

## ANAYASA'DA BULUNAN KİŞİ HAK VE ÖDEVLERİNİN SINIRLANDIRILMASI: VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

İbrahim ORGAN<sup>1</sup>  
Ali Gökhan GÖLÇEK<sup>2</sup>

### Özet

Anayasa, en genel anlamıyla devletin organlarını düzenleyen bir şema, bir düzendir. Diğer bir deyişle, devlet bünyesinde yer alan organların işleyişi ve yurttaşların haklarıyla ilgili temel hukuki hükümlerin yer aldığı, yasama, yürütme, yargılama erklerinin nasıl kullanılması gerektiğini gösteren yasalar üstü, toplumsal sözleşmelerdir. Çalışmanın konusunu oluşturan, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın ikinci kısmında yer alan temel hak ve ödevler başlığının ikinci bölümünde düzenlenen kişi hak ve ödevleri, toplu hak ve hürriyetleri, diğer bir deyişle sosyal hakları, dışarıda bırakan doğrudan bireyi ilgilendiren hükümlerin yer aldığı kanun maddelerinden oluşmaktadır. Bazı durumlarda bahsedilen hakların sınırlandırılması söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte devlet, bu düzen içerisinde egemenlik gücüne dayanarak harcamalar yapmakta ve bunların finansmanını karşılamak amacıyla da kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Devletin en temel kamu gelir kalemi, vergilerdir. Devlet, yurttaşlarından vergi toplarken, bireylerin temel hak ve hürriyetleri alanına girebilmektedir. Özellikle, özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat hürriyeti, haberleşme özgürlüğü ve mülkiyet ve miras hakkına ilişkin hükümlerde vergileme noktasında bir ilişki doğmaktadır. Çalışmanın özgül yanını, kişisel hak ve ödevlerin sınırlandırılması durumunda, vergi hukuku açısından incelenmesi oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, Anayasa, Temel Hak ve Özgürlükler, Kişisel Haklar.

## LIMITATION OF PERSONAL RIGHTS AND DUTIES IN THE CONSTITUTION: AN ASSESSMENT IN TERMS OF TAX LAW

### Abstract

The Constitution is the main rules that regulates the mechanism of the state. In another saying, the Constitution is the document that shows the basic legal provisions concerning the functioning of organs in the state and the rights of citizens. The subject of the work, rights and duties held in the second part of the basic rights and duties headings in the second part of the Constitution of the Republic of Turkey, are those which contain provisions that concern the individual. In some cases it appears that the rights are restricted. The state has to collect taxes in order finance of the public expenditure. While collecting taxes from citizens, the state can interfere the field of fundamental rights and freedoms of individuals. There is a relationship with tax law in provisions such as private secrecy, travel freedom, freedom of communication, and property and inheritance rights. The unique aspect of the study is to examine the tax law in case of limitation of personal rights and duties.

**Keywords:** Tax Law, Constitution, Fundamental Rights and Freedoms, Personal Rights.

<sup>1</sup> Prof. Dr., Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, [iorgan@pau.edu.tr](mailto:iorgan@pau.edu.tr)

<sup>2</sup> Arş. Gör., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, [aligokhangolcek@gmail.com](mailto:aligokhangolcek@gmail.com)

## GİRİŞ

Hak ve hürriyet kavramları, tarihin başlangıcından beri çokça tartışılmış ve genellikle dar bir hukuk bakışıyla tanımlanmıştır. İlk olarak felsefi olarak Antik Yunan'da ele alınan hak ve hürriyet kavramları, daha sonraları neredeyse her çağda tartışılmıştır. Nihayet günümüzde bu kavramlar, modern anlamda insanın ayrılmaz bir parçası olarak görülmektedir. Hak ve hürriyet kavramlarının, modern insanın bir parçası haline gelmesi ve gerçek hayatın içinde yer almaya başlaması ise 1789 Fransız İhtilali ile mümkün olmuştur. Özellikle, hak, eşitlik, hürriyet gibi soyut ve dar bir hukuki anlama sahip olan bu kavramlar, somut hale gelerek, insanların ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir.

İlk olarak insanların, insan olmasından kaynaklı doğal haklarının olduğu kabulü Fransız İhtilali ile başlamaktadır. Bununla birlikte, hak ve hürriyet kavramlarının genellikle eş anlamlı veya benzer anlamlı olarak kullanıldığı da tarihte çok sık görülmüştür. Oysaki hürriyet, “*herhangi bir kısıtlamaya, zorlamaya bağlı olmaksızın düşünme veya davranma, herhangi bir şarta bağlı olmama durumu*” (TDK, 2017) olarak ifade edilirken; hak kavramı ise, “*adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey*” (TDK, 2017) olarak tanımlanmaktadır. Görüldüğü üzere, hak kavramı, hukukun bir yansıması olarak ifade edilmiştir. Bakıldığında insanın ilk kazandığı haklar, kişi hakları olarak görülmektedir. Bireylerin bu hakları kullanabilmesi ise hürriyet kavramı ile doğrudan ilişkilidir. Bireyler, özgür olduğu ölçüde kişi haklarını ve diğer haklarını kullanabilmektedir. Hürriyetin sınırlarının çizilmesi noktasında ise, devlet kavramının varlığından söz etmek gerekmektedir.

Devlet, toplumda yaşayan bireylerin siyasal örgütlenişi olarak tanımlanabilir. Bununla birlikte, “*sınırları belirli bir yurt içerisinde, aynı amaçlarla bir araya gelen insanların topluca ve kamu yararını sağlamak amacıyla örgütlenerek kurdukları siyasal kişiliği tanınmış birlik, devlettir*” (TDK, 2017) olarak da ifade edilebilir. Ancak farklı ideolojilere göre farklı devlet tanımları da bulunmaktadır. Örneğin, devleti egemen sınıf veya sınıfların baskı aracı olarak tanımlayan Marksist görüşe göre, devlet yine yurttaşlarının haklarını ve ortak çıkarlarını koruyan bir aygıt olarak tanımlanmaktadır (Eroğul, 1974: 113-114). Diğer taraftan, Liberal öğretiye göre; bireyin, kendi amaçlarını gerçekleştirme ve kendisi için iyi olanı elde etmeye çalışırken hiçbir engel veya müdahale ile karşılaşmaması gerekmektedir. Bu durum ise bireysel hak ve hürriyetlerin tanımlandığı bir devlet ile mümkündür (Erdoğan, 2006: 44-45). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 5. maddesine bakıldığında devletin nasıl tanımlandığı, temel amaç ve görevlerinin neler olduğu görülmektedir. Bu maddeye göre, “*... kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya...*” (1982 Anayasası m. 5) şeklinde devletin temel amaç ve görevleri ifade edilmekle birlikte devletin bireyler için var olduğu da görülmektedir.

İlk olarak 1961 Anayasasında, daha sonra 1982 Anayasasında yer alan “*sosyal hukuk devleti*” ibaresi, devlete sosyal amaç ve görevler verirken, ayrıca iktisadi bir misyon da yüklemiştir. Zira devletin, sosyal hukuk anlayışıyla vatandaşlarına sunduğu sosyal hizmetlerin bir maliyeti söz konusu ve bu sunulan hizmetlerin finansmanını sağlaması elzem bir gereklilik olarak görülmektedir. Bu noktada devlet bir yandan sosyal devlet görüşünün bir yansıması olarak ekonomik gücü olmayan bireyleri koruyacak olması ve onları sosyal güvenlik kapsamına alması ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır (Türk, 2002: 111; Sayar, 1970: 87). Bu kapsamda devlet, egemenlik gücünü kullanarak vatandaşlarından vergiler toplamakta ve bunu kanunlar çerçevesinde yerine getirmektedir. Görüldüğü üzere, devlet anayasal sınırlar içerisinde bireylere belirli hak ve hürriyetler tanımış ve belirli noktalarda bu hak ve hürriyetleri sınırlama ve onların kapsamına girme hakkını da kendinde bulmuştur.

Çalışmanın konusunu anayasal çerçeve içerisinde yer alan kişinin temel hak ve hürriyetlerinin, vergi hukuku alanı ile ilişkisi oluşturmaktadır. İlk bölümde kısaca anayasa kavramından, temel hak ve hürriyet ve kişisel hak ve görevlerden bahsedilecektir. Bilindiği gibi vergilendirme ile ilgili yasal düzenlemeler, doğrudan veya dolaylı olarak temel hak ve hürriyetler üzerinde bir etkiye sahiptir. Çalışmanın ikinci bölümünü ise vergilendirme yetkisi ve yasal sınırları oluşturacaktır. Anayasada

yer alan kişisel hak ve ödevlerin ne ölçüde vergilendirmenin yetki alanına girip girmediği, hangi nedenlerden ötürü vergi hukuku ile ilişkili olduğu örnekler üzerinden anlatılacaktır. Anayasada yer alan bu iki temel hükmün arasındaki pozitif durum ve olması gereken durumlar sonuç kısmında değerlendirilecektir.

## **I. 1982 ANAYASASI ÖZELİNDE TEMEL HAK VE ÖDEVLER**

Anayasa, hukuksal bir çatı özelliği göstererek hak ve hürriyetlerin sınırlarını belirleyen hukuki bir belgedir. Diğer bir ifadeyle, siyasal iktidarın kullanılmasını sınırlayan ve onların denetlenmesini sağlayan hukuksal araçlar olarak da tanımlanabilir (Giovanni, 1977: 253). Günümüzdeki anlamda anayasa, 18. yüzyılın sonlarında ortaya çıkmıştır. Daha önceki yıllarda devlet düzenine ilişkin birtakım hukuki hükümlerin yer aldığı yazılı metinler bulunmasına rağmen, modern anlamda ilk anayasa, sekülerizmin ortaya çıktığı, siyasal düşüncenin böylelikle daha da laikleştiği ve burjuva sınıfının yükselişini sürdürdüğü bir dönemde ortaya konulmuştur. Görüldüğü üzere, anayasa kavramı çok eski olmamasına rağmen, içerisinde düzenlenen devlet, hak, hürriyet gibi kavramlar daha önceden soyut ve somut şekillerde tartışılmış olgular olarak yer almaktadır.

Hak ve hürriyetin kesin olarak birbirinden ayrılmadığı bilinmekle birlikte, bazı görüşlerde hürriyetin bir hak olarak tanımlandığı da görülmektedir (Mumcu ve Küzeci, 2007: 14). Öte yandan aralarındaki ilişki için, hakkın olmadığı bir durumda hürriyet olamayacağı halde, hürriyetin olmadığı bir ortamda hak var olabilmektedir (Doğan N, 2005: 49). Diğer bir deyişle, haklar olmazsa hürriyet kavramından söz edilemez (Melnik, 2006: 55). Hürriyet, bütün engel ve baskıların yok olduğu durum (Güriz, 2007: 136), eylemde bulunma veya bulunmama gücü (Locke, 2004: 186) olarak tanımlanırken, hürriyet-devlet ilişkisine dair Hayek, daha önceden ilan edilmiş birtakım normlara bağlı olan devlet ve onun çatısı altında bu normların elverdiği ölçüde özgür insan tanımlamasını yapmıştır (Hayek, 2004: 100). Montesquieu ise hürriyeti, yasalarca yasaklanmamış her şeyi yapabilme olarak ifade etmiştir (Akın, 1987: 261; Kapani, 1993: 5). Özetle, hürriyet hukuk öncesi serbestlik, hak ise hukuk düzeni tarafından tanınan ve korunan irade anlamına gelmekte ve hürriyet, hakka göre daha soyut ve belirsiz bir ifade olarak dikkat çekmektedir (Akıllıoğlu, 1995: 6-8). Aslında bireyin hürriyeti, var olan hukuk kuralları içerisinde şekillenmektedir. Hak ve hürriyet kavramlarının anayasalarda yer alma süreçleri tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, farklı zamanlarda ve farklı mücadeleler sonucunda olmuştur.

Günümüzde anayasalarda yer alan hak ve hürriyetler, temel olarak 1948 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 217 A (III) sayılı kararı olan İnsan Hakları Evrensel Beyanname'si'ne göre şekillenmiştir. Söz konusu bildirgenin ilk maddesinde "*bütün insanlar özgür, onur ve haklar bakımından eşit doğarlar ...*" hükmü yer almaktadır. Hürriyet ile ilgili diğer hükümler ise iki, üç ve dördüncü maddelerinde devam etmektedir. "*Herkes, ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasal veya başka bir görüş, ulusal veya sosyal köken, mülkiyet, doğuş veya herhangi başka bir ayırım gözetmeksizin bu Bildirge ile ilan olunan bütün haklardan ve bütün özgürlüklerden yararlanabilir*" (İHEB, m. 2). "*Yaşamak, özgürlük ve kişi güvenliği herkesin hakkıdır*" (İHEB, m. 3). "*Hiç kimse kölelik veya kulluk altında bulundurulamaz ...*" (İHEB, m. 4).

Bu bilgiler ışığında, Türkiye'de ilk olarak 1961 Anayasasında temel haklar ve ödevler kısmı eklenmiş ve temel hakların niteliği ve korunmasına ilişkin hükümler söz konusu anayasada yer almıştır. Ancak 1924 Anayasasında da sadece kişi hakları belirlenirken, ekonomik ve sosyal haklardan bahsedilmemiştir. 1924 Anayasasının beşinci bölümünde "*Türklerin Kamu Hakları*" başlığı altında toplam on dokuz hüküm yer almaktadır. Bahsi geçen hükümlerden bazıları; "*her Türk hür doğar, hür yaşar. Hürriyet, başkasına zarar vermeyecek her şeyi yapabilmektir. Tabii haklardan olan hürriyetin herkes için sınırı, başkalarının hürriyeti sınırındır. Bu sınırı ancak kanun çizer*" (1924 Anayasası, m. 68), "*Türkler kanun karşısında eşittirler ve ayrıksız kanuna uymak ödevindedirler. Her türlü grup, sınıf, aile ve kişi ayrıcalıkları kaldırılmış ve yasaktır*" (1924 Anayasası, m. 69), "*vergiler ancak kanunla salınır ve alınır*" (1924 Anayasası, m. 85). Bilindiği gibi 1924 Anayasası yapısı gereği katı hükümler içeren, sosyal devlet anlayışından uzak, klasik bir anlayışla yapılmıştır.

II. Dünya Savaşı sonrası değişen düzenin bir sonucu olarak anayasalar, klasik formdan çıkarak, sosyal hakları da içerisinde barındıracak şekilde modern bir yapıya bürünmüştür (Doğan İ, 2015: 39). 1961 Anayasası işte bu yeni anlayışın bir yansıması olarak görülebilir. Zira söz konusu anayasa ile modern anlamda sosyal devlet olmanın gereği olarak kişi haklarının yanında sosyal ve ekonomik hakları da anayasal güvence altına almıştır.

1982 Anayasası, 12 Eylül 1980 yılında yapılan askeri darbenin sonucunda oluşturulan ve bugüne dek yürürlükte olan anayasadır. 1982 Anayasası otorite-hürriyet dengesinde otoritenin ağırlığını attırmıştır. Bir önceki anayasaya kıyasla daha dar kapsamlı hürriyetlerin bulunduğu görülmektedir. Örneğin, 1961 Anayasasının “*insan haklarına dayalı*” deyimini, 1982 Anayasasında “*insan haklarına saygılı*” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

“*Temel Haklar ve Ödevler*” başlığı 1982 Anayasasının ikinci kısmında bulunmaktadır. Bu kısımda bulunan 17. maddeyle başlayıp 40. maddeye kadar devam “*Kişinin Hakları ve Ödevleri*” bölümü “*koruyucu hakları*” içermektedir. Diğer taraftan devamında 41. ve 66. maddeler arasında “*Sosyal ve Ekonomik Hak ve Ödevler*” yer almakta ve bu haklar “*isteme hakları*” olarak nitelendirilmektedir. 67. ve 74. maddeler arasında yer alanlar ise “*Siyasal Hak ve Ödevler*” ifade edilmiştir ve bu tür hakları “*katılma hakları*” olarak belirtmek mümkündür. Görüldüğü üzere Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, “*insanın, insan olarak doğuştan bazı temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu*” gerekçesiyle kişi hak ve hürriyetlerini “*temel*” sayarak bunlar arasında hiyerarşik bir düzen kurmaya çalışmıştır (Sencer, 1992: 6). Aşağıdaki tabloda 1982 Anayasasında yer alan temel hak ve ödevler, toplu bir şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 1: Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, İkinci Kısım: Temel Hak ve Ödevler**

<b>Temel Haklar ve Ödevler</b>
<b><i>Genel Hükümler (m. 12-16)</i></b>
Temel hak ve hürriyetlerin niteliği (m. 12)
Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması (m. 13)
Temel hak ve hürriyetlerin kötüye kullanılmaması (m. 14)
Temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulması (m. 15)
Yabancıların durumu (m. 16)
<b><i>Kişinin Hakları ve Ödevleri (M. 17-40)</i></b>
Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı (m. 17)
Zorla çalıştırma yasağı (m. 18)
Kişi hürriyeti ve güvenliği (m. 19)
Özel hayatın gizliliği (m. 20)
Konut dokunulmazlığı (m. 21)
Haberleşme hürriyeti (m. 22)
Yerleşme ve seyahat hürriyeti (m. 23)
Din ve vicdan hürriyeti (m. 24)
Düşünce ve kanaat hürriyeti (m. 25)
Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti (m. 26)
Bilim ve sanat hürriyeti (m. 27)
Basın hürriyeti (m. 28)
Sürelili ve süresiz yayın hakkı (m. 29)
Basın araçlarının korunması (m. 30)
Kamu tüzelkişilerinin elindeki basın dışı kitle haberleşme araçlarından yararlanma hakkı (m. 31)
Düzeltilme ve cevap hakkı (m.32)
Dernek kurma hürriyeti (m. 33)
Toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı (m. 34)

Mülkiyet hakkı (m. 35)
Hak arama hürriyeti (m. 36)
Kanuni hâkim güvencesi (m. 37)
Suç ve cezalara ilişkin esaslar (m. 38)
İspat hakkı (m. 39)
Temel hak ve hürriyetlerin korunması (m. 40)
<b>Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler (m. 41-65)</b>
Ailenin korunması (m. 41)
Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi (m. 42)
Kıyılardan yararlanma (m. 43)
Toprak mülkiyeti (m. 44)
Tarım, hayvancılık ve bu üretim dallarında çalışanların korunması (m. 45)
Kamulaştırma (m. 46)
Devletleştirme ve özelleştirme (m. 47)
Çalışma ve sözleşme hürriyeti (m. 48)
Çalışma hakkı ve ödevi (m.49)
Çalışma şartları ve dinlenme hakkı (m. 50)
Sendika kurma hakkı (m.51)
Sendikal faaliyet (m. 52)*
Toplu iş sözleşmesi hakkı (m. 53)
Grev hakkı ve lokavt (m. 54)
Ücrette adalet sağlanması (m. 55)
Sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması (m. 56)
Konut hakkı (m. 57)
Gençliğin korunması (m. 58)
Sporun geliştirilmesi (m. 59)
Sosyal güvenlik hakkı (m. 60)
Sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenler (m. 61)
Yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşları (m. 62)
Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması (m. 63)
Sanatın ve sanatçının korunması (m. 64)
Devletin iktisadi ve sosyal ödevlerinin sınırları (m. 65)
<b>Siyasi Haklar ve Ödevler (m. 66-74)</b>
Türk vatandaşlığı (m. 66)
Seçme, seçilme ve siyasi faaliyette bulunma hakkı (m. 67)
Parti kurma, partiye girme ve partilerden ayrılma (m. 68)
Siyasi partilerin uyacakları esaslar (m. 69)
Hizmete girme (m. 70)
Mal bildirimini (m. 71)
Vatan hizmeti (m. 72)
Vergi ödevi (m. 73)
Dilekçe hakkı (m. 74)
* Mülga: 23.7.1995-4121/3 md.

Temel haklar ve hürriyetler, insan haklarının pozitif hukuk tarafından tanınmış ve düzenlenmiş kısmıdır (Sabuncu, 2007: 36). Nitekim temel haklar ve hürriyetler, 1982 Anayasasının 12. maddesinde “herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve

*sorumluluklarını da ihtiva eder*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu hükümde, temel hak ve hürriyetlerin yanı sıra kişinin ödev ve sorumlulukları da düzenlenmiştir. Hakka dayanarak istenilen bir hareketi yapmak veya bir hareketten kaçınmak yükümlülüğü hukuki ödev olarak tanımlanabilir (Güriz, 2007: 42). Bu bağlamda hak ve ödev arasında pozitif bir ilişkinin varlığından söz etmek kaçınılmaz olacaktır. Diğer bir deyişle, hakkın önemi ve değeri, hukuki ödev doğurmasından kaynaklanmaktadır (Güriz, 2007: 43). Hürriyet ve hak bağlamında anayasada geçen hükümler incelendiğinde, bazı temel hakların “*hürriyet*”, bazılarının da “*hak*” olarak nitelendirildiği görülecektir. Örneğin, “*yerleşme ve seyahat hürriyeti*”, “*mülkiyet hakkı*” gibi. Özetle hak, özgürlüğün somutlaştırılmış halidir.

Temelde 1982 Anayasasının 12. maddesinde “*Temel Hak ve Hürriyetlerin Niteliği*” adında bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemede “*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu hükümde kişi dokunulmazlığı ve bu haklardan vazgeçememe ilkesi dikkat çekmektedir. Örneğin, bir kimse, işlediği bir suç nedeniyle hapis cezasına çarptırıldığında, ceza bitiminden sonra bu süreyi uzatma isteğinde bulunamaz. Örnekte de görüldüğü üzere, temel hak ve hürriyetlerin vazgeçilmezlik ilkesi, anayasa ile karara bağlanmıştır.

Anayasasının ikinci kısmında yer alan “*Temel Hak ve Hürriyetleri*” başlığının altında çalışmamız konusunu oluşturan “*Kişi Hak ve Hürriyetleri*” de hüküm altına alınmıştır. Tanım olarak kişi hakları, insanın insan olmasından kaynaklı, doğuştan sahip olduğu, devletin müdahalesine açık olmayan (zira devletin dayandığı haklar da bu haklardan meydana gelmektedir.), devletin koruyup saygı duyduğu haklardır (Arsel, 1968: 248). Bununla birlikte, kişi haklarına “*koruma hakları*” da denilmektedir. Bunun nedeni, insan haklarının pozitif hukuka geçen ilk kısmı olmasından ve “*kişiliğin korunması*” üzerine kurulu olmasından kaynaklanmaktadır.

Anayasada kişi hakları 17. ve 40. maddeler arasında dile getirilmesine karşılık, bu hakların genel olarak dört temel alana ayrıldığı kabul edilmektedir. Bunlar, “*kişi özgürlükleri*” (1982 Anayasası, m. 17-23), “*düşünce özgürlüğü*” (1982 Anayasası, m. 24-34), “*mülkiyet hakkı*” (1982 Anayasası, m. 35) ve “*hakların korunması*” (1982 Anayasası, m. 36-40) olarak sınıflandırılabilir (Akıllıoğlu, 1995: 36-37).

## II. 1982 ANAYASASI KAPSAMINDA KİŞİ HAKLARI VE ÖDEVLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Devlet, kamusal ihtiyaçların finansmanı için hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahiptir. Bu yetkinin temelinde devletin “*egemenlik*” gücü yatmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 230). Diğer bir deyişle, devlet egemenlik gücüne dayanarak, kişilerden cebren ve karşılıksız bir şekilde vergi almaktadır (Erginay, 1990: 30; Öncel vd., 2012: 33; Uluatam, 2009:257). Devletin vergi toplayabilmesi ve salabilmesinde en önemli ölçüt, egemenlik kriteridir. Devlete vergilendirme yetkisinin verilmesi de yine egemenlik kavramıyla doğrudan ilgilidir. Temsili demokrasilerde egemenliğin kaynağı, millettir (Doğan, 2004: 141). Ülkemizde de Anayasanın 6. maddesinde “*egemenlik kayıtsız şartsız milletindir*” ifadesi yer almaktadır. Seçim mekanizmasıyla bireyler, bu iradelerini ve dolayısıyla da vergilendirme yetkilerini seçilen temsilcilerine devrederler. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusundaki sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanabilir (Çağan, 1982: 3; Öncel vd., 2012: 33).

Vergilendirme yetkisi de zaman içerisinde farklı devlet formları içerisinde farklılık göstermiştir (Yiğit, 2008: 32). Örneğin, jandarma devlet anlayışında vergilendirme yetkisi mutlak ve sınırsız olmasına rağmen, kolektivist devlet anlayışına göre bu yetki, fedakarlık ve ulusal görev olgusu ile açıklanmıştır (Öncel vd., 2012: 33).

Türkiye bağlamında anayasal perspektiften bakıldığında, vergilendirme yetkisi ilk olarak 1924 Anayasasında ve daha sonra da 1961 ve 1982 Anayasalarında yer almıştır (Akyazan, 2009: 5). 1924 Anayasasının 84. ve 85. maddelerinde vergilendirmeye dair şu hükümler yer bulmuştur:

Türkiye bağlamında anayasal perspektiften bakıldığında, vergilendirme yetkisi ilk olarak 1924 Anayasasında ve daha sonra da 1961 ve 1982 Anayasalarında yer almıştır (Akyazan, 2009: 5). 1924 Anayasasının 84. ve 85. maddelerinde vergilendirmeye dair şu hükümler yer bulmuştur:

*“Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık (aşar) alınması ve başka tekalifler yapılması yasaktır. Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerinde ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunlar yapıncaya kadar alınabilir”.*

1961 Anayasasının 61. maddesinde ise, “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur” ifadesi yer almıştır. 1971 yılında yapılan bir değişiklikle anayasanın 61. maddesine “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” hükmü eklenmiştir.

Günümüze dek kullanılan 1982 Anayasasında ise, 73. maddede vergilendirmeye ilişkin hükümler yer almaktadır:

*“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”.*

Anayasanın 73. maddesiyle vergiye ilişkin temel amaçlar ve ilkeler ortaya konulmuştur. İlk planda genellik ve eşitlik ilkesini gördüğümüz bu hükümde, yasallık ilkesi de yer almaktadır. Verginin yasallığı ilkesi, özünde vergi temelinin kanunlara dayanmasından kaynaklanmaktadır (Shultz & Harris, 1965: 62). Bununla birlikte, modern demokrasilerde vergilendirme yetkisi, yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Bu durum da aslında, verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır.

Yasama organı vergilendirme yetkisini kullanırken, çıkarmış olduğu kanunların anayasaya aykırı olarak düzenlenmemiş olmasına dikkat etmek zorundadır. Çünkü Anayasanın 11. maddesinde “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organları, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz” ifadesi yer almaktadır.

Devlet, kullanmış olduğu bu vergilendirme yetkisi ile kişilerin hak ve hürriyetlerine müdahale edebilir. Modern anayasalarda hakların hangi durumlarda sınırlandırılabilceği yer almaktadır. Bu durumun varlığından ötürü, hukuk devleti vergi hukuku açısından bir sınırlama getirmektedir (Öncel vd., 2012: 39). Bilindiği gibi Anayasanın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasıyla alakalı hüküm bulunmaktadır. Bu hükme göre, “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”. İlgili maddeden anlaşılacağı üzere, temel hak ve hürriyetler ancak yasama organı tarafından sınırlandırılmaktadır. Böyle bir düzenlemeyle temel hak ve hürriyetlerin, tüzük veya yönetmelikle sınırlandırılması engellenmiştir.

Anayasada devlete pozitif ve negatif görevler yükleyen düzenlemeler bulunmaktadır. Pozitif statü hakları, bireylere devletten olumlu bir hizmet, yardım veya davranış isteme imkanını sağlayan haklardır (Kapani, 1993: 6). Bu tür haklar Anayasanın 41. ve 65. maddeleri arasında sayılan “Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler”dir. Örneğin, sağlık hakkı, sosyal güvenlik hakkı gibi haklar pozitif statü hakları olarak görülmektedir. Bireyin, devletten bir şey istemesi söz konusu olduğundan bu tür haklara “isteme hakları” veya sosyal ve ekonomik haklar başlığında düzenlendiğinden “sosyal haklar” da denilmektedir (Gözler, 2000). Diğer taraftan, devlete yüklenen negatif görevler de bulunmaktadır. Bunlar ise, kişinin, devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanının sınırlarını çizen hak ve hürriyetlerdir (Kapani, 1993: 6). Anayasanın 17. ve 40. maddeleri

arasında “kişi hak ve ödevleri” başlığında düzenlenen hükümler, negatif statü hakları niteliği göstermektedir. Örneğin, kişi güvenliği hakkı, din ve vicdan hürriyeti gibi haklarda, devlete sadece negatif bir tutum, karışmama ödevi yüklenmiştir. Aynı şekilde, bu tür haklar kişileri topluma ve devlete karşı koruma niteliği gösterdiğinden “koruyucu haklar” olarak da bilinmektedir (Gözler, 2000). Söz konusu negatif statü haklarının yasa ile sınırlanması durumunda, Anayasaya aykırılık söz konusu olacak ve durumun iptali gerekecektir.

Vergi hukuku, “devletin egemenlik gücüne dayalı olarak almış olduğu vergi dolayısıyla ortaya çıkan hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen bir bilim dalı” olarak tanımlanabilir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 2). Bu bağlamda, kişi hak ve hürriyetlerinin sınırlanmasına ilişkin vergisel incelemeler yapılması çalışmanın özgün yanını oluşturmaktadır.

Anayasanın 18. Maddesinde kişilerin zorla çalıştırılmaları yasaklanmıştır. İlgili kanun maddesinde;

*“Hiç kimse zorla çalıştırılmaz. Angarya yasaktır. Şekil ve şartları kanunla düzenlenmek üzere hükümlülük veya tutukluluk süreleri içindeki çalışmalar; olağanüstü hallerde vatandaşlardan istenecek hizmetler, ülke ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda öngörülen vatandaşlık ödevi niteliğindeki beden ve fikir çalışmaları, zorla çalıştırma sayılmaz”*

ifadesi yer almaktadır. Ülkemizde 1942-1943 yıllarında uygulanan Varlık Vergisi<sup>3</sup>, yaptırımı nedeniyle bu maddeyle uyumsuzdur. 12 Kasım 1942 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Varlık Vergisi Kanununun 12. Maddesine göre, vergisini zamanında ödemeyen mükellefler “*umumi hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde*” çalıştırılacaktır ifadesi yer almıştır. Özellikle vergisini ödeyemeyen mükelleflerin Aşkale’de tren yolu inşaatında, Erzurum ve Sivrihisar’da ise yol yapımında çalıştırılması zorla çalıştırılma kapsamında değerlendirilebilir (Aktar, 2004). Ancak dönemin şartları dikkate alındığında, özellikle ithalatın daralması, üretim azalması ve tüketimin artması, söz konusu verginin salınmasını elzem kılmıştır. Bu maddenin bir diğer örneği olarak 442 Sayılı Köy Kanunu’nun 15. maddesi gösterilebilir. Söz konusu hükümde “*köy işlerinin birçoğu bütün köylü birleşerek imece ile yapılır*” ifadesi yer almaktadır. Ayrıca, bu mükellefiyetleri aynı veya nakdi olarak yerine getirmeyenlere yönelik bedenen çalıştırılmasına yönelik yetki köy ihtiyar meclisine verilmiştir (Güneş, 2011: 53). Anayasal açıdan köyde yaşayanlar ve şehirde yaşayanların eşit statüde olmadığı ve Anayasanın 18. maddesine göre angaryanın yasak olması gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesine açılan bir davanın sonucunda, mahkeme bu davayı reddetmiştir (Anayasa Mahkemesi, 5.1.1965, 198/1)<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> 12.11.1942 tarihinde 5255 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “*Varlık vergisi hakkında kanun*”un birinci maddesinde, “*Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere (varlık vergisi) adıyla bir mükellefiyet tesis edilmiştir*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu kanunun yaptırımı ilişkin 12. maddesi ise, “*(...) Talik tarihinden itibaren bir ay zarfında borçlarını ödemeyen mükellefler borçlarını tamamen ödeyinceye kadar memleketin herhangi bir yerinde bedeni kabiliyetlerine göre askeri mahiyeti haiz olmayan umumi hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılırlar. (...) Çalışma mecburiyetinin tatbik tarzı Hükümetçe hazırlanacak bir talimatname ile tayin olunur*” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>4</sup> 24.5.1965 tarihinde 12005 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Anayasa Mahkemesi Kararında, “*davacı parti özet olarak Köy Kanununun bu maddelerinin [442 Sayılı Köy Kanununun 12., 13. ve 14. maddeleri] köylü yurttaşlara şehirde oturanlardan farklı ve fazla olarak bir takım görevler yüklediğini ve bunları yapmayanları ceza müeyyidesi altında bulundurduğunu, 14 üncü maddede sözü edilen işlerin her ne kadar köylünün isteğine bağlı işler olduğu belirtilmiş ise de bunların bazı hallerde zorunlu işler arasında konulmasına cevaz vermiş olduğundan bunları yapmayanların da cezalandırılmalarının öngörülmüş olduğunu belirterek bu halin Anayasa’nın 12 nci maddesiyle teminat altına alınmış olan eşitlik ilkesine aykırı bulunduğunu, köylü yurttaşlara angarya yüklediğini ve köylü yurttaşların kendi haline bırakıldığını ve kendi kendine yeter sayıldığını, her ne kadar Anayasa’nın 42 nci maddenin 3 üncü fıkrası “... memleket ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda vatandaşlık ödevi niteliği alan beden veya fikir çalışmalarının şekil ve şartları, demokratik esaslara uygun olarak, kanun ile düzenlenir.” hükmünü kabul etmiş bulunmakta ise de bu hüküm, köylülere şehirde yaşayanlardan ayrı olarak mükellefiyet yükletilmesi anlamını kapsamayıp bu fıkranın şehir ve köy arasında bölge ve toplum ayrılığı gözetmeden gerek şehirli gerekse köylü vatandaşların bazı hallerde çalıştırılabileceğini ve bu çalışmada da yurt ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanların varlığını, yurttaşlık ödevi niteliğini, demokratik esaslara uygun kanunlarla düzenlemeyi koşul olarak kabul ettiğini, bu koşulların genel olduğunu, herhangi bir bölgeye, il’e veya herhangi bir kişi topluluğuna münhasır bulunmadığını, bu sebeple Köy Kanununun bu şekilde ayırma yaratan bu hükümlerinin Anayasa’nın 2., 12. ve 42 nci maddelerine açıkça aykırı olmakla iptali gerektiğini ileri sürmüştür”. Ancak Anayasa Mahkemesi 442 Sayılı Köy Kanununun 12. ve 13. ve 14. maddelerinin Anayasa’ya aykırı olmadığına ve bu maddelere ilişkin davanın reddine oybirliği ile (...) 5.1.1965 gününde karar vermiştir.*



Anayasanın 19. maddesinde yer alan “kişi özgürlüğü ve güvenliği” ile ilgili hükümler şu şekildedir:

*“Herkes, kişi hürriyeti ve güvenliğine sahiptir. Mahkemelerce verilmiş hürriyeti kısıtlayıcı cezaların ve güvenlik tedbirlerinin yerine getirilmesi; bir mahkeme kararının veya kanunda öngörülen bir yükümlülüğün gereği olarak ilgilinin yakalanması veya tutuklanması; bir küçüğün gözetim altında ıslahı veya yetkili merci önüne çıkarılması için verilen bir kararın yerine getirilmesi; toplum için tehlike teşkil eden bir akıl hastası, uyuşturucu madde veya alkol tutkunu, bir serseri veya hastalık yayabilecek bir kişinin bir müessesede tedavi, eğitim veya ıslahı için kanunda belirtilen esaslara uygun olarak alınan tedbirin yerine getirilmesi; usulüne aykırı şekilde ülkeye girmek isteyen veya giren, ya da hakkında sınır dışı etme yahut geri verme kararı verilen bir kişinin yakalanması veya tutuklanması; halleri dışında kimse hürriyetinden yoksun bırakılamaz.”*

Söz konusu hüküm ile idarenin keyfi işlem ve eylemleri kısıtlanmaya çalışılmıştır. Ancak vergi kanunlarında yer alan bazı hükümler hürriyeti bağlayıcı niteliktedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu’nun 358. ve 363. maddelerinde vergi kanunlarına aykırı fiiller için hürriyeti kısıtlayıcı cezalar öngörülmüştür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde sayılan fiillerin gerçekleştirilmesi halinde kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. İlgili kanunda bu suçun cezası hürriyeti kısıtlayıcı niteliktedir. Çünkü, söz konusu kanunda 18 aydan 3 yıla, 2 yıldan 5 yıla, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezaları bulunmaktadır. Bununla birlikte ayrıca 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili ve Usulü Hakkındaki Kanun’un 60. maddesinde de mal bildiriminde bulunmayanlar hakkında hürriyeti bağlayıcı hükümler yer almaktadır.

Anayasada yer alan bir diğer kişi hakkı olan “özel hayatın gizliliği” ile ilgili hüküm ise 20. maddede ifade edilmiştir:

*“Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz.”*

Anayasa Mahkemesinin 27.9.1967 sayılı kararında kişinin ekonomik durumunun, özel hayatı içerisinde önemli bir unsur olduğu ve bu nedenle özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olduğuna karar vermiştir. Bilindiği üzere, vergi kanunları mükelleflerin mali güçlerini tespit etmek amacıyla özel yaşamın bazı noktalarına dâhil olmaktadır (Güneş, 2011: 54). Söz konusu vergi kanunları Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olup, yoklama (VUK, m. 127), arama (VUK, m. 142) ve bilgi toplama (VUK, m. 148-151) gibi eylemler, vergi idaresinin mükellefler üzerindeki bilgi edinme yollarını göstermektedir. Ancak, örneğin Vergi Usul Kanunu’nun 142. maddesinin uygulanabilmesi için hâkim kararının olması gerekmektedir. Bununla beraber aynı hassasiyet 127. maddedeki yoklama ile ilgili hükümde gösterilmemiştir. Söz konusu hükümde vergi idaresi elemanları bazı belgeleri hâkim kararı olmadan zapt etme yetkisine sahiptir.

Vergi Usul Kanunu’nun 142. maddesinde yer alan düzenleme konut dokunulmazlığı açısından önemlidir. Anayasanın 21. maddesinde yer alan konut dokunulmazlığı ile ilgili hükümde; “Usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz” denilmektedir. Anayasada yetkili kılınan merci denilmesine rağmen, ilgili vergi kanununda sadece hâkim kararı ibaresinin yer alması, Anayasaya göre daha dar bir sınırlama getirmiştir (Karakaş ve Sonsuzoğlu, 2000: 224).

Haberleşme özgürlüğüne dair Anayasanın 22. maddesi “Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır. Yasanın açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz” hükmü yer almaktadır. Doğrudan olmasa da dolaylı olarak Türkiye’de uygulanan özellikle Özel İletişim Vergisi’nin varlığı haberleşme özgürlüğünü ciddi manada etkilemektedir. Ülkemizde “depren

vergisiz” olarak da anılan Özel İletişim Vergisi’nde değişik iletişim kanallarının farklı oranlarda vergilendirildiği görülmektedir. Örneğin, faturalı ve faturasız internet paketleri ile internet kullanımları üzerinden % 5, internet bağlantısı dışında cep telefonu ile yapılan kullanımlardan % 25 Özel İletişim Vergisi alınmaktadır. Ancak ülkemizde özellikle mobil haberleşme ile ilgili işlemlere uygulanan Özel İletişim Vergisi, Telsiz Ruhsat Ücreti, Katma Değer Vergisi ve Damga Vergisi haberleşme özgürlüğünü olumsuz etkilemektedir.

Anayasanın 23. maddesi yerleşme ve seyahat özgürlüğü düzenlenmiş olup, hangi durumlarda bu hakkın sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

*“Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek; amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir.”*

2001 yılında yapılan 4709/8 sayılı değişiklikle “*Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir*” ifadesi eklenmiştir. Daha sonra 2010 yılındaki düzenleme ile bu hüküm değiştirilerek, “*hâkim kararı*” ibaresi eklenmiştir. Görüldüğü üzere, vatandaşların seyahat hürriyeti yurtdışına çıkma söz konusu olduğunda belirli şartlarla sınırlandırılmıştır. Bu durum meşru ve ölçülü olarak yapılmadığında, temel haklardan biri sorgulanır hale gelecektir. Örneğin, 2007 yılına kadar yurtdışına çıkma özgürlüğünü kısıtlayıcı birçok hüküm bulunmaktaydı. 6183 sayılı kanun devlete borcu olan kimselerin yurtdışına çıkışına yasak koymakta ve aynı düzenlemeyi 5682 sayılı Pasaport Kanunu’nda da görmek mümkündür. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin 18.10.2007 tarihli ve 4/81 sayılı kararıyla vergi borçlarına ilişkin Pasaport Kanunu’nda bulunan hüküm kaldırılmıştır. Bu karar ile birlikte seyahat özgürlüğünün önündeki önemli bir engel kalkmıştır. Ayrıca dolaylı olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi harcama ve servet vergilerinin varlığı, seyahat özgürlüğünü olumsuz anlamda etkilemektedir. Yüksek vergi oranlarının yanı sıra akaryakıt fiyatlarının yüksek olması da seyahat özgürlüğünü negatif etkilediği düşünülmektedir. Şöyle ki akaryakıt fiyatlarının yüksek olması durumunda insanlar kendi şahsi otomobillerini kullanmak yerine, alternatif ulaşım yollarına yönelecek ve belki de seyahatini iptal etme durumunda kalacaktır. Bilindiği gibi akaryakıt fiyatlarının yüksek olması bu alanda dışa bağımlı, kırılabilir bir yapıya sahip olmamızdan kaynaklıdır. Bununla birlikte akaryakıt üzerinden Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi’nin alınması da fiyatları yükseltmektedir.

18. yüzyılın ortalarından itibaren değişen yeni ekonomik sistem içerisinde en önemli öğelerden biri olan mülkiyet hakkı, bir nesneyi veya varlığı kullanma idare etme ya da elden çıkarma özgürlüğü anlamına gelmektedir. Klasik anlayışa göre mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak görülmekle birlikte, modernleşen dünyada sosyal devlet sistemiyle birlikte değişime uğrayarak, kamu yararı nedeniyle sınırlandırılmış bir hak olarak görülmektedir (Özdek, 1993: 37). Türkiye’de 1961 Anayasasının 36. maddesinde “... bu haklar ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz” ifadesi yer almıştır. 1982 Anayasasının 35. maddesinde bu ifade aynen alınarak; “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz*” şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu kanun maddesiyle kamu yararı mevzu bahis olduğunda mülkiyet hakkı olumsuz anlamda sınırlanabilmekte, toplum yararına kullanma yükümlülüğü ibaresiyle ise olumlu yönde bir sınırlama kastedilmektedir (Kaboğlu, 1994: 247). İlgili maddede geçen “*herkes*” ifadesiyle mülkiyet hakkından yabancıların da yararlanma hakkı olduğu görülmektedir. Daha önceleri 422 Sayılı Köy Kanunu’nun 87. maddesine göre yabancıların köylerde taşınmaz mal edinmeleri yasak olarak hüküm altına alınmıştır. Ancak 2003 yılında yapılan 4916 sayılı kanun ile bu madde yürürlükten kaldırılarak, yabancıların Türkiye’de mal edinmeleri mümkün hale getirilmiştir (Levi, 2005: 238). Ancak bu durum 2005 yılında Anayasa Mahkemesi’nin 2003/70 esas sayılı kararıyla iptal edilmiştir. İptal kararının gerekçesinde Tapu Kanunu’nun 35. maddesine ilişkin “*dava konusunu 35. maddenin ilk fıkrasıyla yabancı gerçek ve tüzel kişilerin taşınmaz edinmeleri, ‘karşılıklı olmak ve kanuni sınırlamalara uyulmak’ koşuluna bağlı tutulmuş, ancak bu edinimin usul ve esasları gösterilmemiştir ...*” ifadesi yer almıştır. Fakat bu durum yine değişerek, 2644 sayılı Tapu Kanunu’nun 18.5.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6302 sayılı Kanun ile

değişik 35. madde uyarınca, yabancı uyruklu gerçek kişilerin ülkemizde taşınmaz edinmesinde karşılıklılık şartı kaldırılmıştır.

Mülkiyet hakkının sınırlandırıldığı durumlara örnek olarak Anayasanın 167. maddesi de gösterilebilmektedir. İlgili maddede “Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirler alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu tekelleşme ve kartelleşmeyi önler” ifadesi yer almakta ve bu maddede devletin toplumun yararını gözeterek mülkiyet hakkının kullanımını sınırlayabileceği anlaşılmaktadır (Akad ve Dinçkol, 2004: 142). Bir diğer mülkiyet hakkının sınırlanması olayı da daha önce de bahsedilen 1942 yılında yürürlüğe sokulan 4305 sayılı Varlık Vergisi’dir. Verginin amacı karaborsacılık ile zenginleşen ve vergi vermeyen tüccar ve komisyoncuların aşırı servet artışlarının vergilendirilmesidir. Uygulaması ve içerdiği maddelerle çokça tartışılan ve temel hak ve hürriyetler noktasında birçok ihlalin görüldüğü bu kanun, hukuki anlamda bir fecaatin yaşanmasına yol açmıştır.

Her vergi veya mali yükümlülük mülkiyete müdahale edilmesini gerektirdiğinden, mülkiyet ve miras hakkı ile vergilendirme arasındaki ilişki diğer haklara nazaran daha hassas niteliktedir. Mülkiyet hakkını sınırlayan mali yükümlülükler incelendiğinde, ilk olarak Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve gayrimenkul ve menkul sermaye gelirleri üzerinden alınan Gelir Vergisi dikkat çekmektedir. Örneğin,

*“taşınmaz gelirinden malikin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi, veraset yolu ile mirasçılara geçen malvarlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılması sonucunu doğuran çok yüksek oranlı bir veraset vergisi, malik ile taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelen ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi mülkiyet ve miras hakları ile ters düşebilecektir”* (Öncel vd., 2012: 44).

Diğer bir deyişle, özellikle emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisine koyulacak yüksek vergi oranları, mülkiyet ve miras haklarının konularını ortadan kaldırabilir etkiye sahiptir (Atar, 1991: 19). Bu ve benzeri vergilerin oranları ölçülü tutulması durumunda, Anayasada yer alan temel hak ve hürriyetler ihlal edilmemiş olacaktır.

Anayasanın 36. maddesinde hak arama hürriyetine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İlgili kanun maddesinde “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir” ifadesi yer almaktadır. Bununla birlikte Anayasanın 125. maddesinde de “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” denilerek hak arama hürriyeti anayasal güvence altına alınmıştır. Ancak 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinde “(...) İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçlulardan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir” denilmektedir. Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin, tebliğ tarihinden itibaren 7 (yedi) gün içerisinde ödeme emrine karşı itiraz edebileceği bilinmektedir. Ancak görüldüğü üzere 6158 Sayılı kanunun 58. maddesi, hak arama hürriyetini olumsuz etkilemektedir. Buna istinaden Anayasa Mahkemesi’ne götürülen bu durum, mahkeme tarafından şöyle sonuçlanmıştır;

*“(...) kişilerin davacı veya davalı olarak, yargı mercileri önünde sahip oldukları anayasal haklar engellenmemiş; idari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır. Bu nedenle kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönü bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa’nın 2, 36. ve 125. maddelerine aykırı değildir”<sup>5</sup>.*

Anayasada yer alan kişi hak ve hürriyetlerinin, devletin vergilendirme yetkisi kapsamında sınırlandırıldığı ve bu durumun Anayasaya aykırı olmadığı verilen kararlar ışığında görülmektedir.

<sup>5</sup> 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinin beşinci fıkrasının, Anayasanın 2., 13., 36. ve 125. maddelerine aykırılığı savıyla iptalini isteyen İstanbul 2. Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2009/83) ve Eskişehir 1. İdare Mahkemesi (Esas Sayısı: 2010/34) tarafından açılan davada, Anayasa Mahkemesi 2011/29 Karar sayısı ile söz konusu kanun maddesinin Anayasaya aykırı olmadığına oybirliği ile karar vermiştir. (Esas Sayısı: 2009/83).

## SONUÇ

Anayasalar, bir ülkedeki hukuk normlarının en üstü, çatısı konumundadır. Devletin organlarının yapısını, işleyişini hüküm altına almakla birlikte, temel haklar ve hürriyetleri, bir nevi insanın insan olduğu için talep ettiği doğal hakları kapsamına alarak yurttaşlarına hukuki bir güvence vermiş olmaktadır. Yapılacak diğer kanunların anayasaya uygun olması elzem bir zorunluluktur. Ancak bazı durumlarda anayasada yer alan hükümler sınırlanabilmektedir. Bu durumun mazur görüldüğü haller genellikle kamu yararı ve toplumun yararını gözetme halleridir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında da temel haklar ve hürriyetlere yönelik birçok sınırlama söz konusudur. Bu tür uygulamalar, hak ve hürriyetleri sınırlayıcı etki yapmakta ve hukuki güvence durumunu zedelemektedir. Örneğin, Anayasada vergi konulurken “mali güç ilkesi” gereğince hareket edilmesi emredilmiş olsa da uygulamada bu durum farklılık göstermektedir. Özellikle kazanç üzerinden alınan vergilerde bu durumun gerçekleşmediği görülmektedir. Çünkü kazançların vergilendirilmesinde, kazanç ve iratları üniter yapının dışına çıkartan beyan dışı bırakma, kesinleşen vergiyi stopaj yoluyla alma gibi düzenlemeler bu ilkeyi zedelemektedir (Doğrusöz, 2006). Bununla birlikte dolaylı vergiler de mali güç ilkesine uygun olarak salınmamaktadır. Dolayısıyla, Türk Vergi Sisteminin günümüzdeki yapısı, anayasal çerçeve ile çok da bağdaşmamaktadır.

Sınırlamanın ölçülü olması, Anayasa ve diğer kanunların birbirleriyle uyumlarıyla mümkündür. Bu minvalde, özellikle temel hak ve hürriyetler konusunda mevcut hukuk kurallarının daha hassas düzenlemesi gerekmektedir. Devlet, yurttaşlarının haklarını egemenlik gücü kapsamında güvence altına alarak, bu hakların kullanılabilmesi için hukuki zemini oluşturmakla yükümlüdür. Bu nedenle kanunların, bilhassa negatif statü haklarında daha duyarlı düzenlemeler içermesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akad, M. & Dinçkol, B. V. (2004). *Genel Kamu Hukuku*. İstanbul: Der Yayınları.
- Akıllıoğlu, T. (1995). *İnsan Hakları I: Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları.
- Akın, İ. (1987). *Kamu Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Aktar, A. (2004). *Varlık Vergisi ve ‘Türkleştirme’ Politikaları*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Akyazan, A. E. (2009). “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’de Gelişimi”, *TBB Dergisi*, (80), 1-30. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-501>, Erişim Tarihi: 20.02.2017.
- Arsel, İ. (1968). *Anayasa Hukuku*. İstanbul: Sıralar Matbaası.
- Atar, Y. (1991). *Vergi Hukuku Genel Esaslar*. Konya: Mimoza Yayınları.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Doğan, İ. (2004). *Vatandaşlık, Demokrasi ve İnsan Hakları*. Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Doğan, İ. (2015). *İnsan Hakları Hukuku*. Ankara: Astana Yayınları.
- Doğan, N. (2005). *İnsan Hakları Hukuku: Kurumsal Yapı, Yargısal Denetim ve Türkiye Uygulaması*. İzmir: Altın Nokta Basım Yayım Dağıtım.
- Doğrusöz, B. (2006). “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”. [http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk\\_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=1060](http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=35&id=1060), Erişim Tarihi: 12.03.2017.
- Erdoğan, M. (2006). *Aydınlanma, Liberalizm ve Demokrasi*. Ankara: Orion Yayınevi.

- Erginay, A. (1990). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Eroğul, C. (1974). “Marksist Devlet Kuramı Hakkında Bir Not”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (29,1), 113-123.
- Giovanni, S. (1977). *Karşılaştırmalı Anayasa Mühendisliği*, (çev. E. Özbudun). Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Gözler, K. (2000). “Temel Hak ve Hürriyetler”. <http://www.anayasa.gen.tr/temelhakvehurriyetler.htm>, Erişim Tarihi: 12.03.2017.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: 12 Levha Yayıncılık.
- Güriz, A. (2007). *Hukuk Felsefesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Hayek, F. A. (2004). *Kölelik Yolu*, (çev. T. Feyzioğlu & Y. Arsan). Ankara: Liberte Yayınları.
- İHEB. *İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi*. TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu. <http://www.danistay.gov.tr/upload/insanhaklarievrenselbeyannamesi.pdf>. (2.03.2017).
- Kaboğlu, İ. (1994). *Özgürlükler Hukuku: İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme*. İstanbul: Afa Yayınları.
- Kapani, M. (1993). *Kamu Hürriyetleri*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakaş, E. & Sonsuzoğlu, E. (2000). “Temel Hak ve Özgürlükler İle Vergi İlişkisi”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 1998 Bodrum*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, 220-246.
- Levi, S. (2005). “Yabancıların Türkiye’deki Taşınmaz Mülkiyet Hakkı”, *Hukuki Perspektifler Dergisi*, (5), 238-245.
- Locke, J. (2004). *İnsan Anlığı Üzerine Bir Deneme*, (çev. V. Hacıkadıroğlu). İstanbul: Kabalcı Yayınevi.
- Melnik, S. (2006). *Özgürlük, Refah ve Demokrasi Mücadelesi*, (çev. A. Yayla). Ankara: Liberte Yayınları.
- Mumcu, A. & Küzeci, E. (2007). *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri: Kavramlar, Evrensel ve Ulusal Gelişimleri, Bugünkü Durumları*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2012). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Özdek, Y. (1993). *İnsan Hakkı Olarak Çevre Hakkı*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE).
- Sabuncu, Y. (2007). *Anayasaya Giriş Ek: 1982 Anayasası*. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Sayar, N. S. (1970). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Sencer, M. (1992). “Hak ve Özgürlük Kavramı”, *Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) İnsan Hakları Yıllığı*, (14,1), 3-12.
- Shultz, J. W. & Harris, L. (1965). *American Public Finance*. New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- TDK. (2017). *Büyük Türkçe Sözlük*. T.C. Başbakanlık Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu. Erişim Adresi: [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&view=bts](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts). Erişim Tarihi: 02.03.2017.
- Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2014). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Türk, İ. (2002). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Uluatam, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Yiğit, U. (2008). *Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık