

# Anayasa'da Yer Alan Temel Hak ve Özgürlüklere İlişkin Düzenlemeler ve Vergi İlişkisi

Satiye KUZU

Vergi Müfettişi, Doktora Öğrencisi  
(Gazi Ünv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü)  
satiye.kuzu@vdk.gov.tr

**Anayasa'da Yer Alan Temel Hak ve Özgürlüklere İlişkin Düzenlemeler ve Vergi İlişkisi**

**Özet**

Temel hak ve özgürlükler Anayasa tarafından güvence altına alınmış olmakla birlikte devlet vergilendirme yetkisi dolayısıyla bireylerin temel hak ve özgürlükleri alanına girebilmektedir. Bunlardan, özel yaşamın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, mülkiyet ve miras hakkı, çalışma ve sözleşme özgürlüğüne ilişkin hükümler vergilendirmeye karşı en duyarlı olanlardır. Çalışmamızda da temel hak ve özgürlükler ve vergi ilişkisi incelenecektir.

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

**The Relationship Between The Tax and Fundamental Rights and Freedoms in The Constitution**

**Abstract**

Fundamental rights and freedoms although guaranteed by the Constitution can enter the field of fundamental rights and freedoms of individuals due to the taxation authority of state. Of these, the right of privacy, freedom of residence and travel, rights of property and inheritance, the provisions relating to freedom of work and contract are most sensitive to taxation. In our study, the relationship between fundamental rights and freedoms and taxes will be examined.

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

## 1. Giriş

Devletin, kamu giderlerinin karşılanması yanında ekonomik ve sosyal hayata müdahale de kullandığı en etkin araç vergidir. Devlet vergilendirme yetkisini egemenlik gücünden almaktadır. Devlet, egemenlik gücünü vergi ödevi ile mükellef olan bireylere yöneltmiş olduğundan, bu durum devlet-birey ilişkisinde temel hak ve özgürlüklerin alanına girilmesi ve zedelenmesi ile sonuçlanmıştır. Verginin kanundan doğan bir borç-alacak ilişkisi olmasından dolayı, vergiyi doğuran olaydan, tahsili ve takibine kadar olan süreçte devletin mükelleflerle olan ilişkileri ve uygulamalarının Anayasa'nın genel ilkelerine ve 73. maddesinde belirtilen ilkelere uygun olması, temel hak ve özgürlükler anlamında güvence oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının uygulanmasında temel hak ve özgürlükler alanına sık sık girilmektedir. Bunlardan, özel yaşamın gizliliği, yerleşme ve seyahat

özgürlüğü, mülkiyet ve miras hakkı, çalışma ve sözleşme özgürlüğüne ilişkin hükümler vergilendirmeye karşı en duyarlı olanlarıdır.

Çalışmamızın birinci bölümünde vergilendirme yetkisi, çeşitli ülkelerde ki tarihsel gelişimi, temel hak ve özgürlükler ve sınırlanması, ikinci bölümde Anayasa'da yer alan temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenlemeler ve vergi ilişkisi; devlete negatif görev yükleyen dokunulmaz haklar ile devlete bir edimde bulunma görevi yükleyen pozitif haklar kapsamında incelenecek, üçüncü bölümde ise konuya ilişkin eleştiri ve öneriler kapsamında değerlendirme yapılacaktır.

## **2. Temel Hak ve Özgürlükler ve Vergilendirme**

### **2.1. Vergilendirme Yetkisi**

Devlet vergiler alanında bir işleme giriştiğinde doğrudan bireylerin 'kese'sine el atmakta, onların gelirine, hatta servetine ortak olmakta, 'akçalı' bir konuda devlet ile birey karşı karşıya gelmektedir (Öndel vd., 1985: 2). Gerek finansman ihtiyacının sağlanması, gerekse sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi bakımından vergi almak durumunda olan devlet mali egemenliğinden hareketle vergilendirme yetkisini kullanmaktadır (Saraçoğlu, 2003: 175).

Vergi devletin gelişimi sonucu verginin gelişen fonksiyonları ve mali amaç dışındaki amaçlarla alınmaya başlamasıyla, devlet müdahaleciliğinin, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel birey hak ve özgürlüklerine yönelmesi karşısında, bireyin gerek kanunların yapılması ve uygulanması ve gerekse denetimi alanlarında anayasal korunma altına alınması gerekmiştir (Tekbaş, 2010). Gerek hakkı yerine getirmek, gerekse sınırlandırmak için vergi salındığında söz konusu düzenlemenin anayasaya aykırı olmaması için, hem temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenlerine, hem de vergilendirmenin anayasal ilkelerinde uymak gerekmektedir (Karakaş, Sonsuzoğlu, 2000: 220).

### **2.2. Vergilendirme Yetkisinin Tarihi Gelişimi**

Siyasî otoritenin vergilendirme yetkisi, vatandaşların maddî durumlarını ve yaşama şartlarını doğrudan etkileyen bir yetki olduğundan, bu yetkinin belli şartlara bağlanması için tarih boyunca devam eden mücadeleler yaşanmış, çeşitli Batı ülkelerinde kralların vergi yetkilerinin sınırlandırılması için, Orta Çağ'dan başlayan, Yeni Çağ'da devam eden önemli çatışmalar cereyan etmiştir (Akyazan, 2009: 1). Vergilendirme yetkisinin keyfî şekilde kullanılması, birçok ülkede ayaklanmalara ve ihtilâllere neden olmuş, bunlar sonucunda, vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulması sağlanmıştır (Akyazan, 2009: 1). Batı'da demokratikleşme kapsamında vatandaşlık hukuku gelişirken, vergilendirme yetkisi de objektif kistalara bağlanarak sosyal bir içerik kazandırılmıştır (Akyazan, 2009: 2).

İngiltere; İngiltere’de başlayan ve sınırsız monarşinin sınırlarını çizmeyi amaçlayan gelişme, 1215 Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) gibi önemli bir belge ile kendisini göstermiştir (Güneş, 2011: 35). Magna Carta Libertatumla kralın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmış ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde bir adım atılmıştır, ancak, bu ferman, izleyen kralların keyfi vergi uygulamalarını önlemediğinden (Eralp, 2012) bu fermanı, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Kanunu (Bill of Rights) takip etmiştir. Gerçekten de 1689 tarihli Haklar Beyannamesi (The Bill of Rights) kralın yetkilerini kısırarak belirli esaslara bağlayan, bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasını mümkün kılan bir anlaşma niteliği taşımıştır (Güneş, 2011: 41).

Amerika Birleşik Devletleri; Amerika Bağımsızlık Savaşı’nın en önemli nedenlerinden birisi, İngiltere’nin Amerika’daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi olmuştur (Güneş, 2011: 41). Nitekim 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirisi, bu bildiriden yararlanarak da Bağımsızlık Bildirisi yayınlanmıştır (Güneş, 2011: 42). Bağımsızlık Bildirgesinde devletin vergilendirme hakkının sınırları çizilmek istenmiştir (Eralp, 2012).

Fransa; XVIII.yy sonlarına gelinceye kadar mutlak monarşi şeklinde yönetilen Fransa’da 1789 Mayıs’ında halkı temsil edenler ile güçlü fikir ve siyaset adamlarının gayretleriyle sınıf ayrıcalıklarının ilga ederek ve mutlakiyet rejimine son vererek “İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesi”ni ilan edilmiştir (Güneş, 2011: 43). 1789 Fransız Devrimi sonrasında ilân edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci’nde, vergilerin yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılacağını ve yurttaşların temsilcileri aracılığıyla, verginin gerekliliğini saptamak, kullanılmasını izlemek, sürelerini belirlemek hakları olduğunu belirten maddeler yer almıştır (Akyazan, 2009: 2).

Almanya; Almanya’da 1920 Weimar Anayasası malî yapıda önemli değişiklikler getirmiş, eyaletlere İmparatorluk vergilerinden paylar verilmiş, 1934 yılında Nazi iktidarı döneminde eyaletlerin yetkileri merkezî idareye geçmiş ve 1949 Bonn Anayasası federal devletle eyaletler arasındaki malî ilişkileri yeniden düzenlemiştir (Öncel vd., 1985: 9).

Türkiye; Osmanlı devleti merkezîyetçi bir vergi idaresi kuramamış ve batılı anlamda, gelirleri düzenli ödenen vergilere dayanan bir "vergi devleti" olamamıştır (Öncel vd., 1985: 10). 1804 yılında Sened-i İttifak, 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayunu, 1856’da çıkarılan İslahat Fermanı, 1876’da Kanun-u Esasî, II. Meşrutiyet-1909’da Kanun-i Esasî ile vergilendirmeye yönelik bir takım düzenlemeler yapılmış, Kurtuluş Savaşı sonrası 23 Nisan 1920’de T.B.M.M.’nin toplanması ile birlikte vergilendirme yetkisi Meclis tarafından kullanılmaya başlanmıştır (Akyazan, 2009: 5). 1921 yılında yapılan ilk Anayasa’da vergilendirme

ile ilgili bir hükme yer verilmemiş, ancak bütün yetkiler T.B.M.M.'ne verilmiştir. Türkiye'de vergilendirme yetkisi, Batı'daki uygulamalara paralel şekilde, 1924, 1961 ve 1982 Anayasa'larında yer bulmuştur (Akyazan, 2009: 5).

1924 Anayasası'nın 84. ve 85. maddesinde: *"Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık (âşar) alınması ve başka yüklemeler (tekâlif) yapılması yasaktır.*

*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunlar yapıncaya kadar alınabilir"*

1961 Anayasası'nın 61. maddesinde; *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur"* hükmü yer almıştır.

20.09.1971/1488 tarih ve sayılı kanunla Anayasa'nın 61. maddesine aşağıdaki 3. fıkra eklenmiştir: *"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."*

1961 Anayasası'nın 61. maddesiyle paralellikler ve farklılıklar içeren 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde: *"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 yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir"* hükmü yer almıştır.

Bütün T.C. Anayasalarında, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olduğu belirtilmekte ve verginin yasallığı ilkesinin yer aldığı görülmektedir.

### **2.3. Temel Hak ve Özgürlükler ve Sınırlama Nedenleri**

1982 Anayasası bir başlangıç ile yedi kısımdan oluşmaktadır. Temel Hak ve Hürriyetler ile ilgili bölüm anayasamızın ikinci kısmında düzenlenmiş olup, dört bölümden oluşmaktadır.

I. Bölüm (madde:12-16): Temel Hak ve Ödevlere ilişkin genel hükümler düzenlenmiştir.

II. Bölüm (madde:17-40): Kişinin Hak ve Ödevlerine (kişinin dokunulmazlığı, maddî ve manevî varlığı, zorla çalıştırma yasağı, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın

gizliliği, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti, düşünce ve kanaat hürriyeti, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti, bilim ve sanat hürriyeti, mülkiyet hakkı, vd.) ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

III. Bölüm (madde:41-65): Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevlere (ailenin korunması, eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi, çalışma ve sözleşme hürriyeti, çalışma şartları ve dinlenme hakkı, ücrette adalet sağlanması, sendika kurma hakkı, toplu iş sözleşmesi hakkı, sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması, sosyal güvenlik hakkı vd. ) ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

IV. Bölüm (madde:66-74): Siyasi Haklar ve Ödevlerine (Türk vatandaşlığı, seçme, seçilme ve siyasî faaliyette bulunma hakları, parti kurma, partilere girme ve partilerden ayrılma, kamu hizmetlerine girme hakkı, vatan hizmeti, vergi ödevi, dilekçe hakkı) ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

Anayasanın 12. maddesinde: *“Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder”* hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere bağlı olarak devlete, hakkı gerçekleştirmek üzere pozitif ve negatif görevler, kişilere de ödevler yüklenmiş olup, devlet bu görevleri Anayasa'nın genel ilkeleri olan eşitlik, sosyal adalet ve sosyal hukuk devleti ilkelerine uygun olarak yerine getirmek zorundadır (Karakaş, Sonsuzoğlu, 2000: 221).

Anayasanın 13. maddesinde de: *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”* hükmü yer almaktadır. Buna göre temel hak ve hürriyetleri genel sınırlama nedenleri aşağıda belirtildiği gibidir;

- temel hak ve özgürlükler ancak yasama organı tarafından kanunla sınırlanabilir, böylece temel hak ve hürriyetlere yürütme organının müdahale etmesi önlenmiş olur, yani tüzük ile, yönetmelik ile temel hak ve hürriyetler sınırlanamaz (Gözler, 2004).

- sınırlama Anayasanın sözüne (metnine) ve ruhuna (anayasanın bütüne ve ondan çıkan temel anlama) uygun olmak zorundadır (Fendioğlu, 2002: 127), sınırlamanın anayasa metnine ilaveten başlangıç kısmında yer alan temel niteliklere de uygun olması gerekmektedir (Karakaş, Sonsuzoğlu, 2000: 237).

- temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlama amacın gerektirdiğinden fazla olmamalı yani amaçla orantılı olmalıdır (Karakaş, Sonsuzoğlu, 2000: 238).
- demokratik toplum düzenine ve laik cumhuriyetin gereklerine uygun olmalıdır.

Ayrıca, her bir temel hak için, o hakkı düzenleyen ilgili maddede özel sınırlama nedenlerine yer verilmiş olup, bu nedenler sadece ilgili temel hakkı sınırlama nedeni olarak kullanılabilir. Sadece sosyal ve ekonomik haklara ilişkin sınırlama nedenlerine ise Anayasa'nın 65. Maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu madde "*Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir*" şeklinde yer almaktadır.

### **3. Anayasa'da Yer Alan Temel Hak ve Özgürlüklere İlişkin Düzenlemeler ve Vergi İlişkisi**

#### **3.1. Devlete Negatif Görev Yükleyen Düzenlemeler ve Vergi İlişkisi**

##### **3.1.1. Zorla Çalıştırma Yasağı ve Vergi İlişkisi**

1982 Anayasası'nın 18. maddesinde: "*Hiç kimse zorla çalıştırılmaz. Angarya yasaktır. Şekil ve şartları kanunla düzenlenmek üzere hükümlülük veya tutukluluk süreleri içindeki çalıştırmalar; olağanüstü hallerde vatandaşlardan istenecek hizmetler; ülke ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda öngörülen vatandaşlık ödevi niteliğindeki beden ve fikir çalışmaları, zorla çalıştırma sayılmaz*" hükmüne yer verilmiştir.

442 Sayılı Köy Kanunu'nun 15. maddesinde; köy işlerinin birçoğu bütün köylü birleşerek imece ile yapılır denmekte ve buna ek olarak ayrıca köy ihtiyar meclisinin salınacak salmanın temel öğelerini belirleme yetkisine sahip olduğuna ve salma ile ilgili mükellefiyetlerini aynı veya nakdi de olsa yerine getirmeyenlerin bedenen çalıştırılabilirlerine vurgu yapılmaktadır (Güneş, 2011: 53). Köylü vatandaşlara şehirde oturanlardan farklı ve fazla olarak birtakım görevler yüklenmesi ve bunları yapmayanların cezalandırılmasının eşitlik ilkesini zedelediği ve köylü yurttaşlara angaryayı yüklediği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine açılan bir dava sonucu, mahkeme red kararı vermiştir (Anayasa Mahkemesi, 5.1.1965,198/1; AMKD, Ankara, 1971, Sayı 3). Zorla çalıştırma, kişinin mali alanına tecavüz etmek olduğu gibi, şahsi özgürlüğüne de müdahale etmek anlamına geleceğinden sözü edilen Anayasa Mahkemesi Kararına katılmak zordur (Akçaoğlu, 1998).

##### **3.1.2. Kişi Hürriyeti ve Güvenliği ve Vergi İlişkisi**

1982 Anayasası'nın 19. Maddesinde: "Keyfi tutuklama"nın tüm sakıncalarına karşı bireyi koruyan hükümlere yer vermiş, belli koşullar gerçekleştiğinde

yakalanmasına ya da tutuklanmasına izin verilen kimselerin en kısa zamanda yargıç önüne çıkarılmaları, yakınlarına bu durumun bildirilmesi gibi ilkeler bu maddede güvence altına alınmış ayrıca Anayasa'nın 17. maddesinde de herkesin yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğu düzenlemesine yer verilmiştir (Güneş, 2011: 51).

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 359. maddesinde kaçakçılık suç ve cezaları, 362. maddesinde vergi mahremiyetinin ihlali, 363. maddesinde, mükelleflerin özel işlerini yapanlara ilişkin, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil ve Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK)'un 60. maddesinde de mal bildiriminde bulunmayan borçlular için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Vergilendirme işlemlerine bağlı olarak verilecek mahkeme kararlarıyla da kişi hürriyeti ve güvenliğine tecavüz edilmesi mümkün (Akçaoğlu, 1998) olduğundan, özgürlüğü bağlayıcı cezaların mutlaka yasalara dayalı olması yetrueyip ayrıca bu yasaların uygulanmasına yol açacak vergisel işlemlerin dayandıkları yasaların da verginin belirgin olması ilkesine uygun olmaları şarttır (Güneş, 2011: 52).

### **3.1.3. Özel Hayatın Gizliliği ve Vergi İlişkisi**

Anayasa'nın 20. maddesinde: *“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”* hükmüne yer verilmiştir.

Kişinin içinde bulunduğu ekonomik koşulların ve sahip olduğu ekonomik sırların özel hayatın oldukça önemli bir unsurunu oluşturması sebebiyle, kişinin mali durumunun da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesi mümkündür (AYM, 26-27/9/1967, 336/29, AMKD, Tarih 1975, Sayı 28). Vergi yasaları kişilerin mali güçlerini kavrayabilmek için özel yaşamın gizli bölümlerine bir ölçüde de olsa girmek zorundadır (Güneş, 2011: 54). VUK'un 127. maddesinde yer alan yoklama, 142. maddesinde yer alan arama, 148-151. maddelerinde yer alan bilgi toplama vergi idaresinin bilgi edinme ve toplama yollarıdır.

Yoklama; VUK'un 127. maddesinde, mükellefleri ve mükellefiyete ilişkin maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve saptamak şeklinde tanımlanmış olup, madde 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı Kanundan sonra ayrıntılandırılarak, birinci fıkranın (c) bendinin son cümlesine “.... , kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve

vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak, .....” eklenmiştir.

Aramalı vergi incelemesi; alınan ihbarlar veya yapılmakta olan incelemeler sırasında, vergi kaçırdığına dair emareler bulunan vergi mükellefi ve onunla ilişkili üçüncü şahıslar nezdinde yapılan ve bünyesinde “arama ve el koyma” tedbirlerini de barındıran bir inceleme türüdür (Akın, 2006: 76). Aramanın yapılabilmesi için ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. Aramalı incelemenin yapılabilmesi için hakim kararının gerekliliğinin aranması hem anayasamızın ilgili hükmü hem de insan hakları hukuku açısından yerinde olmuştur (Selvi, 2010: 55). Şartlar yerine getirilmeden yapılan aramalarda elde edilen verilere dayanılarak yapılan bir vergi incelemesi ise yasal olmayacak ve anayasaya aykırılık teşkil edecektir (Hepaksız vd., 2011). VUK’un 142-147. maddelerine göre “arama” ile, VUK’un 127/I-c maddesindeki son cümledeki durum aynıdır yani her ikisi de el koymadır, ancak VUK’un 142-147. maddelerinde düzenlenen “arama” hukuka uygun olduğu halde, diğeri hukuka aykırıdır (Baykara, 2005). El koyma işleminin gerçekleştirilebilmesi için CMK’nın 127. maddesine göre, hakimden el koyma kararı alınması gerekmektedir (Şarman, 2011: 8).

Bir başka denetim yolu da bilgi toplamadır. VUK’un 148/1-2. maddesine göre, mükelleflerin bilgi vermelerinin zorunluluğu belirtilmiş, VUK’un 151. maddesinde ise bilgi vermektan kaçınılan haller sayılmıştır. Ayrıca CMK’nın 125. maddesi gereğince devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler ancak mahkeme hakimi veya heyeti tarafından incelenir (Güneş, 2011: 55).

VUK’un 5. ve 362. maddeleri ve AATUHK’nın 107. maddesi ile kişilerin mali durumlarının gizliliğinin korunması için getirilen hükümler, Anayasada öngörülenden daha geniş bir güvence sağlamaktadır, bu hükümlerle kural olarak devlet görevlilerinin vergilendirme yetkisini kullanırken öğrendikleri, yükümlüye ait mali ve diğere özel sırların üçüncü kişilere açıklanması yasaklanmıştır (Töralp, 2012: 170). Vergi mahremiyeti kurumunun kaynağını Anayasanın 20. maddesinden aldığı ve özel yaşam hakkının bir uzantısı olduğunu söylenebilir (Gedik, 2008).

Bir başka husus da kod uygulamasıdır, 83 seri no’lu Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) Genel Tebliği’ni takiben KDV iadesi işlemlerinde mükellefin iade talebinin değerlendirilmesi sırasında ön inceleme kolaylığı sağlaması maksadıyla sisteme dahil olmuş olan bu uygulamada, hakkında olumsuz tespit bulunan mükelleflerden olan alışlara ilişkin KDV yüklenen/indirilecek KDV listesinden çıkartılmak suretiyle, uygulamaya yön verilmiştir. Bu durum vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi ve anayasa da güvence altına alınmış pek çok kişi hak ve hürriyetini ihlal sonucunu ortaya çıkarmıştır (Töralp, 2012: 171). Nitekim Danıştay verdiği bir kararı da (D.4.D.,14.01.2008 Tarih ve E.2007/4095,K.2008/1 Sayılı Kararı) “...yasal dayanağı



*olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder..."* yönünde olmuştur.

### **3.1.4. Konut Dokunulmazlığı ve Vergi İlişkisi**

Anayasanın 21. maddesinde: *"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"* hükmüne yer verilmiştir.

VUK'un 142. maddesinde yapılan düzenleme konut dokunulmazlığı açısından önemlidir. İlgili madde de aramaya ilişkin düzenlemede, aramanın ancak sulh yargıcının kararı ile gerçekleştirilebileceği hükme bağlanmış, Anayasada yapılan düzenlemede ise aramanın hakim kararı ile ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınan merciin emri ile de gerçekleştirilmesi mümkün olduğu belirtmiştir, bu durumda, VUK, Anayasanın getirdiği sınırlamaya göre daha az bir sınırlama yapmıştır, yani kişilere Anayasanın tanıdığından daha fazla güvence sağlamıştır (Karakas, Sonsuzoğlu, 2000: 224).

6183 Sayılı AATUHK'nın 62. ve diğer bazı maddelerine göre veya İcra ve İflas Kanunu uyarınca yapılan haciz uygulaması esnasında ise haciz memuru, elinde, kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri olmadan, mükellefin konutuna giremeyecektir ve titizlikle gerçekleştirilmediğinde konut dokunulmazlığı hakkının ihlali tehlikesi her zaman mevcuttur (Selvi, 2010: 56).

### **3.1.5. Haberleşme Özgürlüğü ve Vergi İlişkisi**

Anayasanın 22. Maddesinde: *"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" hükmüne yer verilmiştir.

Vergiye doğuran olaylara ilişkin işlemlerin haberleşme üzerinden yürütülmesi yaygın olduğuna göre doğrudan veya dolaylı olarak buralardan bilgi edinilmesi mümkün olup, elde edilecek bilgilere ulaşma konusunda Anayasa'da belirtilen usul dairesinde haberleşme hürriyetine müdahale edilebilmektedir (bursasmmmo.org.tr). VUK'un 151. maddesinde kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamayacaklarından bahsedilmiş, ancak Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyetin saklı tutulduğu belirtilmiştir.

Vergilerle müdahalenin meşru temelini kamu yararı oluşturmaktadır. Müdahale sınırının ne olması gerektiği konusunda ise verginin bir hak ve özgürlüğün özüne dokunup dokunmadığına, verginin o hak ve özgürlüğü kullanılmaz hale koymasına veya ciddi suretle güçleştirmesine veyahut amacına ulaşmayı önlemesine bakarak değerlendirilmelidir (bursasmmmo.org.tr). Temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlama amacın gerektirdiğinden fazla olmamalı yani amaçla orantılı olmalıdır.

Türkiye, dünya çapında mobil iletişim hizmetlerinden alınan vergi sıralamasında ilk basamakta yer almakta, bu hizmetlerden alınan Katma Değer Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Hazine payının da içinde bulunduğu 7 kalemlik vergi yükü oran olarak yüzde 58'e ulaşmaktadır. Avrupa Birliği çapında ise bu oran % 17.1 seviyesindedir (euractiv.com.tr). Sektördeki ağır vergi yükü, Türkiye'de devletin vergi gelirlerini artırmakta ancak haberleşme özgürlüğünü sınırlamaktadır.

### 3.1.6. Yerleşme ve Seyahat Özgürlüğü ve Vergi İlişkisi

Anayasanın 23. Maddesinde: *“Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; Seyahat hürriyeti, suç soruşturması ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek; amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir. Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz”* hükmüne yer verilmiştir.

5682 Sayılı Pasaport Kanunu'nun 22. maddesine göre vergiden borçlu oldukları, pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport ve seyahat vesikası verilmemekteydi, ancak Anayasa Mahkemesi (4/81 Sayılı ve 18.10.2007 Tarihli Kararı, RG, 8 Aralık 2007, 26724) *“vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere”* bölümünü iptal etmiş, yurtdışına çıkış yasağı, daha farklı bir düzenleme ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına dahil edilmiştir.

6183 Sayılı AATUHK'nın kaldırılmadan önceki madde 36/A hükmü *“Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir..”* şeklinde düzenlenmiştir.

Yurt dışı çıkış yasağı, vergi borcunun tahsil olanaklarını koruma amacıyla kanunda düzenlenmiş olmakla birlikte, yargı kararı bulunmadan idari bir işlemle kişinin seyahat hürriyeti doğrudan engellenebilmiştir. Uygulama kamu yararını gözetmekle birlikte, temel hak ve özgürlükleri sınırlandırması, son yıllarda alacaklı

idare tarafından sıklıkla başvuru olan bir yöntem olması ve ağır bir yaptırım özelliği taşıması nedeniyle, amacından sapan ve kimi zaman da borçluların hak ve onurlarını zedeleyen bir hal almıştır (Arslan, 2010: 452).

Anayasanın, “yerleşme ve seyahat hürriyeti” başlıklı değişmeden önceki 23. maddesinin üçüncü fıkrasında da, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünün, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceği belirtilmiş, Anayasada 12.09.2010 tarihinde onaylanıp kabul edilen değişiklikle “ vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir” şeklini almıştır. Bu değişiklik ile 6183 sayılı AATUHK’nın 36/A. maddesi de Anayasa’ya aykırı hale gelmiş ve 13.02.2011 tarihli 6111 Sayılı Kanun’un 165. Maddesi ile 6183 sayılı AATUHK’nın 36/A. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

### 3.1.7. Mülkiyet Hakkı ve Vergi İlişkisi

Anayasanın 35. maddesine göre; *“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”*

Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi, gayrimenkul ve menkul sermaye gelirleri üzerinden alınan Gelir Vergisi semerelerinden yararlanma açılarından mülkiyetin unsurlarını sınırlayan en belirgin mali yükümlülüklerdir (Güneş, 2011: 60). Örneğin taşınmaz gelirden 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 yönelik ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı bir emlak vergisi mülkiyet hakkına ters düşebilecektir (Öncel vd., 1985: 52).

Vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli görülen yasaları çıkarma hakkının meşruiyet temeli bireysel ve aşırı yük getirmemesidir (Soydan, 2000: 51). İ.H.A.M.’a göre; mülkiyet hakkına vergilendirme aracılığıyla müdahale ancak belirli ve öngörülebilir olduğunda meşru bir müdahale teşkil eder, usul adil olmadığında da müdahale keyfidir (Soydan, 2005: 111). Devletlerin, vergilendirme yetkisi kapsamında kamu gelirlerinin tahsili için alacağı tedbirlerin, meşru bir amaç gütmesi, açık, anlaşılabilir, ulaşılabilir bir mevzuat normu ile düzenlenmesi, uygulamanın da bu norma uygun şekilde cereyan etmesi gerekir (Şimşek, 2010: 342). Malikle eşya arasındaki ilişkiyi kesen veya ortadan kaldıran kamu yararının haklı kılamayacağı müdahaleler mülkiyetin özüne dokunduğu için, yapılan sınırlamalarda, mülkiyet hakkının özünün zedelenmemesine özen gösterilmelidir (Nazal, Demirci, 2009: 91).

## 3.2. Devlete Pozitif Görev Yükleyen Düzenlemeler ve Vergi İlişkisi

### 3.2.1. Ailenin Korunması ve Vergi İlişkisi

Anayasanın 41. Maddesinde: *"Aile, Türk toplumunun temelidir. Devlet ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar"* hükmüne yer verilmiştir.

Türk mali mevzuatında ailenin korunması ile ilgili çok sayıda hüküm vardır. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 25. Maddesindeki ölüm, sakatlık, hastalık, işsizlik sebepleriyle verilen tazminatlar ve yapılan yardımlar, evlenme ve doğum nedeniyle yapılan yardımlar ile Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından şartları belirtilen durumlardaki yapılan yardımların vergiden müstesna tutulması, 89. maddesindeki gelir vergisi matrahından yapılan indirimler ile AATUHK'nın 70. maddesindeki ailenin geçimini temin eden araçların haciz edilemeyeceği hükümleri de bu hakkı koruyan diğer normlar arasında örnek teşkil etmektedir (Gökbunar, 2001: 4).

GVK'nın 93. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiş olan ve 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kalkan "aile reisi beyanı" Anayasanın 41. maddesine aykırılık teşkil etmiştir.

### 3.2.2. Çalışma ve Sözleşme Özgürlüğü ve Vergi İlişkisi

Anayasa 48. maddesinde: *"Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir..."* hükmüne yer verilmiştir.

Vergiler işletmelerin yatırım, maliyet, kar ve rekabet unsurları üzerinde doğrudan etkili olmakta, yüksek vergiler mükelleflerin yatırım yapmasına engel olmaktadır. Ayrıca, aşırı vergileme girdi fiyatlarını da yükselttiğinden yatırımcı üzerinde caydırıcı etkisi olmakta belirtilen hürriyeti tehdit eder duruma getirmektedir. Diğer yandan belli sektörlerin desteklenmesi amacıyla verilen teşvikler ve düzenlemelerde, yatırımcının karar sürecini etkilemekte ve rekabeti bozmaktadır.

Vergilerin aşırılığı nedeniyle bir mesleğin sürdürülmesinden cayılıyorsa, bu halde çalışma özgürlüğünün özüne dokunulmuş demektir. Bugüne kadar ülkemizde ücretliler üzerindeki kamusal yükler ile kayıt dışı ekonomi düzeyi belirtilen hürriyete müdahale noktasına kadar gelmiştir (bursasmmmo.org.tr).

GVK Geçici 35. maddesinde düzenlenmiş olan ve 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kalkan ve bir vergi güvenlik sistemi olan Hayat Standardı Esası; belli mesleklerde mesleğe girişi engelleyecek şekilde mükellefleri elde etmedikleri gelir üzerinden vergi vermeye zorladığı, düşük gelirli mükelleflerin mesleği terk etmesine yol açarak Anayasanın çalışma hürriyetine ilişkin düzenlemesine aykırılık yarattığı, ayrıca Hayat Standardını aşan miktarda gelir elde

edenler açısından denetleyici olmadığı (Karakaş, Sonsuzoğlu, 2000: 234) yönünde eleştirilmiş ve çalışma özgürlüğüne ve demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir (Anayasa Mahkemesi, 7.11.1988, RG. 6.4.1990, Sayı 20484, Sayfa 32–33). Hayat standardı esası, 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 gününden başlayarak yürürlükten kaldırılmışsa da, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanunla 1.1.2000 gününden geçerli olmak üzere yeniden benimsenmiş, 01.01.2000-31.12.2001 gelirlerine uygulanarak 31.12.2001 tarihinde sona ermiştir. 4605 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasında da, zarar mahsubu ve yapılacak indirimlerin hayat standardı göstergelerine göre saptanacak geliri aşan gelir kısmı için geçerli olduğu açıkça belirtilmiş, bu hükümler, Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasını gösterge tutarlarının altında gelir elde edenler bakımından asgarî götürü vergiye dönüştürmüştür. Böylece gelirin gerçek miktarı üzerinden malî güce göre vergilendirilmesi ilkesine olduğu kadar, vergide adalet, belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerine de aykırılık teşkil etmiş, bu esasa tâbî gelir vergisi yükümlülerinin çalışma özgürlüğünü de, bu özgürlüğün amacına uygun olarak kullanılmasını ciddî ölçüde güçleştirerek, hatta önleyerek, demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı şekilde sınırlandıran bir düzenleme niteliğinde olmuştur (Öden, Akkaya, 2001: 33). Ayrıca; 4605 sayılı Kanun 30.11.2000 günlü Resmî Gazetede yayımlandığından, Geçici 58. maddedeki hayat standardı esasının 1.1.2000 gününden geçerli olmak üzere yeniden benimsenmesi hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle bağdaşmaması sebebiyle eleştiri konusu yapılmıştır.

### 3.2.3. Ücrette Adaletin Sağlanması ve Vergi İlişkisi

Anayasanın 55. maddesine göre: “*Ücret emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgarî ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur.*” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm bireyin ekonomik güvenliğini ve gelişmesini amaçlayıp, doğrudan ona yönelmektedir (Güneş, 2011: 67). Gelir Vergisini 2003-2012 döneminde kimin ödediğini sorgulamaya yönelik varsayımlar test edilmiş ve elde edilen sonuçlara göre, ücretlilerin stopaj yoluyla Gelir Vergisi toplam hasılatına katkısının % 60,28 düzeyine çıktığı tespit edilmiştir (Batırel, 2013). GVK ücretlilerin vergilendirilmesi açısından adaletsiz bir yapı sergilemekte ve yüksek oranda vergilendirilmektedir. Ücretlilere mahsus “özel indirim” ve “sakatlık indirimi” gibi indirimler yer almasına karşın getirilmiş, adaletsiz yapıyı giderecek daha etkin uygulamalara ihtiyaç vardır.

### 3.2.4. Konut Hakkı ve Vergi İlişkisi

Anayasanın 57. Maddesinde: “Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler” hükmüne yer verilmiştir.

GVK'nın 21. maddesinde yer alan mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen hasılatın bir kısmının vergiden istisna olması, Emlak Vergisi Kanunu 8.maddesinde yer alan konut olarak kullanılan binalar için vergi oranının daha düşük belirlenmesi, 2982 sayılı Kanun ile Kalkınmada Öncelikli Yerlerde konut inşaatına tahsis edilen arazi ve arsaların vergiden muaf tutulmuş olması, vergi sistemimizde konut ihtiyacının karşılanmasına yönelik maddeleridir.

### 3.2.5. Sosyal Güvenlik Hakkı ve Vergi İlişkisi

Anayasanın 61. Maddesinde: “Devlet, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleriyle, malûl ve gazileri korur ve toplumda kendilerine yaraşır bir hayat seviyesi sağlar. Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır. Yaşlılar, Devletçe korunur. Yaşlılara Devlet yardımı ve sağlanacak diğer haklar ve kolaylıklar kanunla düzenlenir. Devlet, korunmaya muhtaç çocukların topluma kazandırılması için her türlü tedbiri alır. Bu amaçlarla gerekli teşkilat ve tesisleri kurar veya kurdurur” hükmüne yer verilmiştir.

Anayasa, 61. maddesinde yer alan düzenlemeye ilişkin olarak GVK'nın 26/1. maddesinde vatan hizmetleri yardımları; harp malullüğü zamları, harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri ve şehitlerin dul ve yetimlerine, şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler, vergiden istisna edilmiştir. GVK'nın 32. maddesinde de özürlü olan ve ücret geliri elde eden vatandaşlara asgari geçim indirimine ilave olarak sakatlık indirimi getirilmiştir.

## 4. Temel Hak ve Özgürlükler ve Vergi İlişkisinde Eleştiri ve Öneriler

Vergi kanunlarının yapılması sırasında, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve devletin işleyişini sağlamak üzere, Anayasada belirtilmiş genel ilkelere ve vergi ödevi ile ilgili 73. maddeden kaynaklanan ilkelere uyulması gerekmektedir (Tekbaş, 2010: 180).

Vergilendirme, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri olduğu için bu müdahalenin sınırları ve koşulları anayasal kurallara bağlanarak kişilere güvence verilmektedir (Çağan, 1984: 171). Anayasa Mahkemesi Kararı'nda (E.2003/48,K.2003/76,T.23/07/2003 (RG,T.11/09/2004,S.25580)), kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması ile vergilendirme yetkisi arasındaki ilişki şu şekilde kurulmaktadır (Bozdoğan, 2012) “...Gerçekten, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı aynı zamanda kişilerin hak ve

*özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, önceden bilinebilme özelliği bulunması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir. Özellikle mülkiyet ve miras hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma ve sözleşme özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle vergilendirme yoluyla getirilen sınırlamaların, Anayasa'nın 13. Maddesi uyarınca ölçülü ve adil olması, hakkın özüne dokunmaması kısaca demokratik toplum düzeninin gerekleriyle uyum içinde bulunması da zorunludur.”*

Anayasa'da bir ilke ya da kuralın yer alması yeterli değildir, bunun için; bir yandan yasama organının kendi içinde tutarlı olarak Anayasa'da ki ilke ve kurallara uygun kanuni düzenleme getirmesi, diğer yandan yürütmenin kanuni hükümlerini Anayasa'ya uygun şekilde yorumlaması ve uygulaması, yasama ve yürütme organlarının bu görevlerini yerine getirip getirmediğinin denetiminin ise yargı organı tarafından yapılması gerekmektedir (Yavaşlar, 2012: 405).

İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesinin (Sözleşme) Birinci Protokolünün (Protokol) 1.maddesi “Mülkiyetin Korunması” başlığı altında mülkiyet hakkı ile ilgili bir koruma alanı yaratır (Soydan, 2005). Ek protokolde, mal ve mülk dokunulmazlığı hakkına müdahaleye kanun tarafından öngörülmüş olması, kamu yararını amaçlaması ve demokratik bir toplumda gerekli olması durumlarında izin verilmektedir (Nazalı, 2009).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin, mülkiyet hakkına ilişkin inceleme sistemiğine bakıldığında da, şu soruların yanıtlarının arandığı görülür; vergilendirme yoluyla müdahale meşru bir temele dayanmakta mıdır? Toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle bireylerin temel haklarının korunması için gerekli olan gereksinimler arasında adil denge gözetmiş midir? Adil dengenin gerçekleşmesi amaçla kullanılan araç arasında orantılılık gerektirdiğinden bu orantılılık ilişkisi kurulmuş mudur? Müdahale sonucunda kişi “bireysel ve aşırı bir yüke” katlanmakta mıdır? (Nazalı, 2009).

Vergilendirme yoluyla devlet ile birey karşı karşıya geldiğinden, oyunun kurallarının önceden belirlenmiş olması, yönlendirmelerin, ölçülülük sınırları içinde birey olma özgürlüğüne dokunulmayacak bir çerçevede yapılması, gerekmekte, amaç- vergi-sonuç ilişkisinde bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin

zedelenmemesinin sınırı, yapılan vergilendirmenin ölçüsüz olmamasıdır (Göker, 2011: 29). Bu da yükümlüye tanınan “hukuki güvence”lerle sağlanabilir. Hukuki güvence, vergilendirme işlemlerine karşı hak arama yollarının açık olması, vergi yükümlüsü ile hazine yetkilileri arasındaki uyumsuzluklarda her iki tarafın da mümkün olduğu kadar eşit bir seviyeye yerleştirilmesidir (Soydan, 2005).

Bu anlamda vergi yükümlüsünün korunması, idare hukukundaki bireyin korunması kavramını da içerecek şekilde **yasama** (*verginin yasallığı, hukuki güvenlik, eşitlik, belirlilik, geçmişe yürümezlik ilkeleri gibi*), **yürütme** (idare) (*yasal idare ilkesi, mahremiyet ilkesi, özel yaşama saygı ilkesi, bilgi alma, itiraz ve dava hakları gibi*) ve **yargı** (*bağımsız mahkeme, silahların eşitliği, makul süre ilkeleri (adil yargılanma hakkı) gibi*) süreçlerindeki hukuki güvenceleri kapsar ve yükümlü hakları kavramı insan hakları bütünü içinde değerlendirilir (Soydan, 2005).

Devletle birey arasında eşitlik ilkesine dayanmayan, devletin egemenlik yetkisine bağlı hukuki ve filli gücü çerçevesinde şekillenen vergi ilişkisinde, kamu yararı-birey yararı arasındaki çatışmada (Bozdoğan, 2012) umulan, bireyin devlet karşısında güçlendirilmesi (çünkü devlet egemendir ve vergi ödemekten kaçınamazsınız), vergi yükümlüsünün korunması ekseninde olmalıdır, çünkü birey çıkarı ile toplumsal fayda arasındaki denge ancak böyle kurulabilir (Soydan, 2005).

## 5. Sonuç

Anayasa'nın md.73/3'de yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır” hükmü vergide kanunilik ilkesi olarak karşılık bulmaktadır ve bu hükümden yürütmenin kanun koyması, genişletmesi ya da kaldırabilmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, yürütmenin açıkça kanunla izin verilemediği sürece takdir yetkisi de bulunmamaktadır. İdarenin görevi, sadece kanunları uygulamak değil aynı zamanda Anayasa'ya uygun şekilde ifa etmektir. Bu nedenle de devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kanunlara ve Anayasa'ya uygun hareket etmek zorundadır.

Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken temel hak ve özgürlükleri sınırlandırabilmektedir. Vergi kanunlarında yer alan bir takım düzenlemelerin de zaman zaman kişilerin özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, çalışma özgürlüğü, seyahat özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerine tehdit oluşturduğu, ancak yine kanunlarında yer alan aramalı incelemelerde hakim kararının alınması, vergi mahremiyetine ilişkin hükümler vb. düzenlemelerle de koruma sağladığı görülmektedir. Kimi zamanda, Anayasa Mahkemesi Kararları'nın, vergi borcunda dolayı yurt dışı çıkış yasağına yönelik kararı ile seyahat özgürlüğüne, hayat standardı uygulamasına yönelik kararı ile çalışma özgürlüğüne yönelik müdahaleye engel olduğu görülmektedir. Vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler ve uygulamaların bir sonucu da aşırı vergi yükü nedeniyle temel hak ve özgürlüklerin



alanına girmek şeklinde olmaktadır. Aşırı vergi yükü ücretliler, yatırımcılar gibi vergi mükelleflerinin çalışma özgürlüğünü, iletişim üzerindeki aşırı vergiler de kişi ve mükelleflerin haberleşme özgürlüğünü tehdit eder hale gelmiştir. Burada ölçülülük ilkesi devreye girmekte ve dengenin temel hak ve özgürlükleri zedelemekten kurulması gerekmektedir.

Temel hak ve özgürlüklere yönelik sınırlama ölçsüz ve aşırı olduğunda bireyler hukuki güvencelerinden yoksun kalabilmektedirler. Bu nedenle de devlet-birey ilişkisinde yapılan müdahalelerin; meşru bir temele dayanması, keyfi olmaması, belirgin olması, kamu çıkarları ve bireyin temel hakları konusunda adil bir dengenin sağlanması, dengenin kurulmasında müdahalenin ölçülü olması ve bireye aşırı yük getirmemesi gereklidir. Bu da hukuki güvence ile sağlanabilir. Bu anlamda da temel hak ve özgürlükler alanında yapılan düzenlemelerin kağıt üzerinde kalmaması için de yasama, yürütme ve yargıya görevler düşmektedir.

## Kaynaklar

Akçaoğlu E. (1998), "Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi", <http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergilendirme-yetkisinin-temel-hak-ve-ozgurluklerle-iliskisi/>. (Erişim: 27.12.2014)

Akın E. (2006), "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı", Yaklaşım Dergisi, Sayı:167.

Akyazan A. E. (2009), "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’de Gelişimi", TBB Dergisi, Sayı: 80, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2009-81-501>. (Erişim: 27.12.2014)

Arslan C. B. (2010), "Gücünü Anayasadan Alan ve Anayasal Bir Hakkı Sınırlandıran Uygulama: Yurtdışı Çıkış Yasağı", Maliye Dergisi, Sayı:158, [http://212.174.133.188/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/158/23.Cem.Barlas.ARSLAN.pdf](http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/158/23.Cem.Barlas.ARSLAN.pdf). (Erişim: 22.12.2014)

Baykara B. (2005), "Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 290.

Batirel Ö. F. (2013), "Türkiye’de Gelir Vergisini Kim Ödüyor?", <http://www.vmhk.org.tr/?p=5763>. (Erişim: 07.01.2015)

Çağan N. (1984), "Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi",s. 171, [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf).

Eralp Ö. E. (2012), "Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi", [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_1446.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1446.htm). (Erişim: 09.01.2015)

Fendioğlu T. (2002), "2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması", [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/fendoglu.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/fendoglu.pdf). (Erişim: 11.01.2015)

Gedik G. (2008), "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:317.

Gökbunar, A. R. (2011), "Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 8, Sayı: 2, <http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C8S22001/arg.pdf>.

Göker C. (2011), "Yönlendirici Vergilendirme", <http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%BClitedergisi/2011C.17S.3-4/birincioturum9-30.pdf>. (Erişim: 13.12.2014)

Gözler K. (2004), Anayasa Hukukuna Giriş, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, s. 146-159, <http://www.anayasa.gen.tr/temelhaklar.htm>. (Erişim: 07.01.2015)

Güneş G. (2011), Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, İstanbul: XII Levha Yayıncılık.

Hepaksaz E., F. Çevikcan, E. Öz (2011), "Aramalı Vergi İncelemesi ve Geçerliliği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 354.

Karakaş, E., E. Sonsuzoğlu (2000), "Temel Hak ve Özgürlükler İle Vergi İlişkisi", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373051-13-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf>. (Erişim: 17.01.2015)

Nazalı, E. (2009), "Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme(II)", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:335.

Nazalı, E., M. Demirci (2009), "Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme(I)", Vergi Dünyası, Sayı: 334.

Öden M., M. Akkaya (2001), "Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu", Ankara Üniversitesi, Cilt 50 Sayı 2, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/290/2641.pdf>. (Erişim: 19.05.2015)

Öncel, M., N. Çağan, A. Kumrulu (1985), Vergi Hukuku, 2.Baskı, Ankara Üniversitesi: SBF Yayınları.

Saraçoğlu, F. (2003), "Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye –Avrupa Birliği İlişkileri", Gazi Üniv. İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, [iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/download/298/288](http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/download/298/288).

Selvi, S. (2010), "Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010.

Soydan, B. Y. (2000), "Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 227.

Soydan, B. Y. (2005), "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", Vergi Dünyası Dergisi.

ŞARMAN, C. (2011), "Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:355.

Şimşek, S. (2010), "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", Maliye Dergisi, Sayı: 159,

[http://212.174.133.188/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/159/Suat%C5%9E%C4%B0M%C5%9EEK.pdf](http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/159/Suat%C5%9E%C4%B0M%C5%9EEK.pdf). (Erişim: 05.01.2015)

Tekbaş, A. (2010), "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Dokuz Eylöl Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, s. 123-191.

Töralp, F. (2012), "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Kitabının İçinde, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z.Ertunç şirin, 1.Baskı, İstanbul: XII Levha Yayıncılık.

Yavaşlar, F. B. (2012), "Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler", s. 405, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Kitabının İçinde, Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z.Ertunç şirin, 1.Baskı, İstanbul: XII Levha Yayıncılık.

"Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku-2", <http://www.bursasmmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/124dse.pdf>. (Erişim: 19.05.2015)

"AB ve Türkiye'de Mobil İletişim Hizmetlerinde Vergi Rejimi-1", <http://www.euractiv.com.tr/telekomunikasyon/link-dossier/ab-ve-turkiyede-mobil-iletisim-hizmetlerinde-vergi-rejimi-000091>. (Erişim: 19.05.2015)