamda ele aldığımızdan mükellefler haklarını dört ana başlık altında toplama gereğini duyduk. Mükellefler haklarını siyasi, idari, ekonomik ve sosyal olmak üzere dört ana başlıklar altında toplamamıza neden, dağınık halde olan ve sadece idari kapsamda düşünülen mükellefler haklarını bir araya toplayarak yeni bir boyut kazandırmaktır.

2.4.1. Siyasi Yönden Mükellefler Hakları

Devletin var oluş nedenlerinden biri olan insan unsurudur. İnsanların bir arada yaşamalarından dolayı bir organizasyona ihtiyaç duymaları soyut bir kavram olan devleti doğurmuştur. Ortak ihtiyaçları karşılayan devletin giderek güçlenmesi, bireyin devlet karşısında zayıflamasına yol açtığı gibi haklarının da devlet tarafından gaspına yol açmıştır.

Güçlenen devlet karşısında örgütlenerek hak iddia etmeye başlayan birey, devletten kendisinin korunması için gerekli bir takım hakları talep etmiş, ayrıca bunların korunması konusunda taahhütte bulunmasını istemiştir. Bu noktada kamusal ihtiyaçların finansmanına katılan "bireyin" hem ödediği bedelin hem de devletin zorunlu organizasyon faaliyetinden dolayı yerine getirmesi gerekli kamusal hizmetleri karşılığını talep etme hakkını gündeme getirmektedir.

Biz burada siyasi yönden mükellefler haklarını olağan ve olağan üstü olmak üzere iki alt başlık şeklinde işlemekteyiz. Bu ayrımı yapmamızda ki gerekçe devletin meşruluk sorunsalı yatmaktadır. Olağan dönem mükellefler hakları meşru olan siyasi iktidarlardan talep edilebilecek hakları ifade ederken, olağanüstü dönemdeki mükellefler hakları ise meşruluğunu yitirmiş siyasi iktidarlar karşısında mükelleflerin talep edebilecekleri hakları ifade etmektedir.

2.4.1.1. Olağan Mükellef Hakları

Olağan dönem mükellef hakları devletin meşru kabul edildiği yani mevcut siyasal iktidarın demokratik usullerle yönetime geldiği, yapıp ettikleri mükellefler tarafından kabul edilebilirlik boyutunda olan, devletin devlet olma vasfından dolayı ondan talep edebileceği hakları ifade etmektedir. Bir anlamda bir arada yaşamak zorunda olan insanların ortak ihtiyaçlarını gidermesi için oluşturduğu devletin temel vasıflarının çerçevesinin çizilmesinin yanında, yapılacak harcamalar ile görülecek hizmetler ile bunların finansmanın nasıl olacağı hususunda ki temel prensipler olağan mükellef hakları ile belirlenmektedir. Mükelleflerin en temel hakları olağan siyasal haklarla başlamaktadır. Olağan siyasal haklar birincil hakları olup, devletten önce gelerek, devletin yani siyasal iktidarların uyması gerekli kurallar ile asla çiğnememesi gerekli hakları barındırmaktadır.

2.4.1.1.1. Karar Alma ve Temsilci Bulundurma Hakkı

Tarihsel süreç göstermiştir ki mülkiyet hakkının zamanla tek bir kişinin elinden çıkıp bireylerin eline geçmesiyle birlikte, güçlenen bireyin karşısında sürekli zayıflayan bir siyasal iktidar oluşmaya başlamış, bireyin giderek güçlenmesi yönetimde de söz sahibi olma isteğini artırarak, yönetim sürecine katılma ve karar alma hakkını kendinde bulmasını sağlamıştır. Demokratik toplumların özünde de ekonomik olarak güçlü bireylerin eşit düzeyde temsilini veya yönetime katıldığını görmekteyiz. Toplumlar kalabalıklaştıkça kendisinin bizzat karar alması zorlaştıkça onun yerine karar alacak temsilcileri seçmesi usulü benimsenmiştir.

Mülkiyet hakkına sahip olup özgürleşen bireyin ortak kamusal ihtiyaçların belirlenmesi ve bunların finansmanın belirleme hakkının kendisinde olması, mükellef olan bireyin en temel olağan siyasi hakkıdır. Mükellefin bu haktan mahrum bırakılması toplumları despot yönetimlere bırakmakla birlikte meşruluğunu bu şekilde kaybetmiş olan siyasal iktidarların değişmesine neden olacaktır.

2.4.1.1.2. Seçme ve Seçilme Hakkı

Karar alma hakkına sahip olan mükelleflerin bu hakkını bizzat veya temsilcileri aracılığı ile kullanması doğaldır. Mükellefin temsilcisini seçme hakkı bu manada karar alma hakkının türevidir. Mükellef temsilcisini seçebileceği gibi temsilcide olabilir ve kendisini seçenler adına karar alma hakkına sahiptir. Genelde siyasal sistemler seçme hakkını ülke uyruğuna tabi vatandaşlarına vermektedirler. Siyasal bir hak olarak görünen seçme hakkının sadece vatandaşa verilmesi, mükellef hakları bakımından eksiktir. Çünkü kamusal hizmetlerin bedellerine ödeme gücü oranında katlanan bireyler veya onların oluşturduğu tüze kişilerin kendilerini ilgilendiren konularda seçme ve seçilme hakkı eşit bir şekilde verilmelidir. Bir başka ülkenin vatandaşı olan birinin diğer bir ülkede bulunurken herhangi bir şekilde vergi ödemesi veya hiç vergi ödemese dahi kamusal hizmetlerin evrensel olması nedeniyle seçme ve seçilme hakkı olmalıdır.

2.4.1.1.3. Kamusal Hizmetlerden Yararlanma Hakkı

Siyasal iktidarların varlık koşulları yani oluşturulma nedenlerinin altında kamusal hizmetlerin görülmesi gereği yatmaktadır. Bireyler içinde bulunduğu toplumda bir arada yaşamanın gereği olarak ihtiyaç duydukları güvenlik, sağlık gibi iki temel hizmete gerek duyarlar. Siyasal iktidarların en başta görevi de toplumun huzur ve güvenliğini sağlamaktır.

2.4.1.1.3.1. Güvenlik İçinde Yaşama Hakkı

İnsan insanı kurdudur misali bir arada yaşayan insanların en temel sorunu güvenlik soruna çözümler aramaktır. Tehlikeler insanda insana, hayvanlardan insana veya doğadan insanlara şeklinde olabileceğinden bireyin tek başına bu tür tehlikelerden korunması mümkün değildir. Özellikle insandan insan gelebilecek tehlikenin önüne geçebilmek için toplum içinde bir örgütlenmeye ihtiyaç vardır. Bu yüzden bir çok siyasal iktidar insanın insana vereceği tehlikeleri bertaraf etmek için iç ve dış savunma şeklinde iki ayrı örgütlenme yoluna gitmiştir. Güvenliklerinin sağlanması işini siyasal iktidarlara yükleyen bireyler her zaman siyasal iktidardan bu hakkını talep edebilir. Güvenli bir ortamda yaşamak her mükellefin hakkıdır.

2.4.1.1.3.2. Yaşama ve Sağlık Hakkı

Yaşama hakkı, Birleşmiş Milletler Örgütü tarafından kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi ve Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nde, Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde ve 1982 Anayasası'nda güvence altına alınmış bir haktır. Hakları Evrensel Bildirgesinde "Herkes yaşama hakkına sahiptir" denilmektedir. Bildirgenin amacı hakları düzenlemek değil, hakları tüm dünyaya duyurmaktır. Bu nedenle hakları düzenlemek amacıyla bir çok bağlayıcı sözleşmeler yapılmıştır. Bunlardan biri olan Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yaşama hakkı geniş bir şekilde açıklanmıştır. Maddenin 1. fıkrasına göre, "Her insan doğuştan yaşama hakkına sahiptir. Bu hak hukuk tarafından korunur. Hiç kimse yaşama hakkından keyfi olarak yoksun bırakılamaz". denmektedir. Bir kimsenin öldürülmesi yaşama hakkının ihlali anlamına gelmektedir. Daha önceleri idam cezası da yaşama hakkının bir istisnası kabul edilmekteydi. Ancak hem Medeni ve Siyasal Hakları Sözleşmesi'ne hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek Protokoller ile idam cezası tümünden kaldırılmıştır. Anayasamızda da bu yönde değişiklikler yapılarak idam cezası uygulanması yaşama hakkının ihlali haline getirilmiştir. Yaşama hakkı bakımından devletin hem negatif hem pozitif sorumlulukları vardır. Devlet görevlileri tarafından kanunda öngörülen istisnalar dışında bir kişinin kasten veya taksirle öldürülmesi yaşama hakkının ihlali anlamına gelir. Aynı şekilde, devletin sorumluluğunda olan cezaevleri, tutukevleri, nezarethanelerde kişilerin öldürülmesi durumunda devletin sorumluluğu gündeme gelir. Devletin pozitif sorumluluğu, bireyler arasında gerçekleştirilen öldürme olaylarında, gerekli önleyici mekanizmaları kurma, öldürme fiilini suç sayma ve suç işlendikten sonra adil bir yargılama ve gerekli cezayı uygulamayı kapsar³⁵⁴.

1948'de kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 25.maddesi;

"1. Herkesin kendisinin ve ailesinin sağlık ve refahı için beslenme, giyim, konut ve tıbbi bakım hakkı vardır. Herkes, işsizlik, hastalık, sakatlık, dulluk, yaşlılık ve kendi

³⁵⁴ T.C. Anayasası "İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi-Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi ve Ek Protokoller" Adalaet Yayınevi, Ankara, 2008, ss.148-215.

iradesi dışındaki koşullardan doğan geçim sıkıntısı durumunda güvenlik hakkına sahiptir.

2. Anaların ve çocukların özel bakım ve yardım görme hakları vardır. Bütün çocuklar, evlilik içi veya evlilik dışı doğmuş olsunlar, aynı sosyal güvenceden yararlanırlar" diyerek en temel hak olan "yaşam hakkı" çerçevesinde Sağlık Hakkı'na yer vermiştir. Burada görüldüğü üzere sağlık hakkı ile sosyal güvenlik hakkı bir arada düzenlenmiştir.

İkinci önemli belge olarak kabul edebileceğimiz, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinin bir devamı ve onu açımlayan bir belge niteliğinde olan ve devletlerin kabul ve imzasıyla o ülkeye ait bir "ulusal iç hukuk kuralı" haline gelmiş bulunan "Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Sözleşmesi" nin 12. maddesi de sağlık hakkını "Sağlık standardı hakkı" başlığı altında şöyle düzenlemiştir³⁵⁵.

"1. Bu Sözleşmeye Taraf Devletler, herkesin mümkün olan en yüksek seviyede fiziksel ve ruhsal sağlık standartlarına sahip olma hakkını tanır.

2. Bu Sözleşmeye Taraf Devletlerin bu hakkı tam olarak gerçekleştirmek amacıyla alacakları tedbirler, aşağıdakiler için de alınması gerekli tedbirleri içerir:

a) Varolan doğum oranının ve bebek ölümlerinin düşürülmesi ile çocukların sağlıklı gelişmelerinin sağlanması;

b) Çevre sağlığını ve sanayi temizliğini her yönüyle ileriye götürme;

c) Salgın hastalıkların, yöresel hastalıkların, mesleki hastalıkların ve diğer hastalıkların önlenmesi, tedavisi ve kontrolü;

d) Hastalık halinde her türlü sağlık hizmetinin ve bakımının sağlanması için gerekli şartların yaratılması." görüleceği üzere bu düzenleme ile sağlık hakkı başlı başına bir hak olarak açıkça tanımlanmıştır³⁵⁶.

³⁵⁵ T.C. Anayasası "İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi-Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi ve Ek Protokoller" Adalaet Yayınevi, Ankara, 2008, ss.148-215.

³⁵⁶ T.C. Anayasası "İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi-Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi ve Ek Protokoller" Adalaet Yayınevi, Ankara, 2008, ss.148-215.

Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi'nde ise 35. maddede ve "Sağlık Hizmetleri" başlığı altında:"Herkes, ulusal yasalar ve uygulamalarda belirtilen şartlar çerçevesinde koruyucu sağlık hizmetlerinden yararlanma hakkına ve tıbbi tedaviden yararlanma hakkına sahiptir. Bütün Birlik politikaları ve faaliyetlerinin tanımlanmasında ve uygulanmasında yüksek düzeyde bir insan sağlığı koruması sağlanmalıdır." şeklinde düzenlenmiřtir³⁵⁷.

Mükellefin yaşamını devam ettirebilmesi dış çevreden gelebilecek her türlü tehlikelerden bedenini koruya bilmesi için korunmaya ihtiyacı vardır. Bu yüzden devletin bireylerin hayatlarını devam ettirebilmesi sağlamak için onlara sağlıklı bir çevre ile temel sağlık hizmetlerini sağlaması gerekir. Devletin asli unsurlarından biri olan "insan"ın sağlıklı bir şekilde yaşam sürmesi devletinde bekası için gereklidir.

2.4.1.1.4. Mülkiyet Hakkının Korunmasını İsteme Hakkı

Verginin asli bir gelir türü haline gelmesine neden olan mülkiyetin el değiştirmesi hususu ve devletin kişilerin sahip mülkiyeti koruması gerektiği düşünceci bireye devlet karşısında ondan isteyebileceği hatta koruması gerekli bir hakkı da doğurmuş olmaktadır. Birey devlet için değil devletin birey için var olduğu düşüncecinin ürünü olan bu düşünce tarzının uzantısı olarak, tek bir kişinin veya grubun elinde toplanmış mülkiyet yerine toplumdaki bireyler dağılmış halde bulunan mülkiyetin, toplumdaki bireyler arasında eşit bir şekilde dağılmış olması tek bir kişinin aradan sıyrılıp diğerlerini zalimce hükmetmesini önlemektedir. Devletin mülkiyeti koruması bireye güvence verdiği kadar devlete olan bağlılığı artırmaktadır.

³⁵⁷ Can Atalay, Ulaş Karan, " Sağlık Hakkı Nedir? (Uluslararası Belgelerde Sağlık Hakkı)", http://www.saglikkutuphanesi.com/Hasta_Haklar, Erişim:22/08/2008.

2.4.1.2. Olağanüstü Mükellef Hakları

Olağanüstü mükellef hakları olağan mükellef haklarının aksine meşru olarak görülmeyen siyasal iktidar karşısında mükellefin ileri sürebileceği hakları ifade etmektedir. İster demokratik yönetimlerle isterse de demokratik olmayan yöntemlerle siyasal iktidarı ele geçirenler meşruluklarını koruyamadıkları zaman bir başka iktidar veya halk ayaklanması ile değiştirilirler. Meşruluk kriterleri bir siyasal iktidarın adaletli bir şekilde yönetiminden tutunda üzerine vazife biçilmiş görevleri tam ve zamanında yapıp yapmadığı ile ilintilidir. Mükelleflerden topladığı vergileri doğru bir şekilde harcamıyorsa veya mükelleflere tam ve zamanında kamusal hizmet götüremiyorsa, mükelleflerin siyasal iktidarlara olan güven duygusu zedelenmiş olacak ve vergi vermeye başlamasına neden olacaktır.

Bu noktada meşru görmediği iktidar karşısında mükellef iki önemli olağanüstü hakkı vardır. Bunlardan birincisi İtaat etmeme hakkı diğeri ise vergi grevi veya vergi isyanı hakkıdır. Biz aşağıda siyasal olarak mükellefin itaat etmeme hakkını mali olarak da vergi isyanı veya vergi grev hakkını işleyeceğiz.

2.4.1.2.1. Hükümeti Değiştirme Hakkı (Oylama Hakkı)

Mükellefler uygulamalarını beğenmediği, meşru görmediği bir siyasal iktidarı yada değiştirilmesini istediği kanunları sahip olduğu oy hakkı ile Hükümetleri veya siyasal iktidarlara değiştirme hakkına sahiptir. Mevcut iktidarda bulunan Hükümetten desteğini çeken mükellef, sahip olduğu oyunu vergi konusunda programlarını benimsediği başka bir partiye verme hakkına sahiptir.³⁵⁸

Mükellef bu hakkını kullanarak kendi düşüncesine daha yakın vergi yükünü azaltacak yeni hükümete iktidar yaparak meşruluk kriterlerini belirlemiş olacaktır. Mükellef bu hakkını kullanarak sisteme uyumu artacağı için yeni hükümetin vergi toplama maliyetleri azalacağı gibi ekonominin gidişatı olumlu yönde değişecektir.

³⁵⁸ İhsan Demir., “ Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması), (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 1999, s.35.

2.4.1.2.2. Vergi Grev Hakkı

Romalıların, kendilerine her şeyin meşru olduğunu sanan vergi memurlarının kural dışı davranışlarına karşı ayaklanmaları, İmparatorluğun gitgide zayıflamasına yol açmıştır. Montesquieu'nun "Ancak zayıflamakta olan devletlerde daha çok haraca (vergiye) ihtiyaç duyulur ve o suretle ki yükler, onu daha az taşıyacak durumda oldukça artırılmak zorunda kalınır" şeklinde belirttiği gibi, Roma'nın zayıflaması, haksız/yanlış vergi uygulamaları nedeniyle gittikçe artarken, mali sorunlara çözüm bulmak için vergiler daha da ağırlaştırılmış ve Roma, savaşın sonunda Barbarlar tarafından istila edilmiştir³⁵⁹.

Avrupa ülkeleri hem pagan dönemlerinde hem de Hıristiyan olduktan sonra vergi ödememek için sürekli direniş göstermişlerdir. Bu direnişin temelinde idare edenlerle idare edilenlerin aynı ırktan olmayışları asıl etkenlerden birisidir. Roma Egemenliği ve Hun ve Cermen istilalarında, Avrupa'nın yerli halkı, yabancıların savaş harcamalarını karşılarken, kendilerine zulmedenlerin güçlerini, emekleri ve gelirleri yoluyla arttırmak zorunda kalmış oldukları için hissen ve düşünce olarak vergi ödemeye karşı durmuşlardır. Avrupa'da oldukça düzenli devletler kurulduktan sonra da bu direniş devam etmiş; derebeylik dönemlerinde senyör ile serf ve tebaa ayrı soydan olduğundan dolayı birbirleriyle çatışmışlardır. Çünkü senyörler için "tebaa adi, aşağılık ve itaatla yükümlü bir yaratıktır". Buna mukabil tebaa için de efendi, gaddar ve zalim bir beladır. Kendisini sömüren ve küçük gören bir yabancıdır. Soya dayanan bu hislere dayanan vergileme Avrupa Devletlerinin en önemli sorunlarından birisi olmuştur. Bu sorunun çözümü için uzun mücadeleler yapılmış, bu süreçte vergileme yetkisine sahip meclisler kurulmasını sağlamıştır. Bu meclisler vergileme tartışmaları sonunda günümüzde parlamentolar gelişmesine neden olmuştur³⁶⁰.

İngiltere'de Yüz Yıl Savaşları'ndan sonra vergilerin arttırılması, rahipler ve asiller sınıfının toplumdaki eğitici ve askerlik görevleri dolayısıyla vergiden muaf tutulmaları

³⁵⁹ Ali Rıza Gökbunar, Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi, Erşim: www.bayar.edu.tr/~iibf/dergi/pdf/C14S12007/ARG.pdf - 15.09.2007, s.4.

³⁶⁰ Öncel, a.g.e., s.27.

burjuva ve köylü sınıfının üzerinde büyük baskılara yol açmıştır. İngiltere'de Büyük Özgürlük Fermanı'ndan (1215) başlayarak, Haklar Bildirgesi (1688) biçiminde devam eden gelişmeler, kralın bazı vergileme yetkilerinin parlamentoya devredilmesiyle sonuçlanmıştır. İngiltere'de siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması 17. yüzyılda, Kara Avrupası'nda ise 18. ve 19. yüzyıllarda gerçekleştirilebilmiştir. 1789 Fransız Devrimi'nin önemli nedenlerinden birisi keyfi vergiler konulması olmuştur. Devrimden sonra ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci'nde vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleri ile vergilerin yasallığı ilkesi hükme bağlanmıştır. Amerikan ayaklanmasının nedenleri arasında da ağır ve adil olmayan vergiler ilk sırada yer almıştır³⁶¹.

Mükelleflerin meşru bulmadığı siyasal iktidara karşı kolektif bir davranış olarak sergiledikleri vergi isyanı veya vergi grevi, mükellefin olağanüstü dönemlerde ileri sürebileceği haklardan bir tanesidir. Kolektif davranışın bir hak olarak ortaya konulması, kolektif hareketi yapacak grubun iyi örgütlenmesine ve dayanaklılığına bağlıdır. Bu haliyle kolektif davranışlar fertlerin psikolojik varlığından dışa yansıyan, ait olunan toplum bilincinin belirtileri olarak kabul edilir³⁶².

Vergi yasalarına karşı ayaklanarak vergi grevine giden mükellefler kamu otoritesinin zayıf düşmesine ve kamu hizmetlerinin aksamasına yol açarlar. Böylelikle vergi grevi kamu otoritesinin zayıflamasının hem sebebini hem de sonucunu oluşturan bir karaktere sahip olmaktadır.

2.4.1.2.3. Sivil İtaatsizlik Hakkı

Amerikalı düşünürlerden Henry David Thoreau tarafından literatüre kazandırılan ve daha sonra bir çok düşünür tarafından geliştirilen sivil itaatsizlik baskıya karşı pasif direnişi ifade etmektedir. Sivil itaatsizlik kavramı ilk olarak 19. yüzyılın başlarında Henry David Thoreau'nun "Resistance To Civil Government" adlı deneme çalışmasının yayımlanmasıyla literatüre girmiştir. Bu çalışma o dönemde uygulanmakta olan baş vergisinin Thoreau tarafından ödenmeyerek 1846 Temmuz'unda cezaevine girdiği

³⁶¹ Gökbnar, a.g.e., s.5.

³⁶² Demir, a.g.t., s.42.

dönemde kaleme alınmıştır. Thoreau bu çalışmasıyla yaşadığı dönemde kölecilik politikası güden ve Meksika ile savaş halinde bulunan Amerikan yönetimine karşı tepkisini dile getirmek istemiştir. Sivil itaatsizlik kavramı akademik alanda çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. John Rawls'a göre sivil itaatsizlik, "yasaların ya da hükümet politikasının değiştirilmesini hedefleyen, kamuoyu önünde icra edilen (aleni), şiddete dayanmayan, vicdani, ancak yasal olmayan politik bir eylemdir".³⁶³ Howard Zinn ise tanımı genişleterek, sivil itaatsizliği "acil toplumsal hedefler uğruna, yasaların bilinçli ve hedeflenmiş ihlali" olarak tanımlamıştır. Diğer bir tanım ise, "hukuk devleti idesinin içerdiği üstün değerler uğruna, kamuya açık ve yasaya aykırı olarak gerçekleştirilen, bu sırada üçüncü kişilerin daha üstün bir hakkını çiğnemeyen, barışçıl bir protesto eylemi" şeklindedir.³⁶⁴

Bu tanımlara bağlı kalınarak sivil itaatsizlik kavramının taşıdığı unsurlar şu şekilde özetlenebilir:

- Sivil İtaatsizlik Yasadışı Ancak Meşru Bir Eylemdir

Sivil itaatsizlik, haksız bir uygulamaya karşı bütün yasal yollar denendikten sonra girişilen "yasadışı" bir eylemdir.

- Sivil İtaatsizlik Kamuya Açık, Aleni Bir Eylemdir

Sivil itaatsizlik kavramının en önemli unsurlarından biri kamuya açıklıktır. Sivil itaatsizlik vicdanlarda yatan bir adalet, bir hakkaniyet duygusuna çağrı niteliğinde olduğundan, kamuya açıklık vasfı aranmaktadır.

- Sivil İtaatsizlik Şiddet Kullanımını Dışlayan Bir Eylemdir:

Şiddet kullanımı diğer protesto biçimlerini sivil itaatsizlikten ayıran en temel özelliklerden birisidir. Sivil itaatsizlik şiddetsiz olmalıdır. Şiddet, şiddeti doğurmakta ve çoğunlukla da tırmandırmaktadır.

³⁶³ John Rawls, **Sivil İtaatsizliğin Tanımı ve Hakkı, Kamu Vicdanına Çağrı Sivil İtaatsizlik**, Ayrıntı Yayınları, İstanbul, 2001, s.56.

³⁶⁴ Hayrettin Ökçesiz, **Sivil İtaatsizlik**, HFSA-Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Aktivi Yayınları: 6, İstanbul, 2001, s.123.

- Sivil İtaatsizlik Hukuk Devleti Düşüncesine Dayalı Siyasi ve Ahlaki Bir Yönelimdir

Sivil itaatsizlik, "hukuk sisteminin içinde aksayan bir kurala karşı çıkıştır". Dolayısıyla, sistemin bütününe yönelik genel bir kabul söz konusudur. Hatta bu o kadar açıktır ki, eylemde bulunan, bu aksayan kural için öngörülen yaptırımını bile kabul etmektedir.

- Sivil İtaatsizlik, Çiğnenen Pozitif Hukuk Normunun Yaptırımına Katlanma Tutumunu Gerektiren Bir Eylemdir

Sivil itaatsizlik eylemi pozitif hukuk normunun çiğnenmesi karşısında, çiğnenen hukuk kuralının yaptırımını göze alma ve bu yaptırıma katlanma içerikli bir tutum içermektedir³⁶⁵.

Thoreau'nun literatüre kazandırdığı sivil itaatsizlik, 1900'lü yıllarda Mohandas K. Gandhi tarafından geliştirilerek baskıcı yönetime karşı uygulanan son derece etkili bir yönetime dönüşmüştür. Gandhi'nin sivil itaatsizlik felsefesine katkısı, itaatsizliğin eyleme dönüşme yöntemini hedef alan "pasif direniş" anlayışı ile gerçekleşmiştir. Gandhi pasif direnişi, geliştirdiği "satyagraha"* felsefesine dayanarak, kendileri bizzat şiddet kullanmasalar bileşiddete maruz kalma riskini göze alabilen toplulukların gösterdiği mücadele şekli olarak tanımlamıştır³⁶⁶.

³⁶⁵ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, Vergi, Zulüm ve İsyan, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2003. s.7.

³⁶⁶ Aktan, a.g.m., s.8.

2.4.2. İdari Yönden Mükellef Hakları

İdari yönden mükellef hakları bir bütün olarak devletten talep edilebilecek bir hak değil de sadece vergi idarelerinden talep edilecek hakları ifade etmektedir. Hem ülkemizde hem de Dünya’da mükellef hakları üzerine yapılan çalışmalarda mükellef hakları dar kapsamada düşünülerek vergi veya gelir idarelerine karşı ileri sürülebilecek haklar manzumesi olarak görülmektedir. Bizim yaptığımız çalışmada gelir idareleri veya vergi idarelerine karşı ileri sürülebilecek haklar ancak mükelleflerin sahip olduğu hakların bir alt başlıkta toplanıp sunulabileceği hususundadır. Biz burada mükellef haklarını idari yönden genel ve özel olmak üzere iki ana alt başlık altında toplayarak, mükelleflerin vergi veya gelir idarelerine karşı talep edebileceği daha doğrusu ileri sürebileceği haklar manzumesini sunmaktır.

2.4.2.1. Genel Mükellef Hakları

Genel haklardan, tüm mükelleflerin sahip oldukları haklar anlaşılır. Bu haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı olarak sayılabilir. Genel haklar arasında herhangi bir öncelik ve hiyerarşi olmayıp, tüm mükelleflere vergi kanunların uygunluğu, isleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlamaktadırlar³⁶⁷.

2.4.2.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkına göre, vergi idaresinin mükelleflere saygı ve nezaket kuralları çerçevesinde davranması, sahip olduğu yetkiyi tarafsız ve adil kullanması gerekmektedir. Buna göre, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranılarak vergilerin hesaplanmasında onların özel durumları da dikkate alınmaktadır. Mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım talep etmeleri veya şikâyetlerini dile getirmeleri durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmektedir³⁶⁸.

³⁶⁷ Gerçek, a.g.m., s.127.

³⁶⁸ Koşar, a.g.t., s.31.

Vergi idaresi, varsa hatalarından dolayı mükelleflerden özür dilemekte ve bunlar belirlenen standartlar çerçevesinde düzeltilmektedir. Mükelleflerin vergi idaresinden yardım talep etmeleri durumunda; vergi idaresi tarafından mükelleflere vergi yükümlülükleri ve haklarıyla ilgili ücretsiz görüş, bilgi ve yardım verilmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen yazılı veya sözlü görüşler açık, tam, doğru ve tutarlı iken, basılı yayınlar ise kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir nitelikte olmaktadır³⁶⁹.

Ayrıca aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması veya aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çatışması olarak ifade edilen çifte vergileme olayı ile mükellefin aynı vergi konusu üzerinden iki veya daha fazla kez vergiye tabi tutulması ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle vergi sistemleri çifte vergiden kaçınacak biçimde düzenlenmeli ve mükellefe yargı organlarınca gereken yardımın yapılması gerekmektedir. Uluslararası alandaki çifte vergilendirmenin önlenmesi ulusal mevzuattaki çifte vergilendirmenin aksine daha fazla güçlükler içerdiğinden mükellefler ülkeler arasında yapılan çok taraflı antlaşmalarla korunmaya çalışılmaktadır³⁷⁰.

2.4.2.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Vergi mükellefleri vergi sisteminin işleyişi ve vergilerinin tarh edilmesi konusunda güncel bilgileri elde etme hakkına sahiptirler. Mükellefler ayrıca, başvuru hakları da dahil olmak üzere, tüm hakları konusunda bilgilendirilme hakkına da sahiptirler. Tüm mükellefler kendilerine sağlanan bilginin, vergilemeyle ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve böylece kendi vergi meselelerini daha iyi anlamalarına imkan tanınmasını beklerler.³⁷¹ Bilgi alma hakkı, vergi mükelleflerinin, kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgilerin talep edilebilmesini de kapsamaktadır. Eğer vergi idaresindeki bilgiler yanlış ise mükellefler bunların düzeltilmesini de talep edebilirler. Mükelleflerin bilgi alma hakkının yerine getirilebilmesi için vergi idareleri vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli

³⁶⁹ Gerçek, a.g.m., s.121.

³⁷⁰ Gökbel, a.g.t., ss.60-62.

³⁷¹ Koşar, a.g.t., s.31.

yayınlar, broşürler, tebliğler, bildirgeler v.b. yayınlamakta veya internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon hatlarıyla bunlar hakkında bilgi vermektedir³⁷².

Ayrıca, mükellefler hakkında bir işlem yapılması veya mükelleflerin bilgi talep etmesi durumunda da mükelleflere doğru ve güncel bilgi sunulmaktadır. Vergi mükellefleri yetkili kişilerce, vergi sisteminin işleyişi ve kendi tahakkuk işlemleriyle ilgili en güncel bilgileri edinme hakkına sahiptirler. Ayrıca mükellefler kendi hakları konusunda bilgi edinmeye başvuru hakları da dahil olmak üzere yetkilidirler. Tüm mükellefler, bu bilgilerin vergi sisteminin karmaşıklığını yansıtmaması ve bu anlamda yol gösterici olması koşuluyla kendi vergisel işlemlerini daha iyi bir şekilde etkinleştirebileceklerini ümit ederler. Yetkili makamlar, mükellef hakları tüzükleri, video rehberler ve telefon aracılığıyla yapılabilecek sözlü beyanlar gibi farklı şekillerle de bu yükümlülüklerini yerine getirmektedirler³⁷³.

Bu anlamda mükelleflerin bilgi alma haklarının, vergi idareleri tarafından vergi kanunlarının nasıl uygulanacağına ilişkin yorumların genel tebliğler vasıtasıyla veya mükelleflerin istemlerine dayanılarak özelgeler yoluyla gerçekleştirilmektedir. Genel tebliğler, genel olarak düzenleyici yönetsel işlem niteliğinde olmakla birlikte, kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartıldıkları takdirde hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından bağlayıcılıkları söz konusudur. Özelgeler ise mükelleflerin yapacakları işlemlerin vergileme açısından sonuçlarını önceden görebilmelerini sağlayan bilgi alma yollarından birisidir. Mükelleflerin bilgi alma haklarının yerine getirilme biçimlerinden birisi de vergi idaresinin kendi tasarruflarıyla vergi uygulamalarıyla ilgili olarak mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak, haklarını ilan etmek ve kendi hizmet anlayışlarını mükelleflere bildirmek için açıklayıcı yayınlar yapmak şeklindedir³⁷⁴.

³⁷² Gökbel, a.g.t., s.49.

³⁷³ Gökbel, a.g.t., s.49.

³⁷⁴ Koşar, a.g.t., s.32.

2.4.2.1.3. Başvuru Hakkı

Vergi idarelerince vergileme işlemiyle ilgili olarak yapılan bireysel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin başvuru hakkı bulunmaktadır. Vergi otoritelerince alınan bir karara karşı müracaat hakkı, söz konusu kararın vergi mükellefini doğrudan ilgilendirmesi koşuluyla tüm vergi mükelleflerine tanınmakla birlikte, kanunun veya idari kuralların uygulanmasına ilişkin olmaksızın vergi otoriteleri tarafından alınan tüm kararlara uygulanır³⁷⁵.

Başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir. Bunlardan birincisi, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını veya durum tespit edilmesini istemesidir. İkincisi, mükelleflerin uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz veya şikâyet yollarına başvurusudur. Üçüncüsü ise, mükelleflerin uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargı yoluna başvurusudur. Mükellefler kendiliğinden vergileme ile ilgili olarak bazı işlemlerin yapılmasını, durumların tespit edilmesini veya bazı bilgilerin verilmesini isteyebilirler. Bu gibi durumlarda, mükellefler genel bir başvuru hakkına sahiptirler. Yargısal başvuru hakkının mükellef açısından sağladığı güvenceler aynı olmakla birlikte yargılama usulü ile ilgili farklılıklar içerik konusunda ülkeler arasında farklılıklar yaratmaktadır.

2.4.2.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Belirlilik hakkı, vergilemede istikrar ilkesinin bir yansıması olarak ortaya çıkmakta ve mükelleflerin yürüttükleri faaliyetlerin vergiye ilişkin sonuçlarını önceden bilmelerini ifade etmektedir. Yani mükelleflerin, özel bir davranış durumundaki olay ve koşullara bağlı kuralların kendilerini ne şekilde etkileyeceğini bilmeleri gerekir. Bu hakkın uygulanması üç şekilde olmaktadır: Vergi kanunları ve ilgili mevzuat yayınlanarak mükellefin bilgisine sunulur, vergi kanunları geriye yürütülmez ve vergilerin

³⁷⁵ OECD Stratejik Yönetim – Mali İşler Komitesi, Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi, Vergi Rehberliği Serileri, Vergi Mükellefinin Hak ve Ödevleri, Gözden Geçirilmiş Kamu Yorumuna Açık. Taslak,(2002), Erisim: 10.08.2006, <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/tax/6.pdf> , s. 200.

kanuniliği ilkesi gereği vergileme ile ilgili düzenlemeleri ancak yasama organı yapar ve idareye sadece belirli konularda ve sınırlı yetki devreder³⁷⁶.

Hukuk sistemlerinin temel doktrinlerinden birisi vergi mevzuatının geçmişe dönük etkisinin olmamasıdır. Vergi mükellefleri yasama organları tarafından kabul edilmiş kanunların gereklerine göre davranmak hakkına sahiptirler. Ancak vergi kanunlarının yasama organından geçtiği tarihten daha önceki tarihte meydana gelen olaylara uygulanması konusunda örnekler de söz konusudur. Örneğin vergi ile ilgili kanunların yapılacağıın beyan edilmesi ile kanuna islerlik kazandırılabilir. Kanunun yasama organından geçmesi ise daha sonraki bir tarihte olmaktadır³⁷⁷.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun davranışta bulunabilmeleri ve gerekli kararları alabilmeleri için öncelikle vergi kanunlarından ve ilgili mevzuattan haberdar olmaları ve daha sonra da bunları anlayabilmeleri gerekmektedir. Mükelleflere bu imkânın sağlanabilmesi, tüm vergi mevzuatının yayınlanmasına ve anlaşılabilir dilde yazılmasına bağlıdır. Vergi mevzuatının mükellefler açısından anlaşılabilir ve güvenilir olması aynı zamanda bu mevzuatın istikrarlı olmasına da bağlıdır. Mükellefler faaliyetleri ile ilgili vergisel mükellefiyetlerini bilmek ve bunlardan emin olmak isterler. Ayrıca vergi mükelleflerinin, yürürlükteki kanunlara uygun davranma hakkı ve ödevi vardır. Bu nedenle, hukukta genellikle benim senmiş olan “kanunların geriye yürümemesi kuralı” ile önceki kanun zamanında usulüne uygun olarak elde edilen haklar korunarak, kazanılmış haklara saygı gösterilmiş ve mükellefe hukuki güvenlik sağlanmış olmaktadır. Vergilemede belirlilik hakkı, yasama organının yürütme organına devrettiği vergileme ile ilgili düzenleme yetkisinin sınırlı ve çerçevesinin anayasal kurullarla çizilmiş olmasını gerekli kılmaktadır³⁷⁸.

³⁷⁶ Koşar, a.g.t., s.33.

³⁷⁷ Gökbel, a.g.t., s.56.

³⁷⁸ Çağan, a.g.e., s.73.

2.4.2.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi mükelleflerinin vergi sistemi içerisinde kayıt altına alındıkları tarihten itibaren vergi idaresinin elinde kendileri ile ilgili bilgiler oluşmaya başlar. Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilerin güvence altına alınması, vergi mükelleflerine gizlilik hakkının tanınması ile imkânlıdır. Vergi idaresinde hazır bulunan bilgiler gizlidir ve sadece vergi matrahının belirlenmesi amacıyla kullanılabilir. Vergi idaresine vergi mükellefleri hakkındaki bilgilerle ilgili olarak uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu idarelerine uygulanan gizlilik kurallarından daha sıkıdır³⁷⁹.

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunların sadece kanunlarda öngörülmüş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede, vergi idareleri vergi mükellefleri hakkında toplamış oldukları bilgileri gizli tutmakla ve güvenli bir şekilde korumakla yükümlüdür. Bu bilgiler, sadece vergi kanunlarında belirlenen özel durumlarda, cebren tahsilâta başvurulmasında, istatistiksel bilgi toplanmasında veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması halinde kullanılmaktadır. Bu durumlar dışında, vergi idaresi mükellef bilgilerini hiçbir kişiye kuruma vermemektedir³⁸⁰.

Vergi mükellefleri, kendisi hakkında vergi idaresinde bulunan bilgileri isteme, doğru olup olmadığını kontrol etme ve yanlış bilgilerin düzeltilmesini talep etme hakkına da sahiptirler. Ancak bilgilerin gizliliği nedeniyle, böyle bir talepte bulunan mükelleflerin kimliği titizlikle araştırılmaktadır. Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkına bağlı olarak, gizli bilgileri suiistimal eden görevlilere vergi kanunlarında ağır cezalar öngörülmüş olup, vergi idaresince uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu kurumlarındaki kurallara göre çok daha sıkı olmaktadır³⁸¹.

Ülkeler arasındaki bilgi değişimi farklı vergileme alanlarını ilgilendirdiği için mükellefler açısından daha sıkı gizlilik kurallarının olmasını gerektirmektedir. Ülkeler arasında mükelleflere sağlanan gizlilik hakkı konusundaki düzenlemeler mükellef

³⁷⁹ Gökbel, a.g.t., s.56.

³⁸⁰ Koşar, a.g.t., s.36.

³⁸¹ Gerçek, a.g.m., s.131.

açısından yetersiz olabilmektedir. Bilgilerin aktarıldığı ülkede mükelleflerin karşılaşılabileceği durumlar göz önüne alınarak daha sıkı koruma sağlanması gerekmektedir³⁸².

2.4.2.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellefler, vergi idaresiyle olan ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunma veya bir temsilci kullanma ve onun yardımını isteme hakkına sahiptirler. Temsilci olarak genelde avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişiler kullanılır. Temsil edilme hakkının kullanılabilmesi için, mükellef tarafından vergi idaresine kendisini temsil edecek ve gizli bilgileri alabilecek kişinin ismi yazılı ve imzalı bir belge ile verilmesi gerekir³⁸³.

Temsilci kullanma ve yardım isteme; temsilcinin beyanname hazırlama ve vermesi, faaliyet raporlarını değerlendirmesi, tarhiyata itiraz ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmesi sürecini yürütmesi veya vergi işleri ile ilgili görüş vermesini içerebilir. Ayrıca, vergi idaresi mükelleften bir talepte bulunduğu anda, mükellef bunları kendisi veya temsilcisi aracılığıyla da verebilir. Eğer mükellef temsilcisine danışmak isterse, bunun için kendisine uygun ve yeterli zaman tanınır ve vergi idaresiyle yapılan yüz yüze görüşmelerde kendisine refakatçi olarak temsilcisini getirebilir. Ancak, mükellefler yardım almayı veya kendisi adına temsilcisinin hareket etmesini seçse bile, vergi işlerinden yasal olarak kendisi sorumludur³⁸⁴.

2.4.2.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Verginin iyi uygulanması idareye geniş yetkiler verilmesi ile mümkündür. Bu durum, idarenin yetkisini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına ve gerekse meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait, gizli kalması gereken bilgilerin öğrenilmesine neden olabilmektedir³⁸⁵.

³⁸² Koşar, a.g.t., s.37.

³⁸³ Gerçek, a.g.m., s.54.

³⁸⁴ Gökbel, a.g.t., s.57.

³⁸⁵ Muharrem Özdemir, "Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali", Vergi Denetmenleri Derneği – Vergi Raporu, Sayı: 59, 2002, s. 85.

Bu anlamda özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara bağlamaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptirler. Uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerini makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranmaktan ve vergi borcunun doğru miktarını belirlemek için yerinde olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak yorumlanır. Bazı farklılıklar olmakla birlikte, OECD ülkelerinin genelinde vergi soruşturması ve bilgi edinilmesi sırasında, vergi idaresi görevlisinin bir mükellefin işyerine veya evine girmesinde çok katı kurallar vardır. Bazı ülkelerde, bir vergi mükellefine yapılacak ziyaret için onun rızası gerekirken, birçok ülkede mükellefine evine girmek için genellikle yetkili makamlarca imzalanmış özel izin belgesi gerekmektedir³⁸⁶.

2.4.2.2. Özel Mükellef Hakları

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler sırasında sahip oldukları özel haklar; verginin tarh ve tahsili sırasındaki haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar ve vergi denetimi sırasındaki haklar olarak üç grupta sıralanabilir³⁸⁷.

2.4.2.2.1. Verginin Tarh ve Tahsilâtı Sırasında Haklar

Vergi mükelleflerine vergilerin ödenmesi ve vergi idaresi tarafından cebren tahsilât yapılması sırasında da bazı özel haklar tanınmıştır. Bu haklar kısaca şu şekilde sıralanmaktadır³⁸⁸.

³⁸⁶ Gerçek, a.g.m., s.132.

³⁸⁷ Koşar, a.g.t., s.38.

³⁸⁸ Koşar, a.g.t., s.38.

– Olması Gereken Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı

Vergi mükellefleri kişisel şartlarını ve gelirlerini dikkate alarak, vergi kanunlarına göre belirlenen vergiden daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Mükellefler vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarını ödemelidirler³⁸⁹.

– Ne Daha Fazlasını, Ne De daha Azını

Bazı mükelleflere, özel durumları dikkate alınarak, vergilerini erteleme ve taksitler halinde ödeme imkanı da sağlanmaktadır. Mal varlığının bir kısmının zarar görmesi veya yok olması durumunda ise mükellefler, vergi borçlarının silinmesini isteyebilirler. Bu gibi durumlarda mükellefler vergi idaresine başvurduğunda, durumu değerlendirilmekte ve vergi borçları silinebilmekte veya mükellefe uygun bir ödeme planı sunulmaktadır. Mükellefler ödemesi gerekenden fazla vergi ödemişlerse, fazla ödenen vergilerin iade edilmesini isteyebilirler. Bunun için gerekli formlar ve belgeler doldurularak vergi idaresine başvurulduğunda, gerekli incelemeler yapılır ve fazla ödenen vergiler yasalarda öngörülen şartlarda faiz uygulanarak iade edilir. Vergi idareleri vergi mükelleflerini, vergi indirimleri ve geri ödemeler konusunda bilgilendirmekle yükümlü olmalıdırlar³⁹⁰.

- Vergilerin Cebren Tahsilatında Süre ve Yardım Hakkı

Vergi idaresi tarafından cebren tahsilât sırasında da mükelleflerin bazı hakları güvence altına alınmıştır. Vergi tahsilâtının sonuçsuz kalma tehlikesinin olmadığı durumlarda, vergi idaresinin mükelleflerin mal varlığına azalmaya yol açacak herhangi bir cebren tahsilata girişmeden önce kendilerine haber vermesi gerekmektedir. Genellikle bunun için ödeme emri gönderilmekte ve mükellefler vergilerini ödemeye davet edilmektedir. Bu davet yapıldıktan sonra da mükelleflere ödemeyi yapabilmeleri veya itirazlarını dile getirebilmeleri için belirli bir süre tanınmaktadır. Mükellefler,

³⁸⁹ Koşar, a.g.t., s.38

³⁹⁰ Gerçek, ag.m., s.133

itirazlarını vergi idaresine bildirebilirler ve çözüm için yardım talep edebilirler veya yargı yoluna başvurabilmektedirler³⁹¹.

2.4.2.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar

Vergileme sürecinde vergi idaresi ile mükellefler arasında bir ihtilaf meydana geldiğinde, mükellefler bu ihtilafı çözümlenmek için idari veya yargısal yola başvuru hakkına sahiptirler. İdari veya yargısal yola başvuru sırasında da mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. Mükellef vergileme işlemlerinde hata yapıldığını düşünürse, bunun düzeltilmesi için vergi idaresine başvuruda bulunabilir ve görüşme talep edebilir. Vergi idaresi ile yapılan görüşmede istediği sonucu elde edemezlerse, mükellefler veya temsilcileri vergi itiraz veya uzlaşma komisyonlarına başvurabilir. İdari aşamada vergi idaresi ile mükellefler anlaşılırsa veya uzlaşılırsa uyuşmazlığı kısa sürede ve az maliyetle çözümlenmiş olurlar. Bu süreçte mükellefler vergi idaresinden bilgi ve yardım isteyebilir. İdari asamadan bir sonuç alınamazsa, mükellefler yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler. Mükelleflerin idari yargılama veya adli soruşturma ve yargılama sırasında da hakları korunmaktadır. Soruşturma yürütülmesi ve sorgulama yapılması sırasında mükellefler avukat veya temsilcisini bulundurma veya gerektiğinde bunlardan yardım alma hakkına sahiptirler. Yargılama sırasında ise, "adil yargılanma hakkı" çerçevesinde mükelleflerin sahip olduğu haklar; mahkemeye başvurma hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, kamuya açık yargılanma hakkı, susma hakkı, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılanma hakkı, gerekçeli karar hakkı ve adli yardım hakkı şeklinde belirtilebilir³⁹².

2.4.2.2.3. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Vergi idaresi, her zaman mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını denetleyebilir. Bir mükellefin denetlenmesine ilişkin karar, belirli verilerin veya ihbarların

³⁹¹ Koşar, a.g.t., s.39.

³⁹² Hakan Üzeltürk, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point", Vergi Dünyası, Sayı: 250, 2002, s. 155-156.

değerlendirilmesi sonucunda verilir. Denetim sırasında mükelleflere bazı özel haklar tanınmıştır. Bu haklar kısaca şu şekilde belirtilebilir:

- Denetim Sürecinde Yapılacak İşler Hakkında Bilgi Verilmesi Ve Mükellefin Özel Hayatının Gizliliğine Saygı Gösterilmesi

Vergi denetimine başlamadan önce, mükellefler mektup ya da telefon aracılığıyla, denetimi yapılacak vergi konusu ile ilgili olarak, ihtiyaç duyulan belgelerin neler olduğu konusunda bilgilendirilir. Söz konusu belgelerin hazırlanması için belirli bir süre verilmektedir. Yetkililer denetime başlamadan önce kimliklerini gösterip kendilerini tanıtmakla yükümlüdürler. Denetim süresince, mükellefin şahsi bilgilerinin gizli kalması açısından denetimin alenileştirilmemesi gerekmektedir³⁹³.

- Denetimin Uygun Yer Ve Zamanda Yapılması

Denetimin yapılması için mükelleften uygun yer ve zaman belirlenmesi istenir. Genellikle vergi denetimi mükellefin işyerinde, işlerin yürütülmesini minimum etkileyecek şekilde ve mesai saatleri içinde yapılır³⁹⁴.

- Denetim Sırasında Ulaşılan Sonuçların Değerlendirilmesi Ve Mükellefin Başvuru Hakkı

Denetimin başarılı olması ve gerekli bilgilerin sağlıklı olarak elde edilmesi için mükellefe uygun süre tanınması gerekmektedir. Elde edilen belge ve sonuçlar ışığında mükellefe son durum bildirilerek, mevcut ise hangi cezaların uygulanacağı, hangi düzeltmelerin yapılması gerektiği ve itiraz, yargı yollarına başvurma hakları ile ilgili açıklamalar yapılmalıdır.³⁹⁵

³⁹³ Koşar, a.g.t., s.40.

³⁹⁴ Koşar, a.g.t., s.40.

³⁹⁵ Koşar, a.g.t., s.40.

2.5. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ ÖNEMİ

2.5.1. Mükellefler Haklarının Önem Kazanmasının Nedenleri

Mükellefler haklarının son dönemlerde giderek önem kazanmasının temelinde egemenlik anlayışındaki değişiklik yatmaktadır. Temel düşünce yapısındaki değişiklik beraberinde birçok düşünceyi de değiştirmekte mükellefler haklarının önem kazanmasına neden olmaktadır. Son zamanlarda özellikle vergi idarelerinde meydana gelen köklü değişiklik mükelleflere olan bakış açısı değişmiştir. Mükellefi tamamen ödevli, yükümlü bir birey olarak gören bakış açısının değişerek birey odaklı mükellefler anlayışına geçilmesi mükellefler haklarını öne plana çıkartmıştır. Gelişen ekonomik ve hukuk sistemleri paralelinde karmaşık ve yoğun kurallar manzumesine neden olmaktadır. Bunun sonucunda özellikle vergi mevzuatı hususunda hem yasa koyucunun hem de idarenin gerekli birçok değişiklik yapması, mükellefler açısından karmaşık bir duruma neden olmaktadır.

Ülkelerin uluslararası platformda kendi aralarında birçok örgütlenmeye gitmeleri neticesinde kendi içlerinde uygulama birliğine gitmelerine neden olmaktadır. Vergileme hususunda çift vergilemeyi önleme hususunda yapılan düzenlemeler, mükelleflerin birden fazla devlet tarafından vergilemesini önlediği gibi devlet açısından da bir başka ülkenin egemenlik anlayışına saygı duyarak, aralarında çıkacak muhtemel sorunlarında önüne geçmektedir. Bu nedenle ülkeler arası işbirliğinin artmış olması küresel anlamda mükellefler haklarının önem kazanmasına neden olmaktadır.

Mükellefler haklarının önem kazanmasına neden olan bir diğer unsur ise artan teknolojik gelişmeler sonucunda bilgi toplumuna doğru gitmemizdir. Bireyler istedikleri bilgiye çok daha çabuk ve en az maliyetle ulaşabildiğinden, hakları hususunda bilgi sahibi olmaktadır. Son olarak mükellefler haklarının önem kazanmasına etki eden bir diğer unsur ise bireyin seçmen olarak önem kazanmaya başlamasıdır. Demografik hareketlilik sonucunda insanların yığınlar halinde kentlerde yaşamaya başlaması yeni kamusal hizmet ihtiyaçları doğurmuştur. Artan yerel ihtiyaçların yerel idarelerce karşılanması neticesinde demokratik süreçte idarecilerin bireylerin taleplerini

görmelerine neden olmuştur. Yukarıda kısaca belirttiğimiz hususları aşağıda daha da derinlemesine bahsedeceğiz.

2.5.1.1. Vergi İdarelerinin Vergi Mükelleflerine Yönelik Bakış Açısındaki Değişim Yaşanması

Vergi idareleri vergi sistemini daha etkin işletebilmek için mükellefe daha iyi hizmet sağlamanın yollarını araştırmaktadırlar. Mükellef ile yüz yüze davranmak zorunda olan vergi idarelerinin, değişen davranışlarının sonucu olarak, vergi mükelleflerinden artan biçimde yardım almaları gerekmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki işbirliği eğer mükellef ile vergi idaresi arasında karşılıklı güven varsa, vergi mükelleflerinin hakları açıkça ortaya konulmuş ve korunmuş ise daha iyi olmaktadır. Mükellef sistemin doğru işlediğini ve kendi temel haklarını sağlandığını ve korunduğunu düşünmesi vergi idaresi ile işbirliğine girebilmesini kolaylaştırmaktadır³⁹⁶.

Vergi tabanının genişlemesi ile vergi sisteminde yaşanan değişiklik vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki etkileşimin arttırması hükümetleri mükelleflerin korunması için yasal bir çerçeve sağlamaları ve titiz bir yöntem göstermeleri sonucunu ortaya çıkartmaktadır. Vergi idarelerinin vergi mükelleflerine bakış açısındaki değişim sürecinin direk sonucu idari şeffaflık üzerinde olmaktadır. Vergi idarelerinde işlem yönergelerinde ve vergi usulüne ilişkin kurallar oluşturulmuş, mükelleflerin mevzuatı daha iyi anlayabilmeleri için dil sadeleştirilmiştir³⁹⁷.

2.5.1.2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi

Mevcut vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi ve geriye dönük ani değişimlerin yaşanmasının üzerine sık sık değişikliklerin olması uygulayıcıları ve mükellefleri zor durumda bırakarak, vergi mevzuatını takip etmeyi güç bir hal içine sokmaktadır³⁹⁸. Vergi sistemleri içerisinde yer alan vergi kaynaklarının sayısının artması vergi tabanının genişlemesine ve vergi sisteminin karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Vergi

³⁹⁶ Gökbel, a.g.t., s.12.

³⁹⁷ Gökbel, a.g.t., s.13.

³⁹⁸ Koşar, a.g.t., s.12.

sisteminin tam olarak anlaşılabilmesi için de çok sayıda vergi kanunun yanı sıra vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin de bilinmesi gerektiğinden ortaya devasa bir vergi mevzuatı çıkmaktadır³⁹⁹.

Vergiden kaçınmaları önlemek için mevzuatın ayrıntılı olarak düzenlenmesi; bir yandan karmaşık ve anlaşılması güç vergi kurallarının yükünü taşımaya çalışan vergi mükelleflerini agresif yollara iterken diğer yandan da kanuna göre vergisini ödemek isteyen mükellefleri de anlaşılmaz vergi kuralları ile karşı karşıya bırakmaktadır. Vergi sisteminin basitleştirilmesi için yapılacak olan vergi reformları, daha basit bir sisteme ön ayak olmayı, vergi mükelleflerinin vergi sistemlerini daha kolay anlayabilmeleri ve bundan dolayı da vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın daha güç hale gelmesini sağlamayı amaçlamaktadır⁴⁰⁰.

Vergi kanunlarının karışık olması yasalara uyulmasını oldukça pahalılaştırmakta ve yasaların uygulanmasını güçleştirdiğinden vergi sisteminde yapılacak basitleştirme çalışmaları, vergilerin etkin olarak salınmasını, hataların, uyuşmazlıkların ve vergiden kaçınmaların azalmasını neden olmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarını anlamak için mükelleflerin daha az çaba harcamak zorunda olmaları, vergiye uyma maliyetlerinin de hem mükellefler açısından hem de vergi idaresi açısından azalmasını sağlamaktadır. Bu sebeple vergi kanunları kısa, açık, ağır hukuki dilden kaçınan yapıda olması mükelleflerin vergiye karşı uyumunu artırmaktadır⁴⁰¹.

Devlet, çeşitli nedenlerle tahsil edilmeyen vergiler ve özellikle sermaye piyasası kazançlarına tanınan istisnalar sonucu ekonomik zafiyete düşmekte ve finansman ihtiyacını vergi almadığı kesimlerden borç alarak karşılama kısır döngüsüne girebilmektedir. Vergi incelemelerinin, yoklamanın, cezaların, vergilendirmenin usul ve esaslarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazımının gerekliliği de bu anlamda büyük önem taşımaktadır. Söz konusu karışıklıkların vergi mükellefleri

³⁹⁹ Gökbel.a.g.t., s.13.

⁴⁰⁰ Sevki Özbilen, "Türkiye'de İktisadi Krizin Temel Nedenleri ve Bir Mali Sistem Reformu Önerisi", <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/malikriz.pdf> , Erisim: 25.02.2007, s. 2.

⁴⁰¹ Gökbel, a.g.t., s.14.

üzerindeki etkilerinin giderilmesi için de mükelleflere haklar yoluyla koruma sağlanmaya çalışılmaktadır⁴⁰².

2.5.1.3. Uluslar Arası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler

Uluslar arası alanda yapılan antlaşmalar ve ticaret blokları mükellef haklarının korunması konusunda vergi mükelleflerine yardım sağlamaktadır. Çok taraflı bir antlaşmanın görüşülmesi ve kaleme alınması uluslar arası konferans ve uluslar arası örgüt çerçevesinde olmak üzere iki biçimde gerçekleşmektedir⁴⁰³. Bu anlamda günümüzde Avrupa Birliği, üye ülkelerdeki vergi mükelleflerini ayrımcı vergilemeden korumak için önemli tedbirler almaktadır. Kişilerin, malların hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı amacı üzerine şekillenmiş olan Avrupa Birliği bu yolda üye ülkeler arasında vergilemedeki farklılıklar gibi faktörlerin etkilerinin minimize edilmesini amaçlamaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği Üyesi ülkelerin yasal sistemleri, çok farklı alanlarda topluluk hukukunun etkisiyle ve topluluk kurumlarının yasama faaliyetleri ya da Avrupa Toplulukları Adalet Divanının içtihat hukuku gibi araçların kullanılması vasıtası ile sürekli olarak yakınlaşmaktadır. Bu anlamda Topluluk Hukukunda yer alan kavramlar, ulusal yasalara aktarıldıktan sonra doğrudan uygulanabilme yeteneğine sahip olan tüzük yada direktifler yolu ile ulusal sistemlere geçirilmektedir⁴⁰⁴. İnsan hakları sözleşmeleri de vergi mükelleflerine sınırlı da olsa koruma sağlamaktadır. Bu konuda özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkan İnsan Hakları Üzerine Amerikan Sözleşmesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi büyük önem taşımaktadır. İnsan hakları sözleşmelerinin dışında uluslar arası alanda taraf olan devletlerarasında vergilemeye ilişkin işbirliği ve bilgi değişimi için yapılan sözleşmeler ile çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları da vergi mükelleflerine haklar ve koruma sağlamaktadır. Ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan bazı Gümrük ve Ticaret Genel Antlaşması ve Dünya Ticaret Organizasyonu gibi antlaşmalar da vergi mükelleflerine ilişkin hükümler içermektedir⁴⁰⁵.

⁴⁰² Ali Rıza Gökbunar, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf, Erisim: 15.02.2007, s. 9.

⁴⁰³ Hüseyin Pazarıcı, “Uluslar arası Hukuk Dersleri I. Kitap”, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 116.

⁴⁰⁴ Koşar, a.g.t., s.14.

⁴⁰⁵ Gökbel, a.g.t., ss.14-15.

2.5.1.4. Teknolojik Gelişmeler

Mükelleflerin kayıtlarını elektronik ortamlarda yapabilmeleri ve vergi idarelerinin vergileme işlemlerinde bilgisayar teknolojilerini kullanmaları, mükelleflerin yükümlülüklerini gerçekleştirirken minimum düzeyde zaman harcanmasını, bilgiye süratle ulaşılmasını sağlayarak oluşturulan teknolojik altyapı ile mükelleflerin uyma davranışının maliyetlerini azaltmaktadır. Ayrıca vergi idaresi teknolojik gelişmelerin vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu da artırdığını düşünmektedir. Vergi idarelerinin verginin doğru miktarının tarh edilmesini sağlamak için kullandıkları bilgi toplama yetkileri teknoloji kullanımı ile birlikte daha etkin hale gelmiştir. Mükellefe ilişkin bilgilerin elektronik ortamlarda saklanması ve mükellef açısından gizliliği olan bilgilerin güvenliğinin sağlanması giderek daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla teknolojik gelişmelerin sonucu olarak vergi mükellefine ilişkin gizliliğin korunması hakkının sağlanması daha önemli hale gelmiştir⁴⁰⁶.

2.5.1.5. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması

Demokratik toplumlarda vergi politikalarını belirlemek ve uygulamakla yükümlü bulunan hükümetler, aynı zamanda seçmen olan vergi mükelleflerinin taleplerini de göz ardı edemezler. Vergi yükünün vatandaşlar arasında tahsisi tümüyle hükümetin takdirinde değildir. Devletin anayasal çerçevesi ve hükümetin gücünü sınırlandıran usule ilişkin gerekliliklerin yanı sıra, esaslı politik sınırlandırmalar da söz konusudur. Hükümetler salt ekonomik kuramı uygulamazlar. Ekonomistler ikinci en iyi alternatifleri seçmen kabulleri içerisinde belirlerler. Bununla birlikte karar alma sürecine giren bilgiler birçok durumda çıkar gruplarına ait bilgiler olup bunlar kamuoyu görüşleri üzerine etki etmektedir. Vergi mükelleflerinin seçmen olarak önem kazanmaları, vergilendirme gibi kişi hak ve özgürlüklerine en çok kamusal müdahalenin olduğu alanlardan biri içerisinde vergi mükelleflerine daha fazla haklar sağlanarak korunması gerekliliği önemini arttırmıştır⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ Gökbel, a.g.t., ss.16-17.

⁴⁰⁷ Gökbel, a.g.t., ss.16-17.

3.BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAKLARININ

ANAYASAL DAYANAKLARININ BELİRLENMESİ

3.1. 1982 TARİHLİ 2709 SAYILI T.C. ANAYASASI'NDA MÜKELLEFLERİN HAKLARININ ANAYASAL DAYANAKLARININ BELİRLENMESİ

Birinci bölümde vergiler ile mükellefler haklarının tarihçesine değinmiş, vergilerin meşruluğu hususunu irdemiştik İkinci bölümde ise mükellefler haklarının unsurlar yani tarafları ve söz konusu edimi irdeledikten sonra mükellefler haklarının türlerinden ve öneminden bahsettik. Bu bölümde ise birinci ve ikinci bölümde işlediğimiz hususları 1982 T.C.Anayasa'sı kapsamında ele alarak mükellefler haklarının anayasal dayanaklarını belirlemeye çalışacağız.

Mükellefler Haklarının Anayasal Dayanaklarını Belirlemeden önce 09.11.1982 Tarihli ve 2709 Sayılı T.C. Anayasa'sının temel özelliklerine değinilecek, daha önce kabul edilen anayasalardan farkı ortaya konulmaya çalışıldıktan sonra Anayasamızda bulunan kısımlar vasıtasıyla mükellefler haklarının dayanakları belirlenmeye çalışılacaktır.

3.1.1. 1982 Anayasası'nın Temel Özellikleri

Terim olarak anayasa "dar anlamda" ve "geniş anlamda" olmak üzere, iki farklı düzlemde kullanılabilir. Dar anlamda anayasa ile kastedilen, "resmi bir belge olarak anayasa metninin" kendisidir ve Biz buna "şekli anlamda anayasa" diyoruz. Şekli anlamda anayasa ise; "belli bir ülkede, özel bir yöntemle yürürlüğe konmuş olan ve anayasal düzenin esaslarını, sistematik bir biçimde bir araya getiren anayasa adlı resmi hukuki belge"yi ifade etmektedir⁴⁰⁸.

Geniş anlamda anayasa denildiğinde ise anlaşılması gereken, "şekli anlamdaki anayasanın dışında, yazılı olan ve olmayan, bütün anayasal kurallar"dır. Burada, anılan kuralların, hangi hukuki belgede yer aldığına bakılmamakta ve sadece maddi nitelikleri

⁴⁰⁸ Mustafa Erdoğan, "Anayasal Devlet", Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005, s. 41.

göz önünde bulundurulmaktadır. Sonuçta, maddi anlamda anayasa, “biçimsel konumu ne olursa olsun, devletin temel düzenini ve devlet vatandaş ilişkisinin ilkelerini belirleyen yazılı ve yazılı olmayan kuralların bütünü” olarak ifade edilebilmektedir⁴⁰⁹.

Anayasaların⁴¹⁰ temelde, iki kolonlu bir yapı üzerinde yükseldikleri; bir kolonun, devletin temel yapısı, örgütlenişi ve işleyişi ile ilgili olduğu; öteki kolonun ise, haklar ve özgürlükleri kapsadığı gözlemlenmektedir. Yani, anayasalar, bir yandan, haklar ve özgürlükleri belirlemekte, tanımlamakta ve benimsemekte iken; öte yandan, devletin işleyişinin ana prensiplerinin altını çizmekte ve devlet organlarının birbirleriyle olan ilişkilerini kurala bağlamaktadırlar.

Anayasaların, bir yandan devletin işleyişini belirli kurallara bağlaması, öte yandan, bireylerin haklarını ve özgürlüklerini dillendirmesi, toplumsal hayatın, hukuki bir düzen içinde işleminin bir ön koşuludur. Çünkü anılan durumun sonucu olarak, hem kamusal otoritenin, hem de bireyin, serbestçe davranabileceği alanların sınırları, anayasal düzlemde belirlenmiş olmakta ve en azından teorik olarak, her iki tarafın da (Devlet ve birey) birbirlerinin yetki sahasına tecavüz etmelerinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Böylece, haklar ve özgürlüklerin, üstün bir güvenceye (hem, düzenlemelerin önceden bilinebilir olması; hem de, anayasanın üstünlüğü ilkesi açısından) kavuşturulması da gerçekleştirilmiş olmaktadır⁴¹¹.

⁴⁰⁹ Gözübüyük, a.g.e., s.2.

⁴¹⁰ Devlet iktidarının kurallarla sınırlanması ve böylelikle siyasal alanda keyfiliğin önlenmesi düşüncesi, modern bir düşüncedir. Bu nedenle anayasa kavramı da, modern çağın ürünüdür. Anayasa kavramı, Avrupa’da mutlakiyetçiliğin gerilemesi ile birlikte, devlet gücünün denetlenmesi için, yararlanılabilecek teknikleri ifade etme arayışının sonucunda doğdu. İlk defa Amerikalılar, 1787 Anayasasını hazırlayan dönemde bu teknikleri anayasa olarak adlandırdılar. Fransızlar da, anayasadan, esas itibarıyla, kralın iktidarını sınırlayan bir belgeyi anlıyorlardı. Başka bir yönüyle anayasa yapmak, siyasi iktidarı, hukuk çerçevesine almak, yönetenleri hukukla bağlamak demektir. Anayasal devlet; devletin, “hukukla bağlı bir devlet olarak”, “hukuk devleti” olarak kurulması gereğini ifade eder. Bununla birlikte, yirminci yüzyılda, anayasa kavramıyla ilgili bu temel düşünce göz ardı edilmeye ve anlam kaymasıyla birlikte, terim, 1920’lerden itibaren, bütün dünyada yaygınlaşmaya başladı. Artık anayasa, yalnızca devlet iktidarını sınırlayıp, bireysel özgürlükleri güvence altına alan hukuki bir çerçeve olarak değil, ayrıca, devletin örgüt yapısını gösteren herhangi bir resmi belge olarak da anlaşılır oldu. (Mustafa Erdoğan, “**Anayasal Devlet**”, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005, s. 41).

⁴¹¹ Erdoğan, a.g.e., s.42.

Bir Anayasanın temel amacının iktidarın işleyişini düzene koymak, keyfi hareketlerini önlemek, yönetilenlerin haklarını korumak ve bireysel özgürlüklere anayasal güvenceler sağlamak olduğu hatırlandığında; varış noktası, “sınırlı devlet” tir. Devletin sınırlandırıldığı, hareket sahasının daraltıldığı ölçüde de, haklar ve özgürlüklerin kullanım alanını genişletecektir⁴¹².

“Modern anayasacılık”, hareketinin başlangıcından itibaren, sınırlı devlet düşüncesi bir arada gitmiştir. Anayasacılığın asli özelliği, keyfi yönetimin tersine, siyasal yönetimi hukuki bir biçimde sınırlamaktır. Anayasa yapmanın amacı, devleti sınırlamak ve yönetenlerin hukuka ve kurallara uymasını temin etmektir. Bu nedenle anayasacılık, daha somut olarak, devletin temel işlevlerinin farklı organ veya makamlar arasında paylaşılmasını, temel hakların anayasal olarak tanınıp güvence altına alınmasını, devlet iktidarının belli hukuk kurallarına bağlanmasını ve bütün bu hususların nihai güvencesi olarak bağımsız mahkemelerin tesisini gerektirmektedir. Bu nedenle, anayasacılık veya anayasal devlet ile hukuki bir belge olarak anayasaya sahip olmak, birbirinden farklı şeylerdir⁴¹³.

Anayasası olan her devlet, anayasal devlet değildir. Anayasal devlet, anayasanın, bireylerin dokunulmaz alanlarını korumak üzere, siyasal yönetim üzerinde etkin bir sınır olarak işlev gördüğü devlettir. Anayasanın bu işlevi görmediği yerde, yani, anayasanın, sadece devletin teşkilat yapısını gösterdiği, ama onu sınırlamadığı bir ülkede, anayasallıktan söz edilemez. Vurgulanması gereken bir başka konu da, anayasacılığın ilkeleri veya kurumsal gereklerinin; anayasanın üstünlüğü, hukuk devleti, insan hakları, kuvvetler ayrılığı, federalizm ve demokrasi olduğudur. Anayasanın üstünlüğü, kısaca, siyasal sürecin işleyişinde, bütün ilgili aktörlerin anayasal ilke ve normlara uygun davranmalarının temini anlamına gelir. Anayasanın üstünlüğünü sağlamanın en uygun yolu, yazılı bir anayasanın varlığı ve bunun anayasacılığın gereklerine uygun olmasıdır⁴¹⁴.

⁴¹² Giritli / Sarmaşık; **Anayasa Hukuku**, Beta, İstanbul, 4. Baskı, 2001, s.4.

⁴¹³ İbrahim Ö. Kabaoğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayınları, İstanbul, 2005, s.2.

⁴¹⁴ Server Tanilli, **Devlet ve Demokrasi, Anayasa Hukukuna Giriş**, Adam Yayınları, İstanbul, 2001,s.121.

Hukuk devleti, devletin bütün eylem ve işlemlerinde evrensel hukuk ilkelerine ve önceden belirlenmiş hukuk kurallarına uyması anlamına gelir. Hukuk devleti, keyfi yönetimin karşıtıdır ve meşruluğunu kendi varlığından alan değil, aksine, hukuk sayesinde var olan, meşruluğunu hukuktan alan devlet demektir. Hukuk devletinde, hiçbir resmi makam, kendisine, anayasal ve yasal olarak tanınmış olmayan herhangi bir yetkiye sahip sayılmaz; yetkiler anayasadan ve ona uygun yasal düzenlemelerden kaynaklanır. Bu nedenle hukuk devleti ilkesi, bireyler lehine bir anayasal güvencedir. Üçüncü ilke, insan haklarıdır. İnsan haklarının güvence altına alınması, anayasacılığın temel direklerinden biridir. Anayasal devletin en özlü tanımı, insan haklarına dayanan devlettir. Devlet iktidarının ve onun kötüye kullanılmasının önündeki en büyük engel, insan haklarının anayasal olarak tanınması ve güvence altına alınmasıdır. Bu bakımdan insan hakları, siyasal bir taleptir ve özünde devlete yöneliktir. İnsan hakları, anayasacılık düşüncesini kuran düşünürlerin temel idealleri olan siyasal özgürlüğün teminatıdır. Anayasalarda yer aldığı şekliyle temel haklar, kısaca, bireysel kendilerini belirleme idealinin, siyasal alana yansıyan güvencesidir. İnsan hakları, bireylere, her türlü baskıdan (siyasal olanı başta olmak üzere) korunmuş olarak, kendilerini geçekleştirebilecekleri dokunulmaz bir alan sağlar. Hem onların başkalarıyla gönüllü etkinlikte bulunma potansiyellerini güvence altına alır; hem de devlet yönetimine katılabilmelerine zemin hazırlar⁴¹⁵.

Kuvvetler ayrılığı ise, devletin devasa gücünün bir elde toplanmasına engel olur. Federalizmin, anayasacılık düşüncesinin hedeflerinden biri olduğu bugün unutulmuş gibidir. Bunda, Batı'da modern devletin, çok kere, merkezi devlet aracılığıyla ulus yaratma politikasının sonucunda ortaya çıkmış olmasının büyük rolü vardır. Bir anayasacılık ideali olan federalizmden bugün anlaşılması gereken, üniter devletlerin mutlaka federasyona dönüştürülmeleri olmayıp, ilkesel bir yöneliştir. Yani, ideal olan, siyasal ve idari bakımdan merkezîyetçiliği gitgide azaltmak ve ademi merkezîyetçi örgütlenmelere gitmektir. Demokrasi ise, doğrudan doğruya anayasacılığın bir ilkesi olarak ortaya çıkmamıştır. Çünkü anayasacılık, esas itibarıyla, liberal siyasal doktrinin bir sonucudur. Esasen demokrasi, iktidarın sınırlanmasıyla değil, kaynağı ile ilgilidir. Fakat, anayasacılık, gücün kötüye kullanımına ve gereksiz güç kullanımına karşı,

⁴¹⁵ Kabaoğlu, a.g.e., s.3.

bireyler için koruyucu mekanizmaların getirilmesini öngördüğü kadar, siyasi kararları alanlar üzerinde halkın denetimini sağlamayı da amaçlar. Bu nokta, anayasacılığın demokrasi boyutu ile ilgilidir. Yurttaşların, siyasal toplumun kaderi ile ilgili temel kararları kimlerin alacağını, bu kararların hangi ilkeleri gözeteceğini belirlemeleri, bu karar alıcıları yönlendirebilmeleri ve değiştirebilmeleri, aynı zamanda devlet gücünü keyfi ve kontrolsüz olmaktan çıkaracak bir husustur⁴¹⁶.

Türk Anayasacılık Hareketlerinin sonuncusu ise 12 Eylül 1980 Askeri Darbesi ile başlayan sürecin çocuğu olan 1982 Anayasası'dır. 1982 Anayasası, liberal batı demokrasisi anayasalarını doğuran sosyal ve siyasal dinamiklerden farklı bir varlık nedenine dayanmaktadır. Batı liberal anayasacılığının özü siyasal iktidarın sınırlandırılmasıdır. Yükselen burjuva-demokratik devrimleri, feodal monarşilerin ve bunların payandası olan sosyal sınıfların keyfi ve dizginsiz yönetim usullerine, hak bildirileri ve anayasalarla karşı çıkmışlardır. Bizde de Meşrutiyet anayasacılığı ile 1961 Anayasası asıl varlık nedenlerini bu noktadan yani monarşinin sınırlandırılmasında (1876, 1909), özgürlük ve demokrasinin kurumsallaştırılmasında (1909, 1961) bulmaktaydılar⁴¹⁷.

İlk defa açık olarak 1980 müdahalesiyledir ki, yeni bir anayasanın yapılması fikrinin esas dürtüsü, özgürlüğün ve demokrasinin korunması ve pekiştirilmesi değil, otoritenin ve devletin güçlendirilmesi şeklinde belirlemektedir. En başta resmi kaynak ve belgeler bunu açıkça ortaya koymaktadır. Kenan Evren, 12 Eylül 1980 müdahalesini açıklayan ilk konuşmasında hukuk devleti kavramının yalnız kişilerin müdafaasına kuvvetler ayrılığı ilkesinin de kuvvetler çatışmasına dönüştüğünü ileri sürerek tam bir otorite boşluğundan bahsediyor ve anayasal kuruluşları suçluyordu. Aynı yönde Kurucu Meclis Hakkında Kanun'da da yeni anayasanın sahip olması gereken felsefe açıklanırken, devletin ve milletin bütünlüğü, milli dayanışma, toplumun huzuru gibi kavramlara ilk başta yer verilmiştir.

⁴¹⁶ Tanilli, a.g.e., s.121.

⁴¹⁷ Mümtaz SOYSAL., **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul,1974, s.12.

3.1.2. 1982 Anayasasına Göre Mükellef Haklarının Anayasal Dayanakları

Mükellef Haklarının anayasal dayanaklarını 1982 Anayasasının kısımlar halinde ele alacağız. 1982 Anayasamız 7 Kısım'dan oluşmaktadır. İlk kısım Genel Esaslardan oluşmaktadır ki, bu kısımda devletin temel esasları yani nitelikleri belirlenirken mükellefe de bazı haklar hususunda dayanaklık teşkil etmektedir. Genel Esaslar 11 maddeden oluşmaktadır. Anayasamızın İkinci Kısım İse Temel Haklar ve Ödevlerdir. bu kısım kendi içinde dört bölüme ayrılmıştır. Bu bölümler ise Genel Hükümler, Kişinin Hakları ve Ödevleri, Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler, Siyasi Haklar ve Ödevlerdir. Anayasamızın üçüncü kısmı ise cumhuriyetin temel organlarını belirlemektedir. Kendi içinde üç bölüme ayrılmıştır. Bunlar Yasama, Yürütme ve Yargıdır. Anayasamızın dördüncü bölümü ise Mali ve ekonomik hükümlerden oluşmakta kendi içinde iki bölüme ayrılmaktadır. Anayasamızın diğer kısımları ise çeşitli hükümler, geçici hükümler ve son hükümlerden ibarettir.

3.1.2.1. Genel Esaslarda Yer Alan Dayanaklar

Devletin temel niteliklerinin belirlendiği Genel Esaslar kısmının 2. maddesi aynı zamanda Mükellef haklarına da dayanaklık oluşturmaktadır. Anayasamızın ikinci maddesi Cumhuriyetin niteliklerini düzenlemiştir. Buna göre; “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir”. Cumhuriyet, egemenliğin halka ait olması esasına dayanır. Cumhuriyetin nitelikleri düzenlemesi ile insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliği, demokratik, laik ve sosyal hukuk devleti ilkelerine yer verilmiştir. Sayılan niteliklerde mükelleflerin referans olarak kabul edebilecekleri temel dayanakları teşkil etmektedir⁴¹⁸.

⁴¹⁸ Aslan, a.g.t., s.98.

3.1.2.1.1. İnsan Haklarına Saygılı Devlet İlkesi

İnsan hakları anayasalara ilkesel düzeyde pozitif haklar olarak yani kamu özgürlükleri, ya da temel hak ve özgürlükler olarak yansımaları ve temel hak ve özgürlükler de Jellinek' in üçlü ayrımı esas alınarak yapılmıştır. İnsan hakları, 1961 Anayasası m. 2'de Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmış ve "Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, milli demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir" şeklinde düzenlenmiştir. 1982 Anayasasında Cumhuriyetin nitelikleri yine m. 2' de düzenlenmiş ancak bu kez insan hakları ilkesi, "insan haklarına saygılı" şeklinde düzenlenerek kavram değişikliğine gidilmiştir. 1982 Anayasası'nda insan haklarına saygılı devlet anlayışı ile belli bir düşünce biçimini yansıtmak, insan haysiyeti kavramının evrenselliğini vurgulamak, kişilerin insan olmaktan dolayı sahip oldukları hak ve özgürlüklerden yararlanacaklarını açıklamak istemiştir. İnsan haklarına saygılı devlet, değeri, üstünlüğü, yararlılığı, kutsallığı dolayısıyla insan haklarına karşı dikkatli, özenli, ölçülü devlettir⁴¹⁹.

1982 Anayasa'sı temel hak ve özgürlükleri, ödev ve sorumluluklarla birlikte düzenlemiş olması birey-toplum açısından bakıldığında toplum lehine yapılmış bir tercihtir. 1982 Anayasası devlet otoritesinin güçlendirilmesi görüş ve felsefesini taşımaktadır. 1982 Anayasası, 1961 Anayasası'na göre sınırlı da olsa, Batılı özgürlük anlayışını benimsemiş, bir yandan klasik özgürlüklerle birlikte kişileri, ekonomik ve sosyal hak ve özgürlüklerle donatmış, diğer yandan da devleti, insanın maddi ve manevi varlığını geliştirmek ve herkese insanca yasama koşullarını sağlamakla yükümlü kılmıştır⁴²⁰.

Mükellef haklarının özünü insan haklarının oluşturduğu anlayışından yola çıkacak olursak, insan haklarına saygı ilkesi aynı zamanda mükelleflerin de haklarına saygı ilkesi anlamına geldiği, insan haklarına saygılı devletin aynı zamanda mükellefin haklarına saygılı devlet olması gerektiği sonucuna varabiliriz.

⁴¹⁹ Gözler, a.g.e., s.104.

⁴²⁰ Aslan, a.g.t., s.100.

3.1.2.1.2. Atatürk Milliyetçiliğine Bağlı Devlet İlkesi

Cumhuriyetin kurucuları, sırf geçmişe dayanan, gelenekçi, vatan sevgisini kutsallıkla birleştiren milliyetçilik anlayışı yerine gerçekçi ve uygulanabilir bir milliyetçilik anlayışının benimsenmesi görüşündeydiler. 1924 Anayasası 1937 yılında geçirdiği değişiklik ile Cumhuriyetin nitelikleri arasına “milliyetçilik” ilkesini eklemiş, ancak milliyetçiliğin tartışmalı bir kavram olması nedeniyle 1961 Anayasası’nda “milli devlet” kavramı kullanılmış ve bu kavramın içeriği Anayasanın başlangıç bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır⁴²¹.

1982 Anayasası ise her iki kavrama yer vermeden, “Atatürk Milliyetçiliği” şeklinde bir tanımlama yaparak, tartışmaya yer vermeyecek şekilde bir düzenleme yapmıştır. Atatürk milliyetçiliği saldırgan bir milliyetçilik değil daha ziyade vatanseverlik kavramına yakın bir milliyetçilik anlayışı olup, ırkçılığı reddeden, insancıl, barışçıl, birleştirici, bütünleştirici bir milliyetçiliktir. Anayasa Mahkemesi de bir çok kararını bu kapsamda yorumlamış ve kararlarında ölçü norm olarak kullanmıştır. Anayasa Mahkemesi kararlarında Atatürk milliyetçiliği ilkesini ve Türk milliyetçiliğini aynı anlamda kullanmıştır. Atatürk milliyetçiliği ilkesi, her türlü din, mezhep ayrımcılığını reddettiği için laiklik ilkesiyle, demokratik bir anlayışa sahip olması nedeni ile milli egemenlik ilkeleri ile bağlantılı bir ilkedir⁴²².

Atatürk milliyetçiliği ilkesini mükellef hakları açısından ele aldığımızda, mükelleflere hiçbir şekilde tabiiyetine göre bir ayrımcılık yapılmaması gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Yabancılara ve azınlıklara uygulanacak vergilendirme işlemlerinin hukuka ve vergilerin eşitliği ilkesine uygun Atatürk milliyetçiliği çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğine inanıyoruz.

⁴²¹ Özbudun, a.g.e., s. 74.

⁴²² Aslan, a.g.t., s.101.

3.1.2.1.3. Demokratik Devlet İlkesi

Demokrasi kelimesi, Türk Anayasalarında ilk defa 1921 Anayasası ile ifadesini bulmuş, sonra 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında “egemenlik kayıtsız sartsız milletindir” kuralı ile demokratik devlet ilkesi ile özdeşleşmiş bir yaklaşımdır.⁴²³ Ancak 1961 ve 1982 Anayasaları karşılaştırıldığında, 1982 Anayasası 1961 Anayasasına göre daha az katımcı ve daha az çoğulcu demokrasi modelini benimsemiş olduğu sonucuna varılmaktadır. Anayasa, Cumhuriyetin demokratik bir Cumhuriyet olduğunu öngörmekle, Anayasa mekanizmasını oluşturan organların kuruluş ve işleyişlerine, bu organların kişilerle olan ilişkilerine, demokratik anlayışın egemen olması gereğini vurgulamıştır. Anayasa Mahkemesi, Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan demokratik devlet ilkesine daha geniş anlamda yaklaşmış, sadece özgürlükçü yapı değil, hukuk devleti, kişi ve kişi haklarının da ön planda tutulduğu vurgulanarak demokrasinin evrensel niteliklerinin benimsendiğini ortaya koymuştur. Bu anlamda demokratik devlet ilkesinin, hukuk devleti ve insan haklarına saygılı devlet ilkeleri ile yakından ilişkili olduğu sonucuna ulaşabiliriz. Anayasa Mahkemesi demokratik toplum düzeni ve demokrasiyi, “...egemenliğin bir kişi, zümre veya sınıf tarafından, belli sınıflar yararına kullanılmadığı, serbest ve genel seçimin iktidara gelmede ve iktidardan ayrılmada tek yol olarak kabul edildiği ve iktidarın bütün milletin yararına kullanıldığı...idare biçimidir”, şeklinde tanımlamıştır⁴²⁴.

Demokratik devlet ve hukuk devleti ilkeleri birbirlerini tamamlamakta ve Cumhuriyet terimine hukuksal içerik kazandırmaktadır. Mükellef haklarından daha geniş anlamı ile haklardan bahsedebilmek için demokratik devlet ilkesine mutlak ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim hak kavramı demokrasi ile anlam kazanmakta mükellef hakları demokratik devlet ilkesi ile şekillenmektedir. Devlet, vergilendirme yetkisini demokratik ve hukuk devletinin gerektirdiği ölçüler çerçevesinde, mükelleflerin demokratik haklarını gözeterek yaklaşmalı ve vergi idarelerini de demokratik devlet ilkesi gereklerine uygun şekilde isler hale getirmelidir.

⁴²³ Özbudun, a.g.e., s.83.

⁴²⁴ Aslan, ag.t, s.103.

3.1.2.1.4. Laik Devlet İlkesi

Laiklik ilkesinin başlıca iki anlamı vardı: ilki, kişilerin dinsel inanç ve düşüncelerinden ötürü kınanmaması, farklı işlemlere tabi tutulmaması, diğeri ise dinle devlet işlerinin birbirinden ayrılmasıdır. Felsefi, siyasi ve hukuki boyutları olan laiklik ilkesi, batıda yüzyıllar süren bir tarihi süreç içerisinde bir yaşam biçimi olarak gelmiştir⁴²⁵.

Batıda doğup gelişen laiklik, ülkemizde 1924 yılından sonra gerçekleşmiştir. Batı toplumları için çok eski, ülkemiz için yeni sayılabilecek olan laiklik, bu yüzden batı toplumlarının anayasalarında ülkemizde olduğu gibi Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmasına gerek görülmemiştir. Anayasamızda Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan laikliğin, din özgürlüğü ve din ve devlet işlerinin birbirinden ayrılığı olarak iki cephesi vardır. Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasası döneminde belirlediği laiklik ilkesi anlayışını, 1982 Anayasası döneminde de aynen devam ettirmiş olup, bu anlayış doğrultusunda bireyin manevi hayatına ilişkin vicdan ya da dini inançlarının özgürlüğünü kabul etmekte ancak bunu aşan eylem ve davranışların, kamu güvenliği ve kamu düzenini korumak amacıyla sınırlanabileceğini belirtmektedir. 1982 Anayasa tasarısı hazırlanırken Danışma Meclisinde yapılan tartışmalarda laiklik ilkesi üzerinde hassasiyetle durulmuş ve laikliğin vazgeçilmezliği ve özellikle dine karşı olmadığı ve hatta dinsizlik anlamına gelmediğinin ortaya konulması için açıkça tanımlanması gerekliliği üzerinde anlaşılmıştır. Laiklik ilkesi, cumhuriyetin niteliklerini oluşturan ilkelerle iç içe geçmiş hatta önceliği olan bir ilke olup, Anayasa Mahkemesi laiklik anlayışının Anayasadaki tüm temel ilkelere egemen olduğu anlayışında olduğu kanaatindedir. Anayasa Mahkemesinin bu konuda bir çok kararı bulunmakta olup, Türk devriminkinin laiklik ile anlam kazandığı ve laikliğin Anayasadaki önemini Anayasadan çıkarılmasının olanaksızlığı hükmü ile vurgulamaktadır. Nitekim demokratik devlet ilkesi her şeyden önce laikliğe dayanır ve demokrasinin en önemli iki unsuru da özgürlük ve eşitliktir, bu unsurların gerçekleşmesi de ancak dini zorlamaların olmadığı laik toplumlarda mümkündür⁴²⁶.

⁴²⁵ Gözübüyük, a.g.e., s.160.

⁴²⁶ Özbudun, a.g.e., s.76.

Anayasa Mahkemesi birebir laiklik ilkesine atıfta bulunmamakla birlikte, vergi boyutunu göz önüne alarak hayat standardına konu olan bir kararında; turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerin her biri için temel göstergeye ilave tutar eklendiği halde, tedavi ve bir kez yapılan hac seyahatinin bu kapsam dışında tutulmasını Anayasa m. 73' deki mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün eşit, adil ve dengeli dağılımı ilkelerine ve bunları sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu sonucuna varmıştır. Buna göre yurt dışına yapılan seyahatler ister tedavi ister hac amacıyla yapılsın kişinin mali gücünün göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu hususta örtük laiklik okuması yapan Anayasa Mahkemesi dini amaçlı bir ayrıcalığın laiklik ilkesine ters düşeceği görülmüştür. Laikliğin demokratik devletin ön koşulu, hukuk devleti ilkesi ve diğer tüm anayasal ilkelerle iç içe geçmiş bir ilke olması, tüm yasal düzenlemelerin dolayısıyla vergi ile ilgili yasal mevzuatın da bu çerçevede kurulmasını gerektirdiğinden mükellef haklarının korunmasında laik bir devlet düzeninin varlığı bir ön koşuldur⁴²⁷.

3.1.2.1.5. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet olgusu, yirminci yüzyılın bir ürünüdür. Sosyal devletin amacı, liberal sistem içerisinde devletin, sosyal ve ekonomik hayata müdahalesi ile sınıf çatışmalarını azaltmayı ve toplumsal bütünleşmeyi hedef alan bir anlayıştır. Sosyal devlet kavramı, Anayasa Hukukumuzda, 1961 Anayasası ile girerek tartışmalara yol açmış ancak 1982 Anayasasında Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer almış ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Anayasa'nın öngördüğü sosyal devlet, diğer nitelikleri yanında, ekonomik yaklaşımlarında kamu girişimlerine ağırlık veren ve milli ekonomiyi bu anlayışla düzenleyen bir devlettir..." seklince açıklamış, bir başka kararında ise sosyal devlet, sosyal adalet ve sosyal güvenliği sağlamak ve herkes için insan haysiyetine yararlı asgari bir hayat düzeyini gerçekleştirmekle yükümlü devlet olarak tanımlanmaktadır⁴²⁸.

Sosyal devlet ilkesi ile ilgili düzenlemeler Anayasanın çeşitli bölümlerinde değişik şekillerle ifade edilerek düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nda Devletin sosyal devlet niteliğinin, 1961 Anayasası'na göre nispeten zayıflatılmış olduğu ve "kayıtlı

⁴²⁷ Aslan, a.g.t., s.105.

⁴²⁸ Özbudun, açgöç, s.123.

ekonomik model yansızlığı tezi doğrultusunda "sosyal devlet anlayışının ekonomik bir model olarak kabul edilerek, sosyal devlet niteliğinin güçlendirilmesi veya zayıflatılması tercihinin seçimle gelen iktidarlara bırakılmış olduğu anlayışı hakimdir. Sosyal devlet, sosyal adaleti, sosyal refahı gerçekleştirmeyi ve sosyal güvenliği sağlamayı hedefler ve vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri almakta kullanmaktadır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı mükellefler arasında sosyal adaletin ve eşitliğin sağlanması bakımından öncelikli bir önem taşımaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de "adil ve dengeli bir vergi politikasının sosyal devletin vazgeçemeyeceği ilkelerden birisi" olduğu görüşünü taşımaktadır⁴²⁹.

3.1.2.1.6. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti ilkesi, bütün çağdaş demokratik rejimlerin temel özelliklerinden birisi olup, vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, Devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi ifade etmektedir. Ülkemize hukuk devleti kavramı ilk kez, 1961 Anayasasına ayrıntılı biçimde düzenlenerek girmiş, ancak 1982 Anayasası ile bazı kısıtlamalara uğramakla birlikte Anayasa'nın temel ilkelerinden biri olma özelliğini korumuştur⁴³⁰.

Hukuk devleti, devletin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına bağlı olması yani hukukun devlet üzerinde denetleyici niteliğinin bulunması olarak ifade edilmiştir. Bu durum da kamu otoritelerinin özellikle yasama, yürütme ve yargının yetki alanlarının, kişiler için bir koruma sağlayacak ve geleceğe dönük öngörü yapma imkanı verecek şekilde yasalarla belli edilmesiyle karşılanabilir. Ancak hukuk devleti kanun devleti kavramına karşılık gelmeyip, hukuk devleti, kanun devleti anlayışının üzerinde ve ilerisinde yer alan bir kavramdır. Hukuk devleti uygulamaları önemli ölçüde temel hak ve özgürlükleri koruyucu cihazlara dayanmaktadır. Hukuk devleti salt bir mekanizma olmanın ötesinde, hukukun içeriği bakımından da donanımlı ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerine yanıt verir nitelikte yapılandırılmalıdır⁴³¹.

⁴²⁹ Aslan, a.g.t., s.109.

⁴³⁰ Özbudun, a.g.e., s.113.

⁴³¹ Gözübüyük, a.g.e., s.167.

Vergi hukuku kapsamında hukuk devleti ilkesi çok önemli sınır niteliği taşıyan bir ilke olup, su özellikleri üzerinde durulmaktadır; yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari işlem ve eylemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğudur. Vergilendirme, çağdaş hukuk devletlerinin anayasal düzeninin ve siyasal sistemlerinin bugünkü olgunlaşmaya varmasında önemli bir etken ola gelmiştir. Vergilendirme yetkisi ve vergi yasalarında hukuk devleti ilkesi belirleyici bir ilke olup, Anayasa Mahkemesi gelir elde etmek amacını da taşısa vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti ilkesinin niteliklerinin göz ardı edilemeyeceği hususunu özellikle vurgulamaktadır. Tüm hakların güvencesi niteliğinde olan hukuk devleti ilkesi, mükellef haklarının korunması için de bir güvence oluşturmaktadır. Mükellefiyet doğuracak yasaların hukuk devleti ilkesi kapsamında Anayasa'ya uygun nitelikte düzenlenmesi ve devletin tüm yasal ve idari işlemlerinin yargı denetimine açık olması, hukuk devleti ilkesi kapsamında mükellef haklarının dayanağını oluşturmaktadır⁴³².

3.1.2.1.7. Kanunun Önünde Eşitlik İlkesi

1982 Anayasasının 11. maddesi “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde ve her türlü kamu hizmetlerinden yararlanılmasında kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”⁴³³ Hükmüne yer vererek mükellef hakları konusunda çok önemli

⁴³² Aslan, a.g.t., s.111.

⁴³³ (9/2/2008 tarihli ve 5735 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle, bu fıkranın “bütün işlemlerinde” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve her türlü kamu hizmetlerinden yararlanılmasında” ibaresi eklenmiş ve metne işlenmiştir. 5735 sayılı Kanun; Anayasa Mahkemesi'nin 5/6/2008 tarihli ve E.: 2008/16, K.: 2008/116 sayılı Kararı ile iptal edildiğinden, bu Kanunun, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve İptal Kararının sonuçsuz kalmaması için Kararın Resmî Gazete'de yayımlanacağı güne kadar Anayasa Mahkemesi'nin 5/6/2008 tarihli ve E.:

ilkeyi benimsemiştir. Özellikle kamusal hizmetler hususunda ve idari işlemler hususunda ayırım yapılmayacağını benimsemesi mükelleflere hakları konusunda anayasal bir dayanak oluşturmaktadır.

3.1.2.2. Temel Haklar ve Ödevlerde Yer Alan Dayanaklar

Hukuk düzeni içinde insan haklarının somutlaşmış hali olan temel hak ve hürriyetlerin tanınmış ve güvenlik altına alınmış olması hukuk devletinin önemli bir unsurudur. Temel hak ve hürriyetlere saygılı ve bu hakları koruyucu devlet hukuk devleti anlamında önemli bir dönemeci geçmiş kabul edilir. Temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınmadığı bir ortamda hukuk devletinden bahsetmeye imkân yoktur. Temel hak ve hürriyetler herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez haklar olup, genel olarak insan olmak haysiyetine dayanan haklar olarak nitelendirilir. Bu nedenle de temel haklar ve hürriyetler ile insan hakları terimi aynı şeyleri ifade eder durumdadır. İnsan haklarını koruyup geliştirmek devletin görevlerindedir. Devletin üzerine bu görev düşmesi karşısında vatandaşları da bazı yükümlülükler bekler. Vergi bu ödevlerden biridir. Devlet özellikle vergilerle ilgili yapacağı düzenlemelerde insan haklarıyla nispeten daha sıkı ilişki içinde bulunanları daha fazla gözetmesi gerekir⁴³⁴.

Temel hak ve hürriyetlerin karakterinde, devletin bazı alanlarda kişilerin dünyasına girmemesi bazı alanlarda girmesi vardır. Anayasamızda genellikle üç grupta ele alınan hak ve hürriyetler ile hukuk sistemimiz kişilerin hürriyetlerini garanti altına almıştır. Anayasamızda; kişi hakları ve ödevleri başlığı altında ortaya konan birinci grup haklar (olumsuz statü hakları veya koruyucu haklar, kişinin devletten karışılmamasını veya dokunulmamasını isteyebileceği haklar); kişi dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve korunması, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve inanç hürriyeti, düşünce ve kanaati açıklama hürriyeti, dernek kurma hürriyeti, toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı, mülkiyet hakkı bilim ve sanat

2008/16, K.:2008/16(Yürürlüğü Durdurma) Kararı ile Yürürlüğünün Durdurulması hüküm altına alınmıştır.)

⁴³⁴ Doğan Şenyüz, “Hukuk Devleti Ve Türk Vergi Hukuku”, Bu makale 31 Mayıs 2007 tarihinde Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde Prof. Dr. Adnan TEZEL Vergi Toplantılarında sunulmuştur. Henüz yayınlanmamıştır., s.8 .

hürriyeti, basın hürriyeti, yayın hakkı, dava açma hakkı, zorla çalıştırma yasağı şeklindedir. Sosyal ve iktisadi haklar başlığı altında düzenlenen ikinci grup haklar (olumlu statü hakları veya isteme hakları, kişilerin devletten gerçekleştirilmesini isteyebileceği haklar); eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi, ailenin korunması, mülkiyet hakkının toplum yararına korunması, çalışma hakkı ve ödevi, sendika kurma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkıdır. Siyasi haklar ve ödevler başlığı altında üçüncü grup haklar (katılma hakları, kişinin siyasi iktidarın oluşmasına ve kullanılmasına ilişkin haklar): vatandaşlık hakkı, seçme ve seçilme hakkı, vergi ödevi, dilekçe hakkı, kamu hizmetlerine girme hakkı olarak düzenlenmiştir⁴³⁵.

Temel hak ve hürriyetler hukuk düzeninin bütünü için geçerli olup, özel hukuk ve kamu hukuku açısından hassasiyetle gözetilmeleri gerekir. Aynı şeyler kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukuku için de geçerlidir. Vergilendirme nereden bakılırsa bakılsın az veya çok temel hak ve hürriyetleri etkilemesi nedeniyle bunlar üzerinde müdahale anlamına gelir. Vergi ile müdahale bazen temel hak ve hürriyetleri sınırlandırmakla kalmaz, hak ve hürriyetleri tamamen ortadan kaldıracı etki de gösterebilir. Aşırı ve ölçüsüz boyutlara ulaşan vergiler kanuna dayansalar bile temel hak ve hürriyetleri tehdit eden, sınırlayan veya ortadan kaldıran yönleri bulunur. Hatta bazen usul hukukuna ilişkin yol ve süreçlerin maddi hukuka dair sonuçları da müdahale olarak nitelendirilir⁴³⁶.

3.2.2.2.1. Kişi Dokunulmazlığı İlkesi

Kişilerin maddi fiziki kişiliği dışında manevi kişiliğinin de olması nedeniyle iki yanlı bir kişilik söz konusudur ki kişinin kendisi karşısındaki kimliği ile toplum içindeki kimliği birbirine bağlı olup, anayasal bir korunmayı gerektirmektedir. Bu husus, kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı baslı altında Anayasa m. 17 ile düzenlenmiş olup, bu düzenleme; "Herkes, yasama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir" şeklindedir⁴³⁷.

⁴³⁵ Şenyüz, a.g.m., s.9.

⁴³⁶ Şenyüz, a.g.m., s.10.

⁴³⁷ Özbudun, a.g.e., s.115.

Kişi dokunulmazlığı, yasama hakkını ve kişinin maddi-manevi varlığının korunmasını ve geliştirmesini ifade etmekte olup, bu özellikleriyle insan hakkı olduğu kabul edilmektedir. Maddenin gerekçesinde kişinin sahip olduğu hak ve özgürlüklerin bu maddeden itibaren önem dereceleri göz önünde tutularak belirlendiği vurgulanmakta, yasama, maddi ve manevi varlığın bütünlüğü ve bunun geliştirilmesi hakkının Anayasayla garanti altına alınan insan haklarının en üst basamağında bulunduğunu Anayasa koyucusunun kabul ettiği anlaşılmaktadır⁴³⁸.

Mükellefin de insan ve kişi olmasından kaynaklanan dokunulmaz hakları söz konusudur. Vergilendirme yetkisinin, mükellefin yaşama hakkını elinden almayacak, maddi ve manevi varlığına ve gelişimine zarar vermeyecek düzeyde olması, vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin temel hakların sınırlandırılmasındaki demokratik ölçütleri aşmayacak, insanlık dışı veya onur kırıcı mahiyette olmaması gereklidir. Devletin vergilendirme yetkisi ile mükellefin hakları arasında bir denge kurulmalı, bu dengede esas alınacak ölçü; mükellefin yaşama hakkını, maddi ve manevi bütünlüğüne zarar vermeyecek, mülkiyet hakkına saygı gösterecek mahiyette insanca ve onurlu bir yaşam sürmesini sağlayacak düzeyde olmalıdır⁴³⁹.

3.2.2.2.2. Kişi Hürriyeti ve Güvenliği İlkesi

Yüzyıllardır uğruna mücadele verilen kişi hak ve özgürlüklerinden biri de kişi hürriyeti ve güvenliği olup, Anayasamızda kişi hürriyeti ve güvenliği ile ilgili esaslar ve bunun istisnaları tek tek sayılmaktadır. Anayasa'nın 19. maddesi kişi hürriyeti ve güvenliği ile ilgili esasları düzenlemektedir. Bu düzenleme;“Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir” şeklindedir. Kişi özgürlüğü fiziksel ve psikolojik bütünlüğü ve hareket özgürlüğünü korur, tüm özgürlükler insanın kişiliğini geliştirmek özgürlüğünün temel ortaya çıkış biçimlerini oluşturmaktadırlar. Ceza hukuku alanında kişiyi özgürlüğünden mahrum etmek suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır⁴⁴⁰.

⁴³⁸ Gözübüyük, a.g.e., s.169.

⁴³⁹ Aslan, a.g.t., s.112.

⁴⁴⁰ Demir, Fevzi/ Karatepe, Şükrü, **Anayasa Hukukuna Giriş**, Aydın Yayınevi, İzmir, 1994, s. 237.

Kişi hürriyeti ve güvenliği ile ilgili hükümleri mükellefin özgürlüğü ve güvenliği ile bakacak olursak, vergilendirme ile ilgili kuralların keyfilikten uzak, mükellefin özgürlüğünü sekteye uğratmayacak, bu özgürlüğünden mahrum bırakmayacak ve özgürlüğünü koruyacak mali ve idari düzenlemelerden ibaret olması, aynı şekilde mükellefin suç ve cezalarının da kişi hürriyeti ve güvenliği kapsamındaki hükümler doğrultusunda olması gerektiği kanaatindeyiz⁴⁴¹.

3.2.2.2.3. Özel Hayatın Gizliliği İlkesi

Özel hayat bireyin başkalarının her hangi bir müdahalesi olmaksızın kendi hayatını dilediği gibi sürdürme ve diğer bireylerle ilişki kurma ve geliştirmesi kapsamındaki ilişkilerde serbest olmasını içerir. Kişinin özel hayatı hürriyetinin en geniş olduğu alandır. Bu alandaki dokunulmazlık özel hayata saygının teminatı olup insan mutluluğunda önemli bir yere sahiptir. Dokunulmazlık alanına kişinin üstü, özel kağıtları, eşyası, konutu, çalışma yeri gibi alanlar dahildir. Vergilerle ilgili olarak özel hayatın gizliliği kapsamına “meslek sırlarına sahip olanların bu bilgileri yaymasına karşı kişinin korunması” da girer. Özel hayatın gizliliği kişilerin haysiyet ve şereflerine saldırıları Anayasamızda özel hayatın gizliliği güvence altına alınmış haklardandır. Buna göre; “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz” denmiştir. Maddenin devamında kişilerin üstü, özel kâğıtları ve eşyasının aranabilmesinin koşulları ortaya konmuştur⁴⁴².

Türk vergi hukukunda özel hayatın gizliliğine ilişkin biri devletin bilgi edinme, diğeri edinilen bilginin saklanması, korunması ve kamuya açıklanmamasına yönelik düzenlemeler olarak iki kategoride ele alınabilir. Devlet, vergilere ilişkin bilgi toplarken özel hayata müdahale edebilmesi söz konusudur. Vergiye ilişkin konularda mükelleften bilgi alınırken başvurulan yöntemlerden biri “arama” dır. Arama VUK’ un 142. maddesinde “ İhbar ve veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir” denmiştir. Aramanın kişinin özel alanına yönelik de olması bu konunun daha hassas kurallara

⁴⁴¹ Aslan, a.g.t., s.115.

⁴⁴² Şenyüz, a.g.m., s.10.

bağlanmasını gerektirmiştir. Görüldüğü üzere bir kişinin evinde, işyerinde veya üzerinde arama yapılabilmesi vergi kaçırıldığına bağlı emarelerin varlığına bağlanmış olup, bu konudaki takdir sulh yargıcına bırakılmıştır. Sulh ceza yargıcı kararı üzerine aramanın yapılabilmesi mükellefin özel hayatın gizliliğinin ve her istenildiğinde müdahale edilememesinin sağlanması açısından önemli güvence oluşturur⁴⁴³.

Mükellefin özel hayatı, ticari ve işletmesine ait sınırlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Özel hayatın gizliliği kural yasak olup, mükelleflerin, vergi yönetiminden gereksiz yere özel hayatlarının gizliliğini ihlal etmemelerini isteme hakkı bulunmakta, uygulamada bu hak, mükelleflerin ev ve iş yerlerinde makul olmayan gerekçelere dayanılarak arama yapılmamasının ve ödenmesi gereken vergi miktarının belirlenmesi ile ilgisi olmayan gerekçelere dayanılarak arama yapılmasının ve ödenmesi gereken vergi miktarının belirlenmesi ile ilgisi olmayan bilgilerin istenmesinin önlenmesi şeklinde yorumlanmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin davalarda, vergi idaresinin mükellefin özel yaşamına yönelik müdahalesini ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirilebilir⁴⁴⁴.

3.2.2.2.4. Konut Dokunulmazlığı İlkesi

Özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilen diğer anayasal düzenleme Anayasa m. 21 ile “Konut Dokunulmazlığı” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme; “Kimsenin konutuna dokunulamaz. Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar” şeklindedir⁴⁴⁵.

⁴⁴³ Şenyüz, a.g.m., s.11.

⁴⁴⁴ Aslan, a.g.t., s.116.

⁴⁴⁵ Kaboğlu, a.g.e., s.296.

Mükellefin konut dokunulmazlığı hakkı kapsamında evinde ve işyerinde yapılacak aramalarda hakim kararı olması gerekmekte (VUK m. 142), bu anlamda aramanın hakim iznine bağlanması bir kural getirmekte mükellefin konut dokunulmazlığı hakkı, kişilik hakları kapsamında önemli bir hak olarak karsımıza çıkmaktadır⁴⁴⁶.

3.2.2.2.5. Haberleşme Hürriyeti İlkesi

Bir kişi haberleşmesinin müdahaleye maruz kalabileceğini düşünmesi kişisel alanını tehdit altına sokar. Haberleşme hürriyeti esas itibarıyla özel hayatın önemli bir parçasını oluşturur. Bu nedenle kişiler arasındaki yazılı ve sözlü özel haberleşmelere müdahale ve bu suretle elde edilen bilgilerin başkalarına kullanılmasına karşı korunmalıdırlar. Anayasamızın 22. maddesi haberleşmenin gizliliği ilkesini koymuş, buna hangi hallerde müdahale edilebileceğini belirtmiştir. Vergiyi doğuran olaylara ilişkin işlemlerin haberleşme üzerinden yürütülmesi yaygın olduğuna göre doğrudan veya dolaylı olarak buralardan bilgi edinilmesi mümkündür. Ancak elde edilecek bilgilere ulaşma konusunda Anayasa'da belirtilen usul dairesinde haberleşme hürriyetine müdahale edilebilir. Aksi takdirde haberleşme hürriyeti ihlal edilerek ele geçirilen kayıtlarının delil olarak kullanılmamasının vergi hukuku açısından da geçerli olması gerekir. Kanunlarımızda açıkça gösterilmediği durumda haberleşme hürriyeti kısıtlanamaz. Ancak, özgürce gerçekleştirilmiş haberleşmelerin vergiyi doğuran olayla bağlantısının bulunması durumunda bunlardan yararlanmaya engel bir şey olmamak gerekir. Burada haberleşme hürriyetinin sınırlanmaması esastır. VUK'un 151. maddesi, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermektan imtina edemeyecekleri belirtilmiş, ancak Posta, Telgraf ve Telefon idaresinin muhaberele hakkında tutmak durumunda oldukları mahremiyeti saklı tutulmuştur⁴⁴⁷.

⁴⁴⁶ Aslan.a.g.t., s.124.

⁴⁴⁷ Şenyüz, a.g.m., s.13.

3.2.2.2.6. Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti İlkesi

Anayasamızın 23. maddesinde, “Herkesin, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahip olduğu belirtildikten sonra bu hakka müdahalenin sınırları açıklanmıştır. Yurt içindeki seyahat ve yerleşme hürriyetiyle vergi hukukundaki düzenlemelerin doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak, yurt dışına seyahatler konusunda vergi hukukuna isabet eden sınırlamalar getirilmiştir. Bu nedenle konunun bu yönünün ele alınmasında yarar vardır. Anayasamız yurt dışına çıkma hürriyetinin ülkenin ekonomik durumu, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlandırabileceğini belirtmiştir. Anayasamızda yurt dışına çıkışa vatandaşlık ödevi dolayısıyla sınırlama getirileceği belirtilmişti. Verginin de bir vatandaşlık borcu olduğundan bahisle pasaport kanunu kapsamında yurt dışına çıkışlarının pasaport veya seyahat vesikası verilmemesi suretiyle engellenebileceği düzenlenmiştir⁴⁴⁸.

3.2.2.2.7. Mülkiyet Hakkı İlkesi

Devletin bir vergi koyması demek, kişinin malvarlığının konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması demektir. Sonuçta, devlet vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunmaktadır. Bir kimse kamu yararı gerektirmedikçe mülkiyet hakkından yoksun bırakılamaz. Vergi ile öngörülen amacın meşru olması ve sonucun vergi mükellefi açısından ağır olmaması halinde müdahale mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmez. Nitekim Anayasamızın 35. maddesinde, herkesin mülkiyet ve miras hakkına sahip olduğu, bu hakkın ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlandırabileceği ve mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Mülkiyet ve miras hakları ile vergi ilişkisi sıkı olan haklardan biridir. Verginin konusunun kişilerin malvarlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi olduğu hatırlanırsa sıkı ilişkinin nedeni kolayca anlaşılabilir. Malı esas alan servet vergilerinin mülkiyet hakkı ile ilişkisi açıktır. Mülkiyet hakkı sahibine o maldan en geniş şekilde faydalanma, tasarruf etme hakkı veren bir haktır. Hal böyle olunca bir malın

⁴⁴⁸ Şenyüz, a.g.m., s.14.

üzerindeki tasarruf hakkını sınırlayan düzenlemeler de mülkiyet hakkına müdahale olarak değerlendirilmelidir⁴⁴⁹.

3.2.2.2.8. Zorla Çalıştırılma Yasağı İlkesi

Anayasamızın 18. maddesinde, hiç kimsenin zorla çalıştırılmayacağı ve angaryanın yasak olduğu belirtilmiştir. 442 sayılı Köy Kanununda (m.15) köy işlerinin bütün köylü birleşerek imece ile yapılacağı, salma salınabileceği düzenlenmiştir. Köy işlerinden imece kapsamında katılmamaya (m.12) ceza verilmesi öngörülmüştür. Zorla çalıştırma yasağına aykırılık oluşturması nedeniyle iptali amacıyla Anayasa Mahkemesine açılan dava Mahkemece reddedilmiştir. Anayasamızın 18. maddesinde öngörülen yasak karşısında Anayasa Mahkemesi kararını isabetli bulmak mümkün değildir⁴⁵⁰.

3.2.2.2.9. Kanunsuz Suç ve Ceza Olmaz İlkesi

Kanunsuz suç ve ceza olmaması, hangi fiillerin suç oluşturduğu ve bunlara verilecek cezaların hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde kanun tarafından saptanmasını öngörür. Anayasamızın 19. maddesi herkesin kişi hürriyeti ve güvenliğine sahip olduğunu; 38. maddesi kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı fiilden dolayı cezalandırılmayacağına amirdir. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin kanunla konulacağına işaret etmek suretiyle suçta ve cezada kanunilik ilkesi benimsenmiştir. Bunun anlamı suç ve cezada belirlilik ilkesinin geçerli olduğudur. Bir kişi hangi fiilleri işlediğinde cezai sorumluluğunun doğduğunu kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde anlayabilmesi gerekir. Bu genel bir düzenleme olup herkes açısından geçerlidir. İlgili maddede kişinin tutuklanmasına ilişkin kurallar kapsamlı şekilde açıklanmıştır. Bu düzenlemeler özellikle vergi hukukuna ilişkin fiillerle ilişkileri nedeniyle uygulanan hürriyeti bağlayıcı cezalar açısından daha önem arz etmektedir⁴⁵¹.

⁴⁴⁹ Şenyüz, a.g.m., s.15.

⁴⁵⁰ Şenyüz, a.g.m., s.17.

⁴⁵¹ Şenyüz, a.g.m., s.18.

Bu çerçevede çeşitli kanunlarda düzenlenen ve dikkate alınacak suçlar ve bunlara verilecek cezalar; kaçakçılık (VUK. m. 359), vergi mahremiyetini ihlal (VUK.m.352), haysiyet ve şerefe tecavüz (VUK.m.5), mükelleflerin özel işlerini yapma (VUK.m.363), ekim-sayım beyanlarını denetlememe (VUK.m. 246), Tebligat Kanununa göre vergi tebligatları yönünden işlenebilecek suçlar, AATUHK açısından mal bildiriminde bulunmama gerçeğe aykırı beyanda bulunma, mal kaçırmak, mal artışlarını bildirmeme, sırrın ifşası, bilgi vermeme suçları ile Vergi Kimlik Numarası Kanununda (m.5) yer verilen suçlar olarak belirtilebilir.

3.2.2.2.10. Ailenin Korunması İlkesi

Anayasamızın 41. maddesi, “Aile Türk toplumunun temelidir. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ve uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar” demektedir. Aile ölçeği ile ailenin ödeme gücü arasında doğrudan bir ilişki olduğu açıktır. Bu nedenle Devletin, güçlü ve ekonomik sorunlar altından kalkacak bir aile yaratılmasına katkıda bulunacak şekilde vergilendirmede kolaylıklar getirmesi beklenir. Vergi hukukumuzda, daha önceleri, tüm gelir unsurlarını kapsamak üzere ailenin korunmasına hizmet eden “en az geçim indirimi” müessesesi vardı. Bu müessese 1980 yılında yapılan değişiklikle “genel indirim” adı ile uygulanmış, artırılması gerekirken indirim tutarının düşük uygulanması nedeniyle eleştirilere maruz kalmış ve 3239 sayılı kanunla 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere uygulamadan kaldırılmıştır. Ülkemizde tüm mükelleflerin aile ölçeğini dikkate alacak bir vergilendirme yoktur. Ancak, 1/1/2008 tarihinden itibaren mükelleflerden sadece ücret geliri elde edenler için uygulanmak üzere ailedeki bireylerin sayısını dikkate alan bir vergilendirmeye geçilecektir. Bu haliyle getirilen düzenleme teorideki ayırma ilkesinin bir uygulama biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Atılan adım adil vergileme ve ailenin korunması adına yerindedir. Fakat uygulamanın ücretliler dışında kalan mükellefleri kapsamaması sistemin eksikliğini oluşturmaktadır. Ailenin korunması adına yapılması gereken indirimin diğer mükelleflere uygulanacak şekilde yaygınlaştırılması olmalıdır⁴⁵².

⁴⁵² Şenyüz, a.g.m., s.19.

3.2.2.2.11. Bilgi Edinme Hakkı İlkesi

Bilgi edinme hakkı, basta temel hak ve hürriyetler olmak üzere, demokratik hukuk devletinin, yönetimde demokrasinin ya da demokratik yönetimin bir çok ilkesi ile yakından ve doğrudan ilişkili olup, esas itibariyle, idarenin işlemleri, tutum ve davranışları hakkında kişilerin bilgilenmesi ihtiyacından doğmuştur. Düşünce özgürlüğünün ön koşulu olan bilgi edinme hakkının önündeki engellerden biri sır ve gizlilik kavramları olup, bu kavramlar şeffaf bir devletin önündeki en büyük engeli oluşturmaktadır⁴⁵³.

Anayasada vatandaşın bilgi edinmesi ile bilgi edinme hakkının sınırlanmasına ilişkin açık bir hüküm bulunmamakta; Anayasanın “Düşünceyi Açıklama ve Yayma Hürriyeti”ni düzenleyen m. 26 ile kişinin istediği bilgiye ulaşmasını sağlayacak düzenleme olan “Dilekçe Hakkı” başlığı altında düzenlenen m. 74, bizi Bilgi Edinme Hakkına ulaştırmaktadır. Anayasadaki bu haklardan yola çıkılarak, “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu” (BEHK) kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı ve kapsamı sırasıyla m. 1 ve 2’de düzenlenmiştir. Buna göre; Kanunun amacı;“Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir” şeklinde belirlendikten sonra kapsamı; “Bu Kanun; kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanır” şeklinde düzenlenmiştir. Bilgi Edinme Hakkı, kamu yönetimleri için bilgi verme ödevini oluştururken, bilgi alma, halkın yönetime karşı kullanabileceği, gerektiğinde yönetimden bu bilginin koparılarak alınmasına olanak sağlayan bir hak niteliğindedir⁴⁵⁴.

3.2.2.2.12. Dilekçe Hakkı İlkesi

Dilekçe hakkı, idare edilenlerin bir davranışı olarak tarihin her devrinde görülmüş, dilek şeklinde idare edenlere ulaşma, talep ve şikayetlerini bildirme yolu olarak var ola gelmiştir. Dilekçe hakkı, resmi bir makama müracaat etmek, o makamdan

⁴⁵³ Yüksel HIZ, Zekeriya YILMAZ, “Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.39.

⁴⁵⁴ Aslan, a.g.t., s.130.

ya doğrudan doğruya kendisi için ya da kamu yararı için bir iş, bir hareket, bir karar istemek demektir. Yetkili makamlara başvuru yolları, iç hukuk bakımından idari, siyasal ve yargısal başvuru yolları bakımından üç kola ayrılmaktadır. Ancak dilekçe hakkı, günümüzde, daha çok yurttaşların yasama organına yaptıkları bir başvurudur; dilek ya da şikayet biçiminde olmaktadır. Dilekçe hakkı ile ilgili düzenleme Anayasa m. 74 ile yer bulmaktadır. Anayasanın “Dilekçe Hakkı” Başlığını taşıyan düzenlemesi; “Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir” şeklindedir. Vergi hukuku kapsamında, Dilekçe hakkı, mükellefin vergi idaresinden bilgi, istek, şikayet (VUK m. 413) veya vergilendirme ile ilgili bir işin yapılması ya da yapılmaması yönündeki taleplerinin değerlendirilmesi amacıyla kullanacağı anayasal bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁵⁵.

3.2.2.2.13. Hak Arama Hürriyeti İlkesi

Anayasada yargısal güvence kapsamında değerlendirilen düzenleme, Anayasam. 36’da “Hak Arama Hürriyeti” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme; “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz”, şeklindedir. Anayasanın bu hükmü genel bir düzenlemedir, ancak adli yargı açısından ilk önemli kural olup, yargı mercilerine davacı olarak başvurunun yanı sıra itiraz, temyiz, yeniden yargılanma, karar düzeltme talebiyle başvuru olanakları da ilgili yasalarda düzenlenmiştir⁴⁵⁶. Mükellefin idare ile ortaya çıkan anlaşmazlıklarda Anayasa m. 36 gereğince hak arama yolu olarak Anayasa m. 125’deki kurallara dayalı olarak vergi idaresinin işlemlerinin denetlenmesini isteme hakkına sahiptir. Vergi hukuku kapsamında vergi uyuşmazlıklarının çözümü, ilke olarak mükellefin hukukunu doğrudan etkileyen icrai nitelikteki subjektif-bireysel vergisel işlemlere karşı, idari yargı düzeni içinde örgütlenmiş vergi yargısı organlarında belli bir süre içinde dava açılabilir.

⁴⁵⁵ Aslan, a.g.t., s.131.

⁴⁵⁶ Aslan, a.g.t., s.133.

.VUK Dördüncü Kitapta “Ceza Hükümleri” başlığı ile düzenlenen bölümde yer alan vergi suç ve cezalarına maruz kalan vergi yükümlülerinin Anayasanın adil yargılanma hakkı kapsamına giren düzenlemeleri adil yargılanma hakkını talep etme hakları en önemli haklar olarak kabul edilmektedir⁴⁵⁷.

3.2.2.2.14. Ayırmıcılığa Uğramama Hakkı İlkesi

Aynı durumdaki birinin yine aynı durumdaki diğerine göre aynı işleme tabi tutulmasını isteme hakkı ayırmıcılığa uğramama hakkı olarak ifade edilir. Biri aynı durumdaki diğerine göre daha kötü veya ağır bir işleme tabi tutuluyorsa ayırmıcılık vardır. Ayırmıcılığa uğramama hakkı ile eşitlik ilkesi arasında çok sıkı bir ilişki bulunur. Bu hak, Anayasanın 10. maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ölçüğünde eşit konumda olanlar arasında farklı muamele yapmayı içerir. Hangi esasa göre farklılaştırma yapıldığı ayırmıcılığın varlığını tespit açısından önem arz eder. Burada aynı durumda olma veya farklı durumda olmanın vergi hukuku açısından anlamlı ve ölçüsü yukarıda ele alınan “adil hukuk düzeni” kısmında açıklandığından burada daha fazla açıklama yapılmayacaktır. Şu kadar ifade edelim ki bizim için vergisel normlar ortaya konularak getirilen farklı düzenlemeler ayırmıcılık olarak nitelendirilmez. Vergi ile ilgisi bulunmayan normlara dayanan farklı uygulamalar ayırmıcılık olarak değerlendirilir. Bir başka ifadeyle vergi mevzuatının uygulamada bir dizi farklılıklar getirmesi kaçınılmazdır. Farklılıkların meşru sebebe dayananları adaletin tesisi yönünde önemli katkılar sağlaması nedeniyle bunlar olumlu ayırmıcılık, meşru sebebe dayanmayanları ise yalın haliyle ayırmıcılık olarak ifade edilen olumsuz ayırmıcılık halidir. Vergi hukukunda olumsuz ayırmıcılığa yer verilmemesi gerekir. Örneğin, sakat olan işçileri daha hafif vergi yüküyle karşı karşıya bırakmak vergi hukukunun meşru gördüğü bir sebebe dayanan olumlu ayırmıcılıktır. Aynı durumdaki bütün sakat işçilere aynı işlem yapılır. Benzerleriyle aynı işleme tutulmayı isteme hakkı ayırmıcılığa uğramama hakkı olarak değerlendirilir. Ancak bu işçilerden bazılarında sadece yaş farkı nedeniyle farklı davranmak meşru sebep sayılmadığı için olumsuz ayırmıcılık olarak değerlendirilir ve kişinin ayırmıcılığa uğramama hakkı ihlal edilmiş olur⁴⁵⁸.

⁴⁵⁷ Aslan, a.g.t., s.135.

⁴⁵⁸ Şenyüz, a.g.m, s.18.

Sonuç

Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi konusunu incelediğimiz çalışmamızın sonuna gelmiş bulunuyoruz. Tarihe yönelik çalışmalarda objektif ve sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmesi için tarihi her olayın, kurumun ya da ilkenin kendi çağının şartları içinde ele alınması ve değerlendirilmesi gerekir. Bu yüzden aşağıda yapacağımız açıklamalar tezimizin Birinci Bölüm’ünde incelemeye çalıştığımız “vergilerin tarihsel gelişimi ile meşruluğu ve mükellef haklarının tarihsel gelişimi” kavramlarının kısa ama öz vurgularındır.

Tarihsel süreç içerisinde teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak devletin üstlendiği görevlerin artması, bir kamu geliri türü olan vergilerin ortaya çıkmasına ve gelişmesine neden olmuştur. Klasik devlet anlayışından, günümüz refah devleti anlayışına varıncaya kadar verginin geçirdiği gelişim farklı büyüklüklerin görülmesi sonucunu yaratmıştır. Vergiler içinde buldukları siyasi toplulukların özelliklerine göre değişim geçirmekle kalmamış aynı zamanda uygulandıkları siyasi toplulukların değişimini de etkilemişlerdir. Bir bakıma vergiler hem siyasi oluşumların özelliklerinden etkilenen, hem de kendi özellikleri nedeniyle siyasi oluşumların değişmesine katkısı olan bir enstrümandır.

İlk çağlarda Roma İmparatorluğu’nun parçalanmasının temel nedenlerinden birinin, halkın imparatorluğa olan güvenini ve saygısını yok eden, imparatorluğun meşruluğunu kaybetmesine neden olan unsurun ağır vergilerin olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte Doğu Roma İmparatorluğu’nun uzun süreli güçlü ve etkili bir devlet olarak kalmasında, meşruiyetini uzun bir süre sürdürebilmesinde, adil bir vergi sistemi ve mükelleflerin haklarını gözetilen bir sistemlerinin mevcudiyeti olduğu ifade edilmektedir. İktisadi doktrinler tarihinde önemli bir yer işgal eden “Merkantilist” dönemin oluşmasında o dönemin mükellef haklarına riayet etmeyen ve halka aşırı baskılar sonucu ağır vergiler yükleyen baronların ve kilisenin meşruluklarını yitirmesi neticesinde halkların merkezi krallıkların hâkimiyeti altına girmeyi tercih ederek, merkezi otorite ile milli ekonomilerin güçlenmesidir. İngiltere’nin güçlü bir devlet olmasının altında diğer Avrupa devletlerinden farklı olarak mükellef haklarını gözetilen halk

tarafından meşruluğu kabul edilmiş parlamenter sisteme sahip olması ifade edilmektedir.

Dünya siyasi tarihinde “özgürlükler bildirgeleri” olarak bilinen, İngiltere’deki “Magna Carta Libertatum”, Amerika’daki “Virginia Haklar Bildirgesi ve Fransa’daki “İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin” hazırlanmasında devletin meşruiyetinin sağlanması için mükellef haklarını da gözetilen bir vergi sisteminin oluşturulma arzusunun da etkili olduğu ifade edilmektedir. Bu bildirilen hepsinde de devletin vergilendirme yetkisinin keyfilikten çıkartılarak, bu yetkilerin mükellef haklarını da gözeterek sınırlandırılmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Çünkü, krallar veya devletler vergilendirme yetkisi ile harcamalarını karşılamak üzere talep ettikleri vergiler insanları her gün biraz daha zor durumlara sokmuşlardır.

Bu çalışmamızda ki vergilerin meşruluğunun temelleri, modern hukuk ve maliye bilimi ilkelerine göre değerlendirilmeye gayret edilmiştir. Bu yapılırken, incelenen dönemin kendine özgü koşullarına mümkün olduğunca özen gösterilmeye çalışılmıştır. Dünya hukuk, maliye ve siyasi tarih boyunca siyasal iktidarların; egemenlik ve meşruiyet kavramlarını büründürdüğü biçim, bir bakıma toplumsal yaşamın gelişimine göre şekillenmiştir. İnsanlığın toplum halinde ve bir yöneten yönetilen ilişkisi içinde yasamasını öğrenmesi en ilkel dönemlerden itibaren, hükmetmek ve yönetmek arzusunu içinde barındırmıştır. Ancak hükmetmenin veya yönetmenin niteliği her ne olursa olsun, onu vazgeçilmez kılan şey, “haklı olma” iddiasıdır. Buradaki temel sorun, yönetenin elindeki iktidarı “haklı nedenlerle” kullandığına yönetilenlerin inanmasıdır. İnsanlığın tarihi boyunca süren yöneten-yönetilen serüveni, adı çok geç konulmuş olmakla birlikte, “meşruluk” düşüncesiyle iç içe geçmiştir. İnsanoğlu toplum halinde yaşamaya başladığından beri, hep bir “iktidar” a ihtiyaç duymuştur. Doğal olarak “iktidar” da yönetme hakkını dayandırabileceği bir temel, dayanak aramıştır. İşte bu dayanak, tarihin öğretici ve geliştirici özelliğiyle ilkelden uygarlara kadar bir gelişim izlemiştir. İkel dönemlerden başlayarak, iktidarın dayandığı en önemli kriter, “din” olmuştur. İktidar, yeri gelmiş, basit bir kabile inanışının “tevatür” nitelikli öğretilerini ya da bir semavi dinin hükümlerini, kendisi için en önemli meşruiyet ölçüsü olarak göstermiştir. Hükmettiklerine de “bu yüzden” itaat etmeleri gerektiğini bildirmiştir. Zaman zaman bunun tersi de söz konusu olabilmıştır: Yönetilenler, kendi inançlarına saygı gösterdiği için hükümdarlarına

itaat edip sadakat göstermeyi görev kabul etmişlerdir. Kimi zaman ise iktidar meşruiyeti için, “kadimden beri” süregelen geleneklere, törelere sarılmıştır. Modern zamanların kapısı aralandıkça, iktidarın dayandığı ilke ve ölçüler de değişmeye başlamıştır. Artık inancın, geleneğin veya törenin yerini, toplum ve onun ortaya koyduğu ilkeler almıştır. Ancak her dönemde zaman zaman ortaya çıkan, üstün niteliklere sahip ya da öyle olduğuna inanılan bir kişi çıka gelmiş ve yönetilenler salt varsayılan nitelikleri için ona itaat etmişlerdir.

Modern zamanlarla birlikte vergi ile ilgili tartışmalar önceleri vergi almanın haklı ve meşru olup olmadığı, verginin bir karşılığının bulunup bulunmadığı noktasında iken, sonraları ödenen vergiler ile hizmetten sağlanan fayda arasındaki kantitatif ilişkinin nasıl kurulacağı noktasına kaymıştır. Önceleri vergilerin alınma gerekçeleri mali olmaktan çok dini, ahlaki ve siyasi düşüncelerden dayanırken sanayi devrimi ile birlikte modern devletlerin ortaya çıkması verginin alınma gerekçelerini değiştirerek kamusal hizmet temelli bilimsel düşüncelere dayanmaya başlamıştır. Vergiyi haklı göstermeye çalışan teorileri devletin oluşumu hakkında ileri sürülen görüşler esas alınarak incelendiğinde rasyonalist bireyci devlet görüşü ile organik-kollektivist devlet görüşü öne çıkmaktadır.

Vergilemeyi; vergi alacaklısı ile vergi yükümlüsü arasında bir çeşit değişim aracı olarak kabul eden, dolayısıyla verginin karşılıksız olma karakterini inkar eden rasyonalist bireyci devlet görüşü, vergi ödemeleriyle devletçe sunulan hizmetler arasında kantitatif bir mübadele eşitliği ilişkisinin mevcut olduğunu farz etmektedir. Rasyonalist bireyci devlet görüşü; vergiyi iktisadi açıdan mübadele esasından hareket ederek, kamu hizmetlerinin fiyatı, devletçe yapılan hizmetlerin bir karşılığı, hukuki açıdan da sosyal sözleşme görüşüne dayanmaktadır. Organik - toplumcu devlet görüşünde ise devlet, bireylerin oluşturduğu toplumdan ayrı üstün bir varlık olmakta, iktisadi ve sosyal hayatın her sahasında üstlenmiş olduğu görevleri ve gidermek zorunda kaldığı ihtiyaçları en iyi şekilde gerçekleştirmeyi gaye edinmektedir. Bu nedenle devletle, toplumu oluşturan kişiler arasında sadece organik bir ilişki bulunmakta, kişilerin vergi vermesi bir karşılık beklemezsizin görevler olmaktadır. Organik devlet anlayışı bu bakımdan çağdaş devlet anlayışına daha yakındır. Toplumcu devlet görüşü temeline dayanan ve vergiyi açıklamada kullanılan bu görüşler toplum bilinci görüşü, milli görev görüşü ve hukuki zor görüşlerinden oluşmaktadır.

Bu teoriler içinde vergilerin meşruluğunu açıklayan en geçerli görüş vergiyi mutlak hukuki otoriteyle açıklayan hukuki zor görüşüdür. Bu görüş vergiyi; bir değişim veya fayda ile değil doğrudan devletin egemenliği ile açıklamaktadır ki, bireylerden oluşan toplumdan ayrı ve üstün bir varlık olarak gördüğü “Devleti” kamusal ihtiyaçları gidermede karşılıksız olarak fertlere yeni yükümlülükler getirme ve kaldırma hususunda yetkisinin olduğunu ifade etmektedir. Bu nedenle devlet kendine düşen görevleri en iyi şekilde yerine getirebileceği gibi gayesini gerçekleştirmek ve diğer fonksiyonlarını yerine getirebilmek için fertlerden gerekli fedakârlığı isteme ve mükellefiyetler getirme hakkına sahip olacaktır. Bu yüzden devletin himayesi altında yaşayan bireyler, devletin varlığını sürdürebilmesi ve kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için güçleri oranında devlete katkıda bulunmak zorundadırlar. Bireyler ödedikleri vergi mukabilinde kendilerine yönelik özel bir karşılık bekleyemezler. Devletin vergi almada dayandığı en önemli ölçüt bireylerin sahip oldukları ödeme gücüdür. Vergi ödemek, bireylerin devlete karşı en önemli görevlerinden biridir. Devletin egemenlik hakkına dayanarak getirdiği vergisel yükümlülüklerin yasal olması, objektif esaslara dayanması ve toplumdaki kişiler bakımından eşitlik ilkesine uygun olması devletlerin meşruluklarını sağlamlaştırmaktadır. Bu yüzden vergilerin varlığının sebebi ve hukuki dayanağı devletin egemenlik hakkı, iktisadi ölçüsü ise toplumu oluşturan kişilerin mali güçleri olmaktadır.

Hukuki zor görüşü egemenlik anlayışının mutlak olarak uygulanması durumunda tehlikeli sonuçların doğurabilmektedir. Devletin gerçekleştirilmek istediği gayeleri ile mali ihtiyaçlarını veri olarak alması, vergi mükelleflerine vergisel mükellefiyetlerin meşruiyetini gerekçelendirmekten kaçınma eğilimine itebilmektedir. Yani devlet mükelleflerin en temel haklarını çiğneye bilmekte, verginin ödeyicisi olan vatandaş ile arasındaki ilişkisini ruhsuzlaştırabilmekte, vergiyi red şeklinde olmasa bile vergiye karşı ilgisizliğin artmasına neden olarak, devlet düşmanlığı ile vergi mukavemetlerinin artmasına neden olabileceği ifade edilmektedir. Ölçsüz ve sınırsız bir şekilde egemenlik anlayışının gerekçelendirmek istenmesi bireyin devlet için var olduğu tezini işleyerek, bireye görev bahşeden görüşü de öne çıkarta bilmektedir. Bunun sonucunda devlet, vergiyi karşılıksız hale getirmekle kalmayıp kendisini sorgulanamaz bir konuma da ulaştırmaktadır. İşte bu noktada mükellef hakları devletin sorgulanamaz olmadığını

göstererek, mükellef açısından da devletin keyfi uygulamalarına karşı elindeki en önemli enstrümanlardan biri olmaktadır.

Vergileme sürecinde vergi idaresi tarafından ya da kanun koyucu tarafından mükelleflere tanınan haklar olarak da ifade edilen mükellef hakları, 1990'li yıllardan itibaren tüm gelişmiş ülke sistemlerinde önem kazanmaya başlamıştır. Vergilendirme ile ilgili işlemlere vergi mükellefinin bakış açısı ile bakılmasını hedef alan, sistemsel bir yaklaşım içerisinde hem dünya'daki hem de ülkemizdeki tarihi gelişimine, unsurlarına ve önemine değinilerek bu hususların derinlemesine ortaya konulması istenen mükellef hakları konusu tezimizin ikinci bölümünün çalışma hedefi olmuştur.

Günümüzde vergi ile ilgili işlemlere her zaman devlet tarafından bakılan, verginin karşılık göstermeksizin kamu giderlerine katılım payı olarak alınan ve her zaman vergi mükelleflerinin ödevlerini düzenleyen anlayış yavaş yavaş terk edilmektedir. Terk edilen bu anlayışın yerini, vergi idarelerinin çağın gerektirdiği teknolojik imkânlar ile donatılması, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, mükelleflerin idarenin işlemlerini sorgulayabilmesi, mükellefin memnuniyetinin esas alınması ve vergi mükelleflerinin haklarının korunması gibi hususlar almaktadır. Devlet gelirlerinin arttırılması ihtiyacı ve bu ihtiyacın kaynağı olan vergi gelirlerinin karşılıksız ve zora dayalı tahsil edilmesi anlayışı genişleyen insan hakları, demokratik ve hukuk devleti ilkeleri karşısında yeniden sorgulanmaktadır. Özellikle siyasal sisteme katılmanın bir göstergesi olarak seçmen olan vergi mükelleflerinin oylarının siyasal iktidarlar üzerinde cezp edici olması, vergi reformlarında vergi mükelleflerini esas alan bir yaklaşımla bakılmasına vesile olmuştur.

Yeni bir trend olarak ortaya çıkan mükellef hakları kavramı aslında vatandaş açısından bireyin bir "kişi" olarak devlet tarafından tanınması ve haklarına riayet edilmesi manasına gelmektedir. Devlet veya vergi idareleri yönünden ise her geçen gün artan kamu harcamaları karşısında, vergilerin maliyetinin her geçen gün artış içinde olduğu ve karmaşıklaşan mal ve para piyasalarının vergi toplamakta ve bundaki adaleti sağlamadaki güçlüklerin olduğu bir ortamda, mükelleflerin gönüllü olarak vergi vermesini sağlamadaki en önemli aracı konumunda olmaktadır.

Mükellef haklarının oluşumunda daha önce de bahsettiğimiz husus olan vergilendirme ilişkisinde taraf olan devletin ve mükellef kavramının tarihsel süreç içerisindeki evriminin etkili olduğu ifade edilmektedir. Özellikle devlet kavramının ve egemenlik anlayışının zaman içinde geçirdiği süreç mükellef haklarının oluşumuna zemin hazırlamıştır. Ortaçağ Siyasi Avrupa'sında düşünsel yaşamda meydana gelen değişimler ve bunun arka planında yatan etmenler sınırsız mutlak devlet anlayışından sınırlı devlet anlayışına geçişe neden olmuştur. Mutlak iktidar karşısında teba, kul, köle olan insanlar zamanla birey halini alarak devlet karşısında bir takım haklar talep etmeye başlayarak, devleti sorgular hale gelmiştir. Devletin (Egemenin veya Siyasal İktidarın) mutlak iktidarını (meşruiyetini yitirmesinde) kaybetmesinde başka bir anlatımla bireyin devlet karşısında güçlenmesini sağlayan mükellef haklarının oluşumunun altında yatan etmenleri sıralayacak olursak ilk başta mülkiyet kavramının zaman içinde evrimleşerek mülkiyetin el değiştirmesi hususu vardır. Mülkiyetin zaman içerisinde el değiştirmesi, bireysel mülkiyete imkan tanınmaya başlanması kaynakların el değiştirmesine neden olurken, kamusal ihtiyaçların karşılanmasını için gerekli olan vergileri ihtiyari olmaktan çıkararak zorunlu hale getirmiştir. Mükellef haklarının oluşumuna katkı yapan diğer bir unsur olarak da Batı'da özellikle modernleşmeyle birlikte ortaya çıkan Laiklik ve Sekülerizm kavramlarıdır. Laiklik ve Sekülerizm kavramları hem birey açısından hem de devlet açısından dünya ile uhrevi hayat arasında bir ayrıma giderek meşruluk boyutunun değişmesine neden olmuş, bireyler arasında vergileme hususunda dine dayalı bir ayırım yapılmaması gerektiği konusunda bir fikri temel oluşturmuştur. Mükellef haklarının oluşumuna etki eden bir diğer husus ise özellikle 1970'li yıllardan sonra etkili olmaya başlayan Dünya'yı küçülterek tek bir köy haline getiren küreselleşme ve onun peşi sırasına gelen ekonomik değişimlerdir. Küreselleşme ve ekonomik değişimler daha çok mükellef haklarının son zamanlarda öne çıkmasına neden olmuştur. Mükellef haklarının oluşumuna etki eden en son unsur ise kentleşme ve demografik hareketlerdir. Özellikle 1950'li yıllardan sonra hem dünya'da hem de ülkemizde hızla artan kentleşme olgusu ve buna bağlı olarak oluşan demografik hareketlilik kamusal ihtiyaçların boyut değiştirmesine neden olarak demokratik kitle hareketlerinin de değişmesine neden olmuş, birey temelli ihtiyaçların giderilmesini düşüncesini ön plana çıkartmıştır.

Mükellef haklarının 1982 tarihli Anayasamızda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunumuzda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunumuzda ve diğer ilgili kanunlarımızda tedvin edilmemiş ve doğrudan belirtilmemiş bir biçimde yer almasına rağmen pozitif hukukta yer alan haklar kategorisi içerisinde mevcut olduğunu söyleyebiliriz. Vergi idarelerinin yenilenen görevleri belirlenirken vergi mükelleflerine kaliteli ve iyi hizmet verebilmek adına mükellef hakları; hem vergi hem de diğer idari mevzuatlarda sistematik bir hale getirilerek tedvin edilmesi bu alandaki boşluğu doldurabilir.

Mükellefler hakları hususunda başta ABD, Avusturya, İngiltere olmak üzere gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde ve idarelerinde olduğu gibi ülkemizde de vergi mükelleflerine yönelik çalışmalar hızlandırılmakta, vergi idarelerinin görevleri vergi mükelleflerini merkeze alarak yenilenmeye çalışılmaktadır. Bu hususta mükelleflerin haklarını düzenleyen bildirgelerin ilan edilmeye başlandığını görmekteyiz. Bir açıdan mükellef hakları bildirgeleri, mükelleflere daha çok belirlilik sağlamakla birlikte diğer yandan ise koruma sağlanması konusunda yetersiz kalmaktadırlar. Ancak mükellef hakları bildirgesine sahip olmadığı halde mükelleflere gerekli korumanın sağlanabildiği ülkelerde bulunmaktadır. Bu nedenle mükellef haklarına yönelik bildirme ve şartlar; mükelleflere tanınan hakların belirlenmesi çalışmalarında ve karmaşık hale gelen mevzuatın dışında tutulmamalıdır.

Örneğin ülkemizde 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 4. maddesinde "mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulduğu" hükmüne maddesine istinaden Şubat 2006 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Mükellef Hakları Bildirgesi ile vergi idaresinin misyonu yeniden ve mükellef odaklı bir anlayış içinde belirlenmiş ve vergi yükümlüsü hakları on madde ile ilan edilmiştir. Bildirge incelendiğinde çok kısa ve yetersiz olması yanında düzenlenen hükümlerin aynı haklar ekseninde bir tekrardan ibaret olduğu ve buradaki düzenlemelerin bir çoğunun anayasaya, yasaya, hukuk devleti ve insan hakları ilkelerine dayandırılmadığı ve idarenin bu taahhütleri yerine getirmediği takdirde icralediği

olmayan bir iyi niyet göstergesinden ibaret olduğu ve bundan öteye gidemediği görölmektedir. Bu nedenle vergi yönetimince eksikliklerin giderilmesi için idari ve yasal düzenlemelerin bir an önce yapılması ancak daha önemlisi hayata geçirilmesi gereklidir.

Sonuç olarak vergi politikalarında idarenin yeniden yapılandırılması çalışmalarında ve vergi mükelleflerine yönelik düzenlemelerde mükellef haklarına öncelik verilmeli, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması kapsamında teknolojik gelişmeler vergi uygulamalarına süratle entegre edilmeli, bu alanda yetişmiş teknik ve idari personeller istihdam edilmeli, vergi mükelleflerine yardımcı olacak uzman kadrolar oluşturulmalıdır. Hem idare hem de vergi mükellefleri açısından vergiye gönüllü uyumun ve vergi bilincinin geliştirilmesi gibi yaklaşımların birer slogandan ibaret olmadığını göstermek adına mükellef hakları siyasi ve idari başlıklar altında hem vergi kanunlarında hem de idare kanunlarında anayasal dayanakları belirtilmek suretiyle sistematik bir biçimde yeniden düzenlenmelidir.

KULLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

ABAÇ, Selçuk., **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme**, Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği Yayını, 1974

AKALIN, Güneri., **Kamu Ekonomisi**, Ankara Üniversitesi, SBF Yayınları No: 486, Ankara,1981

AKDOĞAN, Abdurrahman., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2002

AKDOĞAN, Abdurrahman., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara,2005

AKSOY, Şerafettin., **Kamu Maliyesi**,Filiz Kitapevi.İstanbul,1991

AKYÜZ, Vecdi., **İslam Anayasa Hukuku**, Beyan Yayınları, İstanbul, 1998

ALTAY, Asuman., **Yozlaşma ve Temiz Toplum Arayışları**, Ankara, 1994

ARDIÇ, Oğuzhan., ERSOL, Emel., **Borçlar Hukuku**, Seçkin yayınları, Ankara, 2002

ARIKAN,Zeynep., -TOSUNER, Mehmet., **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2005

ARSLAN, Mehmet., **Vergi Hukuku**, Alfa Kitapevi, Bursa, 2000

ARSLAN, Zühtü., **İki Tarz-ı Demokrasi: Avrupa Anayasası ve Türk Anayasası Üzerine Notlar**, Anayasa Yargısı 22, Anayasa Mahkemesi Yay:52, Ankara, 2005

ARSLAN, Zühtü., **Anayasa Teorisi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005

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

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

COŞKUN, Gülay., **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1989

ÇAĞAN, Nami., **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk yayınları, İstanbul, 1982

DÂVER, Bülent., **Siyaset Bilimine Giriş**, Doğan Yayınevi, Ankara 1969

DEMİR, Fevzi / KARATEPE, Şükrü, **Anayasa Hukukuna Giriş**, Aydın Yayınevi, İzmir, 1994

DEVELLİOĞLU, Ferit., **Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Aydın Kitapevi Ankara, 2001

Devlet'in Kavram ve Kapsamı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği Yayın No:1, Ankara, 1990

DEVİRİM, Fevzi., **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaacılık Ltd.Şti., İzmir, 1999

EDİZDOĞAN, Nihat., **Kamu Maliyesi 2**, Ekin Kitapevi, Bursa, 1998

EKER, Aytaç., **Kamusal Maliye**, Doğu Matbaası, Ankara, 1996

ERDEM, Metin., / ŞENYÜZ, Doğan., / TATLIOĞLU, İsmail,. Kamu Maliyesi,Ekin Kitapevi, Bursa, 1998

ERDOĞAN, Mustafa., **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2003

ERDOĞAN, Mustafa., **Anayasal Devlet**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2005

ERGİNAY, Akif., **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara,2003

ERÖZDEN, Ozan, Ulus-Devlet, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008

FRİEDMAN, Milton.,(Çeviren: AKDEMİR, Tekin.) **Vergi ve Harcamalara Getirilebilecek Anayasal Sınırlamalar**

GERÇEK, Adnan., **Türk Vergi hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, YaklaşımYayıncılık, Ankara,2006

GEREK, Şahnaz., - AYDIN, Ali Rıza., **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuk**, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2005

GİRİTLİ / SARMAŞIK; **Anayasa Hukuku**, Beta, İstanbul, 4. Baskı, 2001

GÖZLER, Kemal., **Devletin Genel Teorisi**, Ekin Kitapevi, Bursa, 2007

GÖZLER, Kemal., **Türk Anayasa Hukuku** , Ekin Yayınları, Bursa, 2000

GÖZLER, Kemal., **Türk Anayasa Hukuku Dersleri** , Ekin Yayınları, Bursa, 2004

GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1999

GROTIUS, Hugo., Savaş ve Barış Hukuku (De Iure Belli Ac Pacis), (Çev; Seha L. MERAY), Ankara Üniversitesi SBF Yay., NO: 222-204, Ankara, 1967

GÜNDAY, Metin., **İdare Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara, 1997

GÜRİZ, Adnan., **Hukuk Başlangıcı**, , Siyasal Kitapevi, Ankara, 1997,

GÜRSOY, Bedri., **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975

GÜRSOY, Bedri., **Kamusal Maliye II.Cilt Bütçe**, A.Ü. S.B.F. Yayınları No:486, Ankara, 1980

HIZ, Yüksel/YILMAZ, Zekeriya, **Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004

İRTENK, Saffet R., **Maliye**, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1968

İzmir Ticaret Odası, **Bilgi İsteme ve Vergi İncelemesinde Vergi Mükellef Ve Sorumlularının Mükellefiyetleri, Hakları ve Vazifeleri Hakkında Muhtıra**, İzmir ticaret Odası Neşriyatı No:80, İzmir – 1964

KABAOĞLU, İbrahim Özden., **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005

KABAOĞLU, İbrahim., **Özgürlükler Hukuku**, İstanbul, Alfa Yayınları, 1996

KAPANİ, Münci., **Politika Bilimine Giriş**, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996

KAZICI , Ziya., **Osmanlılarda Vergi Sistemi**, İstanbul, 1977, 27

KELEŞ, Ruşen., **Kentleşme Politikası**, İmge Kitapevi, Ankara, 1993

KIRBAŞ, Sadık., **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1998

KUBALI, Hüseyin Nail., **Anayasa Hukuku Dersleri**, ÜHF. Yayını, İstanbul, 1971

MUTER, Naci B.,. **Vergi Teorisi**, Emek Matbaacılık, Manisa, 2000

MUTLUER, Kamil / HEPER, Fethi / DÖNMEZ, Recai, “**Vergi Hukuku**”, , Anadolu Üniversitesi Yayını No:1536, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 817, Eskişehir, 2004

NADAROĞLU, Halil.,. **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, 1974

NEUMARK, Dr. F., **Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori-Tarihçe-Pratik**, Hak Kitapevi, İstanbul, 1946

NOHUTÇU, Ahmet., **Kamu Yönetimi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2007

ORHANER, Emine., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000

ÖLMEZOĞULLARI, Nalan., **Değişim, Dönüşüm Ve Sorunlarıyla İktisadi Sistemler**, Ezgi Kitapevi, Bursa, 1998,

ÖNER, Erdoğan., **Kamu Maliyesi I**, Maliye Bakanlığı APK Yayın No:1986/282, Ankara, 1986

ÖNER, Erdoğan., **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Maliye Bakanlığı A.P.K. Başkanlığı Yayın No:2005/369, Ankara,2005

ÖZ, Ersan., **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2004

ÖZBUDUN, Ergun., **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, 8.Baskı, Ankara, 2004

ÖZTAN, Bilge., **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2002

PAZARCI, Hüseyin., **Uluslar arası Hukuk Dersleri I. Kitap**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001

PEHLİVAN, Osman., **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Eylül 2003

RİCARDO, David., (Çeviren: Ertan, Tayfun.), **Ekonomi Politigin ve Vergilendirmenin İlkeleri**, Belge Yayınları, İstanbul, 1997

SADAK, Bekir., **Kur'an-ı Kerim ve Türkçe Anlatımı**, İstanbul, 1989

SARIBAY, Yasar., / ÖGÜN, Süleyman Seyfi., **Politikbilim**, İstanbul 1999

SAYAR, Nihad., **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975

SAYAR, Nihat., **Kamu Maliyesi II.Cilt Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı**, İstanbul İ.T.İ.A. Yayınları Sayı:236, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974

SERİM, Nilgün., **Vergi Sistemi Konusunda Makaleler**, Görsel Yayınlar, İstanbul, 1998

SOYSAL, Mümtaz., **100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul,1974

SÖNMEZ, Nezihe.,**Vergi Hukuku I Gelir ve Kurumlar Vergileri**, İstikbal Matbaası, İzmir, 1976

ŞENYÜZ, Doğan., **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitapevi, Bursa,1996

ŞİN, Sevil., **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası yayın No:2005-17, İstanbul, 2005

T.C. Anayasası **İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi-Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokoller** Adalaet Yayınevi, Ankara, 2008,

TANİLLİ, Server., **Devlet ve Demokrasi, Anayasa Hukukuna Giriş**, Adam Yayınları, İstanbul, 2001

TANÖR, Bülent., **İki Anayasa, 1961-1982**, Beta Yayınları, 1994

TEKİR, Sabri., **Vergi Teorisi**, Akliselim Ofset Tesisleri, İzmir,1990

TEZCAN, Durmuş., / ERDEM, Mustafa Ruhan., / SANCAKDAR, Oğuz., **“Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu”**, Seçkin Yayınları, Ankara,2004,

TEZİÇ, Erdoğan., **Anayasa Hukuku**, Betaş Yayıncılık, İstanbul, 2001,

TUĞCU, Murat., **Vergi ve Evrimi**, Öksüz Yayınları:1, Ankara, 1972

TURHAN, Salih., **Vergi Teorisi**, Elektronik Ofset, İstanbul, 1979

TÜĞEN, Kamil., **Devlet Bütçesi**, İzmir, 1999

Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Gelirler Genel Müdürlüğü, Marmaris, 7-10 Ekim 1991

YALTI, Billur., **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Betaş Yayınları, İstanbul, 2006

YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2001

TEZLER

ATA, Ahmet Yılmaz., “**Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2001

ABDİOĞLU, Hasan., “**Vergi Denetiminin Önemi ve Türkiye’de Uygulamalarının Tahlili**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2003

AK, Ahmet., “**Vergi Yasalarının Hazırlanması, Yasama Süreci Ve Türkiye Uygulaması**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2003

AKDOĞAN, Hüseyin., “**Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Yasama Hakkının Devletlere Yüklediği Yükümlülükler: Türkiye Örneği**”, Polis Akademisi, Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2005

AKGÜN, Dilek., “**Vergi Affının Vergi Gelirlerini Artırma Ve Vergi Adaletindeki Rolü**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994

AKYOL, Okan., “**Türkiye’de Vergi denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1997

ALGAN, Bülent., “**Ekonomik, sosyal ve Kültürel Hakların Korunması**” (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006

ANTER, Naciye Berrak., “**Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında İdari Yargı Yetkisinin Kapsamı**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006

ASLAN, İsmail Özgür., “**Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006

ATALAY, Mehmet Fatih., “**Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergi Hukukuna İlişkin Ölçü Normları**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002

BAŞ,Salih., “**Hukuk Devleti Olgusunun Türk Anayasalarındaki Yeri**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü, Ankara, 2006

BATUK, İ.Hakkı., “**Vergi Tekniği**”, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara, 1970

BOZDAG, Özay., “**Rekabet Hukukunda Sınai Mülkiyet Hakları Sorunu:“Per Se” ve “Rule Of Reason”Açısından Bir İnceleme**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2007

CANPOLAT, Murat., “ **Hukuki Açıdan Sekülerizm ve İslamiyet**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ, 2007

ÇOPUR, Onat., “**Anaysa Hukukunda Savaş Hali**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006

DAĞLI, Hakkı, “**Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Işığında Mülkiyet Hakkı**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2007

DEMİR, İhsan Demir., “ **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması)**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 1999

DEMİRCİ, Fatih., “**Klasik Toplum Sözleşmesi Kuramlarında Birey-Devlet İlişkisi**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005

DOĞAN, Vedat, “**Türk Anayasalarında Yer Alan Temel Hak Ve Hürriyetler Açısından İnsan**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Van, 2006

ERTEKİN. Şaban., “**1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Siyasal İstikrar-Vergilendirme İlişkisi**” (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006

GÖKBEL, Doğan., “**Mükellef Hakları**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2000

GÜVEN, Serhat, “**Laiklik ve Anayasa Mahkemesi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006

HASPOLAT, Evren., “**Küreselleşme Ve Yerelleşme Dinamiğinde Ulus Devlet**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003

HATİPOĞLU, Mehmet., “**Türkiye’de Vergi Suç Ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2006

İPEK, Aydın., “**Anayasa Ve Uluslararası Hukuk Çerçevesinde Kuvvet Kullanımı**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007

İŞCAN, Elif Senem., “**Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002

KARADENİZ, Hülya Kabakçı., “**Gelir Dağılımındaki Adaletsizlik sorunun Çözümüne Yönelik Alternatif Kamu Politikalar –Türkiye Örneği-**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1998

KIRKPINAR, Nihal., “**Avrupa Birliği- Türkiye Bütünleşme Sürecinde Türkiye’nin Ulusal Egemenlik Anlayışında Ortaya Çıkacak Değişimler**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2005

KOŞAR, Neslihan., “**Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’ de Mükellefin Durumu**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007

LÜLEÇ, Neşe., “**Vergi Hukukunda İdari Tasarruf Tiplerinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2003

OSMANLIOĞLU, F.Gaye., “**Türkiye’de Vergi İdaresi Mükellef İlişkisinin Uyumlaştırılması sorunu**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1992

ÖZ, Selen, “**İnsan Hakları Düzenlemelerinin Türk Kamu Yönetimine Etkisi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007

ÖZAY, Mehmet., “**Günümüz Sosyolojisinde Modernleşme-Sekülerleşme-Din ilişkileri**”(Yayınlanmamış doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006

ÖZCAN, Ülkü., “**Türk Vergi sisteminde Kamu Alacağının Güvence Altına Alınması**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1992

ÖZDEN, T.Murat., “**Mali Af**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1992

ÖZER, Mehmet Akif., “**Yeni Kamu Yönetimi Düşüncesinde Devletin Etkinleştirilmesi**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1992

SANIOĞLU, Hilal., “**Avrupa Birliği Hukukunda İnsan Hakları**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2006

SARAÇOĞLU, Osman Fatih., “**Vergi Düzenlemelerinin İşletmelerin Kurumsallaşmasında Etkilerinin Analizi ve Değerlendirilmesi**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004

SÜRÜCÜ, Zafer., “**Türkiye’de Gelir Dağılımı Bozukluğunu Önlemeye Yönelik Kamu Politikaları**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007

TEKBAŞ, Abdullah., “**Vergi Kanunlarının Anayasa Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007

TIRPAN, Erdal., “**Adil Bir Gelir Ve Servet Dağılımda Servet Vergilerinin Rolü Ve Türkiye Örneği**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2001

TOPRAK, Erkan., “**Demokratik Ve Etkin Bir Devlet İçin Türk Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılan**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1998

TURGAY, Timur., “**Türkiye’de Vergilemede Etkinlik yönünden İdare-Mükellef İlişkileri**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2004

ÜNAL, Melek., “**Küreselleşme sürecinde Türk Vergi Sisteminde reform İhtiyacı**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003

VURAL, Tarık., “**Yerel Kamusal Malların Sunumunda Alternatif Yöntemler**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007

YILDIRIM, Tülay., “**Türkiye’de Kamu Alacaklarının Korunması**”,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuze Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994

YURTSEVEN, Yılmaz., “**Osmanlı Devletinde Siyasal İktidarın Meşruluk Temelleri**”(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2006

YÜCEDOĞRU, Recep., “**Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007

MAKALELER

AKTAN, Hasan Basri., “**Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi**”, Yaklaşım, Nisan-1997, Sayı:52

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz., “**Temsili Demokrasinin ‘Seçim’ Ayağı**”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 60, Ankara, Eylül/Ekim 2005,

ARIKAN, Zeynep., “**Mükellef Hakları**”, Yayınlanmamış Makale

ARIKAN, Zeynep., “**Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi Ve Çözüm Önerileri**”, Vergi Sorunları, Nisan – 2005, Sayı:199

ARIKAN, Zeynep., “**Vergilendirme Hizmeti**”, Prof.Dr.Nezihe SÖNMEZ’e Armağan, İzmir, 1997

AYDIN, Selda., “**Mükellef Hakları Bildirisi: Avusturya Örneği**”, Vergi Sorunları, Temmuz-2006, Sayı:214

DEVİRİM, Fevzi – TURGAY, Timur., “**Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü**”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu ““ Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları”, 10-14 Mayıs 2004 Belek /Antalya, Yaklaşım Yayınları

DÖNMEZ, Recai “**Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri Ve Bir Kavramlaştırma Denemesi**”,Yaklaşım, Aralık 2003, Sayı 5,

DURAN, Metin., “**A.B.D’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı**”, Vergi Sorunları, Eylül 2004, Sayı:192

ERDOĞAN, Mustafa., “**Egemenliğin Dünü-Bugünü**”, Hukuk ve Adalet Dergisi, Sayı: 6-7, İstanbul, Ekim 2005,

GERÇEK, Adnan., “**Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki durumun incelenmesi**”,Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 209, Subat, 2006,

GÜL, Zeynel Murat, “ **Vergi İncelemelerinde Uzmanlaşmaya Gidilmesinde Amerika Birleşik Devletleri Örneği**”, Vergi Sorunları, Kasım - 2002, Sayı:170

Hakan Üzeltürk, “**Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point**”, Vergi Dünyası, 2002, Sayı:250,

KARAKAŞ, Mehmet., “**Yüksek Denetim: Tanımı, Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere’deki Uygulanması**”, Vergi Sorunları, Ocak-2005, Sayı:196

KARYAĞDI, Nazmi, “ **Mükellef Hakları Bildirgesi**”, Vergi Dünyası, Mart – 2006, Sayı:295

ÖZDEMİR, Muharrem., “**Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali**“, Vergi Denetmenleri Derneği, Vergi Raporu, 2002, Sayı: 59

ÖZELMAS, Ekrem., “**Hürriyet ile Mülkiyet**”, İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi, Sayı:2, İstanbul, 1973

SOYDAN, Billur Yatlı., “**İnsan Hakları açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II**”, Vergi Sorunları, Eylül-2000, sayı:144

ŞENER, Abdüllatif., “**Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Toplumaya Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler**”, Yaklaşım, Nisan-1997, Sayı:52

ŞENYÜZ, Doğan., “**Hukuk Devleti Ve Türk Vergi Hukuku**”, Bu makale 31 Mayıs 2007 tarihinde Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde Prof. Dr. Adnan TEZEL Vergi Toplantılarında sunulmuştur. Henüz yayınlanmamıştır.

TOSUNER, Mehmet., “**Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi**”, Yaklaşım, Ağustos-1994, Sayı:20

YALTI, Billur Yatılı., “**İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı**”, Vergi Sorunları, Ağustos-2000, Sayı:143

YETKİNER, Erkan., “**A.B.D. Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri**”, Vergi Dünyası, Haziran – 2002, Sayı:256

YILDIRIM, Murat “**Küreselleşme içinde Egemenlik**”, C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt : 28 No:1, Mayıs, 2004

İNTERNET

- ESKİCİOĞLU, Osman, **İslam ve Ekonomi**, <http://www.enfal.de/oe2.htm>, 01/12/2007,
- AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, **Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları**, ww.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/osmanli-isyani.pdf
- ATAY, Ender Ethem, **Hukukta Meşrutiyet Kavramı**, ogrenci.hacettepe.edu.tr/~b0122202/Inetpub/wwwroot/hukuk/anayasahukuk/mesrutiyet.htm, 13/12/2007,19:30
- BİYAN, Özgür., **Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik Ve Sosyal Nedenleri**, www.bayar.edu.tr/~iibf/sakinc/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf+vergilemenin+amaçlar 1,16/01/2007, 22:01
- GÖZLER, Kemal., **Tanzimat Fermanı: Gülhane hattı Hümayunu (1839)** <http://www.anayasa.gen.tr/tanzimatfermani.htm>, Erişim, 24/04/2008

- GÖZLER, Kemal., **Islahat Fermanı(1856)**,
<http://www.anayasa.gen.tr/islahatfermani.htm>, Erişim,24/04/2008
- GÖZLER, Kemal., **Hukuk Devleti**, <http://www.anayasa.gen.tr/hukukdevleti.htm>,
Erişim:09/05/2008
- YILMAZ, Gülsen., **Değişen Dünya İçin Yeni Bir Anlayış: Hakların Yeniden Tanımlanması ve Yeni Planlama Yaklaşımı**,
<http://www.elyadal.org/PiVOLKA/11/degdunya.>, htm erişim 04/05/2008, 10:40
- EMİNİ, M. Emin., **Hak Kavramı**,
http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler, Erişim 05/05/2008, 22:00 s.233
- GÜNEŞ, İsmail., **Devlet Kavramı** , <http://idari.cu.edu.tr/igunes/kamu/devlet.htm>,
Erişim:09/05/2008
- Anadolu Üniversitesi, <http://www.aof.anadolu.edu.tr/kitap/IOLTP/2293/unite03.pdf>,
Erişim:11/05/2008
- ŞENTOP, Mustafa., **Siyasi Hakimiyetin Kaynağı Meselesi ve Osmanlı Telakkisi**,
<http://www.e-akademi.org/arsiv.asp?sayi=29> , Erişim: 18/05/2008
- ACAR, İbrahim Attila., GÜL, Hüseyin., **1980 Sonrasında Kamusal Mal Ve Hizmet Sunumunda Yaşanan Dönüşüm**
www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/acar_gul.pdf - Erişim: 27/07/2008
- ŞENATALAR, Burhan., **Küreselleşme**,
www.sodev.org.tr/okullar/sdo/ders_notlari/kuresellesme.htm, Erişim: 04/08/2008
- ÖZBİLEN, Sevki., **Türkiye’de İktisadi Krizin Temel Nedenleri ve Bir Mali Sistem Reformu Önerisi**,
<http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/malikriz.pdf> , Erisim: 25.02.2007
- Gökbunar, Ali Rıza., **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği**,
http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf, Erisim: 15.02.2007
- Gökbunar, Ali Rıza, **Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi**, Erşim: www.bayar.edu.tr/~iibf/dergi/pdf/C14S12007/ARG.pdf - 15.09.2007, s.4
- OECD Stratejik Yönetim – Mali İşler Komitesi, Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi, Vergi Rehberliği Serileri, **Vergi Mükellefinin Hak ve Ödevleri**, Gözden Geçirilmiş Kamu Yorumuna Açık Taslak,(2002), , www.maliye.gov.tr/ab/turkce/tax/6.pdf , s. 200.

Erisim: 10.08.2006

- Can Atalay, Ulaş Karan, **Sağlık Hakkı Nedir?** (Uluslararası Belgelerde Sağlık Hakkı)", 1485.htm, Erişim:22/08/2008

- DOĞRUSÖZ, A.Bumin., **Mükellef ve Eksik Hakları-I**, Dünya Gazetesi, Erişim:14.07.2005

- DOĞRUSÖZ, A.Bumin., **Mükellef ve Eksik Hakları-II**, Dünya Gazetesi, Erişim:14.07.2005

- ARPACI, Altar Ömer., **Vergi Tarhiyatına Karşı Mükelleflerin Takip Edebileceği Yollar**, Dünya Gazetesi, Erişim:19.01.2005

- GERÇEK, Adnan., **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi**
www.isguc.org/arc_view.php?ex:146 Erişim:22/08/2008

- CEYHAN, Murat., **Verginin Yasallığı İlkesi**,
www.alomaliye/murat_ceyahan_verginin_yasal.html Erişim:13.12.2005

- YILDIZ, Hüseyin., **Bu mu Mükellef Odaklı Hizmet**,
www.aksam.com/arsiv/aksam/2005/03/30/yazarlar/yazarlar4.html Erişim:19.10.2005

- www.uludagsozluk.com/k/magna-carta-libertatum/ - 15/10/2008

- Texas Property Taxes Taxpayer’s Rights, Remedies and Responsibilites,
www.window.state.tx.us/taxinfo/proptax/tx96_295_00/index.html - 6k
Erişim:25.05.2008

- Taxpayer Bill of Rights, Erişim:www.phonix.gov/PLT7taxpayer.html(19.01.2008)

- The Taxpayers’ Charter,
www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/25824.htm Erişim: 25/04/2008

- Safeguarding Taxpayers' Rights
www.findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_4_52/ai_6554391148kErişim:25.04.2008

- Taxpayer’s rights, Remedies and Responsibilities
www.window.state.tx.us/taxinfo/proptax/remedy05/ Erişim:19.10.2007

- National forum for Structural Tax Reform,
www.tax-eye.jp/index;_english.html. Erişim: 01.11.2007
- Taxpayer's Rights, www.offshorepress.com/vkjcpa/taxrights.html Erişim:01.11.2007
- Your Rights As a Taxpayer, www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf Erişim: 25.04.2007
- Forget Not Runnymede, www.biz.npri.org/issues/runnymede.htm Erişim:25.05.2007
- Guidance to Inland Revenue Staff On Human Rights And Penalties,
www.hmrc.gov.uk/specialst/humanrights.pdf. Erişim:11.01.2007
- Taxpayer Bill of Rights, Privilege Licence Tax(Sales Tax)
www.phoenix.gov/plt/taxpayer.html - 17k Erişim:10.10.2007
- The Creativity of The European court of Human Rights,
www.hrlr.oxfordjournals.org/cgi/content/abstract/5/1/57 Erişim: 06.01.2007