

**DEMOKRATİK ÜLKELERİN ANAYASALARINDA YASALLIK,
MALİ GÜCE GÖRE VERGİLENDİRME VE EŞİTLİK
İLKELERİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Arş. Gör. Gülden ŞİŞMAN*

ÖZET

Demokrasi ve vergi kavramı aynı zaman dilimi içinde doğan kavramlardır. Geçmişten günümüze demokrasi arayışı nedeniyle yapılan tüm halk hareketlerinin temelinde içinde ağır vergiler nedeniyle hakim gücün yetkilerini sınırlandırma isteği vardır. Dolayısıyla hakim gücün varlığını devam ettirebilmesi için öncelikle elinde tutmak istediği vergilendirme yetkisi, yönetilenlerin de öncelikle sınırlandırmak istedikleri yetkidir. Nitekim tarihteki ilk demokrasi hareketi de İngiltere Kralı Yurtsuz John zamanında meydana gelmiş ve halk hükümdarın ağır vergiler koymasına ayaklanmıştır. Bu ayaklanma neticesinde 1215 Büyük Özgürlük Fermanı Manga Carta ortaya çıkmıştır. 36 maddelik bu fermana yer alan en önemli konulardan birisi vergi ile ilgili düzenlemelerdir. Magna Carta'dan Fransız İhtilaline kadar tüm halk hareketlerinin ya da demokrasi hareketlerinin temelinde vergi eşitliğini sağlama ve mutlak iktidarın yetkilerini sınırlandırma kaygısı vardır. Demokrasinin temel ilkeleri arasında olan halk denetimi ve eşitlik kavramları vergilendirmenin de temel ilkeleri olup, buradan vergilendirme ilkelerinin doğumunun demokrasi ile aynı zamana rastladığını söylemek mümkündür.

Günümüz devlet yapısı içinde düşündüğümüzde demokrasi ile vergi arasındaki diğer bir bağlantıda mali konudadır. Demokrasilerin sağlam temellere oturtulabilmesi ve sürecin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için mali finansmana ihtiyaç vardır. Dolayısıyla demokrasi vergi ilişkisinin günümüzde de bariz bir şekilde sürdüğünü söylemek mümkündür. Vergilendirmenin direkt insan hak ve özgürlükleri ile ilgili olması başka bir ifade ile verginin yaşama dair birçok hakkı sınırlaması anayasal zemine oturtulmasını gerekli kılmaktadır. Hukuk devleti ve sosyal devlet açısından da bu bir gerekliliktir. Hukuk devleti açısından hukuki istikrar ve güvenliğin sağlanması sosyal devlet açısından da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi için anayasal bir düzenlemeye ihtiyaç vardır ve bu ihtiyaç demokratik olmayan ülkelerde elzemdir.

* Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı

Vergilendirme ilkelerine mutlak olarak anayasalarda yer vermek gerekli midir?

Vergilendirme ilkelerinin demokrasi ile doğrudan bir bağlantısı var mıdır? Bu soruların cevabını bulmak adına ilgili çalışmamda demokratiklik ve gelişmişlik düzeyi temel alınarak bazı ülkelerin anayasalarında yer alan yasallık, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin vergi hukuku açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

ANAHTAR KELİMELEER: Vergi hukuku, vergi ilkeleri, yasallık, mali güce göre vergileme, eşitlik

**ANALYZING THE PRINCIPLES OF LEGALITY, TAXATION
ACCORDING TO THE FINANCIAL POWER AND EQUALITY
IN THE CONSTITUTIONS OF DEMOCRATIC COUNTRIES
ACCORDING TO TAX LAW**

ABSTRACT

Democracy and tax concepts are concepts born in the same period of time. From the past till present, the desire of limitation of powers of the ruling power rests in all civil commotions made as a quest of democracy because of the heavy taxes. Accordingly, for the ruling power to maintain its existence, it first holds the power of taxation which it wants to hold in hand and the desire of restricting the ruled. Eventually, the first democracy movement in history took place in the era of John the Homeless the king of England when the folk revolted against his placing heavy taxes. This commotion led to the emergence of the Great Freedom Mandate Magna Carta of 1215. One of the most outstanding topics of the 36 article mandate was the arrangements brought about taxes. Since the Magna Carta until the French Revolution, in the very foundation of all civil commotions or democratic movements, rested the anxiety of securing tax equality and restriction of powers of the absolute ruling authority. Among the fundamental tenets of democracy, there are the concepts of folk inspection and equality which are the basic principles of taxation as well, the fact that makes it possible to say that the birth of taxation principles coincide the same time with the birth of democracy.

Another relation between democracy and tax within today's commonwealth structure is the fiscal matter. In order to secure that democracies are seated on sound foundations and make the process work properly, we need fiscal financing. Therefore, we could say that the democracy-tax relation is conspicuously continuing in the time present as well. The fact that taxation is in direct relationship with human rights and freedoms, i.e. the fact that tax limits a great deal of rights connected to living makes it necessary to base it right on the constitutional ground. This is requirement from both aspects of constitutional

state and social state. A constitutional amendment is needed to secure legal stability and security for the constitutional state and a just and balanced distribution of tax obligation for the social state and this need is indispensable in nondemocratic countries.

Is it required to absolutely give place to taxation principles in the constitutions?

Do taxation principles have a direct relation with democracy? To find answers for these questions, in my relevant study, taking as a base the democracy and development, the principles of legality, taxation according to the financial power and equality in the constitutions of some countries will be assessed from the aspect of taxation law and legislation.

KEYWORDS: Tax law, tax principles, legality, taxation according to the financial power, equality

GİRİŞ

Vergi kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine hukuksal bir zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarımdır¹.

Vergilendirme ile ilgili kuralların hukuksal çerçevesi anayasa ile çizildiği için hukuksal biçimlerin verileri de anayasada yer almaktadır². Vergi ödevi Türk Anayasasında “Siyasi Hak ve Ödevler” başlığı altında md. 73’de düzenlenmiştir.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasamızın pek çok hüküm vergi hukuku ile ilgilidir. Örneğin Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümleri vergilendirme yetkisinin sınırları bakımından, Anayasa Mahkemesi'ne ilişkin hükümleri vergi kanunlarının anayasallık işlemlerinde hukuka uygunluğun sağlanması

¹ KANETİ Vergi Hukuku, İstanbul, 1989, s. 4.

² SABAN Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul, 2006, s. 3.

bakımından, kanunların yapılışına ilişkin hükümleri vergi kanunlarının yapılışları bakımından, bütçe ile ilgili hükümleri yürütme organına verginin tahsil yetkisinin verilmesi bakımından vergi hukuku ile ilgilidir³.

Vergilendirme ilkelerine mutlak olarak anayasalarda yer vermek gerekli midir?

Vergilendirme ilkelerinin demokrasi ile doğrudan bir bağlantısı var mıdır?

Demokrasilerin doğması ile kamu hukuku ve vergi hukukunun doğması aynı zamana rastlamaktadır⁴. Geçmişten günümüze demokrasi arayışı içinde olan halk hareketlerinin hepsinin temelinde ağır vergiler nedeniyle hakim gücün yetkilerini sınırlandırma isteği vardır. Hakim gücün faaliyet alanı öncelikle vergilendirme yetkisi açısından sınırlandırılmak istenmiştir. Bu çerçevede şu söylenebilir ki hakim gücün ilk elde ettiği yetki vergilendirme yetkisi, hükmedilenlerinde ilk sınırlamak istedikleri vergilendirme yetkisidir.

Hakim güce devlet adını verirken insanlar vergilendirme dolayısıyla devletin varlık nedenini sorgulamaya başlamışlardır. Nitekim tarihteki ilk demokrasi hareketinde İngiltere kralı Yurtsuz John zamanında hükümdarın yetkileri sınırlandırılmak istenmiş ve sınırsız monarşiye karşı ayaklanmıştır. Bu ayaklanma neticesinde 1215 Büyük Özgürlük Fermanı Manga Carta ortaya çıkmıştır. 36 maddelik bu fermana yer alan en önemli konulardan birisi vergi ile ilgili düzenlemelerdir. Ferman kral tarafından keyfi olarak fertlere mali mükellefiyet yükletilemeyeceği, vergilerin konmasında kral için önceden Magnum Concilium Regis teşekkülün onayını alma zorunluluğu getirmiştir⁵. Magna Carta'dan Fransız İhtilaline kadar tüm halk hareketlerinin ya da demokrasi hareketlerinin temelinde vergi eşitliğini sağlama ve mutlak iktidarın yetkilerini sınırlandırma kaygısı vardır. Demokrasinin temel ilkeleri arasında olan halk denetimi ve eşitlik kavramları vergilendirmenin de temel ilkeleri olup, buradan vergilendirme ilkelerinin doğumunun demokrasi ile aynı zamana rastladığını söylemek mümkündür. İnsanların yönetime katılma isteğinin diğer bir görünümü olan temsilsiz vergi olmaz ilkesi de insanların kendilerini yönetenleri seçme ihtiyacının diğer bir görünümüdür.

³ DOĞRUSÖZ Bumin, Anayasa ve Vergi, Dünya Gazetesi 13.10.2005, ET.14.04.2009; Ayrıca bkz.: ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 253 vd.

⁴ ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2007, s. 34.

⁵ OKANDAN Recai G., Umumi Amme Hukuku, İstanbul, 1968, s. 184-185.

Günümüz devlet yapısı içinde düşündüğümüzde demokrasi ile vergi arasındaki diğer bir bağlantıda mali konudur. Demokrasilerin sağlam temellere oturtulabilmesi ve sürecin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için mali finansmana ihtiyaç vardır. Dolayısıyla demokrasi vergi ilişkisinin günümüzde de bariz bir şekilde sürdüğünü söylemek mümkündür. Bu mali gücü elinde tutmak isteyen devlet bu yetkisini farklı temellere dayandırmıştır. Jandarma devlet anlayışı vergilendirme yetkisini, egemenlik gibi, mutlak ve sınırsız bir hak olarak ele alırken, liberal devlet vergilendirme yetkisini “karşılıklılık” ile açıklamaya çalışmıştır. 19. yüzyılın kolektivist devleti ise vergilendirme yetkisini “fedakârlık” ve “vatandaşlık ödevi” ile izah etmiştir. Çağdaş anlayışta ise vergilendirme yetkisi “devlet egemenliğine” dayandırılmaktadır. Bu yetki devletin mali alanda egemenliği içinde yer alan en önemli yetkilerinden biridir. Devlet kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. İzah edilen nedenle bu yetkinin meşruiyetini sağlamak için demokrasilerde vergilendirme yasal bir zemine oturtulmuştur.

Demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisi doğrudan veya dolaylı olarak anayasalarda düzenlenmiştir. Herhangi bir vergi potansiyel olarak anayasal haklarla doğrudan bağlantılıdır⁶. Vergileme, kamu giderlerinin finansmanı için devletin siyasi gücüne dayanılarak kişilerin gelir ve malları üzerinden pay alınması işlemi olduğundan, devletle fertlerin karşılıklı hukuki ilişkilerini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle de vergileme ile ilgili hukuki ilkelerin devletin anayasasından ve dolayısıyla anayasa hukukundan kaynaklanması gerekmektedir⁷.

⁶ EDREY Yoseph, The Janet R. Spragens Memorial Symposium: Low Income Workers And The Federal Tax Sistem: Constitutional Review And Tax Law: An Analytical Framework, American University Law Review, June 2007.

⁷ CAN İsmail, Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar, ET. 11.12.2008.

“...Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa’nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa’nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının

Vergilendirmenin direkt insan hak ve özgürlükleri ile ilgili olması başka bir ifade ile verginin yaşama dair birçok hakkı sınırlaması anayasal zemine oturtulmasını gerekli kılmaktadır. Hukuk devleti ve sosyal devlet açısından da bu bir gerekliliktir. Hukuk devleti açısından hukuki istikrar ve güvenliğin sağlanması sosyal devlet açısından da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi için anayasal bir düzenlemeye ihtiyaç vardır ve bu ihtiyaç demokratik olmayan ülkelerde elzemdir.

Vergileme ilkelerinin oluşumunda Anayasa'nın sadece doğrudan vergi ile ilgili hükümlerinin değil, tümünün nazara alınması gerekir. Anayasanın birçok hükmü özellikle temel hak hürriyetler düşünüldüğünde vergi ile bağlantılıdır.

İlgili çalışmamda demokratiklik ve gelişmişlik düzeyi temel alınarak bazı ülkelerin anayasalarında yer alan yasallık, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin vergi hukuku açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

1-Yasal İdare ve Yasallık İlkesi

Verginin yasallığı ilkesi vergilendirmenin bir yasa hükmü çerçevesinde gerçekleşmesi ve vergilendirme yetkisinin de bu yasa hükmünden alınması anlamına gelmektedir. Anayasa Mahkemesine göre bir verginin yasa ile konulmuş sayılması için konu, matrah, oran, tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi verginin kurucu öğelerinin belirlenmiş olması gerekir⁸.

Verginin yasallığı ilkesinin hukuk devleti açısından çok önemli bir işlevi vardır. Verginin yasallığı ilkesi nasıl yükümlüye, kanun sınırlarının aşılmasını güvencesini getiriyorsa, vergi alacaklısına da kanunî koşulların varlığı söz konusu olunca bu yetkinin kullanılması olanağını vermektedir⁹. Vergi hukukunda yasal idare ilkesi ise vergilendirme sürecindeki tüm işlemlerin anayasadan başlayarak, normlar hiyerarşisindeki tüm yasalara uygun olarak gerçekleştirilmesini ve idarenin de vergilendirme işlemlerini yasalara uygun olarak verilmiş bir yetki devri ile yerine getirmesini gerektirir. Demokrasilerde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin

sosyal amacını gerçekleştiremez...”, A.MAH. E. 2004/93, K. 2008/83, 20.03.2008 T., 01.07.2008 RG., S. 26923.

⁸ Bu konuda bkz.: A.MAH. E. 1996/5, K. 1996/26, 26.06.1996 T., AMKD, S. 37, C. 1, S. 38; A.MAH. E. 1980/27, K. 1981/9, 27.01.1981 T., AMKD, S. 19, s. 28-29; SABAN, s. 51; ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007, s. 63.

⁹ KUMRULU Ahmet, “Vergi Hukukunu Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 36, S. 1, 1979, s. 150.

sağlanması gerekir. Verginin yasallığı ilkesi anayasada yer alan diğer vergilendirme ilkelerinin çerçevesini çizmekte ve keyfi uygulamaların önüne geçmektedir. Demokratik ülkelerde vergiler yasama meclisinin kararı ile konmaktadır. Şöyle ki vergi ödevine ilişkin diğer ilkeler vergi yasalarında yer almadan yani verginin yasallığı ilkesine bağlanmadan var olamayacaklar ve işlevlerini yapamayacaklardır¹⁰.

Vergi-demokrasi ilişkisini daha iyi irdeleyebilmek için demokratik ve demokratik olmayan ülke anayasalarına ilişkin örneklere yer vermek faydalı olacaktır.

Demokratik olarak kabul edemeyeceğimiz ülkelerden biri olan Çin Anayasa'sında md. 56'da¹¹ verginin yasallığına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiştir. İlgili düzenleme çerçevesinde "Çin Cumhuriyeti vatandaşları kanun çerçevesinde vergi ödemekle yükümlüdür". Ancak bu madde vergi mükelleflerine anayasal anlamda bir güvence sağlayamamaktadır. İlgili hüküm çerçevesince kanunsuz vergi olmaz prensibinin olması gereken iki önemli sonucu vardır. Birincisi vergiler ancak kanunla konabilir; İkincisi vergilendirme ile ilgili olarak vatandaşların hakları yasal olarak korunur ve güvence altına alınır. Çin'de hükümet bütçesi halka açık değildir, detaylarına kişiler tarafından ulaşılamaz, devletin vergileme gücü hukuk tarafından etkin olarak kontrol edilemez ve hükümetin güçlerini genişletme yetkisi vardır. Hükümetin güçleri nasıl sınırlandırılabilir? sorusu Çin gibi bir ülke için cevaplandırılması çok zor bir sorudur. Birçok politikacı ve bilim adamı bu soruyu yanıtlamaya çalışmıştır ancak şu anan kadar etkin bir çözüm önerisi getirilememiştir. Dolayısıyla bu anayasal düzenleme vatandaşların haklarını koruyamamaktadır¹². Vergilendirme gücü doğrudan özel mülkiyetle ilişkilendirilebilecek bir güçtür. Çin'de özel mülkiyetin 2004 yılında yapılan anayasa değişikliği ile güvence altına alındığı korunduğu göz önünde bulundurulursa Çin'in kurulduğu andan itibaren sahip olduğu vergilendirme yetkisinin nasıl sınırsız olduğu tahmin edilebilir. Buradan şu sonuca ulaşabiliriz; demokratik olmayan bir ülkede anayasal anlamda verginin yasallığı ilkesinin düzenlenmesi pratikte bir değer ifade etmemektedir.

Henüz demokrasiyi tam anlamıyla içine sindirememiş ya da bir gecede demokratik olan ülkelerde demokrasinin bir alt yapıya ve bu alt yapıya uyumlu

¹⁰ GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 1998 İstanbul, s. 103; ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 14, S. 1, 2006, s. 222-223.

¹¹ "It is the duty of citizens of the People's Republic of China to pay taxes in accordance with the law." servat.unibe.ch/icl, ET.20.12.2008.

¹² YAN Xu, Taxation and Constitutionalism in China, Hong Kong Law Journal 2006, Westlaw, ET. 22.12.2008.

kurumlara ihtiyacı vardır. Antik çağlardan günümüze miras kalan demokrasinin halen istenilen seviyede olmaması da bunu en güzel kanıttır. Bu ülkelerin anayasalarında verginin yasallığı ilkesinin düzenlenmesi kendilerine olan güvensizliğin bir sonucu olabileceği gibi bu gücü sıkı sıkıya ellerinde tutmak istemelerinden de kaynaklanabilir. Şunu da belirtmekte fayda vardır ki anayasa ya da kanunlarda bu ilkelere yer verilmiş olması yeterli değildir bu ilkeler etkin olarak yürürlükte olmalıdır. Demokratik ve demokratik olmayan ülkeler ayrımında bu durumun çok önemli olduğunu belirtmek gerekir.

Gelişmekte olan ya da gelişmemiş ülkelerde vergi yapıları birbirine benzer özellikler taşımaktadır. Bu özellikleri şu şekilde sıralanabilir¹³:

Karmaşık: idare etmek ve başa çıkmak zordur,

Esnek değil: ekonomik faaliyetlerin değişen yapısına ve ekonomik büyümeye karşı duyarsızdır,

Etkin değil: görel olarak sık sık çok düşük gelir artışı sağlarken ciddi boyutlarda ekonomik sapmaları ve dengesizlikleri ortaya çıkarmaktadır,

Eşitsizlik: aynı durumda olan kişilere ve işletmelere karşı farklı muamele yapılmaktadır,

Adaletsiz: vergi idaresi ve uygulaması seçicidir ve vergi sistemini yıkabilecek güce sahip olanların lehinde davranmaktadır.

Demokratik ülkeler özellikle Avrupa ülkelerinin anayasal düzenleme anlamında verginin yasallığı ilkesine yer vermeleri daha esnektir. Bu ülkelerde demokrasi fikrinin gelişmiş olması ve yasallık ilkesinin genel olarak anayasalarında yer alması böyle bir sonucu ortaya çıkarmış olabilir. Bu ülkelerde devlet kendi koyduğu kurallara bağlı olması demokrasinin farklı bir görünümüdür ve verginin yasallığı ilkesi demokrasinin güvencesi altındadır.

Alman Anayasasında direkt verginin yasallığına ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Ancak md.2/2'de yer alan “Herkesin yaşama ve vücut sağlamlığı hakkı vardır. Kişi özgürlüğü yaralanamaz. Bu haklara sadece kanuna dayanarak müdahale edilebilir¹⁴” şeklindeki düzenleme verginin yasallığı ilkesini de prensip olarak içine almaktadır.

¹³ KHALİLZADEH, Javad – SHAH, Shirazi & Anwar, ‘Tax Reform in Developing Countries’, Finance & Development, 1991, Vol:28, No:2, pp.44-46.(Çeviren: Ersan Öz) www.borsamania.net/forum/index

¹⁴ “Jeder hat das Recht auf Leben und körperliche Unversehrtheit. Die Freiheit der Person ist unverletzlich. In diese Rechte darf nur auf Grund eines Gesetzes eingegriffen werden.”

Kişi özgürlüğü yaralanamaz ibaresi anayasal anlamda yorumlandığında yasal olmayan hiçbir düzenleme ile kişilere ek külfet getirilemeyeceği anlamını taşımaktadır ki bu külfetlerin başında da vergi gelmektedir. Alman Anayasa'sının 20. maddesinde yer alan düzenleme ile de verginin yasallığı ilkesi iyice pekişmektedir. İlgili maddeye göre “yasama, anayasal düzene, yürütme ve yargı organları ise yasa ve hukuka bağlıdırlar”.

Almanya'da yasa yapma yetkisi Federal Devlet, eyaletler ve mahalli idareler düzeyinde çeşitli meclisler aracılığıyla kullanılmaktadır. Almanya'da Federal Devlet düzeyinde iki yasama organı bulunmaktadır. Esas organ “Federal Meclis” olup, eyaletlerin mali ve yönetsel konularına ilişkin yasalarda “Federal Konsey” adını alan bir diğer organın da onayı gerekmektedir. Anayasa'nın 105. maddesine göre, vergi ile ilgili olarak yasama yetkisini federal meclis ile birlikte eyalet meclisleri ve mahalli idare meclisleri kullanmaktadır. Diğer yasama çalışmalarında olduğu gibi, vergi ile ilgili yasama çalışmalarını da Federal Hükümet yapmaktadır. Yasa tasarısını ilgili bakanlık hazırlayıp, bunu eyalet temsilcileri konseyine sunmaktadır. Burada yasanın eyalet çıkarlarına uygun olup olmadığı incelenmektedir¹⁵.

Avrupa ülkelerinden Lüksemburg Anayasasında verginin yasallığı ilkesi açıkça dile getirilmektedir. Vergilendirme başlıklı md. 99'da kanundaki düzenleme dışında hiç kimseden zorla vergi alınamayacağı düzenlenerek verginin yasallığı ilkesi vurgulanmıştır. 100. maddede yasama organı yeni bir düzenleme yapmadığı sürece vergilerin aynı kalacağı belirtilmiş ve güçler ayrılığı ilkesi vurgulanarak verginin yasallığı ilkesi sağlanmıştır. Aynı şekilde kanunda yer almayan hiçbir indirim ve muafiyetin uygulanamayacağı belirtilerek yasallık ilkesi vurgulanmıştır.

ABD'de yasallık ilkesinin kökeni çok eskilere dayanmaktadır. ABD'de bağımsızlık hareketi hem anayasal hem de ekonomik bir öneme sahip olan “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ile başlamıştır. Bu ilkenin bir sonucu olarak seçilmiş hükümet tarafından konulan vergiler yasallık kazanmaktadır.

Teorik olarak demokratik bir toplumda vergiler sadece yönetilenlerin onayı ile çıkarılabilmektedir. Bu onaylama ise genelde dolaylı yollardan yapılmakta ve mükelleflerinin, vergi tabanlarını düzenleme yetkisi bulunan yasama organı üyelerini seçme hakkı bulunmaktadır¹⁶. ABD'de vergilendirme

¹⁵ CAN, agm.

¹⁶ HOLCOMBE Randal G., Vergileme Yetkisinin Sınırları (Çev. Özgür Saraç), www.canaktan.org, ET. 15.12.2008

yetkisi ABD Anayasası tarafından kongreye verilmiştir ve sınırları da anayasada açıkça düzenlenmiştir¹⁷.

20. yüzyılın sonunda böyle bir dolaylı toplumsal onayın vergilendirme konusunda yetersiz kaldığı ve yönetilenlerin karşı çıktığı yasaların uyguladığına ilişkin yaygın bir kaygı bulunmaktadır. Sorumluların yeniden seçilmede ve seçmenlerin çoğu tarafından benimsenmeyen yasaları çıkarma imkânını vermesinde önemli üstünlükler sağlaması durumları bu yetersizliklerin nedeni olarak görülmektedir. Mevcut vergi oranları ile yeni vergiler ve vergi artışlarının uygulanmadan önce seçmen tarafından onaylanması şartıyla, vergi konusu daha doğrudan bir onaylama ile ele alınabilir. Seçmen onayı ile ilgili şartlar ve koşullar eyalet düzeyinde oluşabilmektedir. Çünkü bunlar yurttaş inisiyatifi ile kabul edilecektir. Günümüzde Colorado yeni vergiler ya da vergi oranı artışları ile ilgili seçmen onayının mutlaka şart olduğunu öngören tek eyalettir. Oklahoma ve Nevada da yeni vergilerin seçmen tarafından onaylanması ile ilgili hükümler getirmişlerdir¹⁸.

Yasama faaliyeti anayasal normlar açısından değerlendirildiğinde Almanya ve ABD eşdeğer bir gelişim süreci seyretmektedir¹⁹.

2-Genellik ve Eşitlik İlkesi

Genellik ve eşitlik ilkesi, geleneksel vergi adaleti ilkeleri olarak adlandırılmaktadır. Vergide genellik ilkesi; toplumda yaşayan herkesin dil, din, ırk ve cinsiyet ayrımı olmaksızın mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Günümüzde bu ilke herkesin şu veya bu şekilde geliri, serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir²⁰. Bu durumda verginin genelliği ilkesinden şu sonuçlar çıkartılabilir²¹:

- Yalnız belirli bireyleri kapsayacak şekilde vergi konamaz,

¹⁷ US.Const.Art.I-8.cl.1, Powers of Congress; Levy of Taxes for Common Defense and General Welfare; Uniformity of taxation.

“The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, impost and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties imposts and excises shall be uniform throughout the United States.” Westlaw International, ET.18.12.2008.

¹⁸ HOLCOMBE.

¹⁹ BARKER William B., The Three Faces Of Equity: Constitutional Requirement in Taxation, 57 Case W.Res.1, Case Western Reserve University, Fall, 2006, Heinonline.

²⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 40.

²¹ KANETİ, s. 28–29.

- Vergi yükü, toplumun belirli kesimleri üzerinde yoğunlaştırılmaz,
- Vergi istisna ve muafiyetlerinin, verginin yapısına ve Anayasal ilkelere uygun olarak ve nesnel gerekçelere dayanması gerekir,
- Vergi yasasında, vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına göre doğal olarak kapsadığı bütün olguları içerecek şekilde tanımlanması gerekir,
- Vergileme oranlarının mali güçle orantılama ilkesi saklı kalmak üzere yükümlülerin bir bölümünün eylemli olarak vergi dışı kalmalarına yol açacak bir biçimde belirlenmemesi gerekir.

Verginin genel olması eşit olmasının da bir ön koşuludur. Ancak vergilendirmede eşitlik ilkesi daha geniştir²². Vergide eşitlik ilkesi ise benzer durumda bulunanlara eşit muamele, farklı koşullar altında bulunanlara ise farklı muamele olarak tanımlanmaktadır.

“Eşitlik ilkesi anayasal demokrasilerin doğum sancısı olarak nitelendirilmektedir”²³. Eşitlik ve genellik ilkesi demokratik olsun ya da olmasın hemen hemen tüm devletlerin anayasalarında bir şekilde yer almaktadır. Bazı ülkelerin anayasalarında genel bir eşitlik prensibine yer verilirken bazı anayasalarda da vergisel eşitlik Türk Anayasası’nda olduğu gibi ayrıca düzenlenmiştir.

Almanya’da verginin genelliği ve eşitliği ilkesi, Anayasanın 3. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesine dayandırılmaktadır. İlgili maddeye göre *“Bütün insanlar kanun önünde eşittir. Erkek ve kadınlar eşit haklara sahiptirler. Devlet, kadın ve erkek eşitliğinin gerçek anlamda sağlanmasını özendirir ve mevcut dezavantajların giderilmesi için çaba gösterir. Hiç kimse, cinsiyeti, soyu, ırkı, dili, yurdu ve kökeni, inancı, dini veya siyasi görüşleri dolayısıyla mağdur edilemez ve hiç kimseye ayrıcalık tanınamaz. Hiç kimse özür ve sakatlığından dolayı mağdur edilemez.”*

Alman Anayasası ABD anayasası gibi genel bir eşitlik kavramı üzerinde durmakta, bu anayasalarda ayrıca verginin eşitliği gibi bir ibareye rastlanmamaktadır. Bu anayasalarda eşitlik ilkesi vatandaş ile hukuk devleti arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Amerika’da eşitliğin temeli 1787 ilk Amerikan anayasası ve 1791 tarihli Bill of Rights’a dayanmaktadır. Ancak bu belgelerde eşitlik tam olarak garanti altına alınmamıştı²⁴. ABD’de farklı

²² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 41.

²³ BARKER, agm.

²⁴ NEUMA, Gerald L., Constitutional Equality: Equal Protection, "General Equqlity" and Economic Discrimination From A U.S. Perspective, The Parker

ekonomik sınıfların mücadelesi sonucu vergilendirmede eşitlik anlamında anayasal düzenlemeler yapıldı²⁵. Bu çerçevede ABD'de eşitliğin temellerinin çok eskilere dayandığını söylemek mümkündür.

Almanya'da vergilendirmede eşitlik ilkesi Federal Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde gelişmektedir. Vergi Kanunları ABD ve Almanya'da Federal Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde gelişmekte ve bu çerçevede de eşitlik ilkesinin ihlaline ilişkin birçok karar bulunmaktadır. Almanya'da ne zaman eşitliğin genel şartlarını etkileyecek ya da bazı grupları etkileyecek bir yasama yapılsa vergilendirme konusunda anayasal bir koruma ve üç soru ortaya çıkmaktadır; birincisi bu ayrımın farklılığın amacı nedir, ikincisi bu ayrım amaca ulaşmada zorunludur, üçüncü olarak ise bu ayrımın ilgili sınıf açısından dezavantajlarının olup olmadığı ve arzu edilen amaçla orantılı olup olmadığı sorulmaktadır. Bu çerçevede Almanya'da Anayasa Mahkemesi ABD'deki yüksek mahkemeden farklı bir hukuk nosyonu geliştirmekte olup insan haklarının korunmasından ziyade yasal, ahlaki ve politik bir modelin koruyuculuğu rolünün üstlenmiştir. Almanya'da Anayasa Mahkemesi 50 yıldır kararlarını eşitlik prensibi üzerine kurmaktadır²⁶.

Hem Almanya hem de ABD anayasalarında direkt yer almamakla birlikte vergilendirme işlemi yapılırken yatay ve dikey eşitlik kavramları göz önünde bulundurulmaktadır. Yatay eşitlik ABD Anayasasının özünde yer almaktadır denilebilir. Ancak bu eşitlik kavramları daha çok mahkeme kararları ile şekillenmiştir. Almanya'da mahkemelerde yatay ve dikey eşitliğin fonksiyonları şu şekilde ifade edilmektedir: Vergi mükelleflerinden aynı ödeme gücüne sahip olanlar eşit olarak yani yatay vergilendirilmeli, yüksek geliri ve düşük geliri olanlar da dikey olarak vergilendirilmelidir²⁷. Bu iki eşitlik kavramı vergi mükelleflerinin üzerindeki orantısız vergi yükünü düzenlemeye yönelik olup servetten ziyade daha çok gelire ilgilidir. Bu çerçevede de hem Almanya hem de ABD'de gelir vergisinde kademeli bir oran yapısı belirlenmiştir. Gelir vergisi açısından Almanya'da en düşük oran %16 en yüksek oran %45'dir. ABD'de ise en düşük %10 en yüksek %35'dir. Her iki ülkede kademeli vergilendirme ile dikey eşitlik sağlanmaktadır²⁸. Ancak vergilendirmede dikey

School of Foreign and Comparative Law, Columbia University Columbia Journal of European Law, Spring, 1999, 5 Colum. J. Eur. L. 281, Hein Online

²⁵ BARKER, agm.

²⁶ BARKER, agm.

²⁷ ORDOWER, Henry, Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and United States Contrasted, University of Florida Tax Review 2006, 7 Fla. Tax Rev.259, Hein Online, ET.04.12.2008.

²⁸ ORDOWER, agm.

eşitlik sadece gelir vergisi açısından uygulanabilir diğer vergi türleri için uygulanmaya elverişli değildir²⁹. Gelirleri eşit olmayan vergi mükellefleri farklı vergi oranlarına tabii olmakta dolayısıyla da vergisel anlamda eşitlik ve adalet sağlanmaktadır.

Çin Anayasası'nda eşitlik prensibine ilişkin genel bir düzenleme mevcuttur. Çin Anayasa'sı md. 4 ve 33'de eşitlik prensibine yer verilmiştir. Ancak bu düzenleme vatandaşların hak ve yükümlülüklerine ilişkin bir düzenleme olup doğrudan vergi ile ilgili değildir³⁰. Çin vergi sisteminde eşitlik prensibi doğrudan veya dolaylı vergi uygulamalarında kendini göstermektedir. Şöyle ki doğrudan vergiler üreticiler tarafından ödenirken aşamalı olup geliri yüksek olanlar geliri az olanlardan daha fazla öder. Dolaylı vergiler ise nihai tüketici tarafından ödenir ve vergi oranı herkes için eşittir. Türkiye ve Çin gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi yükü dolaylı vergilerin üzerine yığılmıştır. Dolaylı vergiler, içlerinde doğal olarak mali güç ilkesini barındırmazlar ve bu vergilere hâkim olacak ilkeler, dolaysız vergilerde olduğu gibi anayasal ilke düzeyinde pek fazla düzenlenmemiştir³¹. Bununla birlikte doğrudan vergilerin mükelleflerinde vergi kaçırma yönünde bir eğilim vardır ve bu da dolaylı vergi mükellefleri açısından bir adaletsizlik ortaya çıkarmaktadır. Çin'de devletin gelirinin 2004 yılı itibariyle %76,4'ünün dolaylı vergilerden oluşması da bu gerçeği doğrulamaktadır³².

Herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ilkesi, sadece vergi kanunlardaki düzenlemelerle ihlali edilmez. Bazen fiili olgular da bu ihlali yaratabilir. Örneğin, etkin bir denetimin olmayışı da verginin genelliğini ve eşitliğini zedeler. Denetimsizlik, vergi kanunlarına uymayanlar lehine, uyanlar aleyhine adaletsizlik yaratır, piyasalardaki rekabet düzenini bozar³³. Bu gerçekler demokratik olmayan ülkelerin anayasalarında yer alan eşitlik prensibinin uygulamada bir değeri olmadığını göstermektedir. Gerçek anlamda demokrasi olmadan, eşitlik prensibi bir değer ifade etmemektedir.

²⁹ ORDOWER, agm.

³⁰ "Md.4 : All nationalities in the People's Republic of China are equal" "Md. 33: All persons holding the nationality of the People's Republic of China are citizens of the People's Republic of China. All citizens of the People's Republic of China are equal before the law. Every citizen enjoys the rights and at the same time must perform the duties prescribed by the Constitution and the law."

³¹ DOĞRUSÖZ, Bumin, Vergi hukuku ve ilkeler, 11.06.2009, Referans Gazetesi.

³² YAN Xu, agm.

³³ DOĞRUSÖZ, agm.

3-Mali Güce Göre Vergilendirme

Anayasa'nın 73. maddesi gereği herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Yasa koyucunun vergi koyulan yükümlülerin ekonomik durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerekir. Vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Mali güç de ödeme gücünü belirler. Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik ilkesinin de uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", herkesin vergi ödemesi ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Verginin adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır³⁴.

ABD'de vergilendirme konusunda temel prensip herkesin gücü ile orantılı olarak hükümeti desteklemek için katkıda bulunmasıdır³⁵.

Almanya'da ise Federal Anayasa Mahkemesi içtihatlarına ve vergi hukuku doktrinine göre, "vergi devletinde eşitlik kuralının uygulanmasında karşılaştırma kriteri *verginin mali güçle orantılı olması* ilkesidir."³⁶

Almanya ve ABD Anayasalarında verginin mali güçle orantılı olması gerektiği ilkesine doğrudan yer verilmemiştir. Bu ilke eşitlik ilkesinin bir izdüşümü olarak ortaya çıkmış ve Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde gelişmiştir. Almanya'da vergilendirmede eşitlik prensibinin anlamı farklı bireylerin ekonomik güçleri çerçevesinde yani ödeme gücü ile orantılı olarak vergilendirilmesidir³⁷. Alman Anayasa'sında direk vergi yükü ile ilgili

³⁴ A.MAH., 2002/133 E., 2006/91 K. 27.09.2006 Tarih, 9.12.2006 RG., 26371 S., www.anayasa.gov.tr ET. 11.12.2008.

³⁵ HAYS, N.B., The Tax Laws of The State Of Kentucky, Heinonline.

³⁶ CAN, agm.

³⁷ EDREY, Yoseph, Constitutional Review And Tax Law: An Analytical Framework, The Janet R. Spragens Memorial Symposium, June 2007 Westlaw.

olmamakla beraber finansal eşitlik başlıklı md. 107' de zayıf ve güçlü eyaletler arasında bütçenin finansmanı açısından ayırım yapılmış, 104. maddede de eyaletlerin devlete finansal katkılarının ekonomik büyümeleri, ödeme güçleri ya da toprak büyüklüğüne göre yapılacağı belirtilmiştir.

Almanya'da vergilendirmede eşitlik ilkesi sosyal devlet konseptinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede eşitlik sadece anayasada yer alan bir hüküm olmayıp yasama vasıtasıyla sosyal devletin ilerlemesini sağlayan pozitif bir emirdir. Dolayısıyla da Anayasa Mahkemesi tarafından desteklenmektedir. II. Dünya Savaşından sonra da yasamanın ödeme gücü çerçevesinde vergi koyması eşitlik prensibinin bir gereği olarak mahkeme kararlarıyla geliştirilmiştir. Bireyler üzerindeki adaletsiz yük ödeme gücü prensibiyle bertaraf edilmiştir. Vergilendirmenin, mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınarak yapılması nedeniyle bir takım giderler vergi matrahından indirilmektedir. Vergilendirmede insan hakları ve saygınlığı mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınarak korunacak ve dolayısıyla da mükelleflerin yaşamaları için gerekli olan minimum gelir vergilendirilmeyecektir. Almanya'da mali güce göre vergilendirme sosyal bir amaca hizmet ederken ABD'de politik bir amaca hizmet etmekte ve bir hak olarak değerlendirilmektedir³⁸. Ancak ABD'de mali güce göre vergilendirme prensibinin mükelleflerce de bir hak olarak benimsenmesi halkın vergilendirmeye daha aktif katılımını sağlamakta zaman zaman da bir takım vergi uygulamalarının yönünü belirlemektedirler.

ABD'de ödeme gücü açısından gelir vergisini dengelemek için evli çiftler için bir takım vergisel indirimler öngörülmüştür. Ancak çiftlerin haftalık kazançlarının ırklarına göre farklılık arz etmesi nedeniyle bu indirim tartışmalara neden olmuştur. Şöyle ki evden sadece bir kişinin çalışması halinde bu vergi indirimi artmaktaydı. ABD'de ırksal nedenlerle siyahlar beyazlara göre daha az kazanmaktaydı dolayısıyla da karı-koca çalışmak zorundaydılar. ABD'de beyaz bir erkek ise tek başına bir siyah çiftin kazandığı geliri kazanmakta ancak eşi çalışmıyor ise daha fazla vergi indiriminden yararlanmaktaydı³⁹. Bu husus anayasal anlamda eşitliğe ve ödeme gücüne göre vergilendirme prensibine aykırı olduğu için tartışmalara neden olmuştur. Önceleri siyah ve beyaz çiftler arasında yapılan ayırım tartışılırken günümüzde ise tartışmalar boyut değiştirmiştir. Bu indirimin sadece evli çiftler için öngörülmüş olması tartışmalara neden olmuştur. Birçok akademisyen bu vergi eşitsizliğinin ortadan kalkması için düzenleme yapılması gerektiğini ve ilgili

³⁸ BARKER.

³⁹ UY Mylinh, Tax and Race: The Impact on Asian Americans, Regents of the University of California Asian Law Journal, May 2004, Lexisnexis, ET.15.12.2008.

indirim hem evli olmayan çiftleri hem de aynı cinsten evlilik yapan kişileri kapaması gerektiğinin düşünmektedir⁴⁰. Bu husus vergilendirme ilkelerinden hem ödeme gücü açısından hem de eşitlik açısından ABD’de tartışılmaktadır. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere ABD’de eşitlik çok geniş bir perspektifle değerlendirilmekte ve tartışılmaktadır. Çin gibi demokrasi zaafı bulunan ülkelerde ise vatandaşların sahip oldukları haklar konusunda en ufak bir fikirlerinin olduğu söylenemez.

Çin Anayasasında mali güce göre vergilendirme ilkesine doğrudan yer verilmemiştir. Ancak vergi sistemi içinde mali güce göre vergilendirme ilkesi uygulanmaktadır. Üretici kesimin ödediği doğrudan vergilerde mali güce göre vergilendirme prensibi uygulamaktadır. Mali güce göre vergilendirme yapılırken yaşamak için temel ihtiyaçlar, sosyal ihtiyaçlar ve varsa çocukları eğitim giderleri göz önünde bulundurulmaktadır. Ancak Çin’de vergi kaçırma eğiliminin fazla olması ve kayıt dışı ekonomi nedeniyle mali güce göre vergilendirme ilkesi uygulamada kendisinden beklenen faydayı sağlamamaktadır. 2004 yılı itibarıyla devletin gelir vergisinden elde ettiği miktarın %54-65’i çalışan kesimin maaşlarından elde edilmektedir. Yüksek gelir grubunun vergi kaçırması önlenmediği sürece vergi yükü işçi ve memur kesimi üzerinde kalacaktır. Dolayısıyla Çin’de pratikte mali güce göre vergi adaletini sağlamak mümkün gözükmemektedir⁴¹.

SONUÇ

Demokrasi, genel geçerliliği olan somut bir kavram değildir. Demokratik idealleri ve ilkeleri, bu ilkelerin ve ideallerin nasıl hayata geçirileceğini, hangi durumlarla geçerlik kazanacağını ortaya koymaksızın soyut bir şekilde tanımlamak da mümkün değildir. Demokrasi siyasal bir kavramdır ve toplumun tamamı için bağlayıcı kurallar ve politikalar konusundaki kararlarla ilgilidir⁴². Demokrasinin toplumu ilgilendiren her şeyle doğrudan ilişkisi vardır. Vergi de bu alanlardan biridir. Antik çağlardan günümüze kadar gelen birçok demokrasi hareketinin temelinde insanların eşit haklara sahip olma isteği dolayısıyla da ödeme güçleri ile orantısız olan keyfi vergilerden kurtulma isteği vardır. Devletlerin ilk kuruldukları andan itibaren sahip oldukları yetkililerden biri de vergilendirme yetkisidir ve bir devletin tabiiyetinde yaşayan insanların da

⁴⁰ BLACK Stephen T., Same-Sex Marriage and Taxes, Brigham Young University Journal Law 2008, Lexisnexis, ET. 15.12.2008.

⁴¹ YAN Xu.

⁴² BEETHAM, David, Demokrasi ve İnsan Hakları, s. 240.(Çeviren Bilal Canatan)

sınırlandırmak istedikleri ilk yetki vergilendirme yetkisidir. Dolayısıyla vergi de demokrasi kadar eski bir kavramdır.

Vergi doğrudan yaşama hakkı ile ilgili olan bir kavramdır. Dolayısıyla anayasal anlamda korunması gereken bir kavramdır. Hukuk devleti ve sosyal devlet açısından da bu bir gerekliliktir. Hukuk devleti açısından hukuki istikrar ve güvenliğin sağlanması sosyal devlet açısından da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması anayasal bir düzenlemeye ihtiyaç vardır ve bu ihtiyaç demokratik olmayan ülkelerde elzemdir. Ancak sadece anayasal bir düzenlemeyle ne hukuk devleti ne de sosyal devlet açısından vergilendirmede demokrasiyi sağlamak mümkündür. Çin örneğinde bu husus açıkça teyit edilmektedir. Demokrasinin tüm kurumları ile yerleşmiş olduğu demokratik ülkelerde ise vergilendirmeyle ilgili ayrıca bir yasal düzenlemeye ihtiyaç yoktur. Bu ülkelerde vergilendirme ilkeleri kişi hakları bağlamında genel bir çerçeve ile düzenlenmiştir. Vergilendirme ilkelerinin genel çerçeve ile düzenlenmesi ekonomik faaliyetlerin değişen yapısına ve ekonomik büyümeye daha esnek ve duyarlı olunması sonucunu doğurmaktadır.

KAYNAKLAR

BARKER, William B., The Three Faces Of Equity: Constitutional Requirement In Taxation, 57 Case W.Res.1, Case Western Reserve University, Fall, 2006.

BEETHAM, David, Demokrasi ve İnsan Hakları, (Çeviren Bilal Canatan).

BLACK, Stephen T., Same-Sex Marriage and Taxes, Brigham Young University BYU Journal Law 2008, Lexisnesis.

CAN, İsmail, Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar, ET. 11.12.2008.

DOĞRUSÖZ Bumin, Anayasa ve Vergi, Dünya Gazetesi 13.10.2005, ET.14.04.2009.

DOĞRUSÖZ, Bumin, Vergi hukuku ve ilkeler, 11.06.2009, Referans Gazetesi.

EDREY, Yoseph, Constitutional Rewiev And Tax Law:An Analtical Framework, The Janet R. Spragens Memorial Symposium, June 2007.

GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 1998 İstanbul.

HAYS, N.B., The Tax Laws of The State Of Kentucky, Heinonline.

HOLCOMBE, Randal G., Vergileme Yetkisinin Sınırları (Çev. Özgür Saraç), www.canaktan.org, ET. 15.12.2008.

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, 1986-1987, İstanbul.

KHALİLZADEH, Javad – SHAH, Shirazi & Anwar, ‘*Tax Reform in Developing Countries*’, Finance & Development, 1991, Vol:28, No:2, pp.44-46, (Çeviren: Ersan Öz).

KUMRULU, Ahmet, “Vergi Hukukunu Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 36, S. 1, 1979.

NEUMAN, Gerald L., Constitutional Equality: Equal Protection, "General Equality" and Economic Discrimination From A U.S. Perspective, The Parker School of Foreign and Comparative Law, Columbia University Columbia Journal of European Law, Spring, 1999, 5 Colum. J. Eur. L. 281.

OKANDAN, Recai G., Umumi Amme Hukuku, İstanbul, 1968.

ORDOWER, Henry, Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and United States Contrasted, University of Florida Tax Review 2006, 7 Fla. Tax Rev.259, Hein Online, ET.04.12.2008.

ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2007.

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul, 2006.

servat.unibe.ch/icl, ET.20.12.2008.

UY, Mylinh, Tax and Race: The Impact on Asian Americans, Regents of the University of California Asian Law Journal, May 2004, Lexisnexis.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 1-2, 2003.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 14, S. 1, 2006.

YAN Xu, Taxation and Constitutionalism in China, Hong Kong Law Journal 2006, Westlaw, ET. 22.12.2008.