

“ Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Adaleti ve Ölçülülük ilkelerine Yaklaşımı (Katma Değer Vergisi Matrahına Özel Tüketim Vergisinin Dâhil Edilmesi Sorunu)¹”

öz

Vergilendirme, doğası gereği eşitlik ve adalet ilkeleri ve özellikle sosyal adalet ilkesine etki edecek sonuçlar doğurabilmekte ve bu özelliği sebebiyle sosyal yapı üzerinde olumlu veya olumsuz birçok sonuç doğurabilmektedir. Vergiler aracılığıyla, sosyal devlet ilkesi gereği ekonomiyeye müdahale edilerek toplumdaki gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme amacı güdülmektedir. Bunun yanı sıra, hukuk devleti ve ölçülülük ilkelerinin göz ardı edilmeyerek kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlarına dikkat edilmesi gerekmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının b bendinde yer alan ve katma değer vergisinin matrahını oluşturan kalemler arasında “vergi” ibaresinin bulunması hukuk devleti ve vergi adaleti ilkelerine aykırı bulunarak hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvurulmuştur. Çalışmamızda Anayasa Mahkemesi kararı ışığında vergi adaleti, ölçülülük, sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Ölçülülük, Hukuk Devleti, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi.

Jel Sınıflandırması: H20, H21, H26

* Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı Öğrencisi, Avukat

¹ Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı kapsamında Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ tarafından verilen “Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri” adlı derste yapılan seminer çalışmasının geliştirilmesi sonucu ortaya çıkmıştır.

Av. Mahcemal SEYHAN*

THE APPROACH OF THE CONSTITUTIONAL COURT TO THE PRINCIPLES OF TAX JUSTICE AND PROPORTIONALITY (THE PROBLEM OF ADDING EXCISE DUTIES TO THE BASIS OF VALUE-ADDED TAX)

ABSTRACT

Taxation, due to its nature, may affect principles of equality and justice, particularly social justice and due to this characteristic, may bring results that can affect the social structure both in positive or negative way. Together with taxes, as per to social state principle, the aim is to remove the unfair distribution of income and wealth within the society by interfering to economy. On the other hand, the boundaries of fundamental rights and freedoms shall be taken into consideration by not ruling out the principles of rule of law and proportionality. A submission has been made to the Constitutional Court for annulment, claiming that the phrase “tax” existing under the article 24 paragraph (b) of Value Added Tax Law numbered 3065 and under components forming the value-added tax basis, is against the principles of rule of

law and tax justice. With this study, the principles of tax justice, proportionality, social state and rule of law in the light of the judgment of the Constitutional Court has been examined.

Keywords: Tax Justice, Proportionality, Rule of Law, Value-added Tax, Excise Duty.

Jel Classification: H20, H21, H26

GİRİŞ

Devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergiler, günümüzde yalnızca kamu harcamalarına kaynak sağlama amacıyla sınırlı olmayan ve toplumsal yapıyı doğrudan etkileyen çok çeşitli fonksiyonlar üstlenmektedir. Vergilendirme işlemi doğası gereği eşitlik ve adalet ilkeleri ve özellikle sosyal adalet ilkesine etki edecek sonuçlar doğurabilmekte ve bu özelliği sebebiyle de sosyal yapı üzerinde olumlu veya olumsuz birçok sonuca yol açma potansiyelini bünyesinde barındırmaktadır.

Vergiler aracılığıyla ekonomiye müdahale ederek toplumdaki gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme amacı güden sosyal devletin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini göz ardı etmemesi gerekmektedir. Zira hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını ve vergilendirme yetkisinin, temel hak ve özgürlüklerin özlere dokunulmaksızın ölçülülük ilkesi çerçevesinde kullanılmasını gerektirmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde yer alan ve katma değer vergisinin matrahını oluşturan kelimeler arasında "Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar" ibaresi bulunmaktadır. İstanbul 2'inci Vergi Mahkemesi tarafından söz konusu ibarenin, Anayasa'nın 2'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı bulunarak iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi hükmün Anayasa'ya aykırı

olmadığı kanaatine vararak itirazı reddetmiştir.

Çalışmamızda vergi adaleti ilkesi, alt ilkeleri olan vergilerin genelliği ilkesi ve malî güce göre vergilendirme ilkeleri ve vergi adaletini sağlama amacıyla benimsenen yöntemler ile ölçülülük ilkesi hakkında bilgi verildikten sonra, genel olarak katma değer vergisi üzerinde durularak karara konu olan hüküm; hukuk devleti ilkesi, vergi adaleti ilkesi ve ölçülülük ilkesi bakımından incelenmektedir.

1. İNCELEME KONUSU KARARA ESAS OLAYIN ÖZETİ

Anayasa Mahkemesi'nin 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun² 24'üncü maddesinin³ birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan "vergi" sözcüğünün Anayasa'nın 2'inci ve 73'üncü maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi için İstanbul 2'inci Vergi Mahkemesi'nin istemi üzerine verilen kararı⁴ çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Davacı tarafından sonradan tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan İstanbul 2'inci Vergi Mahkemesi, hükmün iptali için başvurmuştur. Anayasa'ya aykırılığı işbu itiraz başvurusuna konu edilen Kanun hükmü gereğince katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi ürünlerde mal bedeli ve özel tüketim vergisi toplamı üzerinden ayrıca hesaplandığından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/b ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun⁵ 11'inci maddeleri gereğince, kanun kapsamındaki ürünler üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, bu ürünler üzerinden ayrıca hesaplanan katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmektedir. Nitekim uyumsuzluk konusu olayda da; özel tüketim vergisi katma değer vergisinin matrahına dahil edilmiş, mal teslimi ve ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi alınmasına başka bir ifadeyle vergiden vergi alınmasına neden olan katma değer vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Bu durumun, üre-

2 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 2.11.1984 - 18563).

3 itiraz konusu ibarenin yer aldığı Katma Değer Vergisi Kanun'un 24. maddesi şöyledir:
"Matraha dahil olan unsurlar:
Madde 24- Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:
a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler."

4 Any.M., 25.12.2014 gün ve E. 2013/48, K. 2014/198 sayılı kararı (RG. 07.04.2015 - 29319).

5 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG. 12.06.2002 - 24783).

tim aşamasında ve katma değer vergisinin temel felsefesi ve dinamikleri içerisinde yer almayan ve üstün kamu ve vergilendirme gücünün bir ürünü olan bir verginin başka bir verginin, vergilendirme ölçütü olan matrahına dahil edilmesi nedeniyle katma değer vergisinin ruhuna ve konuluş amacına aykırı olduğu gibi bu hususlara ilişkin ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 2'inci ve 73'üncü maddelerine de aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne gidilmiştir.

Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından, katma değer vergisinde mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye kadar her el değiştirme aşamasında katılan değer vergilendirildiği ve özel tüketim vergisi Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört adet listede yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımlanan mallardan bir defaya mahsus olarak alınmakta olup verginin konusu anılan cetvelde özel olarak sayılan mallardan alındığı düşünülerek sözü edilen iki vergi türünün aynı kaynaktan alınmalar da yapı itibarıyla aynı olmadıkları sebebiyle mükerrer vergilendirmenin söz konusu olmadığına ve Anayasa'nın 2'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı olmadığına hükmedilmiştir. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁶ 262'inci maddesi gereğince katma değer vergisinin matrahına dâhil olan ve maliyet bedelini etkileyen resim, harç, pay, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler gibi vergilerin de satılan malın maliyetine dâhil olan ve malın satış bedelini etkileyen unsurlar olduğu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan söz konusu kuralın sadece ülkemize özgü olmayıp katma değer vergisi hakkında uluslararası mevzuatta da benzer şekilde düzenlendiği sebebiyle dava reddedilmiştir.

2. KARARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1 Hukukî Sorun

İstanbul 2'inci Vergi Mahkemesi tarafından, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde yer alan ve katma değer vergisinin matrahını oluşturan kalemler arasında sayılan "Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar" ibaresi Anayasa'nın 2'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı bulunarak iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur.

İstanbul 2'inci Vergi Mahkemesi, iptal konusu normun;

1) Hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunlu olduğu ve kanun koyucunun, ancak Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapma konusunda takdir yetkisinin olduğu; söz konusu normun üstün kamu ve vergilendirme gücünün bir ürünü olan bir verginin başka bir verginin, vergilendirme ölçütü olan matrahına dâhil edilmesi nedeniyle katma değer vergisinin ruhuna ve konuluş amacına aykırı olduğu ve bu sebeple Anayasa'nın 2'inci maddesinde hüküm altına alınan hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı,

2) Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında hüküm altına alınan vergi adaleti ilkesine aykırılık teşkil ettiği; oysa Katma Değer Vergisi Kanunu ile sekiz adet yaygın muamele vergisinin kaldırıldığı ve yansıtma özelliği nedeniyle vergi adaleti ilkesinin önüne geçen şelale etkisinin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı; katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi ürünlerde mal bedeli ve özel tüketim vergisi toplamı üzerinden ayrıca hesaplandığından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/b ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddeleri gereğince, kanun kapsamındaki ürünler üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, bu ürünler üzerinden ayrıca hesaplanan katma değer vergisinin matrahına dahil edildiği, mal teslimi ve ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir verginin alınmasına neden olduğu gerekçeleriyle iptali istenmiştir.

3) İstanbul 2'inci Vergi Mahkemesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasını yalnızca hukuk devleti ve vergi adaleti ilkeleri bakımından inceleyerek Anayasa'nın 2'inci ve 73'üncü maddelerine aykırılığını ileri sürmüş olsa da, kanımızca, itiraza konu kararda ölçülülük ilkesi bakımından da inceleme yapılabilecek işbu ilkeye aykırılık teşkil eden durumların var olup olmadığına tesbit edilmesi gerekmektedir.

2.2 Genel Olarak Vergi Adaleti ilkesi

2.2.1. Genel Açıklama

Devlet kamu giderlerini karşılamak amacıyla kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Kamu gelirlerinin başında vergiler gelmektedir. Vergiler, ekonomide kaynak ve gelir dağılımını önemli ölçüde etkilemektedir. Hiç şüphesiz ki verginin temel amacı/işlevi, kamu hizmetlerinin görülebilmesi

6 04.04.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.01.1961 - 10703/10705).

için ihtiyaç duyulan harcamaların gerektirdiği ekonomik kaynakların sağlanmasıdır⁷. Ancak modern devletin ortaya çıkışıyla birlikte verginin kamu harcamaları sağlama amacı/işlevi dışında sosyal, ekonomik ve diğer amaçları gibi mali olmayan amaçları doğmuştur⁸. Özellikle 1929 krizinden sonra, klasik liberal iktisadî doktrinlerin "tarafsız vergi"sinin yavaş yavaş yerini müdahaleci iktisat ve maliye politikalarına bırakmaya başlamasıyla vergiler; gelirin yeniden dağıtılması, ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadî büyümenin gerçekleştirilmesi ve diğer bazı amaçlarla da kullanılmaya başlamıştır⁹. Vergilendirmenin en problemlili noktası, vergiler aracılığıyla toplumsal eşitsizliklerin giderilme çabasıdır¹⁰. Çağdaş sosyal devlette gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmada en önemli rolün vergilendirme politikasında olduğu ifade edilmektedir¹¹. Sosyal devlet vergilendirme yoluyla ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermeye çalışmaktadır ve vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir malî araç olarak kullanmak yerine toplumdaki sosyal dengelyi sağlamak, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek ve sosyal sınıf ve gruplar arasındaki gerginliği azaltmak amacıyla kullanılmaktadır¹². Adil bir vergi sisteminde vergilerin mükellefler arasında adaletli ve dengeli dağıtılması gerekmektedir. Vergi adaleti ilkesi, vergi yükünün adaletli dağıtılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi adaletinin, maliye politikası açısından

önemi daha büyüktür¹³. Kanun koyucu ekonomiye müdahale ederek sosyal devlete yaklaşmak amacıyla vergiyi araç olarak kullanabilmektedir. Sosyal devlet ilkesinin "sosyal adalet" yönü vergilendirmede büyük önem taşımaktadır¹⁴. Vergi adaletinin anayasal temelini ise, özgürlük, eşitlik ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak temel değerler üçlüsü olarak ifade edildiği görülmektedir¹⁵. Sosyal devlet ilkesi Anayasa'nın 2'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Öncelikle Anayasa'nın 2'inci maddesinin gerekçesi açısından ekonomik veriler¹⁶ ışığında Türk Vergi Sistemi değerlendirildiğinde; devletin çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddî ve manevî değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcı olamadığı, Anayasa Mahkemesi kararlarına rağmen devletin, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyamadığı ve gerçek eşitlik başka bir ifadeyle sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengelyi sağlamak için üzerine düşen yükümlülükleri yerine tam anlamıyla yerine getiremediği, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyemediği, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadî ve malî tedbirleri almayarak çalışanları korumadığı, işsizliği önleyemediği ve milli gelirin adaletle uygun biçimde dağıtılmasını sağlayan tedbirleri almadığı görülmektedir¹⁷.

Adalet¹⁸, bir olması "gereken"dir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir¹⁹. Bu sebeple

7 Bulutoğlu, s. 337.

8 Göker, Yönlendirici, s. 11. Vergilendirmede mali olmayan amaçlarla vergilendirme yapılması "mali amaç dışı vergilendirme" olarak ifade edilmektedir. Mali amaç dışı vergilendirme kavramı, vergilendirme ile sağlanacak gelirin yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel alanlarda çeşitli sonuçlar elde edilmesinin mümkün olması olarak tanımlanmaktadır. Mali olmayan amaçların, mali amacı gölgede bıraktığı savunulmaktadır (Göker, Yönlendirici, s. 11-12).

9 Oktar Ateş, s. 15-16.

10 Topuzkanamış, s. 153.

11 Özbudun, s. 149.

12 Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 53. Devlet, ihtiyaç duyduğu kamu gelirlerini elde etmek için başvurduğu vergiler aracılığıyla gelir ve servet dağılımına müdahale edebilmektedir. Vergilendirme yetkisinin gelir ve servetin dağılımında kullanılması noktasında dikkat edilmesi gerek üst sınır "hakkın özü"dür (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 204). Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereğince vergi kanunlarının temel hak ve özgürlüklerin özünü zedelememesi gerekmektedir. Aksi takdirde yasama organının keyfilikleri Anayasa Mahkemesi tarafından yargı denetimine tabi tutularak, söz konusu kanun hükümleri iptal edilebilmektedir.

13 Vergi adaleti ilkesinin maliye bilimi ile uğraşan tüm maliyeciler tarafından üzerinde en fazla durulan ilkelere biri olduğu savunulmaktadır (Nadaroğlu, s. 309; Mutluer-Öner-Kesik, s. 239; Çelik, s.15).

14 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 197.

15 Lang'dan aktaran Güneş, s. 164.

16 Devlet İstatistik Enstitüsü'nün 1994 yılı milli gelirin kişisel dağılımı, konsolide bütçeye ilişkin temel büyüklükler, konsolide bütçe gelir ve harcamalarının yüzde dağılımı ve konsolide bütçe gelirleri içerisinde yer alan vergi gelirlerinin dağılımı (1995 ve 1996) için bkz: Bellek, s. 76-79.

17 Bellek, s. 76.

18 Adalet, Aristoteles tarafından eşitlik (equality) olarak adalet ve hakkaniyet (equity) olarak adalet olarak sınıflandırılmıştır. Aristoteles açısından hakkaniyet olarak adalet, eşitlik olarak adaleti tamamlamak anlamına gelirken Derrida için her bir kişinin hakkı olarak adalet, imkânsız olmakla birlikte hukuk olarak adaletin gerçekleşmesini büsbütün engellemektedir. Aristotelesçi evrende eşitlik olarak adalet kuraldır ve hakkaniyet olarak adalet istisnalar için uygulanır. Buna karşın Derrida açısından her somut durum bir istisna olarak görülmektedir; başka bir ifadeyle eşitliğin ve ötekinin indirgenemez münferitliğinin ayrı ayrı gereklerinden dolayı, her somut durumun (kaçınılmaz olarak başarısızlığa mahkûmsa da) hem kurala hem istisnaya karşılık gelmesi gerekmektedir (Michel Rosenfeld'den çeviren Sağlam - Akbaş, s. 14).

19 Yaltı Soydan, 98.

“vergi adaleti” kavramı da, soyut ve kesin sınırları çizilmesi zor bir kavram olup kişilere, yere, zamana, değer yargılarına ve/ya da ideolojiye göre değişebilmektedir²⁰. Başka bir ifadeyle vergilendirmenin nasıl adil olacağı devletlerin ideolojileri ile ilişkili olarak her toplumda değişkenlik gösteren bir sorundur. Genel olarak vergi adaleti, vergilerin malî araç olarak kullanılmasında vergi yükünün mükellefler arasında adaletli dağıtılmasının sağlanması olarak tanımlanmaktadır²¹. Adalet kavramı, dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dağıtıcı adalet, kişilerin ayırıcı özelliklerine göre farklı işlemlere tabi tutulması olarak ifade edilirken denkleştirici adalet, kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını ifade etmektedir. Vergi adaleti ilkesini ele aldığımızda ise “malî güç yaklaşımı” ve “fayda yaklaşımı (faydalanma kuramı)” olmak üzere iki yaklaşım karşımıza çıkmaktadır. Kişilerin kamu hizmetlerinden faydalandıkları ölçüde kamu giderlerine katılmaları fayda yaklaşımında görülmektedir²². Fayda yaklaşımına göre, vergilendirme serbest piyasa ekonomisinin temelini oluşturan mübadele (değişim) esasına dayanmaktadır.²³ Piyasa ekonomisinde kişilerin ürettikleri mal ve hizmetlerin bir bedeli bulunmakta iken, devletin ürettiği mal ve hizmetlerin de bir bedelinin bulunması gerekmektedir. İşte bu bedel vergi olarak ifade edilmektedir. Geniş anlamda vergi kapsamında yer alan resim, harç ve diğer malî yükümlülüklerde kısmen de olsa fayda yaklaşımı benimsenmiştir²⁴. Nitekim belediyeler tarafından yerine getirilen yol, su ve kanalizasyon hizmetlerinin bedelinin bir kısmının bu hizmetlerden faydalananlardan alınması, yargı hizmetlerinden faydalananlardan yargı harçlarının alınmasında fayda yaklaşımı görülmektedir. Malî güç yaklaşımı ise, kişilerin malî güçlerine göre bir ayrıma tutulmasını ve fayda yaklaşımının ak-

sine, herkesin malî gücüne göre kamu giderlerine katkıda bulunması, başka bir ifadeyle vergi ödemesini öngörmektedir. Malî güç kavramı ile dağıtıcı adalet ilkesi bağdaştırılmaktadır. Kamu giderlerinin karşılanması için çok eski çağlardan beri fayda yaklaşımı benimsenmesine rağmen, kuramın uygulamada yarattığı zorluklar ve sakıncalar sebebiyle malî güç yaklaşımı, ilke olarak, kabul edilmiştir. Kamu hizmetlerinin büyük bir kısmının bölünemez nitelikte olması ve toplumdaki gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikler fayda yaklaşımının uygulanmasını engellemektedir²⁵. Örneğin savunma ve adalet hizmetlerinden bedel ödeyenleri mahrum bırakmak mümkün değildir²⁶. Zira savunma hizmetlerinin maliyeti piyasa mekanizmasında değil, siyasi mekanizmaların kararları çevresinde finanse edilmektedir ve bu hizmetlerin fiyatlandırılması mümkün değildir²⁷. Vergilendirmeyi tamamen fayda yaklaşımına dayandırmak mümkün değildir. Ayrıca malî güç yaklaşımının çalışma ve başarıyı cezalandırdığı düşüncesi, çağdaş sosyal devlette geçerliliğini kaybetmiştir²⁸.

Adil bir vergi sisteminin oluşturulması başka bir ifadeyle vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanabilmesi için herkesin malî gücü oranında vergi ödemesi gerekmektedir. Vergi adaleti ilkesinin ilk olarak Anglo-Sakson doktrininde benimsenen “vergilerin genelliği (yatay adalet)” ve “mükelleflerin eşitliği (dikey adalet)” olmak üzere iki alt ilkesi bulunmaktadır²⁹. Mükelleflerin eşitliği ilkesi, malî güce göre vergilendirme ilkesi ya da vergilendirmede eşitlik ilkesi olarak da adlandırılmaktadır.

Eşitlik ve adalet kavramlarının tarihte yanyana durduğu ve hatta zaman zaman birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir³⁰. Adaletin özünü eşit-

20 Nadaroğlu, s. 309; Akdoğan, s. 198; Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1285; Çelik, s. 15; Mutluer-Öner-Kesik, s. 239; Orhaner, s. 164.

21 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1285.

22 Nadaroğlu, s. 309; Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1285; Erdem-Şenyüz-Tatlıoğlu, s. 108; Mutluer-Öner-Kesik, s. 239, s. 130; Edizdoğan, s. 231; Pehlivan, s. 150.

23 Pehlivan, s. 150.

24 Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 53.

25 Nadaroğlu, s. 309.

26 Pehlivan, s. 152.

27 Akdoğan, s. 210.

28 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 193. Vergiler bakımından malî güç yaklaşımı kabul edilmiş olsa da, vergi dışında kalan ve devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla sağladığı diğer malî yükümlülükler olan resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerde fayda yaklaşımı kısmi de olsa kabul edilmektedir.

29 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 148. Yatay adalet ve dikey adalet kavramlarının daha iyi anlaşılması için “fedakârlık” görüşü üzerinde durulmaktadır. Eşit fedakârlık görüşü, eşit oranlı fedakârlık görüşü ve en az fedakârlık görüşü olmak üzere üç görüş bulunmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Nadaroğlu, s. 312-313; Akdoğan, s.198-201; Erdem-Şenyüz-Tatlıoğlu, s. 109; Mutluer-Kesik-Öner, s. 239; Edizdoğan, s. 237-239.

30 Saban, s. 65.

lik düşüncesi oluşturmaktadır ve eşitlik düşüncesi adaletin gereğidir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergide genellik ve vergi kanunlarının genelliği ilkelerini de içermektedir. Bu sebeple vergide genellik ilkesine aykırı davranılması halinde aynı zamanda eşitlik ilkesine de aykırılık oluşmaktadır. Ancak belirtilmelidir ki, vergilendirmede mutlak eşitliği ve adaleti sağlamak mümkün değildir³¹. Zira, gelir dağılımındaki adalet ve vergi yükünün adil dağıtılması gibi hususların berraklığa kavuşması mümkündür değildir³².

Vergi kanunların adil bir vergi sisteminin oluşturması ve vergi adaletini sağlamaya elverişli olması gerektiği söylene de bunu sağlamak oldukça zordur. Zira vergi adaleti kavramının uygulama ve ulaşılabileceği bakımından en zor ilke olduğu kabul edilmektedir³³. Adalet, eşitlik, genellik gibi kavramlar, toplumda kesin tanımı yapılması zor ve soyut olan; zamana, topluma, yere ve bunun gibi birçok etmene göre farklılık gösteren kavramlardır. Bu sebeple mutlak bir vergi adaleti kavramına ulaşmak mümkün değildir. Dolayısıyla bir vergi sisteminin adil bir vergi sistemi olduğunun ya da bir vergi kanununun vergi adaletini sağlama konusunda kesin elverişli olduğunun iddia edilmesi mümkün değildir. Ancak vergi adaletine olabildiğince yaklaşılmasını sağlamaya yönelik düzenlemelerin yapılması ve vergi sisteminin bu yönde elverişli hale getirilmesi mümkün olabilmektedir. Bu bakımdan, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli ve adil dağılımı, farklı durumlarda olanların farklı vergilendirilmesi, kişilerin geçimini sağlamaya yetecek kadar gelirinin vergilendirilmemesi, ailevi durumuna göre vergi yükünün farklılaştırılması ve gelirin kaynağına göre farklı işleme tabi tutulması vergi adaletini sağlamaya yardımcı olabilmektedir.

2.2.1.1 Yatay Adalet (Vergilerin Genelliği)

Yatay adalet, kanun önünde eşitlik ilkesinin bir sonucu olup, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.

Anayasa'da yer alan "hukuk devleti" ve "eşitlik" ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken bir ilke olarak kabul edilmektedir³⁴. Vergilerin genelliği ilkesi başka bir ifadeyle yatay eşitlik ilkesi, mali gücü olan herkesin vergi vermesini ifade etmektedir. On sekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkelerinden genellik ve eşitlik ilkeleri mali güce vergilendirme ilkesi ile birlikte vergi adaletini sağlamayı amaçlamaktadır. En temel haliyle genellik ilkesi, bir toplumda yaşayan ve mali gücü bulunan herkesin ayırım yapılmaksızın vergi yükümlüsü olmasını gerektirmektedir³⁵.

Vergilendirmenin "genel" olması, "eşit" olmasının önkoşuludur; ancak vergilendirmede eşitlik ilkesinin daha geniş kapsamlı olduğu ve hukuk devletinin adalet anlayışını yansıttığı ifade edilmektedir³⁶. Ayrıca bir vergi sisteminde vergi adaleti ilkesinin uygulandığının tesbiti için vergilerin genelliği ilkesine yer verilmesi gerekmektedir³⁷.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında "Herkes...vergi ödemekle yükümlüdür" hükmüne yer verilerek verginin genelliği ilkesi hükme bağlanmıştır. Hükümden anlaşılan, vergi yükünün belirli kişilere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, vatandaşların ve yurtda yaşayan yabancıların tümüne dağıtılmasıdır³⁸.

Vergi istisna ve muafiyetlerinin vergilerin genelliği ilkesini zedelediği³⁹ savunulmaktadır; ancak sosyal ve ekonomik sebeplerle vergi istisna ve muafiyetlerine yer verilmesi gerekmektedir.

2.2.1.1 Dikey Adalet (Mükelleflerin Eşitliği, Malî Güce Göre Vergilendirme, Vergilendirmede Eşitlik)

Mükelleflerin aslî anayasal haklarından biri vergilerin ödeme gücüne göre oransal olarak dağıtılmasını istemektir⁴⁰. Mükelleflerin eşitliği, vergi-

31 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 149.

32 Nadaroğlu, s. 309.

33 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1286.

34 Tekbaş, 223.

35 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 147-148; Pehlivan, s. 150.

36 Çağan, Hukuk Devletinde Vergilendirme, s.139.

37 Çelik, s. 16.

38 Kaneti, s. 31.

39 Pehlivan, s. 150.

40 Daniel Deak'ten aktaran Gerçek-Bakar-Mercimek-Çakır-Asa, s. 93.

lendirmede eşitlik ya da malî güce göre vergilendirme ilkesi⁴¹ olarak da adlandırılan dikey adalet ilkesi, herkesin malî gücü oranında vergi ödemesini ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle dikey adalet, malî gücü aynı olanlardan aynı, malî gücü farklı olanlardan ise farklı oranlarda vergi alınmasını⁴² ifade etmektedir. Malî güç çoğaldıkça vergi yükünün de çoğalması öngörülmektedir⁴³. Malî güce göre vergilendirme ilkesi ile verginin meşruiyeti doktrini arasında ortaya çıkış süreci ve nedensellik bağı bakımından çok yakın bir ilişkinin bulunduğu savunulmaktadır⁴⁴. Gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple malî güce göre vergilendirmenin yalnızca gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanması düşünülemez; servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergilerde de malî güce göre vergilendirme yapılmaktadır. Zira servete sahip olan birinin ya da harcama yapan birinin vergi ödemek için malî gücünün olmadığını söylemek güçtür. Örneğin emlak vergisi nisbî bir vergidir ve malî güç oranında alınmaktadır. Yine motorlu taşıtlar vergisinin tarifesi esas alınarak kısmi de olsa nisbî nitelik taşımaktadır ve malî güce göre vergilendirme söz konusudur⁴⁵.

Anayasa'da malî güç tanımı yapılmamakla birlikte, genellikle "ödeme gücü" anlamında kullanıldığı, malî gücün aynı zamanda ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşulu olduğuna hükmedilmiştir⁴⁶. Zaman zaman birbiri yerine kullanılsa da malî güç ile ödeme gücü kavramları aynı anlama gelmemektedir. Ödeme gücü

kavramı, kişilerin sadece gelirini baz alan ödeme kabiliyetini ifade ederken, malî güç kavramı daha geniş anlamda kişinin gelirini, servetini ve tüketimini yani vergilendirme kapasitesini kapsamaktadır⁴⁷. Malî güce göre vergilendirme ilkesi Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Ancak malî güce göre vergilendirme ilkesinin Anayasa'da düzenlenmemesi büyük noksanlık oluşturmamaktadır. Zira vergi adaleti ilkesine vurgu yapılması, vergi adaleti ilkesinin bir alt ilkesi ve aracı olan malî güce göre vergilendirme ilkesinin var olması için yeterli bulunmaktadır⁴⁸.

Bir maliye politikası aracı olarak vergilerin kullanımında herkesin malî gücüne göre vergi vermesini sağlamaya yönelik önlemlerin alınmasının zorunlu olduğu kabul edilmektedir⁴⁹. Sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesi olan malî güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergiler için geçerlidir⁵⁰. Malî güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak verginin konusunun, matrahının ve oranının belirlenmesini sağlamaktadır. Nitekim malî güce göre vergilendirme ilkesi, kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına dayanmaktadır. Vergilendirmenin, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak bir sisteme oturtulması, hukuk devletine ilişkin vergilendirme ilkelere tamamlanarak hukukî güvencelerin yanı sıra sosyal güvenceler de sağlamaktadır⁵¹. Anayasa Mahkemesi kararlarında ve doktrinde dikey ada-

41 Malî güce göre vergilendirmenin bir vergilendirme ilkesi olmadığı; ancak anayasal eşitlik ilkesi ile birlikte ele alınarak bir vergilendirme ilkesinin oluşturulabileceği savunulmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında da bu yönde bir eğilim olduğu ifade edilmektedir. Anayasa Mahkemesi, "... vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen 'verginin malî güce göre ödenmesi', 'herkesin vergi ödemesi' ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletili ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir." (Any.M., 06.07.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27 sayılı kararı, RG. 02.02.1996 - 22542). Anayasa Mahkemesi'nin vergide eşitliği malî güç ile birlikte ele alması gerekmektedir. Zira vergilendirme ile Anayasa'nın oluşturduğu ölçüt bu şekildedir. Sınıflandırma "malî güç'e yani büyüklük ölçütüne göre yapılmak zorundadır. Malî gücü benzer olanlar aynı sınıflandırmaya tabi olurken malî gücü farklı olanların farklı sınıflandırmaya tabi olmaları gerekmektedir. Aksi bir sınıflandırma söz konusu olduğunda haklı nedenler ve/ya da kamu yararı gibi kavramlar gündeme gelmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin "malî güç-nicelik" üzerinde durması ve anlaşılabilir, amaçla makul ve adil ölçülerini amaç-araç ilişkisi ve amaç-araç arasında ölçülü oranın bulunup bulunmadığı yönünde denetim yapması gerekmektedir (Saban, s. 68).

42 Pehlivan, s. 149.

43 Güneş, s. 168.

44 Tıpke'den aktaran Başaran Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesi, s. 32.

45 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1286.

46 Yiğit, s.146. Anayasa Mahkemesi malî gücü şu şekilde ifade etmektedir: "Anayasada tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir". (Any.M. 13.07.1995 gün ve E. 1995/85, K. 1995/32 sayılı kararı (R.G. 28.09.1996 - 22771), Yaltı Soydan, s. 110).

47 M. Lyons'tan aktaran Budak, s. 2.

48 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1288

49 Göker, Vergilendirme Yetkisi, s. 124.

50 Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 52.

51 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 148, s. 194.

letin nasıl sağlanacağı noktasında ayırma kuramı, asgarî geçim indirimi, artan oranlılık, vergi istisna ve muafiyetleri üzerinde durulmaktadır. Anayasa Mahkemesi, vergilendirmede ortaya çıkan eşitsizlikleri haklı neden açısından değerlendirirken, vergi konusundaki veya vergi yükümlüsünün hukukî niteliğindeki farklılıklar ile kamu yararı, maliye politikası, sosyal ve teknik diğer sebepler olmak üzere dört ölçüte başvurmuştur⁵². Ancak bahsi geçen ölçütler siyasi irade tarafından belirlenen soyut ölçütlerdir. Bu noktada adil bir vergi sisteminin sağlanması diğer ifadeyle vergi adaletinin sağlanması için genellik ve eşitlik ilkelerine başvurulduğu görülmektedir.

Mali güce göre vergilendirme araçlarının daha yoğun bir şekilde kullanılması ile toplumda gelir ve servet dağılımının dar gelirli yararına değiştirilmesi mümkündür. Gelir vergisinde artan oranlı tarifinin benimsenmesi, geliri belli bir sınırdan altında olan kişiler için negatif gelir vergisi uygulanması, lüks nitelikte kabul edilen mallardan alınanlar dışında muamele ve özel tüketim vergilerinin hafifletilmesi, zorunlu ihtiyaç maddeleri üzerinden alınan vergilerin kaldırılması, fırsat eşitliğini sağlamak üzere malî amacı olmayan veraset ve intikal vergisi konulması gibi yöntemlere başvurulabileceği ifade edilmektedir⁵³.

2.2.2 Vergi Adaletini Sağlama Amacıyla Benimsenen Yöntemler

Vergi adaletinin sağlanması için asgarî geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlılık olmak üzere üç yöntem benimsenmiştir.

2.2.2.1 Asgarî Geçim indirimi (En Az Geçim indirimi)

Kişinin malî gücünün belirlenmesi noktasında, kendisinin ve bakmakla yükümlü olduğu ailesinin (eşi ve çocuklarının) asgarî düzeyde hayatî ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek kadar olan gelirin

vergi dışı bırakılması asgarî geçim indirimi olarak ifade edilmektedir⁵⁴. Türkiye’de yalnızca ücret geliri elde eden kişiler bakımından asgarî geçim indirimi uygulanmaktadır ve tam bir vergi istisnası niteliği taşımamaktadır. Ancak yalnızca ücret geliri elde edenlerin değil, herkesin asgarî bir hayat standardına ihtiyaç duyduğu ve bu sebeple asgarî geçim indiriminin herkese uygulanması gerektiği düşünülmektedir⁵⁵.

Bugüne kadar asgarî geçim indirimi konusunda olumlu ve olumsuz birçok görüşün ileri sürüldüğü görülmektedir. Sosyal devlet ilkesi gereği, devlet vergi politikalarına başvurmuştur. Gelirlerinin belirli düzeyi üzerinden vergi alınmaması halinde mükellefler kendilerini güvende hissederek, çeşitli yollardan gelirlerinin bir kısmını vergi dışı bırakma yoluna başvurmamaktadır. Bu sebeple asgarî geçim indirimi vergi kaybını önlemektedir. Ayrıca geliri düşük olan mükelleflerden vergi alınması verginin maliyetini artırmaktadır. Vergilerin iktisadiliği ilkesine ters düşen bu durumun asgarî geçim indirimi sayesinde ortadan kaldırıldığı savunulmaktadır⁵⁶.

Asgarî geçim indirimi konusunda olumlu görüşlerin yanısıra olumsuz görüşler de bulunmaktadır. Asgarî geçim indirimi uygulanacak tutarın düşük belirlenmesi halinde çok büyük vergi kayıplarının olacağı savunulmaktadır. Asgarî geçim indirimi indirime tabi tutulacak miktarın belirlenmesi oldukça zordur. Günümüzde asgarî geçim indirimlerinin sembolik olarak belirlenmesi sebebiyle indirimden beklentisi olanların hayal kırıklığına uğradığı⁵⁷ ve asgarî geçim indiriminin pek çok eşitsizliği barındırdığı⁵⁸ savunulmaktadır.

2.2.2.2 Ayırma Kuramı

Vergi adaletinin sağlanması için ikinci olarak başvuru yöntem ayırma kuramıdır. Ayırma kuramında gelirin niteliği bakımından bir ayırım yapılarak emek geliri daha az vergilendirilmektedir⁵⁹.

52 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1286.

53 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 196. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasında Bakanlar Kurulu’na yapılan yetki devri ile verginin malî güç ile orantılı olması ilkesinin Anayasa Mahkemesi tarafından denetim imkanı ortadan kaldırılmaktadır (Güneş, s. 169).

54 Akdoğan, s. 221; Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1287; Erdem-Şenyüz-Tatlıoğlu, s. 110; Mutluer-Kesik-Öner, s. 252; Orhaner, s. 173; Pehlivan, s. 152; Çelik, s. 16. Asgarî geçim indirimi tutarlarının tesbit edilmesinde göz önüne alınan ölçütler ve asgarî geçim indiriminin uygulanma biçimleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Nadaroğlu, s. 319-322; Mutluer-Kesik-Öner, s. 254-258; Erdem-Şenyüz-Tatlıoğlu, s. 110-113.

55 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1287.

56 Mutluer-Kesik-Öner, s. 253.

57 Mutluer-Kesik-Öner, s. 254.

58 Güneş, s. 171.

59 Akdoğan, s. 242; Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1287; Erdem-Şenyüz-Tatlıoğlu, s. 119; Mutluer-Kesik-Öner, s. 258; Pehlivan, s. 156; Çelik, s. 17; Güneş, s. 169.

Emek gelirinin devamlılık özelliğinin zayıf olduğunu savunan bu yaklaşımda emek sahibinin emeği karşılığında elde ettiği gelire atfettiği değer, sermaye geliri sahibinin elde ettiği gelire atfettiği değerden daha fazladır. Eşit gelir elde edenlerin eşit vergilendirilmesini öngören yatay adalet ilkesine aykırı olmasına karşın, ayırma kuramı, sosyal adaleti sağlamadaki etkinliği sebebiyle savunulmaktadır⁶⁰. Sermaye gelirleri elde edenlerle emek gelirleri elde edenlerin ödeme güçleri, elde ettikleri gelirin tutarı aynı olsa bile eşit değildir⁶¹. Ödeme gücünün belirlenmesinde gelirin sadece tutarının değil, ekonomik yapısının da göz önünde bulundurularak emek gelirinin kaynağının devamlı ve güvenli olmaması nedeniyle daha az vergilendirilmesi ve emek sahibin gelirinin bir kısmını çalışma imkanın bulunmadığı dönemlere saklaması imkanının sağlanması amaçlanmaktadır⁶². Sosyal sınıflar arasında denge sağlamak sosyal devlet ilkesinin gereğidir ve emek gelirinin sermaye geliri karşısında korunması bu amaca hizmet etmektedir. Emek geliri elde edenlerin sermaye geliri edenlere nispeten farklı bir şekilde vergilendirilmesi gerektiği ve emek geliri ile sermaye gelirini aynı ölçüde vergilendirme, vergilendirmede eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır⁶³.

Ayırma kuramının günümüzde artık önemini yitirdiği görülmektedir. Günümüzde emek geliri elde edenlerle ilgili olarak çeşitli sosyal önlemler ortaya konması ve sendikaların çalışanların haklarını savunması sebebiyle artık emek sahibi kişilerin gelirlerinin istikrarlı hale geldiği yönünde görüşler bulunmaktadır⁶⁴. Ayrıca ayırma kuramının, sermayeyi-tasarrufu bir bakımdan cezalandırdığı ve tasarruf ve sermaye birikimi ile istihdam artışına engel olduğu düşünülmektedir⁶⁵. Ancak bunun yanısıra ayırma kuramının asgari indirimi ve artan oranlılıkla birlikte uygulanması gerektiği ve hatta ayırma kuramının yalnızca emek ve sermaye

gelirleri bakımından sınırlandırılmayarak tüm gelir unsurları ile servet unsurları bakımından uygulanabileceği de savunulmaktadır⁶⁶.

2.2.2.3 Artan Oranlı Tarife

Artan oranlı tarife, gelir miktarı arttıkça uygulanacak olan vergi oranlarının da artmasını ifade etmektedir. Doktrinde artan oranlı tarifenin vergi adaletini sağlama elverişli olup olmadığı konusunda olumlu ve olumsuz görüşler bulunmaktadır⁶⁷. Alman yargı kararlarında da verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin öncelikli olarak gelir vergisi kapsamında gerçekleşeceği kabul edilse⁶⁸ artan oranlı tarifenin diğer vergiler bakımından da uygulanabilmesi mümkündür.

Artan oranlı tarifenin vergi adaletini sağlama elverişli olduğu mutlak olarak kabul görülmektedir. Zira vergilendirmede artan oranlı tarifeler, vergi sisteminin daha karışık hale gelmesine sebep olarak vergi uyumunu güçleştirdiği; sabit oranlı vergilerin bu noktada uygulanmasının adil bir vergi sistemine ulaşmada daha elverişli olduğu ve gerekirse oranlarda farklılaştırma yoluna gidilmesi gerektiği gibi gerekçelerle eleştirilmektedir⁶⁹. Ayrıca artan oranlı tarifenin vergi kaçakçılığına ve vergi kayıplarına sebebiyet vermesinin de muhtemel olduğu düşünülmektedir. Vergi adaletini sağlamaya çalışırken aksi yönde sonuçlar doğabilmektedir.

Klasik görüşe sahip maliye bilimcileri artan oranlı tarifelerin gereksiz olduğunu savunmaktadır. Devlet faaliyetlerinin sınırlı olması gerektiğini savunan klasik görüş, kamu harcamaları için tek oranlı vergilerin yeterli olduğunu ve verginin tarafsız olması gerektiğini, vergiler aracılığıyla ekonomiye müdahale edilmemesi gerektiğini savunmaktadırlar⁷⁰.

60 Edizdoğan, s. 246.

61 Erdem-Şenyüz-Tatlıoğlu, s. 121; Pehlivan, s. 156.

62 Erginay, s. 65; Çelik, s. 17.

63 Pehlivan, s. 149.

64 Mutluer-Kesik-Öner, s. 260.

65 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1287; Mutluer-Kesik-Öner, s. 260.

66 Pehlivan, s. 156-157.

67 Bu konu doktrinde geçmişten bu yana çok tartışılmıştır ve konu hakkında olumlu-olumsuz birçok görüşü barındıran eserler bulunmaktadır. Çalışmamızın konusunu artan oranlı tarifenin oluşturulması ve bu konuda sebebiyle ayrıntılı olarak üzerinde durulmayacaktır. Artan oranlılık konusunda ayrıntılı bir çalışma için bkz: Fazıl Tekin, Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, E.I.T.A. Yayını, 1978.

68 Başaran Yavaşlar, Artan Oran, s. 47.

69 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1287.

70 Mutluer-Kesik-Öner, s. 247.

Artan oranlı tarifenin vergi adaletini değil, gelir ihtiyacının giderilmesini sağladığı savunulmaktadır. Zira sabit oranlar aracılığıyla da ulaşılabilecek istenilen vergi adaletine ulaşılarak; az gelir elde edenden az, çok gelir elde edenden çok vergi alınmaktadır. Artan oranlı tarife ile ise çok gelir elde edenden daha çok vergi alınmaktadır ve bunun vergi adaleti ile herhangi bir ilgisinin bulunmadığı savunulmaktadır. Zira gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi için vergilerden ziyade kamu harcamalarının daha etkili olduğu da ifade edilmektedir⁷¹.

Artan oranlılığın vergi adaleti için elverişli olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. Bu görüşler marjinal fayda esasına dayanmaktadır. Herkesten eşit oranda vergi almanın vergi adaletine aykırılık oluşturduğu, artan oranlı tarife ile vergi mükelleflerinin vergi dolayısıyla katlanacakları marjinal fayda kayıplarının eşitlenmesi, düşük gelir gruplarına düşük vergi oranı, yüksek gelir gruplarına ise yüksek vergi oranının uygulanması gerektiği⁷² ve böylece vergi adaletine daha çok yaklaşılacağı savunulmaktadır. Gelir düzeyi farklı kişilerin aynı fedakârlıkta bulunarak aynı oranda vergilendirilmesinin yerinde olmadığı, toplumdaki gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliği gidermek için artan oranlı tarifeden faydalanılabileceği ve artan oranlı tarifenin devlete daha fazla gelir sağladığı da ifade edilmektedir⁷³.

2.3 Genel Olarak Ölçülülük ilkesi

2.3.1 Genel Açıklama

Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereği temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, ancak Anayasa'da belirtilen şartlar sağlandığında mümkün olabilmektedir. Bu şartlardan biri ölçülülük

ilkesidir⁷⁴. Ölçülülük ilkesi; sınırlamada başvurulan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olması, bu aracın sınırlama amacı bakımından elverişli olması ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması olarak tanımlanmaktadır⁷⁵. Anayasa Mahkemesi, kararlarında ölçülülük ilkesini sık sık kullanmıştır⁷⁶.

Verginin temel hak ve özgürlüklerle arasındaki sıkı ilişki yadsınamaz. Ancak bu konuda, burada, uzun uzun açıklama yapılmasının gerekli olmadığı düşünülmekle birlikte Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında şu şekilde ifade edildiği görülmektedir:

“Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünde vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar... Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez⁷⁷”

Vergi devlet açısından, kamu giderlerini karşılamak amacıyla elde etmeyi amaçladığı kamu geliri; kişiler açısından ise topluma ve diğer kişilere karşı bir ödevdir. Kamu yararı sebebiyle vergiler kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlarına zaman zaman teğet geçebilmektedir. Hatta teğet geçmenin de ötesinde temel hak ve özgürlüklerin zaman zaman vergiler sebebiyle sınırlandırıldığı görülmektedir. Temel hak ve özgürlüklerde asılan serbestidir; sınırla(n)ma istisnai bir durumdur⁷⁸. Ancak temel hak ve özgürlükler sınırlandırılırken

71 Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1288.

72 Mutluer-Kesik-Öner, s. 246; Pehlivan, s. 153.

73 Erdem-Şenyüz-Tatloğlu, s. 117.

74 “Ölçülülük ilkesi” 3 Ekim 2001 tarihli Anayasa değişikliği ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması için aranan şartlar arasında eklenmiştir. 13'üncü maddenin eski hali “temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamalar... öngörüldükleri amaç dışında kullanılmaz” şeklindeydi. Doktrinde birçok yazar ve Anayasa Mahkemesi bu ifadeyi “ölçülülük ilkesi” olarak yorumlamaktaydı (Gözler, s. 133).

75 Özbudun, s. 116; Gözler, s. 132.

76 Anayasa Mahkemesi bir kararında “önleyici ve caydırıcı düzenleme gereksinimi ile bulunan çare arasında adaletli ve kabul edilebilir denge”nin bozulmuş olması sebebiyle “araç ile amaç arasındaki mantıkî bağ kaybolmaktadır” gerekçesiyle iptal kararı vermiştir (Any.M. 11.02.1987 gün ve E.1986/12, K.1987/4, AMKD, S. 23, s. 23). “Makul, kabul edilebilir sınırların aşılması aykırılığı oluşturur... Makul ölçülerin aşılması bir iptal nedenidir... Yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasından hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gerekir. Amaçla araç arasındaki makul ölçüyü aşmış görülen yeni sınırlamanın uygun olmadığı ortadadır” (Any.M 22.05.1987 gün ve E.1986/17, K.1987/11, AMKD, S. 23, s. 222). Başka bir kararda ise “makul, kabul edilebilir bir ölçü aşılmadıkça sınırlamanın Anayasa'ya aykırılığı söz konusu olamaz... Yapılan sınırlamayla sağlanan yarar arasında hakkaniyete uygun dengenin bozulduğunu gösteren bir belirti yoktur. Amaçla araç arasındaki makul ölçüyü aşmayan yeni sınırlamanın aykırı olmadığı görülmektedir” gerekçesiyle iptal istemi reddedilmiştir (Any.M. 14.06.1988 gün ve E.1988/14, K.1988/18, AMKD, S. 24, s. 253-254) (Özbudun, s. 117).

77 Any.M. 07.11.1989 gün ve E.1989/6, K.1989/42, (RG.06.04.1990-20484), (Yaltı Soydan, s. 114).

78 Karakoç, Genel Vergi, s. 1014.

sınırlamamanın da sınırının olması gerekmektedir. Bu noktada karşımıza "ölçülülük ilkesi" çıkmaktadır. Anayasa'nın 13'üncü maddesine 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".

Ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın, sınırlama amacını gerçekleştirme bakımından gerekli olmasını ve amaçla aracın birbirine karşı ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması olarak tanımlanmaktadır⁷⁹. Ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisi ile özel hayatın gizliliği, seyahat özgürlüğü, ailenin korunması, mülkiyet ve miras hakkı, çalışma ve sözleşme özgürlüğü arasında doğrudan ilişki bulunmaktadır⁸⁰. Vergilerin, kamu yararı başka bir ifadeyle kamu giderlerini karşılamak amacıyla temel hak ve özgürlüklere bir sınırlama getirirken, ölçüsüz bir sınırlama getirmemesi gerekmektedir⁸¹. Anayasa Mahkemesi, bir kararında açıkça ölçülülük ilkesinden bahsetmemekle birlikte, "az bir miktar" kavramını kullanarak bu ilkeyi uygulamıştır: "...ve mali gücü belirtecek ölçülerin ayrıca kanunda gösterilmemiş olmasının uygulama bakımından bir eşitsizlik doğurmayacağı ve esasen en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir miktarı geçmeyen bir vergi için modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve kanın önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılmayacağı açıktır"⁸¹.

Vergi Hukuku bakımından ölçülülük ilkesinin

79 Karakoç, Genel Vergi, s. 1014.

80 Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 164-170.

81 Yalıtı Soydan, s. 115.

82 Any.M. 05.01.1965 tarih ve E.1965/198, K.1965/1, (RG.24.05.1965-120005), (Yalıtı Soydan, s. 115-116).

83 Karakoç, Genel Vergi, s. 1016. Anayasa Mahkemesi bir kararında ölçülülük ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini şu şekilde değerlendirmiştir: "İtiraz gerekçesinde, geçmiş dönemde ilişkin matrah üzerinden gelir vergisi alındıktan sonra aynı matrahtan %10 oranında ekonomik denge vergisi alınmasının mükerrer bir vergilendirme olduğu, mükellefin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği belirtilmektedir. Yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. Getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasa'ya aykırılıktan söz edilebilir. Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek %10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez" (Any.M. 06.07.1995 tarih ve E.1995/6, K.1995/29, (RG.10.02.1996-22550), Yalıtı Soydan, s. 116-117).

84 Karakoç, Genel Vergi, s. 1015.

85 Metin, s. 223.

86 Karakoç, Genel Vergi, s. 1015.

87 Metin, s. 227.

önemi büyüktür. Mali güce göre vergilendirme ilkesinin bir bakıma ölçülülük ilkesinin yerine getirilmesini sağladığı düşünülmekle birlikte, ölçülülük ilkesinin düzenleme, uygulama ve yargılama aşamalarının tamamında dikkate alınması gerekmektedir⁸².

2.3.2 Unsurları

2.3.2.1 Elverişlilik/Uygunluk

Elverişlilik, diğer bir ifadeyle uygunluk, sınırlamada başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasıdır. Araç, amaca ulaşmada etkisiz, yetersiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı bir etkiye sahipse, başvuru araç elverişsiz niteliktedir⁸³. Elverişlilik ilkesinin Anayasa Mahkemesi kararlarında ölçülülük ilkesine aykırılığın tesbitinde büyük önem arz etmediği ifade edilmektedir. Bununla birlikte, elverişlilik ilkesi açıkça belirtilmemekte ve karara önemli ölçüde etki etmemekle birlikte, bazı kararlarda mahkeme, amaca ulaşmak için alınan tedbirlerin elverişsiz olduğunu tesbit etmektedir⁸⁴.

2.3.2.2 Gereklilik/Zorunluluk

Gereklilik, diğer bir ifadeyle zorunluluk, kullanılan aracın amacı gerçekleştirmek için gerekli olmasıdır. Birçok mümkün ve elverişli araç arasından, kişilere ve kamuya en az zarar verecek araç seçilmesini ifade etmektedir. Gereklilik, amaca ulaşmak için yararlanılacak araçlar içinde tercih edilen aracın gerekli olması; amaca, ancak bu aracın kullanılması halinde ulaşılmasının mümkün olması; temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında başka bir seçeneğin kalmaması olarak da ifade edilmektedir⁸⁵. Sınırlayıcı kanunî bir düzenlemenin gereklilik ilkesine uygun olup olmadığının tesbit edilebilmesi için öncelikle amacın belirlenmesi gerekmektedir⁸⁷. Anayasa Mahkemesi bir

kararında Belediye Gelirleri Kanunu'nun 3239 sayılı kanun ile değişik 89'uncu maddesinin a bendinin 4'üncü fıkrasında yer alan "katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir" şeklindeki hükmün Anayasa'ya aykırılığını incelemiştir. itiraz yoluna başvuran mahkeme "...katılma payı nedeniyle belediye aleyhine dava açmak isteyen ve fakat malî gücü bu şartı yerine getirmeye müsait olmayanlar yönünden hak arama özgürlüğüne Anayasa'nın sözüne ve özüne aykırı düştüğü ve getirilen bu dava şartının çok ağır olduğunu ileri sürmüştür. Ancak Anayasa Mahkemesi yaptığı incelemede hak arama özgürlüğünü sınırlayan kanunî düzenlemeyi gereklilik ilkesi bakımından ele almayarak söz konusu düzenlemenin hak arama özgürlüğünü ortadan kaldırmadığını, getirilen sınırlamanın Anayasa'nın 13'üncü maddesine aykırı olmadığını belirterek Anayasa'ya aykırılık iddiasını yerinde bulmamıştır⁸⁸.

2.3.2.3 Orantılılık

Orantılılık, amaç ile yapılan sınırlandırmanın dengeli olmasıdır. Orantılılık, amaç ile aracın karşılıklı tartılmasını gerçekleştirmektedir. Kullanılan araçtan ötürü katlanılması zor ve hatta imkansız olumsuzlukların ortaya çıkması halinde, sınırlandırmanın orantısız olduğu kabul edilmektedir. Orantılılık, somut olayın özellikleri dikkate alınarak çatışan menfaatlerin makul bir denge içinde olup olmadığının araştırılması sonucu belirlenebilmektedir⁸⁹. Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde elverişlilik ve gereklilik ilkelere oranla orantılılık ilkesinin daha fazla dikkate alındığı görülmektedir⁹⁰. Anayasa Mahkemesi bir kararında⁹¹ Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesinde yer alan, "kaçakçılığa teşebbüs nedeniyle hükümlenen hapis cezasının paraya çevrilmesine hükmolunması halinde, para cezası tutarının he-

sabında; hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısı esas alınır" şeklindeki hükmün Anayasa'ya uygunluğunu incelemiştir. itirazda bu düzenlemenin 657 sayılı kanuna göre hapis cezasının paraya çevrilmesiyle ilgili hükümler karşısında çok ağır olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu düzenlemenin enflasyon nedeniyle paranın değer kaybetmesi ve bunun sonucunda para cezalarının etkinliğinin azalması ve kamu yararı amacıyla konulmuş olduğunu belirtmiştir. Ancak kanunkoyucunun seçmiş olduğu araç ile ulaşılmak istenen amaç arasında ölçüsüz bir oran olduğu ifade edilmektedir⁹².

2.4 Katma Değer Vergisi

2.4.1. Genel Açıklama

Türk vergi sistemi; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Harcama vergileri, üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli muameleler üzerinden alınan vergilerdir. Harcama vergileri, dolaylı (vasıtalı) vergilerdir. Miktarları harcamalara göre değişmektedir ve vergilendirilmiş malları kullananlar bir önceki kişiye göre daha fazla vergi ödemektedir. Tersine artan oranlı⁹³ olup kişinin geliri arttıkça tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin gelirine oranı küçülmektedir.

Katma Değer Vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olup⁹⁴ başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere dünyanın birçok ülkesinde uygulanmaktadır. Alman Katma Değer Vergisi Kanunu'ndan esinlenerek hazırlanan⁹⁵ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe girmesiyle 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ve birçok harcama vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

88 Any.M. 24.11.1987 gün ve E.1987/19, K.1987/31, AMKD, S. 23, s. 407-418.

89 Karakoç, Genel Vergi, s. 1015.

90 Metin, s. 235.

91 Any.M. 06.06.1991 gün ve E.1990/35, K.1991/13, AMKD, S. 30, C. 1, s. 6.

92 Metin, s. 242.

93 Tersine artan oranlılık, bir vergi tarifesi olarak kabul edilmemektedir. Yaygın olmamakla birlikte bazı vergi türlerinde, özellikle harcama üzerinden alınan vergilerde, matrah arttıkça vergi oranı azalmaktadır. Baş vergileri ve dolaylı vergilerde mükellefin ödediği sabit miktardaki vergiler, kişilerin gelirinin düşüklüğü derecesinde, oran olarak artmaktadır. Baş vergileri, belirli yaşa gelmiş ve çalışmakta olan kimselerden maktu olarak alınan eski bir vergi türüdür ve 1952 yılında kaldırılan yol vergisi bunun en tipik örneğidir. Bu vergi köylerde 12 lira, şehirlerde ise 18 liradır. Buna göre geliri 1200 lira olan köylüye uygulanan vergi oranı %1 iken, geliri 12.000 lira olan başka bir köylüye uygulanan vergi oranı % 0,1 olmaktadır (Erginay, s. 75). Tersine artan oranlılık vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu usulde matrahın büyüklüğü göz önünde bulundurulmamakla birlikte; kazanç, irat, değer, servet ve harcama gibi matraha esas olarak herhangi bir kıstas alınmaması nedeniyle ödeme gücündeki değişimler ile vergi arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır (Akdöğün, s. 240).

94 Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 401; Bilici, s. 131.

95 Öner, s. 229.

2.4.2 Vergi Adaleti ilkesi Bakımından Katma Değer Vergisi

Vergi sisteminin vergi adaletine elverişliliği konusunda üzerinde durulan önemli bir husus dolaylı-dolaysız vergilerdir. Doktrindeki yaygın düşünceye göre bir vergi sisteminin sosyal adalet ilkesine uygunluğu dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki oranının yüksekliğine bağlıdır. Ekonomik gelişimini tamamlamış ülkelerde dolaysız vergilerin ülkenin vergi hâsılatında büyük paya sahip olduğu, gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin toplam vergiler içinde payı büyük olduğu görülmektedir⁹⁶. Çünkü dolaylı vergilerin antisosyal nitelikte olduğu⁹⁷, dolaysız vergilerin genellikle kişiselleştirilmeye uygun düşen (subjektif) niteliğine karşın dolaylı vergilerin mükellefler arasında ayırım yapmayan kişiselleştirilmeye uygun düşmeyen (objektif) nitelikte olması⁹⁸, sabit oranlı olmasına rağmen dolaylı vergilerin uygulamada tersine artan oranlı bir etki yaratarak geliri yüksek olanların aslında düşük oranlarda harcama vergisi ödedikleri ve durumun vergi adaletine uygun düşmediği savunulmaktadır⁹⁹. Ayrıca vergi sistemimizde gün geçtikçe dolaysız vergilerin yerini almakta olan dolaylı vergilerin ya da harcama vergilerinin malî güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmadığı da ifade edilmektedir. Buna göre aynı ürünü tüketen malî gücü yüksek kişiler ile malî gücü zayıf olan kişiler aynı vergi oranına tabi olarak vergilendirilmektedir. Doktrinde, tersine artan oranlılığın söz konusu olduğu bu vergilerin malî güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmadığı yönünde görüş oldukça yaygındır. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi malî güce göre vergilendirme ilkesiyle uyumlu olmadığı savunulmaktadır¹⁰⁰. Dolaylı vergilerde, vergi mükellefinin

gerçek ödeme gücünün göz ardı edildiği, gerçek vergi yüklenicisinin saptanmasının çoğu kez imkânsız olduğu; oysa dolaysız vergilerde vergi mükellefinin önceden bilindiği savunulmaktadır¹⁰¹. Ancak bununla beraber günümüzde dolaylı vergilerin mükelleflerin ödeme güçlerine gittikçe daha elverişli hale getirildikleri¹⁰² ve vergilendirmede iktidar ilkesinin¹⁰³ gerçekleştirilmesi için kullanılan artan oranlılık, asgarî geçim indirimi ve ayırma kuramının harcamalar üzerinden alınan vergilere de uygulandığı takdirde bu vergilerin antisosyal karakterinin tamamen olmasa da giderilebileceği ileri sürülmektedir¹⁰⁴.

Görüldüğü gibi genel olarak dolaylı vergilerin dar gelirliiler üzerinde tersine artan oranlı bir etki yarattığı ve vergi adaletsizliğine yol açtığı savunulmaktadır. Ancak devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri sağlaması için harcama üzerinden alınan vergilerden vazgeçilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir. Farklaştırılmış oran ve negatif gelir vergisi uygulaması yoluyla harcamalar üzerinden alınan vergilerin adaletsiz görülen yönlerinden kurtulma ve bu sayede az harcıyandan az, çok harcıyandan çok vergi alınarak hem ihtiyaç duyulan kamu gelirinin elde edilmesi hem de vergi adaletinin sağlanması mümkündür. Zira malî güce göre vergilendirmenin en elverişli genel harcama vergileri üzerinden yapılabileceği ve en geniş tabanlı, en verimli, kayıtlı-kayıtsız ekonomiyi olabildiğince ortaya çıkaran ve objektif nitelikte olan vergilerin genel harcama vergileri olduğu düşünülmektedir¹⁰⁵.

Katma değer vergisi, dolaylı vergilerden biri olmasından ötürü, dolaylı vergilerin yarar ve sakıncalarını bünyesinde barındırmaktadır. Diğer bir ifadeyle dolaylı vergilerin vergi adaleti bakımın-

⁹⁶ Mutluer-Öner-Kesik, s.348; Orhaner, s. 196.

⁹⁷ Nadaroğlu, s. 374.

⁹⁸ Erdem-Şenyüz-Tatlıoğlu, s. 102.

⁹⁹ Nadaroğlu, s. 374; Akdoğan, s. 293; Muter-Çelebi-Sakınc, s. 231; Edizdoğan, s. 264; Pehlivan, s. 155.

¹⁰⁰ Güneş, s. 169.

¹⁰¹ Orhaner, s. 195.

¹⁰² Edizdoğan, s. 265

¹⁰³ Vergilendirmede iktidar ilkesi (teorisi), ödeme gücü ilkesini esas alarak kişilerin devlet hizmetlerinde sağladıkları fayda oranında kamu harcamalarına katılmaları görüşünün aksine, kamu harcamalarına hizmetlerden sağladıkları faydadan bağımsız olarak iktisadi iktidarları oranında katılmalarını öngörmektedir. Kökeninin XVI. yüzyıla gittiği iddia edilen iktidar ilkesinin ilk ve sarıh ifadesini Adam Smith'in ünlü vergi prensiplerinin ilkinde bulunduğu görüşü oldukça yaygındır. Ayrıntılı bilgi için bkz: Nadaroğlu, s. 226.

¹⁰⁴ Nadaroğlu, s. 274. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin antisosyal karakterinin yukarıda bahsedilen artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma kuramı yöntemleri ile giderilebileceği ifade edilmiştir. Ancak bu vergilerin mükelleflerinin bilinmemesi diğer bir ifadeyle bu vergilerin anonim olması sebebiyle dolaysız vergilerde (özellikle gelir vergisinde) başvurulan bu yöntemlerin yüzde yüz başarılı olamayabileceği ve bu sebeple bu vergilerin antisosyal karakterinin belli ölçülerde giderilebileceği ancak tamamen yok edilemeyeceği ifade edilmiştir (Nadaroğlu, s. 375).

¹⁰⁵ Karakoç, Anayasal Temeller, s. 1289.

dan eleştirilen yönleri katma değer vergisi açısından da geçerlidir. Nitekim katma değer vergisinin eleştirilebilir en önemli yanlarından biri, verginin tamamının nihai tüketicisi üzerinde kalmasıdır¹⁰⁶. Etkin bir vergi yönetimini gerektiren¹⁰⁷ katma değer vergisi özellikle Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun ortak vergisi olduğundan itibaren diğer ülkelerin de dikkatini çekerek pek çok ülke tarafından benimsenmiştir. Eleştirilen yönlerinin olmasına karşın katma değer vergisinin ve diğer harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi adaletine aykırılık oluşturmadığı görüşleri de bulunmaktadır. Özellikle katma değer vergisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen (perakende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim-tüketim zincirinde satıcılar arasında hazine lehine sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi diğer harcamalar üzerinden alınan vergiler nazarında üstün kılmaktadır. Katma değer vergisinde üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilerek işletme girdileri için yüklenen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır. Katma değer vergisinin vergi indirim hakkı sebebiyle ortaya çıkan çıkar çatışması, bu verginin kendi içinde bir otokontrol sağlayarak verginin belge ve kayıt düzenine dayanması sebebiyle gelir ve kurumlar vergisinin hasılatlarını artırmakta ve Türk Vergi Sistemi içinde bir otokontrol oluşturmaktadır¹⁰⁸. Bir vergi sisteminin ancak fatura ve muhasebe usullerinin ülkede geniş çapta yerleşmesiyle başarılı olabileceği göz önüne alındığında katma değer vergisinin Türk Vergi Sistemi'ne dâhil edilmesinin olumlu olduğu ifade edilmektedir¹⁰⁹.

2.4.3 Katma Değer Vergisinde Matraha Eklenmesi Öngörülen Özel Tüketim Vergisi Sorunu

Katma değer vergisinin matrahı, teslim ve hizmetler karşılığında ödenen bedellerdir (KDV m. 20). Bedel, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa ol-

sun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir. ithalatta matrah ise, malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler eklenerek bulunmaktadır (KDV m. 21).

Anayasa Mahkemesi'nin inceleme konusu oluşturan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar düzenlenmiştir. Buna göre;

a. Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri

b. Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c. Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha dâhildir.

Akaryakıt ürünleri, motorlu taşıtlar, tütün mamülleri, kolalı gazozlar ile alkollü içkileri imal ve ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler özel tüketim vergisi mükellefi olarak belirlenmiştir ve bu mallar için katma değer vergisi matrahına özel tüketim vergisi eklenmektedir¹¹⁰.

Doktrinde şimdiki kadar genellikle katma değer vergisinin dolaylı vergilerden olması sebebiyle tersine artan oranlılık etkisi yarattığı, gerçek yüklenicisinin belli olmadığı ve yukarıda açıklanan benzer sebeplerle vergi adaleti ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmadığı yönünde tartışmalar ya-

¹⁰⁶ Akdoğan, s. 283.

¹⁰⁷ Dolaylı vergilerin yönetimi, dolaysız vergilere göre daha kolaydır. Genel olarak bu vergilerin toplanması hem kolay hem de maliyeti daha düşüktür. Üreticiler veya satıcılar vergiyi ödemekte ve kişilerden küçük tutarlar halinde karşılamaktadırlar. Ancak vergilendirilmiş mal ve hizmetlerin satın alınmaması durumu dışında dolaylı vergilerden kaçınılamamaktadır. Fiyatın içinde gizlenmiş şekilde olması sebebiyle vergiye karşı tepki doğmasına yol açmadığı gibi amaçlanan vergi hasılatının sağlanabilmesi bakımından avantajlıdır. Ayrıca kayıt dışı girdi sağlanması ve mal ve hizmetlerin pazarlanması söz konusu olabileceğinden vergi denetimi de kolaydır (Akdoğan, s. 294).

¹⁰⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 401; Akdoğan, s. 280; Mutluer-Öner-Kesik, s. 366.

¹⁰⁹ Erginay, s. 114.

¹¹⁰ Özyer, s. 50.

pılmıştır. Ancak üzerinde durulması gereken ve Anayasa Mahkemesi'nin kararına esas teşkil eden bir diğer husus, katma değer vergisinin matrahına kanunun 24'üncü maddesi gereğince eklenmesi öngörülen "vergi, resim, harç gibi unsurlar"dır.

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla ihtiyaç duyduğu finansal kaynakların büyüklüğü, kamu geliri yaratıcı kaynakları en etkin bir şekilde değerlendirme isteği, sosyo-ekonomik yaşamın karışıklığı ve vergilendirme yetkilerinin çatışabilmesi, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla şekilde vergi alınmasına sebebiyet verebilmektedir. Aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması ya da aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çatışmasına çifte vergilendirme denilmektedir¹¹¹. Çifte vergilendirme kanun koyucunun bilinçli yer verdiği bir uygulama olabileceği gibi uygulamadan kaynaklanan bir durum da olabilmektedir. Çifte vergilendirme hukukî anlamda ve ekonomik anlamda çifte vergilendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Çıkarılan vergi kanunları ile aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınmasına hukukî anlamda çifte vergilendirme denilmektedir. Ancak bir vergi hesaplandıktan sonra bu vergi üzerinden tekrar vergi alınması, bir vergi konusundan farklı aşamalarda vergi alınması hukukî anlamda çifte vergilendirme olarak kabul edilmezken söz konusu vergilendirme aynı kaynağa yönelik olduğu için ekonomik anlamda çifte vergilendirme olarak kabul edilmektedir¹¹². Çifte vergilendirme vergi mükelleflerinin altından kalkamayacağı vergi yüklerine sebebiyet verebilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin malî gücü göz ardı edilerek toplumdaki kaynak dağılımı üzerinde ters etkiler doğurmaktadır. Nitekim çifte vergilendirme, malî güce göre vergilendirme ilkesi ve dolayısıyla vergi adaleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince matraha vergi, resim, harç gibi unsurlar da dâhil edilmiştir. Kanımızca vergi matrahına başka bir verginin eklenmesi çifte vergilendirme niteliğindedir. Çalışmamızın konusunu oluşturan kararda Anayasa Mahkemesi mükerrer vergilendirmenin diğer bir ifadeyle çifte vergilendirmenin söz konusu olmadığı yönünde karar verse de bir mal ve tesliminden aynı karakterli başka bir vergi alınmaktadır. Mükellefin malî gücü göz ardı edilerek katma değer vergisinin matrahına diğer

vergilerin de dâhil edilmesi, hem vergi adaletine hem de ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira hem katma değer vergisi hem özel tüketim vergisi harcamalar üzerinden alınmaktadır ve özel tüketim vergisinin, görünüşte, sınırlı mal ve ürünler üzerinden alınması sebebiyle genel harcama vergisi olan katma değer vergisinden farklı yapıda olduğu savunulsa da kanımızca her iki vergi türü aynı yapıya sahiptir. Anayasa Mahkemesi kararında özel tüketim vergisinin tek sefer alınmasından ötürü katma değer vergisinden farklı yapıda olduğunu savunmaktadır. Ancak bu görüşü kabul edebilmek pek mümkün değildir. Zira özel tüketim vergisinin tek seferde alınması tahsil süreci ilgili bir husustur. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde özel tüketim vergisi yalnızca tütün mamülleri, petrol ve enerji ürünleri ve alkollü içkilerden alınırken Türkiye'de özel tüketim vergisine tabi tutulan mal ve ürünlerin yelpazesi çok geniştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na bakıldığında, ekli dört adet listede sayılan 274 çeşit mal üzerinden özel tüketim vergisi alındığı görülmektedir. Kapsamına almış olduğu malların bu denli çok olması sebebiyle Türkiye'de özel tüketim vergisinin harcamalar üzerinden alınan özel nitelikli bir vergi türü olduğunu kabul edebilmek mümkün değildir ve Türkiye'de özel tüketim vergisinin katma değer vergisinden sonra ikinci bir genel tüketim vergisi niteliğinde olduğu düşünülmektedir¹¹³. Kararda Avrupa Birliği'nde bulunan ülkelerde de katma değer vergisinin matrahına diğer vergi, resim ve harçların eklendiği bir sebeple Anayasa'ya aykırılığın bulunmadığı ifade edilmiştir. Ancak Avrupa Birliği ile Türkiye arasında bu noktada harcamalar üzerinden alınan vergiler bakımından bir uyumun bulunduğunu söylemek mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi ile hükme bağlanan bu durumu, çifte vergi ya da vergiden vergi alma olarak addeden düşüncelerin aksi de mevcuttur. Söz konusu uygulamanın başka ülkelerde de olduğu ve Avrupa Birliği Konseyi'nin katma değer vergisi uygulamasına ilişkin direktifinin de teslim veya hizmetler için alıcıya yüklenen vergi ve benzeri gider karşılıklarının katma değer vergisi matrahına dâhil edileceğini öngördüğü savunulmaktadır (28.11. tarihli ve 2006/112/EC sayılı konsey direktifinin 78'inci maddesi). Ayrıca bu durumun yalnızca özel tüketim vergisi ile başlamadığı; 1957 yılında uygu-

¹¹¹ Nadaroğlu, s. 284; Akdoğan, s. 168. Çifte vergilendirme kavramı yerine "çifte vergi", "muzaaf vergi", "mükerrer vergi" gibi ifadeler de kullanılmaktadır.

¹¹² Akdoğan, s. 169.

¹¹³ Taylar, s. 462.

lanmaya başlayan istihsal vergisi, rıhtım resmi gibi unsurların dâhil olduğu da iddia edilmektedir¹¹⁴.

(KARARIN) GENEL DEĞERLENDİRİLME(Sİ) VE SONUÇ

Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve kişilerin hukukî güvenliğe sahip olduğu devlettir. Devlet vergiler aracılığıyla kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebilmektedir ve hukuk devleti ilkesi kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirmektedir. 1981 Anayasası'nın 2'inci maddesi gereğince, Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir. Temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile sınırlandırılmasının ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaşması halinde hukuk devleti ilkesi ihlal edilmektedir. Bunun yanı sıra Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereğince temel hak ve özgürlükler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle ve ancak kanunla sınırlandırılabilir ve bu sınırlandırmaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde Anayasa Mahkemesi'nin takdir yetkisi çerçevesinde, keyfi uygulamalar iptal edilebilmektedir.


Başvuru kararında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin hukuk devleti ve vergi adaleti ilkesine aykırı olduğu ve bu sebeple iptal edilmesi gerektiği ifade edilmiş olsa da söz konusu hükmün ölçülülük ilkesine ve Anayasa'nın 13'üncü maddesine de aykırılık oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Hukuk devleti ilkesi gereğince kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması gerekmektedir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırlarına girebilmektedir. Vergilendirme yapılırken devletin kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesinin sınırsız ve ölçsüz olması düşünülemez. Zira temel hak ve özgürlüklerde asloan serbesti olup sınırlandırma istisnaidir. Anayasa'nın 13'üncü maddesi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını düzenlemektedir. Ölçülülük ilkesi gereğince temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılabilmesi için sınırlama aracının gerekli, orantılı ve elverişli olması gerekmektedir. Katma değer vergisinin matrahına eklenen özel tüketim vergisi ile kişilerin ödeyeceği vergi miktarı artmaktadır. Bu durumun kişilerin ekonomik ve sosyal birçok temel hak ve özgürlüğüne bir sınırlama getirmesi muhtemeldir. Anayasa Mahkemesi kararının gereklilik, orantılılık ve

elverişlilik alt ilkeleri bakımından incelenerek ölçülülük ilkesi bakımından yerinde olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Katma değer vergisinin matrahına özel tüketim vergisinin eklenmesindeki amaç gelir elde etmek, başka bir ifadeyle devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri elde etmek olarak ele alındığında, kararın elverişlilik alt ilkesine uygun olduğu düşünülebilmektedir. Ancak kanımızca; sınırlamanın, en az sınırlama yapan aracı seçmek olarak da ifade edilebilen gereklilik ilkesine uygun olduğunu ve amaç ile araç arasında orantının bulunduğunu söyleyebilmek mümkün değildir. Açıklanan sebeplerle söz konusu hükmün ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Sosyal devlet vergilendirme yoluyla ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yoluna başvurulabilmektedir. Adil bir vergi sisteminde vergilerin mükellefler arasında adaletli ve dengeli dağıtılması gerekmektedir. Vergi adaleti ilkesi, vergi yükünün adaletli dağıtılması olarak tanımlanmaktadır. "Vergi adaleti" kavramı soyut ve kesin sınırları çizilmesi zor bir kavram olup kişilere, yere, zamana, değer yargılarına ve/ya da ideolojiye göre değişebilmektedir. Dolayısıyla adil bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiği sorusuna cevap verebilmek kolay değildir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu hükmüne bağlanarak vergi adaleti ilkesi düzenlenmiştir. Aynı maddenin 1'inci fıkrasında da vergi adaletinin alt ilkelerinden biri olan malî güce göre vergilendirme ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarını göz önüne alarak vergilendirilmesini sağlayan malî güce göre vergilendirme ilkesi, vergi adaletinin oluşturulması için, asgarî geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlı tarife yöntemlerinden yararlanmaktadır. Gelirin ve servetin toplumda daha adaletli dağılımının sağlanması için bu yöntemler kullanılmaktadır. Her ne kadar doktrinde artan oranlı tarifenin vergi adaletini sağlama bakımından sabit oranlı tarifeye göre daha elverişli olduğu görüşü yaygın olsa da, artan oranlı tarifelerin vergi sistemini karışık hale getirdiği, vergi kaçakçılığına ve vergi kayıplarına sebebiyet verebileceği unutulmamalıdır.

Anayasa Mahkemesi'nin incelemesine esas

teşkil eden kararda mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı kaynaktan, aynı yapıdan birden fazla vergi alınması gerekmediği; katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinin her ikisinin de harcamalar üzerinden alınmakla birlikte yapılarının birbirinden farklı olduğu; katma değer vergisinin malların ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan bir işlem vergisi olup verginin konusunun tüm mal ve hizmetlerin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her üretim ve dağıtım aşamasında "katılan değeri" olduğu; özel tüketim vergisinin konusunun Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört adet listede yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımlanan mallar olduğu ve dolayısıyla sözü edilen iki vergi türünün aynı kaynaktan alınsalar da yapı itibarıyla aynı olmadıkları sebebiyle çifte vergilendirmeden söz edilemeyeceği ifade edilmiştir. Ancak vergi matrahına başka bir verginin eklenmesi çifte vergilendirme niteliğindedir. Bir mal ve tesliminden aynı karakterli başka bir vergi alınmaktadır. Zira hem katma değer vergisi hem özel tüketim vergisi, harcamalar üzerinden alınmaktadır ve aynı yapıya sahiptir. Kapsamına almış olduğu malların çok fazla olması sebebiyle Türkiye'de özel tüketim vergisinin harcamalar üzerinden alınan özel nitelikli bir vergi türü olduğunu kabul edebilmek mümkün değildir ve Türkiye'de özel tüketim vergisinin katma değer vergisinden sonra ikinci bir genel tüketim vergisi niteliğinde olduğu düşünülmektedir. Mükellefin malî gücü göz ardı edilerek katma değer vergisinin matrahına özel tüketim vergisinin dâhil edilmesi, vergi adaletine aykırılık teşkil etmektedir. Dolayısıyla çalışmamızın konusunu oluşturan Anayasa Mahkemesi kararının; hukuk devleti ilkesi, ölçülülük ilkesi ve vergi adaleti ilkesine aykırılık teşkil etmesi sebebiyle yerinde olmadığı düşünülmektedir. 

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2007.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "Artan Oranlı Vergi Tarifesi Verginin Malî Güçle Orantılı Olması ilkesinin Zorunlu Bir Sonucu Mudur?", (Adnan Tezel'e Armağan, İstanbul 2000, s. 87-102) (Artan Oran).

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, (Seçkin Yayınları), Ankara 2011, (Gelir Vergilendirmesi).

BELLEK İhsan Bahri, "Sosyal Devlet ilkesi ve

Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", (Vergi Sorunları, Y. 16, Haziran 1997, S. 105, s. 70-83).

BiLiCi Nurettin, Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 31. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2013.

BUDAK Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, 1. Baskı, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2010.

BULUTOĞLU Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, (Yapı Kredi Yayınları), İstanbul 2003.

ÇAĞAN Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXXVII, S. 1-4, Y. 1980, s. 129-151), (Hukuk Devletinde Vergilendirme).

ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, (Kazanıcı Hukuk Yayınları), İstanbul 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

ÇELİK (TÜZÜN) Binnur, Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelemesi), (Gazi Kitabevi), Ankara 2001.

EDİZDOĞAN Nihat, Kamu Maliyesi, Güncellenmiş 9. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2007.

ERDEM Metin - ŞENYÜZ Doğan - TATLIOĞLU İsmail, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2011.

ERGINAY Akif, Kamu Maliyesi, 17. Baskı, (Savaş Yayınevi), 2003.

GERÇEK Adnan - BAKAR Feride - MERCİMEK Fulya - ÇAKIR Erdem Utku - ASA Semih, "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 63(1), Yıl:2014, s. 81-130).

GÖK Musa - BiYAN Özgür - AKAR Sevdâ, "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz", (Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Y. 2013, C. XXXIV, S. 1, s. 269-292).

GÖKER Cenker, "Yeni Anayasa Yapım Çalışmaları Kapsamında Vergilendirme Yetkisinin Düzenlenişine Üzerine", (Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2013, S. 292, s. 116-125), (Vergilendirme Yetkisi).

GÖKER Cenker, Yönlendirici Vergilendirme,

(Turhan Kitabevi), Ankara 2011, (Yönlendirici).

GÖZLER Kemal, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, Güncelleştirilmiş Onsekizinci Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2015.

GÜNEŞ Gülsen, "Verginin Anayasal Temelleri, idarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya ilişkin Bazı Öneriler", (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2008, S. 237, s. 163-178).

KANETİ Selim, Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul 1989.

KARAKOÇ Yusuf, "Anayasal Vergilendirme ilkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Prof. Dr. M. Polat Soyer'e Armağan, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 15, Özel S. 2013, C. II, s. 1259-1308), (Anayasal Temeller).

KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).

KARAKOÇ Yusuf, "Türk Vergi Hukuku'nda vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", (Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1996, s. 249-373), (Anayasaya Uygunluk).

METİN Yüksel, Ölçülülük ilkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2002.

MUTER Naci B. - ÇELEBİ A. Kemal - SAKINÇ Süreyya, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, (Emek Matbaası), Manisa 2008.

MUTLUER Kamil - ÖNER Erdoğan - KESİK Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 185 Hukuk 11), İstanbul 2007.

NADAROĞLU Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, (Beta Basım), İstanbul 2000.

OKTAR Ateş, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2013.

OKTAR Kemal, "KDV'nin Matrahına Tecil Edilen ÖTV Dahil Midir?", (Vergi Dünyası, Haziran 2009, S. 334, s. 159-162).

ORHANER Emine, Kamu Maliyesi, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2007.

ÖNCEL Mualla - KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014.

ÖNER Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2015.

ÖZBUDUN Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 15. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014.

ÖZYER Mehmet Ali, "Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Olan Vergiler ile Matraha Girmeyen Vergiler", (Vergi Dünyası, Haziran 2002, S. 250, s. 47-53).

PEHLİVAN Osman, Kamu Maliyesi, (Derya Kitabevi), Trabzon 2008.

ROSENFELD Michel, "Derrida, Hukuk, Şiddet ve Adalet Paradoksu", Çevirenler: Rabia SAĞLAM ve Kasım AKBAŞ, (Hukuk Kuramı, C. 1, S. 1, Ocak-Şubat 2014, s. 13-17).

SABAN Nihal, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, (Beta Basım), İstanbul 2014.

SARIOĞLU Fatih, "Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlilik", (Gazi Üniversitesi i.i.B.F. Dergisi, 1/2002, s. 219-228).

TAYLAR Yıldırım, "Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması", (Burhan Ceyhan'a Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı, C. 12, 2010, s. 435-467).

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

TEKİN Fazıl, Artan Oranlilik ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, (E.i.T.i.A. Yayını), Eskişehir 1978.

TOPUZKANAMIŞ Engin, "Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet", (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 14, Yıl: 2012, S. 1, s.103-131).

YALTI Billur - ÖZGENÇ Selçuk, Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, Tıpkı 2. Basım, (Beta Basım), İstanbul 2007.

YALTI SOYDAN Billur, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", (Vergi Sorunları Dergisi, S. 119, s. 98- 118).

YERELİ Ahmet Burçin - ATA Ahmet Yılmaz, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda ilkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi", (Maliye Dergisi, Temmuz - Aralık 2011, S. 161, s. 21-32).

YİĞİT Uğur, Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme ilkesi, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2008.