

TAHSİL YETKİSİNİN ANAYASAL SINIRLARI¹

CONSTITUTIONAL BOUNDARIES OF THE COLLECTION POWER



Betül HAYRULLAHOĞLU*

ÖZ

Devletin sahip olduğu en önemli yetkilerden biri tahsil yetkisidir. Ancak her yetkinin olduğu gibi tahsil yetkisinin kullanımı da sınırsız değildir. Vergiler başta mülkiyet hakkı olmak üzere kişilerin anayasal haklarına müdahale niteliği taşıdığından, bu yetkinin anayasal sınırlar dâhilinde kullanılması gerekmektedir. Bu çalışmada, tahsil yetkisinin anayasal sınırları üzerinde durulmuştur. Bu sınırların belirlenmesinde doküman analizi yönteminden yararlanılmıştır. Çalışma, anayasal hak ihlallerinin önüne geçilebilmesi amacıyla bu yetkinin anayasal sınırlarını ortaya koyması bakımından önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tahsil Yetkisi, Cebren Tahsil, Anayasal İlkeler, Temel Haklar ve Özgürlükler.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, K38.

ABSTRACT

One of the most important powers of a state is tax collection power. However, as with any power, the using of this power is also not unlimited. Since the taxation interferes with the constitutional rights of individuals, especially the right to property, this power should be used within the constitutional limits. This study focused on the constitutional boundaries of the tax collection power. Document analysis method was used to determine these boundaries. This study has an importance in terms of revealing the constitutional limits of this power in order to prevent violations of constitutional rights.

Keywords: Tax collection power, enforced collection, taxpayer rights, constitutional principles, fundamental rights and freedoms.

JEL Classification Codes: K34, K38.

* Araş. Gör. Dr., Uşak Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, betul.hayrullahoglu@usak.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-6881-8093. Hayrullahoğlu, B. (Ekim 2019). Tahsil Yetkisinin Anayasal Sınırları, *Vergi Raporu*, 241, (69-94).

¹ Çalışma, yazar tarafından Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Doktora Programı kapsamında Prof. Dr. Zeynep Arıkan danışmanlığında yazılmış olan "Türkiye'de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisi ve Sınırları" başlıklı doktora tezinden geniş ölçüde yararlanılarak hazırlanmıştır.

GİRİŞ

Devletin en önemli görevlerinden biri kamu hizmetlerinin aksamadan, gereği gibi sunulmasıdır. Bu noktada kamu hizmetlerinin sunumu için yapılacak olan kamu harcamalarını finanse edecek gelirlerin belirlenen zamanlarda ve etkin bir şekilde tahsil edilmesi önem kazanmaktadır.

Asıl olan kamu alacağının mükellef tarafından gönüllü olarak ödenmesi olmakla birlikte borçlu tarafından kendi rızası ile ödenmemesi durumunda idare harekete geçmekte ve alacağını kamu icra hukuku hükümleri uyarınca zor kullanmak suretiyle tahsil etmektedir. İşte idarenin kendiliğinden yükümlülüğünü yerine getirmeyen kişiden alacağını zorla alabilmesi hususunda sahip olduğu yetki tahsil yetkisi olarak ifade edilmektedir.

Vergilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere anayasal haklara müdahale niteliği göz önünde bulundurulduğunda bu yetkinin hukuk devleti ilkesi çerçevesinde ve anayasal sınırlar dâhilinde kullanılması gereği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan çalışmada, tahsil yetkisinin anayasal sınırları anayasal ilkeler bakımından ele alınmakta ve idarenin bu yetkiyi kullanımında uyması gereken yasal ve anayasal sınırlar açıklanmaya çalışılmaktadır.

1- TAHSİL YETKİSİ ve SINIRLARI

Özel hukukta alacaklının, alacağını tahsil etmek için doğrudan doğruya harekete geçme yetkisi olmayıp alacağının tahsili için devletin icra dairelerine başvurma zorunluluğu söz konusuysen, kamu hukukunda vadesi gelen ve ödenmemiş olan kamu alacaklarının tahsili için vergi idareleri doğrudan doğruya kamu gücünü kullanarak,

borçluya ödeme emri göndermek suretiyle takip sürecine başlayabilmektedirler.² Diğer bir ifadeyle, alacaklı idarenin tahsil dairesi olarak alacağını doğrudan harekete geçme ve zor kullanmak yoluyla tahsil etme imkânı bulunmaktadır. Bu imkân, idarenin haiz olduğu resen icra yetkisinin kamu alacaklarının zorla tahsili alanına yansımaları olan tahsil yetkisinden doğmaktadır.³

Resen icra yetkisinin bir görünümü olan tahsil yetkisi, "idarenin kamu hukuku alanındaki alacaklarını, İcra ve İflas Kanunu'nda (İİK) düzenlenen usullere uymak zorunda olmaksızın ve icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın, kendi teşkilatı ile ve haciz ve satış gibi cebri yollara başvurmak suretiyle tahsil etme yetkisine sahip olması" olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, tahsil yöntemlerinin özelliği, "mahkeme kararına ya da cebri icra ile görevlendirilmiş icra dairelerinin aracılığına gerek duymaksızın idarenin alacağının kendi tahsil dairesince tahsil edilmesidir."⁴

Tahsil yetkisi 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK) düzenlenmiştir. Kamu borcu, süresinde ödenmemesi durumunda bu Kanun hükümlerine göre zorla tahsil edilmektedir.⁵ Her ne kadar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un amacı devletin çıkarlarının korunması olsa da, idarenin keyfi hareketlerinin önüne geçilmesi ve kişilerin korunmasına yönelik olarak vergi ilişkisinin tahsil aşamasını kuralara bağlamakta ve kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır.⁶ Gerçekten, özel hukuk ilişkilerinden doğan borçların ödenmesini dahi birtakım şekil şartlarına bağ-

² Hakan PEKCANİTEZ ve diğerleri. İcra ve İflas Hukuku. Yetkin Yayınları. Ankara. 2012. ss. 584-585.

³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI. Genel Vergi Hukuku. Celepler Matbaacılık. Afyonkarahisar. 2009. s. 269.

⁴ Metin GÜNDAY. İdare Hukuku. İmaj Yayıncılık. Ankara. 2017. s. 244.

⁵ Onur KARAHANOĞULLARI. İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler. Turhan Kitabevi. Ankara. 2012. s. 318.

⁶ İsmet GİRİTLİ ve diğerleri. İdare Hukuku. Der Yayınları. İstanbul. 2006. s. 890.

⁷ H. Hüseyin SAVAŞ. "Kamu Alacaklarında İptal Davası". Mevzuat Dergisi. Yıl: 4. Sayı: 48. Aralık. 2001. (<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm>), Erişim tarihi: 03 Mart 2016.

layan ve bu borçların ödenmemesi durumunda devletin araya girerek zor kullanmak suretiyle tahsilini düzenleyen kanun koyucunun, ilişkinin bir tarafını kamu gücünün oluşturduğu kendi alacağı söz konusu olduğunda tahsile ilişkin düzenleme yapmaması söz konusu değildir.⁸ Bu kapsamda idarenin sahip olduğu tahsil yetkisinin hukuka uygun kullanıldığından söz edebilmek için kanunî düzenlemeler ve anayasal sınırlar dâhilinde hareket etmesi gerekmektedir.

Bilindiği gibi, vergiler kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere birtakım anayasal haklarına müdahale edilmesi anlamına gelmektedir. Vergi kanunlarının bu hak ve özgürlükleri ölçsüz ve aşırı olarak sınırlandırması kişilerin anayasal güvencelerden mahrum bırakılması anlamına gelebilmektedir.⁹ Bu bakımdan her yetkide olduğu gibi vergi idaresinin tahsil yetkisinde de bazı sınırlar bulunmakta ve bu sınırların aşılması hukuka aykırılıklar yaratmaktadır.

Bir yetkinin sınırları, o yetkinin hangi ilke ve kurallara bağlı olarak kullanılacağını ifade etmektedir.¹⁰ Vergi idaresi tahsil yetkisinin kullanımında anayasal ilkelere bağlı kalmak durumundadır. Bu bakımdan vergi idaresinin tahsil yetkisinin sınırlarını anayasal ilkeler ile açıklamak mümkündür.

2- TAHSİL YETKİSİNİN ANAYASAL İLKELERE İLİŞKİN SINIRLARI

2.1- Genel Açıklama

Anayasa, idarenin tahsil yetkisinin dayana-

ğını oluşturan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un sınırını oluşturmaktadır.¹¹ Bu bakımdan idare, tahsil yetkisini kullanırken anayasal ilkelere bağlı kalmak durumundadır.

Osmanlı döneminde "Kanun-i Esasi" olarak anılan ve Anadolu hareketiyle birlikte "Teşkilat-ı Esasiye Kanunu" adını alan anayasa, bir devletin temel kuruluşu, örgütlenişi ve işleyişini düzenleyen kurallar bütününe ifade etmektedir.¹² Bazı yazarlarca anayasa kavramının ilk olarak Yunan siyaset teorisi ve uygulamasında ortaya çıktığı ve anayasa anlamına gelen "*constitution*" teriminin Aristo'nun "*politeia*" kavramından türediği öne sürülmektedir.¹³ Anayasa devlet yapısının temelidir. Devlet kuruluşlarının yapısı ve düzeni, bu kuruluşların yetkileri, görevleri ve birbirleriyle olan ilişkileriyle karşılıklı durumları devlet ve kişilerin hakları ile ödevleri, bu hukukî yapının bütününe oluşturmaktadır.¹⁴ Devletin temeli olduğu gibi vergi hukukunun da temel kaynağını oluşturan ve vergi kanunlarına güç veren Anayasa'nın¹⁵ 11'inci maddesinde "Anayasa hükümleri, yasa, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz" denilmek suretiyle Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü vurgulanmıştır.

Anayasaçılık iktidara getirilecek sınırlamaların bilimidir.¹⁶ Hukuken en üst kanun niteliği taşıyan anayasa ve kanunlar genel olarak ait oldukları bölge ya da ülkenin gerçekleştirmek

⁸ Ahmet G. KUMRULU. "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım". Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460. Ankara. 1981. (Vergi İcra Hukuku). s. 647.

⁹ Funda TÖRALP. "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi". Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler. (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertuğ Çirir). On İki Levha Yayıncılık. İstanbul. 2012. s. 163.

¹⁰ Ümit Süleyman ÜSTÜN. Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. Turhan Kitabevi. Ankara. 2007. s. 40.

¹¹ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK ve Turgut TAN. İdare Hukuku Cilt I, Genel Esaslar. Turhan Kitabevi. Ankara. 2011. s. 698.

¹² Mümtaz SOYSAL. 100 Soruda Anayasanın Anlamı. Gerçek Yayınevi. İstanbul. 1986. s. 7.

¹³ Mustafa ERDOĞAN. Anayasal Demokrasi. Siyasal Kitabevi. Ankara. 2012. s. 6.

¹⁴ T.C. Anayasa Mahkemesi, 15.04.1975 tarih ve E. 1973/19, K. 1975/87 sayılı Karar, (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

¹⁵ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN. Vergi Usul Hukuku. Kanyılmaz Matbaası. İzmir. 2018. s. 14.

¹⁶ ERDOĞAN, s. 6.

istediği eylem ve işlemlerin sınırının tespit edilmesinde yol gösterici, gerçekleştirdikleri eylem ve işlemlerde ise, denetleyici rol oynamaktadır.¹⁷ Diğer bir ifadeyle anayasaların temel amacı iktidarın sınırlandırılması ve yönetenlerin kanunlara ve kurallara uymalarının sağlanmasıdır. Bu bağlamda iktidarı sınırlandıran anayasaya sahip olan bir ülkenin anayasal devlet niteliğinde olduğunu söylemek mümkün olmaktadır.¹⁸ Zira “anayasal devlet, anayasanın kişilerin dokunulmaz alanlarını korumak üzere siyaset yönetim üzerinde etkili bir kısıtlayıcı olarak işlev gördüğü devlettir.”¹⁹ Bu anlamıyla anayasal devlet, hükümetlerin sahip oldukları güç ve yetkileri anayasal sınırlar dâhilinde kullanmalarını ve bu güç ve yetkilerin yargısal denetime tabi olmasını gerekli kılmaktadır.²⁰

Günümüzde hemen hemen tüm ülkelerin yazılı ya da geleneksel tarzda anayasa ve kanunî düzenlemelere sahip oldukları bilinmektedir. Bu anayasaların çoğunda temel hak ve özgürlükler ve bu hak ve özgürlükleri sınırlamanın sınırlarına yönelik düzenlemeler yer almaktadır.²¹ Bu bakımdan idarenin, kaynağını Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’dan alan tahsil yetkisini kullanımında anayasal düzenlemelere bağlı kalmak zorunda olduğu ve dolayısıyla anayasal düzenlemelerin idarenin tahsil yetkisini sınırladığı açıktır.

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası’nın 12’nci maddesinde de herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel

hak ve hürriyetlere sahip olduğuna hükmedilmiştir. Ancak vergi, kişilerin topluma ve diğer kişilere olan ödevi olması nedeniyle özgürlüklerin “kamu yararı” amacına bağlı olarak sınırlandırılmasını gerektirmektedir. Bu noktada önemle belirtilmesi gereken husus özgürlüklerin asıl; sınırlamanın ise, istisnai olduğudur. Bu nedenle özgürlükleri sınırlamanın sınırlarının Anayasa’da belirtilmesi gerekmektedir.²² Nitekim Anayasa’nın 13’üncü maddesinde bu hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın, yalnızca Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği; bu sınırlamaların, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Bu bakımdan 13’üncü madde temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasını düzenleyen bir çerçeve niteliğindedir. 13’üncü maddede yer verilen düzenlemeler, diğer tüm temel hak ve özgürlükler için de geçerlidir. Bu nedenle temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması ancak 13’üncü maddede belirlenen şartlar ve sınırlar dâhilinde mümkün olabilmektedir.²³

Kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılmasında anayasal sınırlara uyulması, bu hak ve özgürlüklere kaçınılmaz olarak müdahale sonucunu doğuran ve doğrudan etki oluşturan kamu icra hukuku alanında daha da önem kazanmaktadır. Zira cebrî icra yoluyla Devletin, kişilerin hakimiyet alanlarına doğrudan müdahalesi söz

¹⁷ Mehmet TOSUNER ve Ersan ÖZ. “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”. Vergi Dünyası. Sayı: 272. Nisan 2004. s. 23.

¹⁸ Osman SARAÇ. “Vergilemede Anayasal Denetim”, Yaklaşım. Yıl: 11. Sayı: 124. Nisan 2003. s. 120.

¹⁹ ERDOĞAN, ss. 18-19.

²⁰ Coşkun Can AKTAN. “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni”. Vergi Sorunları. Sayı: 118. Temmuz 1998. s. 16.

²¹ TOSUNER ve ÖZ, s. 23.

²² Güneş YILMAZ. “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. Vergi Sorunları. Sayı: 177. Haziran 2003. s. 195.

²³ Kemal GÖZLER. “Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri (Anayasanın 13’üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme)”. Ankara Barosu Dergisi. Yıl: 59. Sayı: 2001/4. s. 53.

konusudur. Bu noktada anayasasal ilkeler, temel hak ve özgürlükler ve kamu icra hukuku arasında bir bağın oluşturulması gerekli olmaktadır. Kurulan bu bağın, hem kuralların konulması, hem de yorumlanması ve uygulanması aşamalarında dikkate alınması önem taşımaktadır.²⁴ O halde kişilere tanınan bu hak ve hürriyetler idarenin tahsil yetkisini sınırlamakta ve bu süreçte idarenin kişilerin temel hak ve hürriyetlerini ölçülülük ve kanunilik ilkeleri gibi temel bazı ilkelere uyararak gözetmesini zorunlu kılmaktadır. Gerçekten de icra hukuku gibi devletin zor kullanma yetkisinin mevcut olduğu, kişilerin mal varlığı ve kişilik haklarını doğrudan etkileyen ve temel haklara gerek hukukî gerekse fiili olarak temas eden bir hukuk dalının, temel hak ve hürriyetleri göz ardı etmesini düşünmek dahi mümkün olmamalıdır.²⁵

Özetle, bir kamu hukuku kavramı olarak tahsil yetkisi, devlete tanıdığı hakların yanı sıra bazı ödevler de yüklemektedir. İşte bu ödevler tahsil yetkisinin sınırlarını oluşturmaktadır.²⁶ Çalışmanın bu bölümünde, vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde bağlı olduğu sınırlar anayasal ilkelerle açıklanmaktadır.

2.2- Hukuk Devleti İlkesine İlişkin

Sınırlar

2.2.1- Genel Açıklama

Günümüz çağdaş devletlerini demokratik hukuk devleti düzenine getiren adımların en

önemlilerinin vergiler başta olmak üzere malî olgular olduğu bilinmektedir. Hatta parlamentoların asıl doğuş nedenlerinin de vergiler olduğu ifade edilmektedir. Tarih boyunca yönetilenlerin kendilerinden istenilen malî yükümlülükler üzerinde alınma nedenleri, şekilleri, ağır olmaları ve keyfi bir biçimde harcanmaları gibi konularda söz sahibi olmak istemeleri sonucu ortaya çıkan savaşlar ve çatışmalar neticesinde bu yükümlerinin dengelenmesi ve kişilerin söz sahibi olmaları sağlanmıştır. Bu durum fermanlar, bildiriler ve nihayet anayasalara çeşitli ilkelerle girmiş bulunmaktadır.²⁷ Bu ilkelerin en önemlilerinden biri kuşkusuz hukuk devleti ilkesidir. Kişilerin haklarının devlet karşısında artması ve güçlenmesi ile devletin meşruluğunun bir sınırı olarak hukuk devleti ilkesi günümüz çağdaş anayasalarında benimsenmiş bulunmaktadır.²⁸ Zira günümüzde çağdaş bir devlet olabilme ve hukukun üstünlüğünü hayata geçirebilmenin yolu hukuk devleti olmaktan geçmektedir.²⁹

İlk kez 1860'larda Almanya'da polis devleti anlayışının karşıtı olarak doğup, ondan sonra gelinen aşama olan³⁰ hukuk devleti kavramı ilk kez Alman bilim adamları Baehr ve Gneist tarafından idarî işlemlerin yargısal denetimine imkân sağlanması amacıyla kullanılmıştır. Başlangıçta kanunilik ilkesi ile aynı anlamda kullanılan ilke, temel hak ve hürriyetlerin korunması amacıyla anayasalarda yer almıştır.³¹ Siyasal iktidarın kişi hak ve özgür-

²⁴ Cemal BAŞAR. "Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: 16. Özel Sayı. Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan. 2014. s. 4568.

²⁵ Muhammet ÖZEKES. İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler. Adalet Yayınevi. Ankara. 2009. s. 21.

²⁶ Nami ÇAĞAN. Vergilendirme Yetkisi. Kazancı Hukuk Yayınları. İstanbul. 1982. s. 6.

²⁷ Gülsen GÜNEŞ. "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler". Vergi Sorunları. Sayı: 237. Haziran 2008. s. 163.

²⁸ ÖZEKES, s. 122.

²⁹ Yılmaz ALİEFENDİOĞLU. "Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti". Ankara Barosu Dergisi. Yıl: 2001. Sayı: 2. (Hukukun Üstünlüğü). s. 31.

³⁰ Bülent, TANÖR ve Necmi YÜZBAŞIOĞLU. 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku. Beta Yayıncılık. İstanbul. 2012. s. 105.

³¹ Yılmaz ALİEFENDİOĞLU. "Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı". Hukuk Devleti Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkiyi Yayınları: 4. (Ed. Hayrettin Ökçesiz). Afa Yayınları. İstanbul. 1998. (Türk Anayasa Mahkemesi). ss. 148-149.

lükleri yararına sınırlandırılmaya başlanmasıyla birlikte ortaya çıkmış ve demokratik rejim içinde gelişmiş olan hukuk devletinde, devletin tüm organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülmekte ve kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altına alınmaktadır.³²

Kanunlara bağlı devleti ifade eden hukuk devletinde, devletle kişiler arasındaki ilişkiler kanunla düzenlenmektedir.³³ Hukuk Devleti en geniş haliyle egemenliğin kişilerden uluslara geçmesi ve çeşitli kurumlar aracılığıyla kullanılmasının yanı sıra hukuk kurallarının onu koyanlar da dâhil olmak üzere tüm kişi ve kuruluşları bağlaması anlamına gelmektedir.³⁴ Almanya ve Fransa gibi Kara Avrupası hukuk sisteminde “hukuk devleti” şeklinde ifade edilen ilke, *Anglo-Sakson* ülkeleri başta olmak üzere pek çok ülkede “hukukun üstünlüğü” olarak kullanılmaktadır.³⁵

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti “...demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir”. 1982 Anayasası'nda hukuk devletine büyük önem atfedilmiş, gerek milletvekillerinin gerekse cumhurbaşkanının yemininde “hukukun üstünlüğüne” vurgu yapılmıştır. Ayrıca tüm kamu görevlilerinin faaliyetlerinde Anayasa ve kanunlara uygun davranmalarına ve hâkimlerin verdikleri kararlarda Anayasa, kanunlar ve

hukuka bağlı kalmalarına hükmedilmiştir. Bu sayede salt yasama, yürütme ve yargı erklerinin hukuk devletine bağlılığının vurgulanmasıyla yetinilmemiş; bu organların görevlerini icra edecek kişilere de somut yükümlülükler yüklenmiştir.³⁶

Bir devletin hukuk devleti olarak nitelendirilebilmesi için salt hukuk kurallarının konulmuş olması yeterli olmayıp, bu kuralların kişilerin hukukî güvenliklerini sağlaması şartı da aranmaktadır.³⁷ 1961 Anayasası'ndan beri hukuk devleti ilkesine büyük önem veren ve bunu birçok kararında başvurduğu ölçü normlardan biri haline getiren Anayasa Mahkemesi³⁸ kavrama getirdiği tanımda bazı esaslara vurgu yapmaktadır. Bu esasların başında, insan hakları ve âdil bir hukuk düzeninin yanı sıra, devletin her türlü eylem ve işlemlerinde hukuka ve Anayasa'ya uyması ve yine her türlü eylem ve işlemin yargı denetimine tâbi olması gelmektedir.³⁹

Anayasa Mahkemesi bir kararında⁴⁰ hukuk devletini “... insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve Anayasaya uyan bir devlet...” olarak tanımlamıştır. Bir diğer kararında⁴¹ yine aynı hususlara vurgu yaparak hukuk devletini;

³² Nami ÇAĞAN. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Yıl: 1980. Cilt: 37. Sayı: 1-4. s. 137.

³³ Zeynep ARIKAN. Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi). T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İzmir. 1994. s. 67.

³⁴ Ramazan ÇAĞLAYAN. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: II. Sayı: 1. 1998. s. 42.

³⁵ TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, ss. 104-105.

³⁶ ÖZEKES, s. 120.

³⁷ Yıldırım TAYLAR. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”. Vergi Dünyası. Yıl: 26. Sayı: 307. Mart 2007. s. 199.

³⁸ ALİEFENDİOĞLU, Türk Anayasa Mahkemesi, s. 154.

³⁹ TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, s. 106.

⁴⁰ T.C. Anayasa Mahkemesi. 11.10.1963 tarih ve E. 1963/124, K. 1963/243 sayılı Karar, (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

⁴¹ T.C. Anayasa Mahkemesi. 27.03.1986 tarih ve E. 1985/31, K. 1986/11 sayılı Karar, (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

“... her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlet...” şeklinde tanımlamıştır.

Hukuk devleti ilkesi sanılanın aksine hukukî bir ilke olmaktan ziyade siyasî bir idealden ibarettir. Keyfi yönetimin karşısı olan hukuk devleti meşruluğunu kendi varlığından değil, aksine hukuktan alan devlet anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, hukuk devleti devletin yasallığını değil, hukukun devlet üzerindeki egemenliğini ifade etmektedir.⁴² Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus, hukuk devletinin kanun devleti ile aynı anlama gelmediğidir. Hukuk kavramının kanun kavramını aşmasına bağlı olarak hukuk devleti de kanun devletinin daha üstünde yer almaktadır. Her kanunlu sistemin mutlak surette hukukun üstünlüğüne dayandığını söylemek yanlıştır. Zira kanunlar da baskıcı ve adaletsiz olabilmektedir. Monarşilerde ya da diktatörlüklerde kanunun olması bunların hukuk devleti olarak nitelendirilmeleri için yeterli olamamaktadır. Bu bakımdan hukukun üstünlüğü kanunun üstünlüğünden daha koruyucudur.⁴³

Anayasaya saygı, hukuk devleti ilkesinin temel gerçekleşme şartını oluşturmaktadır. Ancak

bir ülkenin hukuk devleti niteliği kanunlarının anayasa ve üst kurallara uygun olması ile değil, ancak çağdaş demokratik esaslara aykırı olmaması ile sağlanabileceğinden günümüzde salt hukuk devleti söylemi yeterli olmayıp, “demokratik hukuk devleti” niteliğinden bahsedilmektedir. Zira hukuk devleti, insan hakları ve özgürlüklere dayalı çoğulcu ve iktidar seçeneklerine açık demokratik sistemin gerçekleşmesine hizmet ettiği ölçüde faydalı olabilecek bir ilkedir.⁴⁴ O halde, demokrasilerin kusursuz işleyebilmelerinin şartı devletin hukuk devleti niteliği taşımasıdır. Bu da ancak kişileri ve kurumları kaynağı ne olursa olsun keyfi karar ve uygulamaların muhtemel zararlarına karşı koruyacak kural ve kurumların benimsenmesi ile mümkün olabilmektedir.⁴⁵ Diğer bir ifadeyle, hukuk devleti ilkesi bir taraftan kanunların, diğer taraftan da idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tâbi tutulmasını gerektirmektedir. Zira hukuk devletinin önemli bir ögesi devlet organlarının hukuka bağlılığıdır. Bu bağlılık da yargı denetimi ile sağlanmaktadır.⁴⁶

Hukuk devletinde uyulması zorunlu temel ilkelerden biri de hukukî güvenlik ilkesidir. Anayasa’da belirtilen temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının ve insan haklarının yaşama egemen kılınmasının ön koşulu olan⁴⁷ hukukî güvenlik ilkesi, hukuk devletinin temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır.⁴⁸ Hukuk devletinin hukukî güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek, davranış ve tutumlarını buna göre güvenle düzene sokabilmeleri anlamını taşımaktadır.⁴⁹

⁴² ERDOĞAN, ss. 21, 115.

⁴³ TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, s. 105.

⁴⁴ Gülsen GÜNEŞ. Verginin Yasallığı İlkesi. On İki Levha Yayıncılık. İstanbul. 2011. s. 119.

⁴⁵ SARAÇ, s. 120.

⁴⁶ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 189.

⁴⁷ Mehmet BATUN. “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”. Yaklaşım. Sayı: 206. 2010. s. 262.

⁴⁸ Aykut TAVŞANCI. “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”. Vergi Sorunları. Sayı: 203. Ağustos 2005. s. 140.

⁴⁹ Nami ÇAĞAN. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”. Anayasa Yargısı. Anayasa Mahkemesi Yayınları. Cilt: 1. Ankara. 1984. s. 180.

Hukukî güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön koşulu, devletin kendi koymuş olduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır.⁵⁰ Bu açıdan hukukî güvenlik ilkesi hukuk devleti ilkesinden doğmakta ve hukuk devleti ilkesinin kişiye bakan yönünü oluşturmaktadır.⁵¹

Kuşkusuz ki tüm hukuk dallarında hukuk devletinin görünümüne rastlanmaktadır. Ancak bir devletin gerçek bir hukuk devleti olup olmadığı bazı alanlarda daha net olarak anlaşılmalıdır.⁵² Bu alanlardan biri de vergi hukukudur. Vergi hukuku devletin kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olması nedeniyle hukuk devleti kavramı ile yakın ilişki içerisinde.⁵³ Diğer bir ifadeyle, hukuk devleti kavramı vergi hukuku bakımından bir sınır niteliği taşımaktadır. Zira devlet gerek sahip olduğu vergilendirme yetkisi, gerekse ödenmeyen vergilerin tahsili yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Bu bakımdan hukuk devletinde yasama ve yürütme organlarının sahip oldukları bu yetkileri keyfi olarak kullanmalarının önüne geçilmeye çalışılmakta⁵⁴ ve devlete eylemlerinde yasaklayıcı bir alan çizilirken, kişilere de çizilen sınırların aşılmayacağına yönelik güvence sağlanmaktadır.⁵⁵ Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵⁶ "...Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp

yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez..." demektedir. Bu noktada vergi hukuku özelinde icra hukukunun önemi daha da ortaya çıkmaktadır. Zira kamu alacaklarının zorla tahsili sırasında kişilerin temel hak ve özgürlüklerine dokunulmakta ve ölçünün tutturulamaması durumunda da hakların ihlal edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu noktada temel hak ve özgürlüklerin korunması için sadece kanunî düzenlemeler yapılmasının yeterli olmadığı, uygulamanın da bu doğrultuda gelişmesinin zorunlu olduğu unutulmamalıdır. Bu bakımdan idarenin tahsil yetkisini kullanımında hukuka uygun hareket etmesi büyük önem taşımakta ve idareden bu yetkisini kullanımında insan hakları ve hukukun genel değerlerine saygılı olması beklenmektedir.⁵⁷

Hukuk devleti ilkesi kapsamında idarenin tahsil yetkisini kullanımında korunması gereken temel hak ve hürriyetler başlıca; insan onuru, kişiliğin ve kişi özgürlüklerinin korunması, özel hayatın ve haberleşme özgürlüğünün korunması, mülkiyet hakkı ve çalışma hakkı gibi hak ve hürriyetlerden ibaret bulunmaktadır.

2.2.2- İnsan Onuru

1982 Anayasası'nın başlangıç kısmında, "Her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerine yararlanarak millî kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve mad-

⁵⁰ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

⁵¹ Abdullah TEKBAŞ. Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396. Ankara. 2009. (Yargısal Denetim), s. 207.

⁵² ÖZEKES, s. 125.

⁵³ ÇAĞAN, Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 137.

⁵⁴ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN. Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi. Ankara. 2011. s. 39.

⁵⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI ve Hakkı ODABAŞ. "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası". Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt: 2. Sayı:1. Haziran 2000. s. 147.

⁵⁶ T.C. Anayasa Mahkemesi. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42 sayılı Karar, (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

⁵⁷ ÖZEKES, s. 127.

dî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu” belirtilmiş bulunmaktadır.

Aslında Anayasa’da güvence altına alınmış tüm temel haklar insan onurundan kaynaklanmakta ve onun bağımsızlaşmış parçalarını oluşturmaktadırlar. Zira tüm temel haklar insan onuru uğruna gerekli görülerek koruma altına alınmış bulunmaktadır. Bu bakımdan insan onuru yalnız Anayasa’nın başlangıç paragrafıyla değil, aynı zamanda diğer temel haklar ile de korunmuş bulunmaktadır.⁵⁸ Bu sebeple sırf kamu alacağının tahsili amacıyla kişinin temel hak ve özgürlükleri ve dolayısıyla onurunun zarar görmesinin önüne geçilmesi önem taşımaktadır.

Tahsil yetkisinin kullanım süreci kuşkusuz normal ahlakî değerlere sahip bir kişinin onurunu zedelemektedir. Ancak vergi idaresinin bunun ötesinde borçlunun onurunun ayrıca zedelenmesini engellemesi gerekmektedir. Bu bakımdan borçlunun kamu yararı için hukuk devletinin sınırları içinde gerekli ve ölçülü bir yaptırıma maruz kalması dışında ayrıca küçük düşürülmemesi gerekmektedir.⁵⁹

Tahsil yetkisinin dayanağını oluşturan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da insan onurunu korumaya yönelik bazı düzenlemeler mevcut bulunmaktadır. 48’inci maddede düzenlenen tecil müessesesi; 50’nci maddede düzenlenen borçlunun kendisi ya da yakınlarının ölümü halinde takibin geri bırakılması; 70 ve 71’inci maddelerde sayılan haczedilemeyecek mallar ve kısmen haczedilebilecek gelirler; 75 ve 76’nci maddelerde hüküm altına alınan aciz hali ile 78’inci madde hükmü gereği gece vakti haciz yapılamaması borçlunun onurunu korumaya yönelik düzenlemelerdir. Ancak bu noktada

vergi idaresi yetkililerinin 80’inci madde ile kendilerine tanınan zor kullanma yetkisini dikkatli kullanması insan onurunun korunması açısından büyük önem taşımaktadır. Zira madde ile haczedilen malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilmesi, hatta borçlunun üzerinde haczedilebilir kıymetli mallar bulunması ve rızası ile teslim etmemesi durumunda şahsına karşı dahi zor kullanılması noktasında haczi tatbik eden memura yetki verilmiş bulunmaktadır. Vergi idaresinin bu süreçte yapacağı keyfi ve ölçsüz uygulamaların insan onuruna zarar vereceği açıktır. Bu bakımdan idarenin kamu alacağının tahsil edilmesi amacıyla dahi olsa insan onuruna zarar verecek uygulamalardan kaçınması gerekmektedir.

Tüm temel hak ve özgürlüklerin korunması insan onuruna hizmet etmekle beraber özellikle ailenin korunmasını bu kapsamda değerlendirmek mümkündür. Anayasa’nın 41’inci maddesinde ailenin korunması hakkı düzenlenmiştir. Anayasa’nın 2’nci maddesinde düzenlenen sosyal devlet anlayışı, aileyi Türk toplumunun temeli olarak kabul etmektedir. Bu nedenle devletin tüm organlarının ailenin huzur ve refahını koruması beklenmektedir.⁶⁰ O halde, ailenin korunması hakkının temini için tahsil yetkisinin kullanımı sırasında borçlunun yanı sıra ailesinin de haklarının gözetilmesi önem taşımaktadır. Bu bakımdan tahsil yetkisinin kullanımında borçlunun ve ailesinin yaşam hakkının doğrudan ya da dolaylı olarak yok olmasına ve borçlunun onurlu bir varlık olarak toplum içinde varlığını sürdürmesi için gerekli asgarî imkânlardan yoksun kalmasına izin verilmemelidir. Bu çerçevede borçlunun kendisi ve ailesinin geçimini sürdüreceği temel ihtiyaçlarını karşılayabilmesi ve toplum içinde yer ala-

⁵⁸ Zafer GÖREN. Temel Hak Genel Teorisi. Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını. İzmir. 2000. s. 109.

⁵⁹ ÖZEKES, s. 112.

⁶⁰ M. Refik KORKUSUZ. Uluslararası Belgelerde ve Türk Anayasası’nda Temel Hak ve Özgürlükler. Özrenk Matbaacılık. İstanbul. 1998. s. 295.

bilmesi gerekmektedir.⁶¹ Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kişinin ailesinin korunmasına yönelik düzenlemeler olarak 70'inci maddede sayılan haczedilemeyecek mallarda ailenin ihtiyaçları için gerekli mal ve eşyalara yer verilmesini ve 71'inci maddede haczedilebilecek gelir tutarı belirlenirken ailenin geçimini sağlayacak tutarın haciz kapsamı dışında bırakılmasını saymak mümkündür.

2.2.3- Kişiliğin ve Kişi Özgürlüklerinin Korunması

Kişiliğin korunması 1982 Anayasası'nda doğrudan kullanılan bir hak kategorisi ya da ifade olmamakla birlikte, kişiliğin korunmasıyla doğrudan bağlantılı olması nedeniyle Anayasa'nın 17'nci maddesinde düzenlenen "Kişinin dokunulmazlığı, maddî ve manevî varlığı" ile 19'uncu maddesinde koruma altına alınan "kişi hürriyeti ve güvenliği" haklarının bu kapsamda incelenmesi mümkündür.⁶²

Kişi dokunulmazlığı, sağ olarak doğmuş olmak şartıyla ana rahmine düşen herkesin yaşama, maddî ve manevî varlığını geliştirme ve koruma hakkına sahip olması gerekliliğinden hareketle kabul edilmiş bulunmaktadır. Kişi güvenliği hakkı ise kişinin bedeni hareket serbestliğinin elinden alınmamasını konu edinmektedir.⁶³

Kişilerin korunması kendilerini maddî ve manevî yönden geliştirme imkânına sahip olabilmeleri açısından önem taşımaktadır. Zira bu gelişim için insanların öncelikle kendilerini emin ve güvenli hissetmeleri gerekmektedir.⁶⁴ Bu bakımdan kamu icra hukuku uygulayıcılarına da önemli görev düşmektedir. Bugün gelinen noktada kamu icra hukukunda borçlunun borcunu ödememesi

nedeniyle şahsına yönelik yaptırımlar uygulanmasına izin verilmemektedir. Modern icra hukuku şahıs üzerinde değil, mal üzerinde cebir kullanılması ilkesini benimsemektedir. Diğer bir ifadeyle, cebirin konusunu şahıs değil, onun mal varlığı oluşturmaktadır.⁶⁵ Bu sebeple vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanımı sürecinde borçlunun mal varlığı yerine şahsına yönelik müdahaleler kabul edilmemektedir. Bu noktada Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 60'ıncı maddesinde mal bildiriminde bulunulmaması durumunda öngörülen hapsen tazyik cezası ele alınmalıdır. Maddede kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun 15 gün içerisinde borcunu ödememesi ve mal bildiriminde bulunmaması durumunda, mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik edileceği ifade edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus borçlunun ödeme yapmamakla birlikte mal bildiriminde bulunmaması nedeniyle hapis ile tazyik edildiğidir. Bu bakımdan düzenleme alacağı tahsil etmekten ziyade borçluyu mal bildiriminde bulunmaya yöneltmeyi amaçlamaktadır. Nitekim borçlunun mal bildiriminde bulunması durumunda tazyik hapsinin sona erdirilmesi de bunu doğrulamaktadır.

Kişiliğin korunmasından yalnızca kişinin varlığının şeklen korunması anlaşılmalıdır. Kişiliğin korunmasında kişinin yaşaması için zorunlu temel ihtiyaçları bağlamında asgarî mal varlığı değerleri ile ihtiyaçlarının korunması da gerekmektedir. Bu sebeple tahsil yetkisinin kullanımı sırasında borçlunun şahsı ile birlikte, geçim kaynaklarının, konutunun, giyecek, yiyecek, sağlık ve şahsi ihtiyaçları için gerekli eşyalarının korunması da gerekmektedir.⁶⁶ Bu anlayış tahsil

⁶¹ ÖZEKES, s. 113.

⁶² ÖZEKES, s. 149.

⁶³ KORKUSUZ, ss. 235, 236, 239.

⁶⁴ KORKUSUZ, ss. 243-244.

⁶⁵ Adnan GERÇEK. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku. Ekin Yayınevi. Bursa. 2011. s. 16.

⁶⁶ ÖZEKES, s. 154.

yetkisinin kullanımı sürecinde kendisini Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 70 ve 71'inci maddelerinde düzenlenen haczedilmezliğe ilişkin kurallarda göstermektedir. Bu bakımdan tahsil yetkisinin kullanımında vergi idaresinin bu kurallara bağlı kalması gerekmektedir.

2.2.4- Özel Hayatın ve Haberleşme Özgürlüğünün Korunması

Anayasa'nın 20'nci maddesinde özel hayatın gizliliği ve 22'nci maddesinde ise, haberleşme hürriyeti güvence altına alınmış bulunmaktadır. Anayasa'nın 20'nci maddesine göre; "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz".

Özel hayatın temel unsurlarını gizlilik ve bağımsızlık oluşturmaktadır.⁶⁷ Özel hayatın korunması her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmesini ifade etmektedir. Meydana gelen olayların kişinin yalnız kendisince ya da bilmesini istediği kişilerce bilinmesini istemesi kişinin temel haklarından birini oluşturmaktadır. Gerek gerçek gerekse tüzel kişiliklerin içinde buldukları ekonomik durumları ve sahip oldukları ekonomik sırları özel hayatın önemli bir unsurunu oluşturduğundan, bu kişilerin malî ve ticarî durumlarının da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilerek korunması gerekmektedir.⁶⁸ Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107'nci maddesi önem taşımaktadır. Zira "Sırrın İfşası" başlıklı maddede, bu kanunu uygulamakla görevli bulunanların, bu görevleri dolayısıyla borçlunun ve onunla ilgisi bulunanların şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele

ve hesap durumlarına ilişkin öğrendikleri sırlarla, gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri halinde Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi uyarınca cezalandırılacakları belirtilmektedir. Bu kapsamda tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde görev alanların borçlu ve yakınlarının özel hayatına saygı göstermesi gerekmektedir.

Özel hayatın gizliliği kapsamında tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde haczi mümkün olan eşyanın içerisinde, şahsi ve özel hayata ilişkin bilgi ve belgelerin korunmasına ve hatta mümkünse haczedilen şeyden ayrılmasına da dikkat edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu kapsamda örneğin bilgisayarın haczi durumunda içindeki bilgi, kayıt ve resim gibi alacağın elde edilmesine katkı sağlamayacak verilerin borçluya verilmesine ve silinmesine özen gösterilmesi önem taşımaktadır.⁶⁹

Tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde vergi idaresinin ayrıca borçlunun haberleşme özgürlüğünü de gözetmesi gerekmektedir. Bu bakımdan günümüzde artık özellikle ticarî hayatın vazgeçilmez bir unsuru olan telefonların haczi konusunda dikkatli olunması gerekmektedir. Uygulamada vergi idarelerince borçlunun telefonlarının haczedilmesi üzerine yaşanan sıkıntıların bertaraf edilmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğler ile her ne kadar borçluların telekomünikasyon cihazlarının haczi kanunen mümkün olsa da, günümüzde bu cihazların borçluların ticarî, sınaî ve meslekî faaliyetlerinin devamı bakımından arz ettiği önem dikkate alınarak, borçlunun haczedilecek başkaca mallarının bulunmaması ve kamu alacağının zamanaşımına uğramak üzere olması gibi zorunlu haller dışında bu malların haczedilmemesi gerektiği ifade edilmiş bulunmaktadır.⁷⁰

⁶⁷ KORKUSUZ, s. 247.

⁶⁸ TÖRALP, ss. 169-170.

⁶⁹ ÖZEKES, s. 165.

⁷⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı. "410 seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği", R.G. 11.03.2000, (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 22 Haziran 2017.

2.2.5- Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet hakkı, liberal demokratik hukuk devletinde en temel ve eski haklardan birini oluşturmaktadır. Gerek nitelik gerekse kapsam bakımından büyük değişiklikler geçirerek çağlar içinde anlam kazanarak gelişen mülkiyet ilişkisi, 1924 Anayasası'nda doğal hukuk doktrinine dayanırken, 1961 Anayasası'nda modern demokratik anlayışı yansıtan bir kavram niteliği kazanmıştır. 1982 Anayasası'nın bu hakka 1961 Anayasası'ndan farklı olarak "sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler" bölümü yerine "kişi hakları" bölümünde yer vermesi mülkiyeti ve mirası dokunulamaz ve salt bir hak olarak klasik özgürlükler arasında algıladığını göstermektedir.⁷¹ 1982 Anayasası'nın 35'inci maddesinde mülkiyet hakkı;

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz" denilmek suretiyle anayasal güvence altına alınmıştır. Bu haliyle mülkiyet hakkı kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak şartıyla, sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, ürünlerinden yararlanma ve tasarruf etme imkânı vermektedir.⁷²

Hüküm, mülkiyet hakkının hukukî niteliğini açıkça ortaya koymamakla beraber, bu hakka ilişkin güvence alanı sağlamakta ve bir taraftan bu hakkın hukukî sınırlarını belirlerken, diğer taraftan bu hakka müdahalenin yani sınırlamanın da sınırlarını çizerek kamu yararı ile kişisel yarar

arasındaki dengenin kurulması noktasında taraflar bakımından özel hükmü oluşturmaktadır.⁷³

Mülkiyet hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (AİHS) de güvence altına alınmıştır. Sözleşme'nin Ek 1 No.lu Protokol'ünün "Mülkiyetin Korunması" başlıklı 1'inci maddesi şu şekildedir:⁷⁴

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.

1 No.lu Ek Protokol'ün 1'inci maddesi, özel ve tüzel kişilere ait mal ve mülke devlet tarafından yapılabilecek herhangi bir keyfi müdahaleye karşı koruma sağlamakla birlikte devlete özel ve tüzel kişilere ait olan mülkiyetleri kanunlarda belirtilen şartlar altında kullanma ve hatta bu kişileri bunlardan mahrum etme hakkını da tanımaktadır. Bu kapsamda kamu otoriteleri mülkiyetin kullanımını vergilerin, diğer malî yükümlülüklerin ya da ceza ödemelerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla kontrol edebilmektedir.⁷⁵

Sözleşme kapsamında neyin mülkiyet ya da mal teşkil ettiğinin yorumlanmasında Komisyon ve Mahkeme öteden beri üye devletlerin iç hu-

⁷¹ GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, s. 59.

⁷² T.C. Anayasa Mahkemesi, 19.12.2013 tarih ve Başvuru No: 2013/817, Mehmet Akdoğan ve Diğerleri; 30.12.2014 tarih ve Başvuru No: 2013/1301, Necmiye Çiftçi ve Diğerleri Başvuruları, (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

⁷³ Mine Nur BOZDOĞAN. "Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu". Maliye Dergisi. Sayı: 162. Ocak-Haziran 2012. s. 223.

⁷⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi". Strasbourg 2010. (http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf), Erişim tarihi: 29 Eylül 2016. s. 29.

⁷⁵ Aida GRGIĆ ve diğerleri. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı. Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları. Numara 10. Avrupa Konseyi. Belçika. 2007. s. 6.

kuklarından bağımsız hareket ederek mülkiyet kavramını geniş yorumlamaktadır. Buna göre mülkiyet kavramı her türlü malvarlığı hakkını; hatta iç hukukta henüz hak haline gelmemiş hak beklentilerini kapsamaktadır.⁷⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'ne göre Sözleşme, yalnızca bir bütün olarak mülkiyet hakkına müdahalelere karşı koruma sağlamakla kalmamakta; aynı zamanda bu hakkı oluşturan çeşitli unsurlara münferit olarak yapılabilecek müdahalelere karşı da güvence içermektedir. AİHM *Marckx-Belçika* davası kararında (13 Haziran 1979 tarih ve Başvuru No: 6833/74) aynı zamanda bir kişinin mülkü üzerindeki tasarruf hakkının da 1'inci madde tarafından koruma altına alındığına dikkat çekmektedir.⁷⁷ Anayasa Mahkemesi de mülkiyet hakkının, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamına aldığı ifade etmektedir.⁷⁸

Mülkiyet hakkının insanlık tarihi ile birlikte doğduğu kabul edilmektedir. Ancak bu hakkın hiçbir şekilde sınırsız olmayıp, kamu yararına tercih edilemeyeceğinin de kabulü gerekmektedir.⁷⁹ Sözleşmede geçen kanun kavramının kapsam ve unsurları, AİHM içtihadında tespit edilmiş bulunmaktadır. Buna göre Sözleşme bağlamında "kanun", kapsam bakımından Kıta Avrupası hukuk sistemindeki kanun kavramına göre daha geniş bir içerik üstlenmekte ve *Anglo-Sakson* hukuk

sistemini de içerecek şekilde kanunları ve kanun altı hukuk kaynaklarını hatta yazılı olmayan hukuku da kapsayacak şekilde yorumlanmaktadır.⁸⁰

Anayasa'nın 35'inci maddesinde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. 1 No.lu Protokol'ün 1'inci maddesi ise mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, kanunda belirtilen şartlarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini belirtmektedir. Özetle AİHM, kanunda belirtilen şartları, bir diğer ifadeyle, hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken Anayasa, tüm sınırlamaların mutlak olarak kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır.⁸¹ Bu noktada Anayasa Mahkemesi, kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da kişilerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukukî belirlilik taşıması gerektiğini belirtmektedir. Diğer bir ifadeyle, kanunun kalitesi de kanunilik şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem kazanmaktadır.⁸² AİHM'e göre de mülkiyet hakkına vergilendirme aracılığıyla yapılacak müdahale ancak belirli ve öngörülebilir olduğunda meşru bir müdahale oluşturmaktadır. Aynı şekilde, usul

⁷⁶ Ali Rıza ÇOBAN. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Ayrımcılık Yasağı (14. Madde) ve Mülkiyet Hakkı (P1-1) Açısından Uygulanması". Bülent Tanör Armağanı. (Ed. Öget Öktem Tanör). Legal Yayınevi. İstanbul. 2004. ss. 244-245.

⁷⁷ Gilles DUTERTRE. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler. Avrupa Konseyi Yayınları. Almanya. 2003. ss. 313-314.

⁷⁸ T.C. Anayasa Mahkemesi, 15.07.2015 tarih ve E. 2015/39, K. 2015/62 sayılı Karar, (<http://kararlar.yeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

⁷⁹ KORKUSUZ, s. 291.

⁸⁰ Billur YALTI. "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İchtihat". Vergi Sorunları. Sayı: 276. Eylül 2011. s. 8.

⁸¹ T.C. Anayasa Mahkemesi, 19.12.2013, Başvuru No: 2013/817, Mehmet Akdoğan ve Diğerleri; 06.03.2014, B. No: 2013/1436 Celalettin Aşçıoğlu Başvuruları, (<https://kararlar.bilgibankasi.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

⁸² T.C. Anayasa Mahkemesi, 30.12.2014, Başvuru No: 2013/1301, Necmiye Çiftçi ve Diğerleri; 06.04.2017, Başvuru No: 2014/12080, Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Başvuruları, (<https://kararlar.bilgibankasi.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

adil olmadığında; yani kullanılan yetkiye karşı yükümlüye aksini ispat imkânı tanınmadığında da müdahale, keyfi olarak kabul edilmektedir.⁸³

Mülkiyet hakkının vergilendirme işlemlerine karşı en duyarlı hakların başında geldiğini söylemek mümkündür. Zira her vergi ya da malî yükümlülüğün tahsili aynı zamanda mülkiyete yönelen bir müdahale anlamına gelmektedir.⁸⁴ Vergi uyuşmazlıklarında, bir borcun kesinleşmesinden sonra tahsiline yönelik olarak yapılan idarî işlemler, mülkiyet hakkına yönelik bir müdahaleyi gerektirdiğinden, bu süreçte vergi idaresinden ayrı bir titizlik beklenmektedir.⁸⁵ Bu bakımdan tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde bir taraftan kamu yararı amacıyla alacağın tahsiline çalışılırken, diğer taraftan da borçlunun menfaatlerinin mümkün olduğunca telif edilerek mülkiyetinin gereğinden fazla zarar görmesinin önüne geçmeye çalışılması önem taşımaktadır. Bu sebeple kamu alacaklarının cebren tahsili sürecinde vergi idaresinin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinde belirtilen borçlunun kamu alacağına yetecek miktarda menkul malları ile gayrimenkullerine, alacak ve haklarına haciz uygulanmasına dikkat etmesi gerekmektedir. Yine Kanun'un 87'nci ve 94'üncü maddelerinde yer alan malın değerinin %75'inden aşağı olması durumunda satış yapılmamasına yönelik düzenlemeler borçlunun mülkiyet hakkının korunması bakımından önemlidir. Bu bakımdan vergi idaresinin söz konusu hükümlere uygun davranması gerekmektedir.

2.2.6- Çalışma Hakkı

Anayasa'nın 49'uncu maddesinde düzenlenen çalışma hakkı ve ödevine göre devletin çalışma

hayatını geliştirmek için çalışanları koruması gerekmektedir. Maddede çalışma herkes için bir hak olmanın yanı sıra bir ödev olarak düzenlenmiştir. Buna göre devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek; çalışma hayatının gelişimi için çalışanları ve işsizleri korumak; çalışmayı desteklemek; işsizliği önlemeye yönelik elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli önlemleri almak zorundadır.

Çalışma, çalışanın insanlık onurunu koruyarak onun ve ailesinin yaşayabilmek için başkalarının yardımlarını beklemekten de kurtarmaktadır. Bu bakımdan sosyal bir devlette çalışma hakkı, kişilerin sahip oldukları temel bir hak olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda devletten çalışmayı desteklemesi ve işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratması için gerekli tedbirleri alması beklenmektedir.⁸⁶

Elbette ki, işsizliğin yüksek oranlarda seyrettiği günümüzde bu hak devletin herkese iş bulma yükümlülüğü olduğu anlamına gelmeyecektir. Nitekim Anayasa'nın 65'inci maddesinde devletin, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözetmek suretiyle malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği ifade edilmiştir. Ancak bu durum devlet organlarının ve bu kapsamda vergi idaresinin borçluların çalışma hayatlarına zarar verecek müdahalelerden kaçınma yükümlülükleri olmadığı anlamına gelmeyecektir. Bu bakımdan Danıştay, zorunlu bir durum söz konusu olmadıkça borçlunun ticarî faaliyetinin devamı için gerekli olan malları üzerine haciz uygulamasının hukuka aykırı olduğunu ifade etmektedir.⁸⁷ Bu kapsamda vergi idaresinden, tahsil yetkisinin kullanımı sürecinde

⁸³ TÖRALP, ss. 175.

⁸⁴ BOZDOĞAN, s. 224.

⁸⁵ Recep İBİŞ, Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı ve İşlevi. T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2013. s. 109.

⁸⁶ KORKUSUZ, s. 283.

⁸⁷ D. 4. Dairesi, 22.01.1996, E: 1995/4421, K: 1996/30, (Turgut CANDAN. Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara. 2011. s. 395).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinde de belirtildiği üzere borçluların menfaatlerini mümkün olduğunca gözeterek meslekî ve ticarî faaliyetlerine ve çalışma haklarına zarar vermeyecek işlemlerde bulunması beklenmektedir. Aksi halde mükelleflerin çalışma haklarına olumsuz etki eden ya da bu haklarını yok eden uygulamalarla hem mükellefin onuru zedelenebilecek, hem çalışma hayatının zarar görmesi nedeniyle ekonomik faaliyetler olumsuz etkilenecek hem de borçlu ve ailesi yardıma muhtaç bir konuma düşebilecektir. Böyle bir durumun sosyal devlet anlayışı ile de bağdaşmayacağı açıktır.

2.3- Kanunilik İlkesine İlişkin Sınırlar

Tarih boyunca denge sağlanmaya çalışılan devletle kişi ilişkilerinde hukuk devleti kavramına ulaşılarak modern devletin hukukla bağlı kılınması, yalnızca hukukî sınırlar dâhilinde faaliyetlerini gerçekleştirme ve bunun dışına çıkmaması sağlanmaya çalışılmıştır. Genel anlamda kanunilik ilkesini ifade eden bu durum kanunun hüküm sürmesi ve üstün tutulmasını gerektirdiğinden keyfiliğin reddedilmesi anlamına gelmektedir.⁸⁸ Hukuk devletinin bir sonucu ve temel ilkesi konumunda olan kanunilik ilkesi, devlet-kişi ilişkisine dayalı işlemlerin kanunî bir dayanağı olduğu ve dolayısıyla hukuka uygun bulunduğu ifade edilmesi bakımından önem taşımaktadır.⁸⁹ Kanunilik ilkesi, temelini Anayasa'dan almaktadır. Anayasa'nın temel hak ve hürriyetleri

sınırlamanın sınırlarının çizildiği 13'üncü maddesinde, bu sınırların başı olarak kanuniliğe vurgu yapılmaktadır.⁹⁰ Yani sınırlama ancak "kanunla" yapılabilecektir. Ancak bu durum, idarenin düzenleyici işlemler yoluyla temel hak ve hürriyetleri hiçbir şekilde sınırlandıramayacağı anlamını taşımamaktadır.⁹¹

Bir tanım verilmesi gerekirse kanunilik ilkesi, yönetilenlerin anayasalarda üstün birer kavram olarak yer alan kişisel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak kamu hukukunun ve anayasa hukukunun şekillendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan ana bir ilkedir.⁹² Özgür bir toplumda "herkese ve özellikle devlete karşı hukukun egemenliğini" ifade eden kanunilik ilkesi, kamu hukukunun "sinir sistemi" olarak kabul edilmektedir.⁹³

Her ne kadar hukukun olduğu her yerde varlığı zorunlu olsa da çerçevesi anayasalarda çizilen kanunilik ilkesi; suç ve cezaların kanuniliği, kanunî idare ilkesi ve vergilerin kanuniliği gibi farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır.⁹⁴

Günümüzde vergilerin en önemi niteliklerinden biri olan "kanuniliğin" ilk olarak W. Gerloff ve F. Neumark tarafından ilke olarak sınıflandırıldığı⁹⁵ vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır.⁹⁶ Vergilerin kanuniliği ilkesi dar anlamda yalnızca vergilere ilişkin düzenlemelerin kanunla konulması, uygulanması, değiştirilmesi ve kal-

⁸⁸ GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, s. 6.

⁸⁹ Ersan ÖZ, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi. Gazi Kitabevi. Ankara. 2004. s. 75.

⁹⁰ ÖZEKES, s. 90.

⁹¹ Ergun ÖZBUDUN, Türk Anayasa Hukuku. Yetkin Yayınları. Ankara. 2017. s. 115.

⁹² GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, s. 7.

⁹³ Erdoğan TEZİÇ, Türk Anayasa Hukuku. Beta Yayıncılık. İstanbul. 2012. s. 166.

⁹⁴ ÖZ, s. 75.

⁹⁵ TOSUNER ve ÖZ, s. 23.

⁹⁶ Abdullah EKBAŞ ve Ersan ÖZ, "Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi". Vergi Sorunları. Sayı: 178. Temmuz 2003. ss. 176-177.

dırılmasını öngörürken geniş anlamda her türlü malî yükümlülüğü kapsamına almaktadır.⁹⁷ Vergi konulmasını keyfilikten uzaklaştırarak, halkın temsilcilerinin kararına bırakması yönüyle vergilerin kanuniliği ilkesi, insanlığın özgür mücadelesinin bir parçası olma özelliğini taşımakta⁹⁸ ve bugün gelinen noktada hemen hemen tüm dünya ülkelerinin anayasalarının en önemli maddesini oluşturmaktadır.⁹⁹

Vergilerin kanuniliği ilkesinin gereği olarak vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılacağı açıktır. Ancak bu ilke aynı zamanda gerek verginin kurucu temel öğelerinin, gerekse vergi ödevi ve vergi yöntemi, yani usul ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin de kanunlarla düzenlenmesi gereğini kapsamaktadır.¹⁰⁰ Verginin kurucu temel öğeleri; verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi (oranı), vergiyi doğuran olay, verginin konusuna, mükellefiyete ve matraha ilişkin sınırlamalardan oluşurken, vergi ödevi ve vergi yöntemi (usul) ilişkilerini düzenleyen temel öğeler ise; verginin tarhi, tebliği, tahakkuku, borcun sona ermesi, değerlendirme, mükellefin ödevleri, denetlenmesi, vergi uyuşmazlıkları ve cezai yaptırımlardan oluşmaktadır. Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında kanunilik ilkesini geniş yorumlamakta ve görüşünü şu şekilde ifade etmektedir:¹⁰¹

“Anayasa koyucunun, her çeşit malî yükümlerinin kanunla konulmasını buyururken, keyfî ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması amacını güttüğünde kuşku yoktur.

Kanun koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir malî yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olmaz. Malî yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküm, bu yönleri dolayısıyla, kanunda yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfî uygulamalara yol açabilir. Bu bakımdan yükümler, belli başlı unsurları da açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunlarla düzenlenmelidir¹⁰²”

Vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak kanunî idare ilkesi önem kazanmaktadır.¹⁰³ Zira vergilere ilişkin esaslı unsurların kanunla konuluyor olmalarının ötesinde idarenin vergilendirmeye ilişkin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, kanunilik ilkesi vergi kanunlarının varlığının yanı sıra, bu kanunların doğru bir şekilde uygulanmasını da kapsamına almaktadır.¹⁰⁴

Anayasa'nın 8'inci maddesinde “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir”; 123'üncü maddesinde ise “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir” hükümleri yer almaktadır. Kanunî idare ilkesinin dayanağını oluşturan bu hükümler, idarenin belirli bazı konularda eylemde bu-

⁹⁷ TOSUNER ve ÖZ, s. 23.

⁹⁸ Nihal SABAN. Vergi Hukuku. Beta Yayıncılık. İstanbul. 2009. s. 48.

⁹⁹ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. TOSUNER ve ÖZ, ss. 23-30.

¹⁰⁰ GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, ss. 134, 144.

¹⁰¹ TEKBAŞ ve ÖZ ss. 178-179.

¹⁰² T.C. Anayasa Mahkemesi. 24.03.1970 tarih ve E. 1969/65, K. 1970/16 sayılı Karar, (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

¹⁰³ ÇAĞAN, Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 137.

¹⁰⁴ Ahmet G. KUMRULU. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: 36. Sayı: 1-4. 1979. (Anayasal Temeller). ss. 150-151.

lunabilmesi için kanunî bir yetki almış olmasını gerekli kılmaktadır. İdarenin kanunî yetkiye ihtiyaç duyduğu alanların başında kişilerin hak ve özgürlükleri gelmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasının bir yolu idarenin eylem ve işlemlerinin kanunlarla sınırlandırılmasıdır.¹⁰⁵ Bu noktada zor kullanma ve temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale gerektirdiğinden icra hukuku öne çıkmakta ve tüm konuların kanunla düzenlenmesi zorunluluğu daha da önem kazanmaktadır.¹⁰⁶

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi idarenin tahsil yetkisinin kullanım alanı olan cebri icra alanında da kanunilik ilkesi ve bunun bir sonucu olarak kanunî idare ilkesi en temel ilkeler konumundadır. Kanunilik ilkesi gereği tahsil yetkisinin kullanımına ilişkin yorum ve uygulamaların kanunun sınırlarını aşmama zorunluluğu bulunmaktadır. Zira tahsil yetkisinin kullanımı, gerek kişilik gerekse mal varlığı bakımından kişilerin hâkimiyet alanlarına doğrudan bir müdahaleyi gerektirmekte ve ağır sonuçlar yaratma ihtimali bulunmaktadır. Bu bakımdan tahsil yetkisinin kullanımının öngörülebilir, sınırları baştan belirli ve keyfiliğe imkân tanımayacak nitelikte olması önem taşımaktadır.¹⁰⁷

2.4- Ölçülülük İlkesine İlişkin Sınırlar

2.4.1- Genel Açıklama

İdarenin faaliyetlerini devam ettiren kişilerin temel hak ve özgürlüklerine zaman zaman

zorunlu olarak, zaman zaman keyfi, zaman zaman ise farkında olmadan müdahalesi söz konusu olmaktadır.¹⁰⁸ Ancak temel hak ve özgürlüklerin sınırsız olmadığı ve bazı sınırlamalara tâbi tutulması gerektiği açıktır. Temel hak ve hürriyetlerde özgürlük asıl; sınırlama ise istisnadır. Bu nedenle sınırlamanın bir sınırının olması doğaldır. İşte ölçülülük ilkesi bu sınırlamanın sınırının belirlenmesinde bir ölçüt olarak öne çıkmaktadır.¹⁰⁹ Bu doğrultuda ilke, amaca ulaşmak için gereken ölçünün aşılmasını sağlayarak özgürlüklerin keyfi olarak ve gereğinden fazla sınırlandırılmasının önüne geçilmesine hizmet etmektedir.¹¹⁰ Ancak bunun için ulaşılmak istenen amaçla, başvuru- lar araç arasında dengeli bir ilişkinin var olma zorunluluğu bulunmaktadır.¹¹¹ Ölçülülük ilkesi olarak tanımlanan bu ölçüt, özgürlüklerin asıl, sınırlamanın istisnai olması kuralıyla da uyusmaktadır.¹¹²

Kavram olarak ölçülülük; bir fiilin yöneldiği amaçla orantılı olmasını; temel hak ve özgürlüklere sınırlandırmalar getirildiğinde ise, amaca ulaşmada zorunlu ve gerekli olandan fazlasına başvurulamamasını ifade etmektedir.¹¹⁴ O halde ölçülülük ilkesi; “bir özgürlük ya da hakkı sınırlandırmada başvuru aracının, sınırlandırmayla ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olması, sınırlandırma aracının, amaç için gerekli olması, araçla amaç arasında ölçülü bir oran bulunması alt görünümünü içeren bir ilke¹¹⁴” olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşıla-

¹⁰⁵ GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, s. 6.

¹⁰⁶ ÖZEKES, s. 90.

¹⁰⁷ ÖZEKES, ss. 89-90.

¹⁰⁸ Yücel OĞURLU, Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 17.

¹⁰⁹ Yusuf KARAKOÇ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, (Anayasal Vergilendirme İlkeleri), s. 1280.

¹¹⁰ Yüksel METİN, Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 16.

¹¹¹ Yusuf KARAKOÇ, Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016 (Kamu İcra), s. 60.

¹¹² TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, s. 154.

¹¹³ Mehmet YÜCE, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 53.

¹¹⁴ ÖZBUDUN, s. 116.

cağı üzere ölçülülük ilkesi, yazından ve Anayasa Mahkemesi kararlarından da çıkan esaslara göre üç alt ilkeyi içerecek şekilde tanımlanmaktadır. Bunlar elverişlilik, gereklilik ve orantılılıktır.¹¹⁵

Elverişlilik ilkesine göre kullanılan araç, amaca ulaşmada etkisiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı ise başvuru önlem elverişsiz sayılmaktadır. Ancak sınırlama aracının sadece elverişli olması yeterli olmayıp, aynı zamanda gerekli olması şartı da aranmaktadır.¹¹⁶ Gereklilikten kastedilen ise hak ve özgürlükleri daha az sınırlayıcı bir tedbirle aynı sonuca varmanın mümkün olmamasıdır.¹¹⁷

Ölçülülük denetiminin son aşaması olan orantılılık ilkesinde ise, yükümlülüğün kişiler için katlanılamaz olup olmadığı denetlenmektedir. Eğer başvurulacak araç nedeniyle meydana gelecek olan kayıpla giderilecek ihtiyaç ve ulaşılması hedeflenen fayda arasında bir denge kurulamamışsa başvuru araç orantısız olarak kabul edilmektedir.¹¹⁸

Bugünkü anlamıyla ilk kez 19'uncu yüzyılda Prusya Yüksek İdare Mahkemesince kullanılmış olan ölçülülük ilkesinin önemi son yıllarda sürekli olarak artmış ve hukukun hemen hemen tüm alanlarında uygulanmaya başlanmıştır.¹¹⁹ Ceza hukukunda cezanın suçla orantılı olması prensibiyle tanımlanabilen ve uygulanan ölçülülük ilkesi, yaptırımların genişlemesiyle birlikte ortaya çıkan idarî yaptırımlar bakımından idare hukukuna da girmiş bulunmaktadır.¹²⁰ Ölçülülük ilkesine idare hukuku alanında idarenin yetkilerinin kul-

lanımında ölçülü olması ve durumun gereklerine uygun davranıp davranmadığının denetlenmesi amacıyla başvurulmaktadır.¹²¹

2.4.2- Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukuku bakımından da ölçülülük ilkesi büyük bir önem taşımaktadır. Getirilen malî yükümlülüklerin zorunlu ve amacına uygun olması, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve hürriyetleri kullanılamaz hale getirmemesi ölçülülük ilkesinin gereğidir. Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, "vergi politikası kapsamında alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makul bir ilişkinin bulunmasını ifade etmektedir". Vergi kanunlarının kişilerin hak ve özgürlüklerini ölçsüz ve aşırı bir şekilde sınırlandırması halinde kişilerin anayasal güvencelerden mahrum kalmaları söz konusu olacağından, gerek vergi oranları ve uygulanan güvenlik önlemleri, gerekse her türlü yaptırım ve uygulama açısından ölçülülük ilkesine uyulması gerekmektedir.¹²² Bu noktada ölçülülük ilkesi, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde bir sınırlama aracı olarak kullanılmaktadır.¹²³

Anayasa'nın 13'üncü maddesinde temel hak ve hürriyetlerin genel olarak sınırlandırılması düzenlenirken, 73'üncü maddesinde vergilendirme yetkisinin kullanımı yoluyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasının özel haline yer verilmektedir. Diğer bir ifadeyle, Anayasa'nın 73'üncü maddesi vergilendirme yetkisinin kul-

¹¹⁵ TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, s. 155.

¹¹⁶ OĞURLU, ss. 36-37.

¹¹⁷ METİN, s. 30.

¹¹⁸ OĞURLU, s. 38.

¹¹⁹ METİN, s. 19.

¹²⁰ YÜCE, s. 53.

¹²¹ OĞURLU, s. 35.

¹²² KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, ss. 1282- 1283.

¹²³ Abdullah TEKBAŞ. "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler". Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: 12. Özel Sayı. 2010. (Anayasal İlkeler). s. 160.

lanımı suretiyle temel hak ve özgürlüklerin özel sınırlandırma maddesi niteliği taşımaktadır.¹²⁴ Vergilendirme yetkisinin, mükellefler nezdinde ne ölçüde kullanılabilmesi ile ilgili bir vergi hukuku ilkesi olan “malî güce göre vergilendirme ilkesi” esas olarak ölçülülük ilkesi ile bağlantılı bulunmaktadır.¹²⁵ Ancak Karakoç her ne kadar malî güce göre vergilendirme ilkesinin bir anlamda ölçülülük ilkesi gibi düşünüyor olsa da, ölçülülük ilkesinin yalnızca malî yükümlülüklerin konulması noktasında değil, aynı zamanda söz konusu malî yükümlülüklerle ilişkin uygulama yaparken ve uyumsuzlukların çözümü sürecinde de dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir.¹²⁶

Devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi kapsamında koymuş olduğu malî yükümlülüklerin zorla tahsili sürecinde de ölçülülük ilkesine bağlı kalması önem taşımaktadır. Zira zaman zaman kişilerin temel hak ve hürriyetlerine ağır müdahale gerektiren idarenin tahsil yetkisinin kullanımı işlemlerinde ölçülülük daha da büyük önem kazanmaktadır.¹²⁷ Her ne kadar bu ilkenin icra hukukunda kullanılmasına karşı çıkmış olursa da, günümüzde bu görüşün geçerliliğini yitirdiğini söylemek mümkündür. Zira alacağın tahsili aşamasında gerektiğinde zor kullanacak olan cebrî icra organlarının hiçbir ilke ve sınırlamaya tâbi olmamaları uygun olmayacaktır.¹²⁸ Bu kapsamda kamu alacağının tahsilinde görevli haciz memurlarının borçlunun temel haklarına

müdahale niteliğini taşıyan haciz işlemini uygulaması esnasında ölçülülük ilkesine uymaları gerekmektedir.¹²⁹ Ölçülülük ilkesi gereği borçlunun haczedilecek malları alacağın çok üzerinde bir değere sahip olmamalıdır. Aksi halde ölçülülük ilkesi zedelenmiş olunacaktır.¹³⁰ Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 62’nci maddesinde de “Borçlunun... alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur” denilmek suretiyle ölçülülük ilkesinin gözetilmesi amaçlanmıştır. Yine ölçülülük ilkesi gereği, haczedilen ve paraya çevrilmesi gereken değerlerin borçluyu minimum zarara uğratacak ve alacağı karşılamaya yetecek miktarda olması da gerekmektedir.¹³¹

Ölçülülük ilkesinin yalnızca malî yükümlülüklerinin aslı için değil, fer’ileri ve vergi kanunlarına aykırı hareketler neticesinde işlenen suç ve kabahatlere uygulanacak yaptırımlar bakımından da geçerli olması ve malî yükümlülükler bakımından Anayasa’da açıkça ifade edilmesi gerekmektedir.¹³²

Cebrî icrada ölçülülük ilkesinin son unsuru olan orantılılık özel bir önem taşımaktadır. Cebrî icra uygulamalarında elverişlilik ve gereklilik açısından genellikle fazla bir sorun yaşanmazken, amaç ve araç arasındaki orantının sağlanması her zaman mümkün olamamaktadır. Bu nedenle cebrî icra alanında ölçülülük ilkesi orantılılık şeklinde de ifade edilmektedir. Burada belirtilmesi

¹²⁴ KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, ss. 1281-1282.

¹²⁵ TEKBAŞ, Anayasal İlkeler, s. 160.

¹²⁶ Yusuf KARAKOÇ. “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi”. Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler. (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin). On İki Levha Yayıncılık. İstanbul. 2012. (Vergi Ödevi). s. 94.

¹²⁷ Ülkü AZRAK. “Türk Hukuku’nda Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar”. Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı. (Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar). Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2010. s. 102.

¹²⁸ ÖZEKES, s. 208.

¹²⁹ KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, s. 1283.

¹³⁰ ÖZEKES, s. 211.

¹³¹ OĞURLU, s. 112.

¹³² KARAKOÇ, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, s. 1283.

gereken husus, icra hukukunun niteliği gereği yapılan takip sonucu borçlunun zarar görmesinin kaçınılmaz olduğudur. Ancak bu zararın hukuken kabul edilen makul sınırlarda olması gerekmektedir. Bu tür bir zararın ölçülülük ilkesini zedelediğini öne sürmek mümkün değildir. Zira bu noktada amaç ile araç arasında orantı olduğu kabul edilmektedir.¹³³

2.5- Sosyal Devlet İlkesine İlişkin Sınırlar

Sosyal devlet, ekonomik bakımdan güçsüz olan kişileri koruma düşüncesinden hareketle geliştirilmiş olan bir kavramdır.¹³⁴ Temelleri 19'uncu yüzyıla dayanan sosyal devlet olgusu¹³⁵ son yüzyılda yaşanan gelişmeler neticesinde jandarma devlet anlayışından sosyal refah devletine yönelişin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.¹³⁶

Sosyal devlet, devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmek suretiyle sınıf çatışmalarını yumuşatması ve millî bütünleşmeyi sağlamasına yönelik devlet anlayışıdır.¹³⁷ 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinin gerekçesinde ve birçok Anayasa Mahkemesi kararında¹³⁸ sosyal hukuk devletin ne anlama geldiği açıklığa kavuşturulmaktadır.¹³⁹ 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinin gerekçesinde sosyal hukuk devleti, "bizzat devletin koyduğu hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek

için, tasarladığı maddî ve manevî değerlere sahip olmayan kişilerin yardımcısı olacağı devlet"¹⁴⁰ olarak ifade edilmektedir.

Üzerinde fikir birliği bulunan ortak bir tanımını vermenin zor olması nedeniyle sosyal devlet kavramı devletin ulaşmak istediği amaçlara ve üstlendiği görevlere göre tanımlanmaya çalışılmaktadır.¹⁴¹ Sosyal devletin amaçları sosyal güvenliğin, sosyal adaletin ve sosyal refahın sağlanmasıdır.¹⁴²

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti yalnız "hukuk devleti" olarak değil, "sosyal bir hukuk devleti" olarak nitelendirilmiştir. 1982 Anayasası ile devlete "kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak şekilde sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak" görevi yüklenmiştir. Sosyal devlet bu görevi yerine getirirken mutlak bir sosyal ve ekonomik eşitlik değil, fırsat eşitliği anlayışıyla hareket etmektedir.¹⁴³ Bu noktada hukuk devleti ile sosyal devlet arasındaki fark olarak eşitlik anlayışı kendini göstermektedir.¹⁴⁴ Hukuk devleti kanun önünde eşitliği benimserken, sosyal devlet bunun ötesine geçerek fırsat eşitliğini hedeflemekte ve sınıflar arası denge kurmaya çalışmaktadır.¹⁴⁵ Diğer

¹³³ ÖZEKES, s. 209- 210.

¹³⁴ ÇAĞAN, Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 144.

¹³⁵ TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, s. 101.

¹³⁶ ÖZEKES, s. 221.

¹³⁷ ÖZBUDUN, s. 140.

¹³⁸ T.C. Anayasa Mahkemesi, 17.10.1972 tarih ve E. 1972/16, K. 1972/49; 18.02.1985 tarih ve E. 1984/9, K. 1985/4; 25.12.2014 tarih ve E. 2013/111, K. 2014/195; 14.05.2015 tarih ve E. 2014/177, K. 2015/49 sayılı Kararlar, (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

¹³⁹ BAYRAKLI ve ODABAŞ, s. 150.

¹⁴⁰ Abdullah SEZER. "1982 Anayasası Gerekçeleri", (https://www.scribd.com/fullscreen/38186519?access_key=key-1b6fpqwasdhxzl5rtg6). Erişim tarihi: 07 Eylül 2015. ss. 21-22.

¹⁴¹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 190.

¹⁴² ÇAĞAN, Türk Anayasası, s. 182.

¹⁴³ ÖZBUDUN, s. 142.

¹⁴⁴ TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, s. 102.

¹⁴⁵ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 190.

bir ifadeyle, sosyal devlet, hukuk devletinden farklı olarak devlete bir kısım görevler yüklemektedir.¹⁴⁶ Sosyal devlet, hukuk devletinin kişilerin özgürlük ve güvenliklerini koruma hedefinin ötesinde, korunmaya muhtaç çoğunluğun hayat şartlarının düzeltilmesini amaçlamaktadır.¹⁴⁷

Sosyal devlet ilkesi hukuk devleti ilkesi ile çatışıyor gibi görünse de aslında birbirlerini tamamlamaktadır.¹⁴⁸ Zira gerçek hukuk devleti ancak sosyal devlet anlayışına hizmet etmesi halinde anlam kazanmakta ve hukuk devletinin amaç edindiği kişiliğin korunması, toplumda ancak sosyal güvenlik ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilmektedir.¹⁴⁹

Sosyal devlet olmanın gereği, esas olarak sosyal dengesizliklerin giderilmesinin amaçlanması ve insan onurunun korunması için asgarî sosyal standartların garanti altına alınmasıdır.¹⁵⁰ O halde, devletin sosyal devlet olma derecesini ekonomik ve sosyal hakların gerçekleştirilme derecesi belirlemektedir.¹⁵¹ Günümüz anlayışında sosyal devlet, ne kişilerin temel hak ve özgürlüklerini elinden almaya çalışan ne de kişileri kaderleriyle baş başa bırakıp onlara yalnız güvenlik sağlamakla yetinen 19'uncu yüzyılın sözde liberal devletidir. Bugünkü anlayışta sosyal devlet, liberal devletin hak ve özgürlüklerini sosyal ve ekonomik haklarla tamamlamaktadır.¹⁵² Anayasa'daki anlayış sosyal devletin gereklerini yerine

getirirken siyasal iktidarları belirli bir ekonomi modeli uygulamaya zorlamamaktadır.¹⁵³ Siyasal iktidarların sosyal devletin amaçlarına görüşleri doğrultusunda önem ve öncelik vermeleri söz konusu olabilmektedir.¹⁵⁴

Sosyal devletin açıklanmasında önemle belirtilmesi gereken husus, sosyal devleti yalnız hangi ekonomik politikayı izlerse izlesin kişilerin sosyal durumlarıyla ilgilenip onlara asgarî bir hayat düzeyi sağlamayı amaçlayan devlet olarak tanımlamanın, onun en önemli niteliğini göz ardı etmek anlamına geleceğidir. Bu önemli nitelik, çalışanların devlet sistemi içindeki yeri ve ağırlığıdır. Nitekim bir devletin sosyal devlet olması, güçsüzlerin gücünü devlet yapısında hissettirecek kurum, mekanizma ve yolların mevcut olmasıyla mümkün olabilmektedir.¹⁵⁵ Ulaşılan en son ve en olumlu devlet anlayışı olarak sosyal devlet, uygulanabildiği noktada toplumdaki ikilikleri ortadan kaldırarak, tüm kişilerin gelecekte emin olarak huzur içinde yaşamalarını sağlayacaktır.¹⁵⁶

Sosyal devletin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için devletin ekonomiye müdahalesi kaçınılmaz olmakla birlikte, bu müdahalelerin ölçü ve sınırlarının ne olması gerektiği tartışmalıdır.¹⁵⁷ Bu noktada sosyal devlet ilkesinin cebrî icra hukuku bakımından önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü devletin sırf alacağını tahsil etmek uğruna borçlunun her şeyinin elinden alınarak yardıma

¹⁴⁶ ÇAĞAN, Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 144.

¹⁴⁷ TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, s. 102.

¹⁴⁸ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, ss. 190-191.

¹⁴⁹ T.C. Anayasa Mahkemesi. 17.10.1972 tarih ve E. 1972/16, K. 1972/49 sayılı Karar, (<http://kararlariyeni.anayasa.gov.tr/>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

¹⁵⁰ TAVŞANCI, s. 145.

¹⁵¹ İhsan Bahri BELLEK. "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi". Vergi Sorunları. Sayı: 105. Haziran 1997. s. 71.

¹⁵² GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, s. 122.

¹⁵³ ÖZBUDUN, s. 144.

¹⁵⁴ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s. 190.

¹⁵⁵ BELLEK, s. 71.

¹⁵⁶ GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, s. 122.

¹⁵⁷ ÖZBUDUN, s. 143.

muhtaç hale getirilmesi devletin sosyal koruma görevi gereği ona asgarî hayat standartlarını sağlamasını zorunlu kılacaktır. Diğer bir ifadeyle, devlet bir eliyle aldığı, diğer eliyle borçluya vermek zorunda kalacaktır. Bu bakımdan her ne kadar icra hukuku yaptırım ve zor kullanma hukuku olsa da bunun bir cezalandırma hukuku olmadığı unutulmamalı ve tahsil yetkisi buna uygun olarak kullanılmalıdır.¹⁵⁸

SONUÇ

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi gereği, idarede istikrar ve kamu menfaatlerinin kişi menfaatlerine üstün tutulması ilkeleri, kamunun ihtiyaçlarının karşılanması için gerekli fonların riske atılmadan, düzenli ve zamanında teminini zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluğa bağlı olarak kamu alacaklarının belirli, özel ve etkili usullere göre tahsili söz konusu olmaktadır. Bu kapsamda kamu alacaklarının tahsilinde vergi idaresinin sahip olduğu çok önemli bir yetki olan tahsil yetkisi, vergi idaresinin mükelleflerce vadesinde gönüllü olarak ödenmeyen kamu alacaklarını herhangi bir mahkeme kararına ya da icra ve iflas dairelerinin yardımına gerek duymaksızın kendi teşkilatı ile haciz ve satış gibi yollara başvurmak suretiyle tahsil edebilme yetkisini ifade etmektedir.

Her yetki gibi tahsil yetkisi de sınırsız olmayıp, idarenin bu yetkiyi ancak birtakım kanun ve anayasa düzeyinde belirlenmiş sınırlar dâhilinde kullanması mümkün olabilmektedir. Vergilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere anayasal haklara bir müdahale niteliğinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu yetkinin kullanımında anayasal sınırlara uyulmasının önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda idarenin, kişilerin başta insan onuru, kişinin dokunulmazlığı, maddî ve manevî varlığı, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayat ve haberleş-

me özgürlüğü, mülkiyet hakkı ve çalışma hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerinin korunması için hukuk devleti ilkesi çerçevesinde hareket ederek, kişilerin hukukî güvenliklerini sağlaması gerekmektedir. Yine kanunilik ilkesi gereği tahsil yetkisinin kullanımına ilişkin yorum ve uygulamaların kanunun sınırlarını aşmaması, yetkinin kullanımında ölçülük ilkesine uyulması ve sosyal devlet ilkesi gereği sırf alacağın tahsil edilebilmesi uğruna borçlunun yardıma muhtaç hale getirilmemesi de önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- AKTAN, C. C. (1998). Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni, *Vergi Sorunları*, Sayı: 118, ss. 13-17.
- ALİEFENDİOĞLU, Y. (1998). Türk Anayasa Mahkemesi'nin Hukuk Devleti Anlayışı, *Hukuk Devleti Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4*, (Ed. Hayrettin Ökçesiz), Afa Yayınları, İstanbul, ss. 147-167 (Türk Anayasa Mahkemesi).
- ALİEFENDİOĞLU, Y. (2001). Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 2, ss. 29-68. (Hukukun Üstünlüğü).
- ARIKAN, Z. (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ. (2010). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", (http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf). Erişim tarihi: 24 Temmuz 2018.
- AZRAK, Ü. (2010). *Türk Hukuku'nda Temel Hak ve Özgürlüklerden Kaynaklanan Sınırlar*, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun

¹⁵⁸ ÖZEKES, ss. 222-223.

- ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, (Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 96-105.
- BAŞAR, C. (2014). Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 16, Özel Sayı, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, ss. 4567-4611.
 - BATUN, M. (2010). Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler, *Yaklaşım*, Sayı: 206, ss. 258-264.
 - BAYRAKLI, H. H. (2009). *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
 - BAYRAKLI, H. H. ve ODABAŞ, H. (2000). Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, ss. 141-156.
 - BELLEK, İ. B. (1997). Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları*, Sayı: 105, ss. 70-83.
 - BOZDOĞAN, M. N. (2012). Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu, *Maliye Dergisi*, Sayı: 162, ss. 219-237.
 - CANDAN, T. (2011). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
 - ÇAĞAN, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 37, Sayı: 1-4, ss. 129-151 (Hukuk Devletinde Vergilendirme).
 - ÇAĞAN, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982 (Vergilendirme Yetkisi).
 - ÇAĞAN, N. (1984). Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi, *Anayasa Yargısı*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Cilt: 1, Ankara, ss. 171-182 (Türk Anayasası).
 - ÇAĞLAYAN, R. (1998). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: II, Sayı: 1, ss. 41-54.
 - ÇOBAN, A. R. (2004). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Ayrımcılık Yasağı (14. Madde) ve Mülkiyet Hakkı (P1-1) Açısından Uygulanması, *Bülent Tanör Armağanı*, (Ed. Öget Öktem Tanör), Legal Yayınevi, İstanbul, ss. 243-260.
 - DUTERTRE, G. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler*, Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya.
 - ERDOĞAN, M. (2012). *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
 - EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS (HUDOC) (2018). ([https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid2%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]})), Erişim tarihi: 31 Temmuz 2018.
 - GERÇEK, A. (2011). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
 - GİRİTLİ, İ., BİLGİN, P. ve AKGÜNER, T. (2006). *İdare Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul.
 - GÖREN, Z. (2000). *Temel Hak Genel Teorisi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir.
 - GÖZLER, K. (2001). Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri (Anayasanın 13'üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme), *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 59, Sayı: 2001/4, ss. 53-67.
 - GÖZÜBÜYÜK, A. Ş. ve TAN, T. (2011). *İdare Hukuku Cilt I, Genel Esaslar*, Turhan Kitabevi, Ankara.
 - GRGIĆ, A., MATAGA, Z. LONGAR, M. ve VILFAN, A. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Numara 10, Avrupa Konseyi, Belçika.

- GÜNDAY, M. (2017). *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- GÜNEŞ, G. (2008). Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler, *Vergi Sorunları*, Sayı: 237, ss. 163-178 (Verginin Anayasal Temelleri).
- GÜNEŞ, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, Yayıncılık, İstanbul (Verginin Yasallığı).
- İBİŞ, R. (2013). *Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesinin Kapsamı ve İşlevi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- KARAHANOĞULLARI, O. (2012). *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- KARAKOÇ, Y. (2012). Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, ss. 83-98 (Vergi Ödevi).
- KARAKOÇ, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Özel Sayı, ss. 1259-1308 (Anayasal Vergilendirme İlkeleri).
- KARAKOÇ, Y. (2016). *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara (Kamu İcra).
- KORKUSUZ, M. R. (1998). *Uluslararası Belgelerde ve Türk Anayasası'nda Temel Hak ve Özgürlükler*, Özrenk Matbaacılık, İstanbul.
- KUMRULU, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 36, Sayı: 1-4, ss. 147-162 (Anayasal Temeller).
- KUMRULU, A. G. (1981). Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, Ankara, ss. 647-668 (Vergi İcra Hukuku).
- METİN, Y. (2002). *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- OĞURLU, Y. (2002). *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. (2011). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZ, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZBUDUN, E. (2017). *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- ÖZEKES, M. (2009). *İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- PEKCANITEZ, H., ATALAY, O., SUNGURTEKİN ÖZKAN, M. ve ÖZEKES, M. (2012). *İcra ve İflas Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- SABAN, N. (2009). *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- SARAÇ, O. (2003). Vergilemede Anayasal Denetim, *Yaklaşım*, Yıl: 11, Sayı: 124, ss. 119-127.
- SAVAŞ, H. H. (2001). Kamu Alacaklarında İptal Davası, *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 48, (<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/12a/01.htm>), Erişim tarihi: 23 Temmuz 2018.
- SEZER, A. (2018). 1982 Anayasası Gereklere, (https://www.scribd.com/fullscreen/38186519?access_key=key-1b6fpqwasdhxzl5rtg6), Erişim tarihi: 31 Temmuz 2018.
- SOYSAL, M. (1986). *100 Soruda Anayasanın Anlamı*, Gerçek Yayınevi, İstanbul.
- TANÖR, B. ve YÜZBAŞIOĞLU, N. (2012). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- TAVŞANCI, A. (2005). Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası, *Vergi Sorunları*, Sayı: 203, ss. 134-151.

- TAYLAR, Y. (2007). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, *Vergi Dünyası*, Yıl: 26, Sayı: 307, ss. 196-214.
- TEKBAŞ, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, (Yargısal Denetim).
- TEKBAŞ, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, ss. 123-191 (Anayasal İlkeler).
- TEKBAŞ, A. ve ÖZ, E. (2003). Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları*, Sayı: 178, ss. 176-185.
- TEZİÇ, E. (2012). *Türk Anayasa Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- TOSUNER, M. ve ARIKAN, Z. (2018). *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- TOSUNER, M. ve ÖZ, E. (2004). Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu, *Vergi Dünyası*, Sayı: 272, ss. 23-30.
- TÖRALP, F. (2012). Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, ss. 163-182.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (1963). "11.10.1963 tarih ve E. 1963/124, K. 1963/243 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (1970). "24.03.1970 tarih ve E. 1969/65, K. 1970/16 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (1972). "17.10.1972 tarih ve E. 1972/16, K. 1972/49 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (1975). "15.04.1975 tarih ve E. 1973/19, K. 1975/87 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (1985). "18.02.1985 tarih ve E. 1984/9, K. 1985/4 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (1986). "27.03.1986 tarih ve E. 1985/31, K. 1986/11 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (1989). "07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (2013). "19.12.2013 tarih ve B. No. 2013/817 Mehmet Akdoğan ve Diğerleri Başvurusu". (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (2014). "06.03.2014 tarih ve B. No. 2013/1436 Ce-lalettin Aşçıoğlu Başvurusu". (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (2014). "25.12.2014 tarih ve E. 2013/111, K. 2014/195 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (2014). "30.12.2014 tarih ve B. No. 2013/1301 Necmiye Çiftçi ve Diğerleri Başvurusu". (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (2015). "14.05.2015 tarih ve E. 2014/177, K. 2015/49 sayılı Karar". (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.

- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (2015). “15.07.2015 tarih ve E. 2015/39, K. 2015/62 sayılı Karar”. (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. ANAYASA MAHKEMESİ (2017). “06.04.2017 tarih ve B. No. 2014/12080 Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Başvurusu”. (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>). Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. (2000). 410 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği, R.G. 11.03.2000, (<http://www.gib.gov.tr/gib-mevzuat>), Erişim tarihi: 25 Temmuz 2019.
- ÜSTÜN, Ü. S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- YALTI, B. (2011). Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 276, ss. 7-17.
- YILMAZ, G. (2003). Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları*, Sayı: 177, ss. 194-206.
- YÜCE, M. (2013). *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.