



1982 ANAYASASI'NDA YER ALAN VERGİLEME İLKELERİNİN FELSEFİ TEMELLERİ

Ahmet TEKİN, Yrd. Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, e-posta: ahmettekin4444@gmail.com

Öner GÜMÜŞ, Arş. Gör., Dumlupınar Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, e-posta: onergdpu@gmail.com.tr

ÖZET: Geçmişten günümüze kadar çeşitli düşünürlerin ortaya attığı birçok vergileme ilkesi bulunmaktadır. Bu vergileme ilkeleri kendi başına bir kanun olmaktan daha çok, anayasaların vergileme ile ilgili konularda felsefi temellerini oluşturmuşlardır. 1982 Anayasası da geçirdiği değişimlerle beraber vergileme açısından bu felsefi temellere dayanılarak oluşturulmuştur. Bu noktadan hareketle 1982 Anayasası'nda yer alan sosyal hukuk devleti, laik devlet, eşitlik, genellik, kanunilik, belirlilik, mali güç ve adalet ilkelerinin felsefi temellerinin geçmişten günümüze çeşitli düşünürlerin ortaya attığı vergileme ilkeleri ile örtüştüğü teorik olarak belirlenmiştir. Ayrıca söz konusu ilkelerin kolektif bir yapıda olmakla beraber bireysel bir yapıda olduğu saptanmıştır.

Anahtar kelimeler: Vergileme İlkeleri, 1982 Anayasası, Adalet, Laffer Eğrisi.

PHILOSOPHICAL FUNDAMENTALS OF TAXATION PRINCIPLES INVOLVED IN 1982 CONSTITUTION ACT

ABSTRACT: From past to the present there are lots of taxation principles come up with by various philosophers. These taxation principles have formed philosophical foundations of constitutions in the subjects related to taxations rather than being a law. With having a metamorphosis, 1982 Constitution Act have been formed according to these philosophical foundations in terms of taxation. From this viewpoint, it has been theoretically determined that philosophical foundations of the principles of social law state, secular state, equality, generality, legality, specificity, ability to pay and justice overlap the principles of taxations come up with by various thinkers from past to the present. Moreover, the taxation principles are individualistic as well as collectivist.

Keywords: Principles of taxation, 1982 Constitution Act, Justice, Laffer curve.

GİRİŞ

Vergilendirme ilkeleri vergilerin tercihinde ve uygulanmasında vergiden beklenen mali ve mali olmayan fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için göz önünde bulundurulması gereken ilkelere (Sağbaş, 2011:73) ve çok eski zamanlardan beri toplumların ve devletlerin önem verdikleri konuların başında gelmiştir. Verginin devletler açısından bir kamu geliri olması, bireyler açısından ise gelirlerini azaltan bir faktör olması, vergilendirmenin bu konudaki önemini ortaya koymaktadır.

Eski çağda vergileme ile ilgili bilinenleri şu şekilde ifade etmek mümkündür (Schmölders,1976:7-9): Eski çağda Mısır'da vergi yükündeki ağırlık İsraililerin Mısır'dan kaçmasına neden olmuştur. Bunun sebebi de verginin tahsili konusunda son derece sert davranılmasıydı ki eski memur şehri olarak tabir edilen Sakkaro bei Memphis'deki bir rölyefte üç vergi mükellefinin firavunun tahsildarları önünde diz çökmesi ve dördüncü mükellefin bir denetçi tarafından ensesinden yakalanarak diz çökmeğe zorlanması vergi konusundaki sert tutumları ortaya koymaktadır. Helenistik dönemde ise vergiler Yunanistan'da isteğe bağlı bir şekilde ödenmekteydi. Ancak bu sadece tam vatandaşlar için geçerliydi. Esirler ve Antik Yunan'da oturma hakkına sahip olup ticaret yapan yabancılar ise vergi ödemek zorundaydılar. Verginin ihtiyari olmasındaki sebep ise kamu giderlerinin düşük tutulmasıydı. Söz konusu giderler daha ziyade kamusal işlerden dolayı ortaya çıkmaktaydı. Söz gelimi dini ve özel merasimler, zenginler tarafından toplum adına yapılmayan kamusal binalar ve tesislerin inşası gibi harcamalar kamu giderlerini oluşturmaktaydı. Kamusal gelirleri ise müttefik devletlerin hediyelerinden ve belirli hizmetler karşılığında alınan harçlardan oluşmaktaydı. Antik Yunan Devleti'nin nihayetinde mükemmel bir vergi sistemine kavuşmasının nedeni ise isteğe bağlı ödemelerin kamusal hizmetlerin finansmanını sağlaması, dolaylı vergilerin ağırlık kazanması ve iltizam usulünün kullanılmasıydı. Antik Yunan mirasını devralan Roma İmparatorluğu'nda ise vergileme sistemi pek gelişmemiş olmakla birlikte bu açık Roma'nın fethettiği ülkeleri vergi yönünden sömürmesiyle kapatılabiliyordu. Roma vatandaşları ise "tributum" adı verilen ordunun finansmanı için



kullanılan bir vergiye tabi tutuluyordu. Ancak fethedilen toprakların genişlemesiyle birlikte bu vergi de ortadan kalkmıştır.

Orta çağda ise Magna Carta (1215), Haklar Dilekçesi (1628) ve İngiliz Haklar Bildirgesi (1689) vergilendirme yetkisinin parlamentoya devredilmesi açısından önem arz etmekte olduğu görülür (Yiğit, 2008:50).

Magna Carta’da vergileme yetkisi ile ilgili olarak şunlar ifade edilebilir (Akşin,1992:119-120): Magna Carta’nın 12. maddesi Kralın danışmadan alacağı paranın en büyük oğlunun şövalye yapılması ve en büyük kızının evlendirilmesiyle ilgili makul bir tutarlar sınırlı olacağını vurgulamaktadır. Kral nasıl feodallere karşı 12. madde ile mükellef tutulmuşsa feodallerde 15. madde ile özgür insanlara karşı aynı şekilde mükellef tutulmuştur. Bütün bu durumların dışında meydana çıkan olaylarda para toplayabilmek için kilise otoritelerinin, baronların, kontların ve diğer ileri gelenlerin tavsiyelerine göre çözüm bulunması ise Magna Carta’nın 14. maddesinde vurgulanmıştır. At veya araba sahiplerinin rızası olmadan görevlilerin bunu almasının yasaklanması 30. maddede ve benzer bir hükmün kereste için uygulanması da 31. maddede öngörülmüştür. Zahire veya diğer taşınabilir mallara sahiplerinin izni olmaksızın el konulduğunda sahibinin ertelemeyi kabul etmediği durumlarda peşin ödeme yapılması da 28. maddede ifade edilmiştir. Vergi ödevi bağlamında ele alınacak olunursa feodal çalışma yükümlülüklerin de istismar edilmemesi 16. maddede belirtilmiştir. Nihayetinde hiçbir köy ya da özgür birey gelenekler ya da yasalar olmaksızın köprü inşa etmekle mükellef olmayacağı da 23. maddede anlatılmaktadır.

1628 yılındaki Haklar Dilekçesi “Temsilsiz vergi olmaz.” ilkesiyle 1982 Anayasası’nda da vurgulanan yasallık ilkesinin temelini atmıştır ve söz konusu ilke Amerikan Bağımsızlık Hareketi ve 1789 yılındaki Fransız İhtilali’nin başlangıcında önemli bir paya sahiptir (Kumru, 1979:148).

1689 yılında İnsan Hakları Bildirgesi’nde vergilendirmenin parlamentonun izni olmaksızın yapılamayacağı vurgulanmıştır. Bir başka deyişle yasallık ilkesine burada da atıfta bulunulmuştur (Budak, 2010:36).

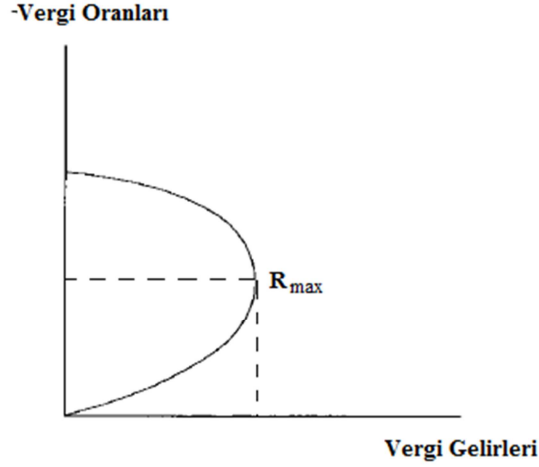
244

Modern çağ olarak nitelendirilebilecek 1789 Fransız İhtilali ve sonrasında başlangıç olarak önemli sayılabilecek hususlardan ilki 3 Eylül 1791 yılında yayımlanan Fransız İnsan Hakları ve Yurttaş Hakları Bildirisi’dir (www.istanbul.edu.tr,2013). Söz konusu bildirgenin 13. maddesinde kamusal hizmetleri devam ettirmek için verginin kaçınılmaz olacağını ve bu verginin bütün yurttaşlar arasında, bu yurttaşların olanakları dahilinde eşit olarak ödeneceği vurgulanmıştır (www.istanbul.edu.tr,2013). Yurttaşların temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini, vergilemenin serbestçe kabul edileceğini, vergi gelirlerinin nerede kullanıldığının gözlemlenmesi, verginin miktarı, matrahını, tahakkuk biçim ve süresinin belirlenmesi söz konusu bildirinin 14. maddesinde vurgulanmıştır (www.istanbul.edu.tr,2013). Bahsi geçen maddelerle verginin genellik, eşitlik ve yasallık ilkelerine göre alınacağı ifade edilmiştir (Çomaklı ve Gödekli, 2011:15).

10 Aralık 1948 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nun kararıyla kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi’nin 17. maddesinde herkesin kendi başına veya başkalarıyla ortaklaşa mülkiyet hakkının olduğu, ayrıca keyfi olarak da kimsenin mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı ifade edilmiştir (www.tbmm.gov.tr,2013). 17. madde ile bir yandan mülkiyet hakkının temel bir hak olduğu vurgulanırken bir yandan da dolaylı olarak keyfi vergilemenin yapılamayacağını; vergileme yapılacaksa da mantıklı bir sebebe dayanması gerektiği belirtilmiştir (Çomaklı ve Gödekli, 2011:16).

Ancak bütün bu tarihsel süreç içerisinde maliye literatürüne girmiş çeşitli iktisadi düşünürler belli başlı bazı vergileme ilkeleri öne sürmüşlerdir. Öne sürülen vergileme ilkelerinin temeli yukarıda bahsi geçen çeşitli olaylara dayanmakla birlikte günümüzde vergi ile ilgili birçok yasaya ilham vermiştir. Söz gelimi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın mali güç ve adalet ilkesi Adam Smith’in vergileme ilkeleri ile uyum gösterirken genellik ve eşitlik ilkesi Wagner’in vergileme ilkeleri ile benzeşmektedir. Yine aynı şekilde 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde ifade edilen vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu düsturu Fritz Neumark’ın yeterlilik ve esneklik ilkeleri ile uyduğu ifade edilebilir. Benzer şekilde Gerloff’un vergileme ilkelerinden genellik ve nispiyet ilkesi ile 1982 Anayasası’nın genellik ve mali güç ilkeleri birbirleriyle uyumdadır. Heinz Haller’in de maliye politikası ile vergilendirme ilkelerini bağdaştırdığı ele alındığında 1982 Anayasası’nda bahsi geçen maliye politikası ile benzeştiği görülecektir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki maliye literatüründe Laffer Eğrisi olarak bilinen ve Arthur Laffer tarafından ortaya atılan vergilemeye ilişkin görüşlerinin birçoğundan Laffer’in de 2004 yılında yazdığı makalesinde

belirttiği üzere İbn-i Haldun tarafından çok önceleri ifade edilmiştir (Saruç vd. , 2012: 39). Söz konusu görüşlere ilişkin grafik aşağıda gösterilmiştir:



Şekil:1. Laffer Eğrisi.

Kaynak: Hederson,1981:46'dan esinlenerek hazırlanmıştır.

Laffer'in İbn-i Haldun'un görüşlerine dayanarak yaptığı yoruma göre şekle bakıldığında vergi oranının belli bir noktaya kadar artması (optimal vergi oranı noktası) vergi gelirlerini arttırır. Optimal noktada ise gelirler maksimum düzeye ulaşır (R_{max}). Optimal noktadan sonra vergi oranlarının artışı ise vergi gelirlerinin düşmesine sebep olmaktadır. Bir başka deyişle iki kere ikinin dört değil bir ettiğine ilişkin bir sonuca ulaşılır (Sağbaş, 2011:39).

Dolayısıyla Adam Smith, Adolph Wagner, Fritz Neumark, John Due, Heinz Haller ve Wilhelm Gerloff gibi düşünürlerin yanı sıra İbn-i Haldun'un da vergilendirmeye ilgili görüşlerinin anayasal temelde yadsınamayacağı aşikardır. Bu nedenden ötürü de 1982 Anayasası'nda vergilendirme ilkelerinin daha iyi irdelenebilmesi için bazı düşünürlerin bu konudaki fikirlerine projektör tutmak gerekmektedir. Zira bu ilkeler dünyanın her neresinde olursa olsun anayasalarda yer almadan önce ilhamlarını adı geçen düşünürlerin bu konudaki fikirlerinden alırlar.

VERGİLEME İLKELERİ

Vergileme işlemlerinin rasyonel olarak yapılması gerekmektedir. Rasyonel bir vergileme sistemi ile amaçlanan hedef ise mali amaç, özgürlük amacı, refah amacı ve adalet amacı üzere dört tanedir (Binokay,2010:28-29):

- **Mali Amaç:** Belirli devlet görevlerinin yapılması için bazı gelir kaynakları gerekmektedir. Söz konusu kaynakları elde edebilmek için de kullanılması gereken araçlar vardır ki bunların gerektiği kadar ve minimum harcama yapılarak elde edilmesi; bunun yanında optimal bunların optimal bir biçimde söz konusu devlet görevlerinde en verimli şekilde kullanılması mali amaçla ilgilidir.
- **Özgürlük Amacı:** Hayatın her alanında bireyin mümkün mertebe serbestçe karar alabilmesini sağlayan olanakların olduğu bir ortam yaratılması ile ilgilidir.
- **Refah Amacı:** Devlet faaliyetleri insanların maddi ve manevi olarak en yüksek fayda sağlamaya çalıştığı faaliyetlerdir. Dolayısıyla söz konusu faaliyetlerden azami fayda sağlamaya yönelik olarak refah amacı önemli bir amaçtır.
- **Adalet Amacı:** İktisat politikası araçları vasıtasıyla piyasa mekanizmasının ortaya çıkardığı dağılıma müdahale edilerek her bireyin yeterli bir gelire sahip olmasıyla ilgilidir.



Vergilemeyle ilkeleri geçmişten günümüze kadar İbn-i Haldun, Adam Smith, Adolph Wagner, Fritz Neumark, Gerloff, Due gibi birçok düşünür çeşitli önerilerde bulunmuşlardır. Bu öneriler doğrultusunda vergilemeyle ilgili ilkeleri genel olarak kanunilik, verginin sosyal reform aracı olması, tarafsızlık, fedakarlıkta eşitlik, genellik, vergi yükünün kanun koyucunun hedef tuttuğu kimseler üzerinde kalması, belirlilik, iktisadilik, adalet, uygunluk, verimlilik, nispiyet, esneklik, minimum tahsil masrafları ve etkin uygulama, gelir ve servetin yeniden dağılımı ile ölçülülük ilkeleri olarak ifade edilebilir.

Kanunilik İlkesi

Vergilemeyle ilgili bütün düzenlemelerin kanuni dayanağı olması gerektiği kanunilik ilkesinin esasıdır (Dikmen,1973:224).

Verginin Sosyal Reform Aracı Olması İlkesi

Piyasa Mekanizması içerisinde gelir ve servet dağılımı neticesinde ortaya çıkan haksızlıkları telafi etmeye yönelik bir müdahale aracı olarak vergi sisteminin düzenlenmesi bahsi geçen ilkenin temel çerçevesini oluşturmaktadır (Özer,1977:69).

Tarafsızlık İlkesi

Mükelleflerin ekonomik ve mali durumlarının vergi alındıktan sonra da aynı kalacak şekilde vergi sisteminin ayarlanması verginin tarafsızlık ilkesi olarak adlandırılır (Dikmen,1973:223).

Fedakarlıkta Eşitlik İlkesi

Bu ilke söz konusu olan çeşitli mükelleflere ödenen vergi tutarlarının aynı ya da eşit fedakarlıklar ifade etmesi için vergi sisteminin bu mekanizmaya göre tertip edilmesidir (Dikmen,1973:222).

246

Genellik İlkesi

Vergi ödeyebilecek güçte olan herkesin herhangi bir fark gözetilmeden mükellef kılınmasıdır (Dikmen,1973:222).

Vergi Yükünün Kanun Koyucunun Hedef Tuttuğu Kimseler Üzerinde Kalması İlkesi

Vergi yükü, kanunların vergi taşıyıcısı olmasını düşündüğü kimselerin üzerinde kalacak şekilde verginin düzenlenmesi söz konusu ilkenin temelini oluşturmaktadır (Dikmen,1973:224).

Belirlilik İlkesi

Vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması kuralı çerçevesinde ödenecek vergi miktarı ve ödeme koşullarının kanuni olarak belirlenmesi belirlilik ilkesi olarak adlandırılmaktadır (Özer,1977:71).

İktisadilik İlkesi

İktisadi İlkeler uygun vergi kaynak ve çeşitlerini seçme durumuna dayanmaktadır (Akman,2012:197). Bir başka deyişle uygun vergi kaynağı seçildiğinde üretim, dağıtım ve mükellef davranışlarında ortaya çıkan etkilere göre hangi vergi türünün uygun olacağı iktisadi ilkelerin kapsamını oluşturmaktadır (Akman, 2012:197). Dolayısıyla mümkün olduğu yerde optimuma ulaşmada yardımcı olacak vergi yapısının, kaynakların kullanımında ve optimum tahsisine ulaşma amacıyla çatışmaktan sakınan bir şekilde oluşturulmalıdır (Due,1963:103). Smith (1976) lüks mallar üzerine konulan vergilerin ulusal sanayiye daha az avantaja sahip bir yöne döndürerek bazı sanayi dallarında cesaretsizliğe sebep olduğunu ifade edip iktisadilik ilkesine vurguda bulunmuştur.

Adalet İlkesi

Vergi yükü dağılımı çağdaş toplumların optimum olduğu konusunda görüş birliğine vardığı gelir dağılımı anlayışına uygun olmalıdır (Due,1963:103). Bu noktada adalet ilkesi kavramı matematiksel ve şahsi adalet olup; matematiksel adalet mükelleflerin elde ettikleri gelir üzerinden eşit oranda vergi ödemesi anlamına gelirken, şahsi adalet ise mükellefin şahsi ve ailevi durumları dikkate alınarak yapılan vergileme anlamına gelmektedir (Türk,2010:120).

Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesi mükellef ve hazine açısından maksada uygunluk anlamını taşımaktadır ve kolaylık olarak da nitelendirilmesi mümkündür (Dikmen,1973:224).



Verimlilik İlkesi

Verginin milli geliri arttırıcı nitelikte faaliyetleri engellememesi, tam tersine bu konuda bir teşvik aracı olarak görev yapması ile ilgili olan ilkedir (Özer,1977:70). Alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranının yükselmesi verimlilik ilkesine ulaşıldığının göstergesidir (Altok,2007:12).

Nispilek İlkesi

Vergi yüklerinin mükellefler arasında onların nispi iktidarlarına uygun şekilde dağıtılması anlamına gelmekte olup yatay ve dikey adaletin sağlanması amaçlanmaktadır (Özer,1977:68-69). Münferit kişilerin vergi yüklerinin önemli şahsi göstergeleri dikkate alarak ödeme gücünün nispetinin yansıtılması ve bu açıdan da söz konusu kişilerin mali güçleri açısından gördükleri zararların nispi olarak aynı ağırlıkta olduğunun yansıtılması gerektiği vurgulanmaktadır (Neumark,1969:145).

Esneklik İlkesi

Mali ihtiyaçlarda konjonktürel sebeplerden dolayı çeşitli ortaya çıkması ve bu ihtiyaçlara verginin gösterdiği uyum esneklik ilkesi olarak nitelendirilir (Altok,2007:12).

Minimum Tahsil Masrafları ve Etkin Uygulama İlkesi

Bu ilke verginin ödenmesinde mükelleflerin neden olduğu dolaysız uyumsuzluklar açısından olduğu kadar mükellefler tarafından vergi hukuku ile uyumlu ve vergilerin toplanması için gereken kaynaklar açısından reel tahsil masraflarını minimize edecek şekilde vergilerin oluşturulmasını gerektirir (Due,1963:103).

Gelir ve Servetin Yeniden Dağılımı İlkeleri

Vergi politikası birincil gelir dağılımındaki farklılıkları azaltmak adına gelir ve servetin adil bir şekilde yeniden dağıtılması için düzenlenmelidir (Neumark,1969:210). Böylelikle bir yandan mali imtiyazlarla gelir ve servet birikiminin önüne geçilmesi diğer taraftan da şahsi gelirlere iştirakleri yükseltmek suretiyle geniş kitlelerin servet birikimlerine dolaylı veya doğrudan teşvik edici tedbirler alınması amaçlanmaktadır (Neumark,1969:210).

Ölçülülük İlkesi

Kamu harcamalarının karşılanması için söz konusu kamu harcamalarının miktarı kadar vergi alınması ölçülülük ilkesinin ilgi alanıdır (Özer,1977:66).

Bununla birlikte ölçülülük ilkesine İbn-i Haldun 15. yy'da "Mukaddime" adlı eserinde üstü kapalı olarak vurgu yapmıştır.

İbn-i Haldun'a göre devlet asabiyet ve iktisadi olmak üzere iki temel üzerine kuruludur ve bu temeller devletin sürekliliğini sağlar(Hassan,1998:283-284'den aktaran Ekinci, 2008: 64). Bu temeller sarsıldı mı devlet de zayıflamaya başlar(Hassan,1998:283-284'den aktaran Ekinci, 2008: 64). Devlet gücünün kaynağını iktisadi güçten alır(Hassan,1998:283-284'den aktaran Ekinci, 2008: 64). Dolayısıyla siyasi ve iktisadi güç arasında kuvvetli bir bağ vardır(Hassan,1998:283-284'den aktaran Ekinci, 2008: 64). Bu nedenle siyasi ve iktisadi güç siyasi ve ekonomik anlamda istikrarı da beraberinde getirir(Hassan,1998:283-284'den aktaran Ekinci, 2008: 64). Ancak İbn-i Haldun bu ikisi arasındaki bağ vergi konusuna vurgu yaparak değerlendirmiştir (Hassan,1998:283-284'den aktaran Ekinci, 2008: 64).

İbn-i Haldun kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamadığı bir durumda devletin giderleri kısmak ve vergi oranlarını arttırmak/yeni vergiler koymak üzere iki yola başvurur ve her ikisinde de başarısız olur(Arslan,1997:157-158'den aktaran Candan,2007:243). Çünkü kamu harcamaları askeri harcamalar, memur maaşları vb. zorunlu nedenlerle belli bir noktadan sonra kısılamayacağı için devlet kamu harcamalarını düşürmede başarısız olacaktır. Diğer başarısızlık ise vergi gelirlerindeki azalmada olacaktır (Candan, 2007: 243). Bir başka deyişle belirli bir eşik değeri aşıldığı takdirde; yani ölçülülük ilkesi gözetilmediği takdirde kamu gelirlerinde azalma meydana gelecektir.

1982 ANAYASASI'NDA YER ALAN VERGİLEME İLKELERİ

1982 Anayasası'nda genel olarak sosyal hukuk devleti ilkesi, laik devlet ilkesi, eşitlik ilkesi, genellik ilkesi, belirlilik ilkesi, adalet ilkesi ve mali güç ilkesi vurgulanmaktadır.



Sosyal Hukuk Devleti İlkesi

Anayasa'nın ikinci maddesi Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin bir hukuk devleti olduğunu belirtirken dördüncü madde de bu ilkenin değiştirilemeyeceğini ve değiştirilmesinin dahi teklif edilemeyeceğini ifade ederek hukuk devleti ilkesini güvence altına almıştır (www.tbmm.gov.tr,2011). Hukuk devleti devlet organlarının eylemlerini ve faaliyetlerini yargısal denetim çerçevesinde gerçekleştirmesini ifade etmektedir (Çağlayan, 1998: 42). Vergilendirmeye hukuki devlet ilkesi açısından bakıldığında verginin kanunlarla koyulması gerektiği ve böylelikle bir yandan mükellefin geleceği görerek ona göre harcama planları yapması sağlanırken diğer yandan da vergilendirmede keyfiliğin önlenmiş olacağı görülecektir (Erkin, 2012: 241). Anayasa Mahkemesi'nin 2011/36 sayılı kararı ve 2011/64 sayılı kararlarında da anayasanın vergilendirme ilkelerine vurgu yapılması hukuki devleti ilkesinin fiili olarak da uygulandığının bir göstergesidir (www.resmigazete.gov.tr,2011).

Anayasanın ikinci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olması yanında sosyal bir devlet de olduğu vurgulanmıştır. Sosyal devlet ise belirli bir sosyal grubun kültürel ve ekonomik anlamda sosyal veya baskın olmasını reddeden, bu problemle uğraşan ve sadece uğraşmakla kalmayıp çözmeye çalışan bir devlettir. Sosyal devlet bu sorunu sadece sosyal güvenlik kuruluşlarıyla değil yardıma muhtaç kimselere elini uzatarak gerçekleştirir (Azrak, 1961: 210). Nitekim anayasanın 73. maddesinde de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal bir amacı olduğuna atıfta bulunularak sosyal devlet ilkesine vurgu yapılmaktadır (www.tbmm.gov.tr,2011).

Anayasada “sosyal hukuk devleti” tabirinin birlikte kullanılmasının nedeni vergilendirmede temel ilkeler olan hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesinin birbiriyle tamamlayıcı nitelikte olmasıdır. Ancak bu iki ilkenin eşitlik ve teminat bakımından birbirlerinden farkı bulunmaktadır. Hukuk devleti ilkesi kanun önünde eşitliğe vurgu yaparken, sosyal devlet ilkesi bireylere sunulan fırsatlara vurgu yapmaktadır. Teminat açısından bakılacak olursa, hukuk devleti ilkesi hukuki bir teminat sunarken, sosyal devlet ilkesi ise ekonomik ve mali teminatlar sunmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili anayasa ve kanunların fiili olarak uygulanması ve dolayısıyla sağlam bir zemine oturtulması için sosyal bir hukuk devletinin varlığının mevcudiyeti gerekmektedir (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 72-73).

Bütün bunlara dayanılarak sosyal hukuk devleti ilkesinin toplumsal bir yönü olduğun söylenmesi mümkündür. Bir başka deyişle kolektif bir yapının varlığı bireysel bir yapının varlığından daha üstün gelmektedir.

Laik Devlet İlkesi

Laik Devlet ilkesinin yakın tarih açısından kronolojik bir düzlemde geçtiği aşamalar şu şekilde ifade edilebilir (Dinçkol,2002:135-137): Laik devlet ilkesinin Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki tarihçesi cumhuriyetin kuruluşundan öncesine kadar gitmektedir. 1921 Anayasası'nda yer alan ulusal egemenlik ilkesiyle laiklik ilkesinin temelli atılmıştır. 1924 yılında hilafetin kaldırılması, 1928 yılında 1921 Anayasası ile İslam dininin devletin resmi dini olduğuna dair kanunun kaldırılması ve 1937 yılında laiklik ilkesinin anayasa kapsamına alınması laiklik ilkesi açısından önemli kilometre taşlarıdır. 1961 Anayasası da laiklik ilkesine geniş yer vermiş ve nihayetinde 1982 Anayasası'nda ikinci maddede belirtilip 4. Madde ile de güvence altına alınmıştır. 1982 Anayasası laiklik ilkesi açısından bununla da kalmamış beşinci madde ile devletin temel amaç ve görevleri arasında laik cumhuriyeti korumanın olduğunu ve altıncı madde ile beşeri egemenlik anlayışını baskın kılarak egemenliğin kayıtsız şartsız millete ait olduğunu ifade ederek laiklik ilkesinin temelini sağlamlaştırmıştır. Bu açıdan 1982 Anayasası'na göre laiklik ilkesi egemenliğin kaynağının dünyevi olduğu, resmi bir devlet dininin bulunmadığı, din ve vicdan özgürlüğünün tanındığı ve belirli bir dinin emirlerinin hukuki yaptırma bağlanmadığı ilke olarak tanımlanabilir.

Laiklikle ilgili tanımlamalara bakıldığında vergileme açısından çeşitli çıkarımlar yapılabilmesi mümkündür. Bu açıdan egemenlik kaynağının dünyevi olması vergileme ile ilgili yetkinin devlete ait olduğunu ifade eder. Resmi bir devlet dininin bulunmaması ise vergilendirmenin toplumsal mutabakat sağlanan resmi ve yazılı kurallarla belirlendiğini gösterir. Din ve vicdan özgürlüğünün tanınması bireylerin inancının ne olduğuna bakılmaksızın vergilendirilmeleri hususuna vurgu yaparken belirli bir dinin emirlerinin hukuki yaptırma bağlanmaması bireylerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediği takdirde bahsi geçen toplumsal mutabakatla oluşturulmuş resmi ve yazılı kuralların emrettiği yaptırımlara tabi tutulacağını ifade etmektedir.

Laik devlet ilkesinin yapısına bakıldığında ise daha bireyci bir yapıya sahiptir. Çünkü bireysel inançları esas almaktadır. Şöyle ki; eğer bir birey kendi inancını yansıtmayan bir sistem için vergi ödemek zorunda bırakılıyorsa bu durum laik



devlet ilkesinin zedelenmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla laik devlet ilkesinin bireyi baz alarak oluşturulması gerektiği düşünüldüğünde liberal bir yapıya sahip olduğu ifade edilebilir.

Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi özgürlük ve demokrasinin olduğu bir düzende adalet ilkesinden türetilmiş ve on sekizinci yüzyıldan beri geliştirilmekte olan geleneksen bir vergileme ilkesidir (Tekbaş, 2007: 189). Bireylerin genel vergi yüklerine kendi mali güçleri oranında katılmaları vergide eşitlik ilkesi olarak nitelendirilir (Türkkan, 2007: 87).

Eşitlik ilkesi maddi ve şekli olmak üzere iki anlama sahiptir (Tekbaş, 2007: 189): Maddi anlamda eşitlik bireylerin belirli özellikler itibarıyla sınıflandırılması ve bu sınıflandırma neticesinde eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması anlamına gelmektedir. Şekli anlamda eşitlik ise kanunların herhangi bireysel bir özellik dikkate alınmaksızın tam anlamıyla ve tarafsız olarak uygulanmasıdır.

1982 Anayasası'nın onuncu maddesinde herkesin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu ve hiçbir kişiye aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmamasına dair hükümler şekli anlamda eşitliğin yansımalarıdır. Yine aynı maddenin ek fıkrasında yer alan çocukların, yaşlıların, özürlülerin, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirlerine eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacağı hususu ise maddi anlamda eşitliğin ifade edilmiş halidir.

Anayasanın onuncu maddesinde yer alan bir diğer hüküm ise devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etme zorunluluğu olup, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu kuruluşlarının söz konusu yetki kullanılırken eşitliği gözetmeleri gerektiği anlamına gelmektedir (Ateş, 2006:1).

Eşitlik ilkesi adalet ilkesinden türetilmiş olduğuna göre ve adalet de toplum için gerekli olduğundan eşitlik ilkesi toplumsal; yani kolektif bir yapıya sahiptir.

Genellik İlkesi

Sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin bütün ekonomik birimlerin vergi yüküne ortak olması verginin genellik ilkesi olarak adlandırılır (Aksoy,1998:227'den aktaran Selen ve Özen,2011:151). Bütçe hakkının gelişmesiyle birlikte vergisel düzenlemeler anayasalarda yer almış ve bunun neticesinde verginin genellik ilkesine değinilmeye başlanmış olup Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlü olduğuna dair hükümlerle de verginin genelliği sağlanmıştır (Selen ve Özen, 2011: 151). 23 Temmuz 2003 tarihinde Cumhuriyet Halk Partisi TBMM grubu adına grup başkanvekilleri Prof. Dr. Oğuz Oyan ve Mustafa Özyürek ekonomik istikrarı sağlamak için ek vergiler alınması hakkındaki kanunun birinci ve ikinci maddesinin verginin genelliğine aykırı düşüğünü iddia ederek iptal davasını açmışlar ve Anayasa Mahkemesi birinci maddenin bu nedenle iptaline oy çokluğu ile karar vermiştir (www.anayasa.gov.tr,2013).

Genellik ilkesinin de sınıf farkı gözetilmeksizin uygulandığı düşünüldüğünde genellik ilkesinin yapısının kolektif olduğunu söylemek mümkündür.

Kanunilik İlkesi

Dar anlamda kanunilik ilkesi kanunsuz vergi alınmayacağı anlamına gelmektedir. Tipiklik olarak da nitelendirilir (Arslan, 2013: 61). Geniş anlamda ise güçler ayrılığı veya güçler dengesi çerçevesinde yasama organının vergilendirme yetkisine sahip olması kanunilik ilkesi olarak adlandırılmaktadır (Özpençe ve Özpençe, 2007:4). Hukukta vergisel konularla ilgili yorumlar yapılırken kanunilik ilkesi bu yorumların sınırını oluşturur (Taşkın, 2012: 72). Söz gelimi vergi ceza hukukunda nasıl tanımlanmamış bir fiil vergi suçu oluşturmazsa kanundaki tanıma uymayan bir vergi suçu da işlenemez (Altundiş, 2007: 169).

Vergilerin kanuniliği ilkesi hakkında anayasal bir çerçeveden bakıldığında şunları söylemek de mümkündür (Öz ve Ermumcu,2011:42-46): Anayasanın 73. maddesinde "*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 konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı*



sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre kanunilik unsurlarından birincisi vergidir. Vergilerin konulup, değiştirilmesi veya kaldırılması sadece kanunla mümkündür. Vergiden farklı olarak devletin belirli bir hizmet karşılığı aldığı mali yükümlülükler, harçlar ve resimler de kanunilik ilkesinin bir diğer unsurudur. Anayasanın 89. maddesine göre Cumhurbaşkanı parlamentonun kabul ettiği kanunları on beş gün içerisinde Resmi Gazete yoluyla yayımlar ve vergiler alenilik kazanır. Bir başka deyişle vergilerin aleniliği de kanunilik ilkesinin bir diğer unsurudur. Ayrıca uluslararası anlaşmalar bir iç kanun niteliğini kazanacağından söz konusu anlaşmalar da kanunilik ilkesinin bir unsuru konumundadır. Nihayetinde 73. maddenin dördüncü fıkrasıyla konulan istisna hükmü kanun koyucuya anayasal sınırlar çerçevesinde Bakanlar Kuruluna yetki devri olanağı sağlamaktadır. İşte söz konusu yetki devri de kanunilik ilkesinin bir unsuru niteliğindedir.

Kanunilik ilkesi herhangi bir bireyin bir durumun hukuka aykırı olduğunu düşündüğünde başvuracağı hukuki yolların felsefi bir temelidir. Dolayısıyla da bireysel bir yapısı vardır.

Belirlilik İlkesi

Vergilendirmede belirlilik ilkesinin daha anlaşılabilir olması için öncelikle belirlilik ilkesinin hukuki altyapısının incelenmesi gerekmektedir.

Öncelikle belirlilik ilkesi hukuk devleti kavramıyla doğrudan bağlantılı bir ilkedir(Can, 2005:93). Çünkü bir birey yasaların açıkça ifade edildiği durumlarda yaptığı faaliyetlerin yaptırım veya sonucunun ne olacağını öngörüp davranışlarını ona göre ayarlar (Can, 2005:93).

Çünkü belirlilik ilkesinin olmaması durumunda yasamanın esaslı kararları yasayla alma zorunluluğu sadece bir formaliteden ibaret olacağından ve yürütme hem yasama hem de yargı tarafından denetlenebilecekken yalnızca yasamanın denetimine gireceğinden belirlilik ilkesi aynı zamanda kuvvetler ayrılığı ilkesiyle bağlantılı bir ilkedir (Can, 2005: 93).

Hukuk devleti ilkesinin temellerinden biri yürütmenin hukuka bağlı olmasıdır (www.msb.gov.tr,2001). Belirlilik ilkesinin olmadığı bir durumda ise yürütme her türlü yorum olanağına sahip olacağından ve yürütmenin hukuka bağlılığı ilkesinin bir anlamı kalmayacağından belirlilik ilkesi yürütmenin hukuka bağlılığı ilkesi ile de ilintilidir (Can, 2005: 93).

Son olarak tüm yaşam alanlarının düzenlenmesi yasama erkince gerçekleştirilmek zorunda olduğundan ve bu zorunluluk da ancak belirli kurallar çerçevesinde gerçekleşeceğinden belirlilik ilkesi demokratik devlet ilkesiyle de ilişkilidir (Can, 2005: 93).

Hukuki açıdan bakıldığında vergilendirmede belirlilik ilkesini şu şekilde tanımlamak mümkündür (Bakkal, 2003: 104-105): Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin ve kuralların hem mükellef hem de vergi idaresi tarafından hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık, seçik ve kesin şekilde belirlenmesidir.

Ancak belirlilik ilkesinin tam olarak uygulanabilmesi için vergi kıyas yasağının da olması gerekmektedir(Öncel vd. , 1985: 54). Hukuk devleti ve kanunilik ilkeleri vergi hukukunda kıyas yapılmasını engelleyen ilkelere(Öncel vd. , 1985: 54). Aksi takdirde idare ve yargı organları yeni vergi doğurucu olaylar ortaya çıkartabilir veya bireylerin üzerindeki vergi yükünü arttırabilir (Öncel vd. , 1985: 54). Bir başka deyişle belirlilik ilkesinin hiç ya da tam olarak uygulanmadığı durumlarda mükellef psikolojisi ile mükellef ve vergi idaresi arasındaki ilişkiler bundan olumsuz olarak etkilenecektir (Bakkal, 2003: 105). Bunun tarihteki en önemli örneklerinden biri de varlık vergisidir.

Örneğin vergi tarhının belirsiz olması belirlilik ilkesi açısından ve varlık vergisi için ele alındığında bir eksiklik olarak ortaya çıkmıştır. Söz konusu vergiyi ödemeyenler Aşkale’ye ödeyemedikleri vergiyi ikamet etmek amacıyla çalışmak için gönderildiler (Karabulut, 2005: 326). Neticede zamanla gayrimüslimlerin aleyhine ağırlık kazanan bu vergi Türk Tarihi’nde kara bir leke olarak kalmıştır. Bu açıdan bakıldığında vergilemede belirlilik ilkesine büyük önem verilmesi gerektiği görülmektedir. Zira hukuk kurallarının tüm ülke çapında aynı şekilde uygulanması belirlilik ilkesinin bir sonucudur (Altundiş, 2008: 80).

Toplumdaki bireylerin vergi ödeme güçlerine göre vergi yüküne katılmaları vergilemede adalet ilkesi olarak nitelendirilmektedir(Akdoğan vd.,1986:193’dan aktaran Karakurt ve Akdemir,2010:146). Adalet kavramı kesin ve



değişmez bir kavram olmayıp bireylerin anlayışına, yer ve zamana göre değişebilmektedir (Karakurt ve Akdemir,2010:146). Emek ve sermayenin farklı şekillerde vergilenmesi, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün bireyler arasında dengeli olarak dağıtılmaya çalışılması vergi adaletine ulaşmak için gösterilen çabalara örnek olarak verilebilir (Erginay,1990:43-44'den aktaran Karakurt ve Akdemir, 2010: 146). Dolayısıyla adalet ilkesinin çağdaş vergileme ilkelerinden biri olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır. Bu açıdan da bakılacak olursa devletin vergi yükünü bireyler arasında adil olarak paylaşırma gerekliliği ortaya çıkacaktır. Bir başka deyişle adalet ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için fedakarlık yaklaşımının kullanılması gerektiği ortaya çıkacaktır (Yılmaz, 2006: 240).

Söz konusu yaklaşım bireylerin vergi ödedikleri için bir fedakarlığa katlandığını ve bu nedenden ötürü refah kaybı ile gelir kaybının birbirine eşit olması gerektiğini ortaya koyar(Yılmaz, 2006: 240-241). Buradan da aynı gelire sahip olanların aynı miktarda farklı gelire sahip olanların da farklı miktarda vergi ödemesi gerektiği fedakarlık yaklaşımının temelini oluşturur (Yılmaz, 2006: 240-241). Bu noktada ise yatay ve dikey adalet olguları önem kazanmaktadır.

Yatay adalet ekonomik olarak aynı durumda bulunan bireylerin aynı miktarda vergi ödemesi anlamına gelmekte ve evrensel bir ilke olması nedeniyle vergileme açısından birinci ilke olarak kabul edilmektedir (Şentürk, 2008:84). Bu açıdan bakıldığında yatay adalet ilkesi ile eşitlik ilkesinin aynı olduğu sonucuna varılabilmektedir. Ancak bu durum adalet ve eşitlik ilkesinin tamamen aynı olduğu anlamına gelmez. Adalet ve eşitlik kavramlarını birbirinden ayıran dikey adalet kavramıdır.

Dikey adalet durumları farklı olanların farklı vergi ödemesi anlamına gelmektedir. Dikey adalet sübjektif bir niteliğe sahip olduğundan uygulanabilmesi oldukça zordur (Heper ve Dönmez, 2006: 24). Örneğin yıllık geliri 360000 TL olan bir birey gelirine uygun tarifeye göre vergi öderken yıllık kazancı daha fazla olan büyük işletmeler çok az vergi ödeyebilir ya da vergi teşvikleri nedeniyle hiç vergi de ödemeyebilmektedir. Bu açıdan eşitlik ve adalet kavramları birbirlerinden ince bir çizgiyle ayrılmaktadır.

251

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde maliye politikasının sosyal bir amacı olarak vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını öngörmüştür (www.tbmm.gov.tr,2013). Dolayısıyla 1982 Anayasası da adalet ilkesinin uygulanması açısından söz konusu maddeyi içinde barındırarak adalet ilkesini bağlayıcı bir hale getirmiştir.

Belirlilik ilkesi hukuki olarak bir kanunun daha açık ve anlaşılır olmasına yardımcı olacağından vergi ilkelerinin de belirli olması gerekmektedir. Vergi kamu hizmetlerinde kullanılan bir araç olduğundan ve vergi ödemeyi gerçekleştiren bireyler açısından ödeme işlemlerinin ülke sathında aynı şekilde uygulanması söz konusu ilkenin bir sonucuyorsa, bu ilkenin kolektif bir yapısının olduğunu söylemek mümkündür.

Mali Güç İlkesi

Maliye literatüründe mali güç ve ödeme gücü ilkesi genellikle birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Ancak aralarında belirgin bazı farklılıklar vardır. Zira öyle bir fark olmasaydı Anayasa'nın 73. maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" hükmü yer alırdı.

Akif Erginay Danışma Meclisi'nde yaptığı konuşmasında mali gücü şu şekilde tanımlamaktadır: "*Bir kimsenin kendisini geçindirebilecek olan bir kaynağının üstünde geliri veya kaynağı varsa o üstteki kısma mali güç denir.*" (www.tbmm.gov.tr,2013). Dolayısıyla ödeme gücünde yalnızca gelir vergilendirilirken, mali güçte gelir, servet ve harcama vergilendirme açısından dikkate alınmaktadır (Budak, 2010: 7-10). Buna binaen Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003 tarih ve 2003/3 sayılı kararında ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güç göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğunu ve ödeme gücünün kaynağı, dayanağı ve varlık koşulu olarak mali gücün görülmesi gerektiğini ve dolayısıyla vergilendirmede bireylerin ekonomik değerleri ve mali güçlerinin göz önünde bulundurulmasına vurgu yapmıştır (www.law.ankara.edu.tr,2013).

Anglo-sakson kültüründe maliye bölümü nasıl ayrı bir bölüm olarak değil de daha ziyade iktisat biliminin bir alt kolu olarak adlandırılmaktaysa mali güç ve ödeme gücü arasında da buna benzer bir ilişki bulunmaktadır. Bir başka deyişle mali güç ödeme gücünü kapsamaktadır. Bununla birlikte maliye literatüründe mali güç ve ödeme gücü birbirlerinin yerine de kullanılabilir. Ancak mali güç ve ödeme gücünden ne anlaşıldığı konusunda bazı çalışmalarda çeşitli ipuçlarına da rastlanmaktadır.



Örneğin Al-Ghuraiz ve Enshassi (2005) “*Ability and Willingness to Pay For Water Supply Service in the Gaza Strip*” (Gazze Şeridi’nde Su Arzı Hizmetleri İçin Talep rezervasyon Fiyatı ve Mali Güç) isimli çalışmalarında Gazze Şeridi’nde yaşayan insanların su arzı hizmetleri için mali güç göstergesi olarak gelirini dikkate almışlardır. (Al-Ghuraiz ve Enshassi, 2005:1100). Ancak Simon (1977) “*Basic Tax Reforms*” (Temel Vergi Reformları) isimli çalışmasında mali gücü gelirin yanı sıra servet ve harcama unsurlarını da dikkate alarak incelemiştir (Simon, 1977:31).

Ödeme gücü kişinin dar anlamda iktisadi gücünü, mali güç ise geniş anlamda iktisadi gücü ifade etmektedir. Eğer mali güç yerine ödeme gücü ilkesi kabul edilseydi elde edilen kamu gelirleri azalır ve devletin söz konusu gelirlerle topluma hizmet yapacağı varsayımı altında yapılacak hizmetler de azalır. Ayrıca, art niyetli bireyler gelirleriyle servet birikimi yapmak suretiyle vergi vermekten de kaçınabilirdi (Budak, 2010:9).

Mali güç ilkesi ise vergi ödeme konusundaki yeteneğe göre vergi alınmasını gerektirdiğinden ve herkes için aynı verginin ödenmesi söz konusu olmadığından bireysel bir yapıya sahiptir.

SONUÇ

Buradan hareketle tarihsel vergileme ilkelerinin 1982 Anayasası’ndaki ilkelerle eşleşmesi hakkında şunlar ifade edilebilir:

- Sosyal hukuk devleti ilkesi tarihi açıdan kanunilik, verginin sosyal reform aracı olma ile gelir ve servetin yeniden dağılımı ilkelerine dayanmaktadır.
- Laik devlet ilkesi tarihi açıdan tarafsızlık ilkesine dayanmaktadır.
- Eşitlik ilkesi tarihi açıdan fedakarlıkta eşitlik ilkesine dayanmaktadır.
- Genellik ilkesi tarihi açıdan yine aynı şekilde genellik ilkesine dayanmaktadır.
- Kanunilik ilkesi tarihi açıdan aynı imli kanunilik ilkesi ile vergi yükünün kanun koyucunun hedef tuttuğu kimseler üzerinde kalması ilkelerine dayanmaktadır.
- Belirlilik ilkesi tarihsel vergileme ilkelerinden belirlilik ve iktisadilik ilkelerine dayanmaktadır. Buna binaen belirlilik ilkesinin bir diğer felsefi temelini kamu harcamaları kadar vergi alınması gerektiğinden hareketle, ölçülülük olduğunun ifade edilmesi mümkündür.
- Adalet ilkesi ise tarihsel süreç içinde yine aynı isimle yerini bulmuştur. Ancak burada unutulmaması gereken nokta tarih içerisindeki adalet kavramıyla günümüzdeki adalet kavramına yönelik anlayışların farklı olduğudur (Türk,2010:119).
- Mali güç ilkesi ise tarihsel vergileme ilkelerinden uygunluk, verimlilik, nispiyet, esneklik, iktisadilik ile minimum tahsil masrafları ve etkin uygulama ilkelerine dayanmaktadır.

Anayasalar belirli felsefi temellere dayanmaktadır. Bu perspektiften bakıldığında kuşkusuz 1982 Anayasası’nın da belirli bir felsefe temelde oluşturulduğu söylenebilir. Ancak Milli Güvenlik Kurulu’nun hazırladığı bu anayasa zaman içerisinde çeşitli değişikliklerle son halini almıştır.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki vergi ile ilgili temel ilkelerin yapısına bakıldığında kolektif bir yapının ağırlığı hissedilmektedir. Eşitlik, sosyal hukuk devleti, genellik ve belirlilik ilkeleri kolektif bir yapıdayken laik devlet, kanunilik ve mali güç ilkeleri bireysel bir yapıya sahiptir. Ancak görüleceği üzere bireysel bir yapıdan da söz etmek mümkündür. Günümüzde Türkiye’de demokratik haklar açısından daha talepkar bir yapıda olması da anayasada yer alan vergileme ilkelerine de etkilemiş ve söz konusu ilkeler daha bireyci bir yapıya kaymıştır.



Tablo1. Tarihsel Vergileme İlkelerinin 1982 Anayasası'nda Yer alan Vergileme İlkelerinde Düştüğü Yer

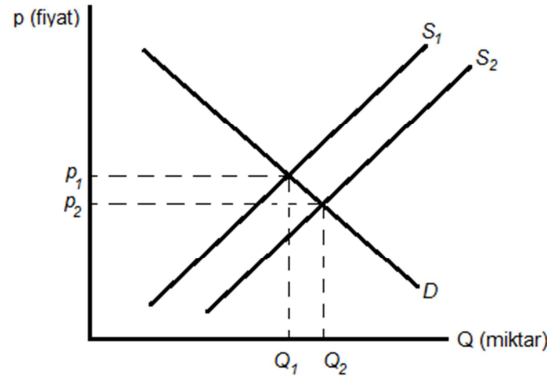
	1982 Anayasası İlkeleri	Sosyal Hukuk Devleti İlkesi	Laik Devlet İlkesi	Eşitlik İlkesi	Genellik İlkesi	Belirlilik İlkesi	Adalet İlkesi	Kanunilik İlkesi	Mali Güç İlkesi
Tarihsel Vergileme İlkeleri									
Kanunilik İlkesi		+						+	
Verginin sosyal Reform Aracı Olması İlkesi		+							
Tarafsızlık İlkesi			+						
Fedakarlıkta Eşitlik İlkesi				+					
Genellik İlkesi					+				
Vergi Yükünün Kanun Koyucunun Hedef Tuttuğu Kimseler Üzerinde Kalması İlkesi								+	
Belirlilik İlkesi						+			
İktisadilik İlkesi						+			+
Adalet İlkesi							+		
Uygunluk İlkesi									+
Verimlilik İlkesi									+
Nispilek İlkesi									+
Esneklik İlkesi									+
Minimum Tahsil Masrafları ve Etkin Uygulama İlkesi									+



Gelirin ve Servetin Yeniden Dağılımı İlkesi		+							
Ölçülülük İlkesi						+			

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Buraya kadar olan kısımda genel hatlarıyla 1982 Anayasası'nda yer alan ilkeleri ve bu ilkelerin esasını oluşturan çeşitli görüşler açıklanmaya çalışılmıştır. Şüphesiz ki 1982 Anayasası'na yalnızca bahsedilen düşünürlerin ilkeleri tek değişken olarak etki etmemektedir. Mesela ülkelerin demokrasi kavramına bakış açıları, kültürel değerleri, parlamentodaki temsilcilerinin karakter yapıları, diğer devletlerle olan ilişkileri, iç karışıklıklar vb. etkiler de önemli roller oynayabilir. Bununla birlikte adalet, eşitlik, kesinlik, mali, iktisadi ve siyasi ilkeler genellikle ağır basan ilkeler olarak göze çarpmaktadır. Örneğin 1982 Anayasası darbe neticesinde oluşmuş ve doğal olarak toplumun isteklerini yansıtmayan bir anayasa olması itibarıyla dikkat çekmektedir. Burada 1982 Anayasası'nın % 91.17 oranında (www.anayasa.gen.tr) bir oy düzeyiyle kabul edildiği ve bu açıdan da toplumsal mutabakata uygun bir anayasa olduğu iddia edilebilir. Ancak silahların gölgesinde yapılan bir seçimin ne kadar adil olduğu tartışmalı bir konudur. Dolayısıyla bu koşullarda hazırlanmış bir anayasanın vergi ilkelerine etki etmemesi düşünülemez. Ancak bu duruma rağmen vergilendirme ilkeleri açısından optimum düzey yakalanmaya çalışılmıştır. Aslında bu durumun bir sebebi de vergiden ve diğer mali yükümlülüklerden devletin gelir elde etmesidir. Elbette ki bu tek sebep değildir. Turgut Özal ile birlikte Türkiye'nin dışı açılma hamlelerinin de bunda rolü yadsınmaz. Avrupa Birliği ile ilişkiler de bunda bir diğer etkidir. Bu etkiler doğrudan doğruya vergiye yansımamıştır. Zamanla toplum fertlerinin eğitime verdiği önemin artmasıyla meclise yollanan temsilcilerin de bu konuda dikkati çekilmeye çalışılmış ve en azından vergilendirme konusunda bir yol kat edilmesi sağlanmıştır. Örneğin "Mali Güç İlkesi" başlığı altında belirtilen 16/03/2003 tarih ve 2003/3 sayılı Anayasa mahkemesi kararında iptal davasını açan dönemin ana muhalefet partisi olan Fazilet Partisi'nin başkanı Recai Kutan'dır. Söz konusu karar mali güçle ödeme gücü arasındaki farka vurgu yapmaktadır. Bir parlamenter teorik olarak oy kaygısıyla hareket eder. Dolayısıyla kendisine oy kaybettirecek politikaların içine mümkün olduğunca girmemeye çalışır. Bu açıdan bakılacak olursa Recai Kutan bir yerde seçmene hitap etmeye çalışarak oy maksimizasyonuna gitmek istemiştir ki bu da teorik açıdan seçmenin de böyle bir talebinin olduğunu yansıtmaktadır. Yani seçmen bir yerde bu konuda isteğini karar vericilere yansıtmayı başarmıştır. Kararın 2003 tarihinde alındığına bakılacak olursa vergileme konusundaki bu girişim toplumun 1982 dönemine göre daha bilinçli olduğunun bir yansımasıdır. Bu karar aynı zamanda adalet açısından da önemli bir karardır. Çünkü mali güce ulaşılabilirdiğinde adil bir vergilendirme yapılabilecektir. Bu noktada kurumlar vergisinin kurumların kazancına göre adil bir şekilde vergilendirilmediği yönünde bir eleştiri olabilir. Teknik bakımdan bu doğrudur. Ancak kapsamlı olarak ele alındığı zaman bir kurumun bir yandan üretime katkıda bulunurken bir yandan da istihdam yarattığı unutulmamalıdır. Kar marjı yüksek olan bir kurumu ele aldığımızda düz oranlı vergileme neticesinde ve çeşitli teşvik ve istisnalarla birlikte maliyetlerinin düşeceği ve buna dayanarak daha fazla üretim yapacağı aşikardır. Bu durum basit bir arz-talep grafiğiyle de ifade edilebilir:



Şekil:2. Maliyet Azalış Etkisi

Başlangıçta Q_1 düzeyinde mal üreten firma zamanla karlarının artması ve alınan vergi miktarının düz oranlı tarifeye göre hesaplanarak alınması neticesinde üretim düzeyini Q_2 'ye çıkarmıştır.

Üretimi artan bir işletme ise ihracatını daha çok arttıracaktır. Dolayısıyla $Y = C + I + G + (NX)$ formülünden da rahatlıkla görüleceği ülkenin milli geliri ve doğal olarak kişi başına geliri yükselecektir. Kişi başına gelirin yüksek olduğu bir ülkede marjinal tasarruf eğilimleri yüksekse bu durum da iç tasarrufların genişlemesine ve ülkenin krize karşı daha dayanıklı olmasına sebep olacaktır. Böylelikle ülke sıcak parayla yönetilmekten kurtulur ve hükümet istikrarı yakalanarak ekonomik anlamda da bir istikrar sağlanmış olur. Bu durum da İbn-i Haldun'un vergilendirme ile ilgili görüşlerini doğrular niteliktedir.

255

Bununla birlikte tek başına adalet ilkesinin de bir anlamı yoktur. Bireylerin bu işletmelerde çalışırken insan onuruna yaraşır bir şekilde çalışması gerekmektedir. Çünkü bireylerin insan onuru olmadan çalıştığı bir yerde işletmelere tanınan bu avantajın bir anlamı bulunmamaktadır. Bu koşulları ne tek başına devlet ne de tek başına kurum sağlayabilir. Ancak genellikle ağırlıklı olan devletin bu koşulları yaratacak bir ortamı sağlamasıdır. Devletin de bunu gerçekleştirirken sahip olması gereken özelliklerden biri de laik ve sosyal bir hukuk devleti olmasıdır. Laik bir devlet, vatandaşlarının etnik kökeni ve dini ne olursa olsun vergilemede rahatsızlık yaratacak bir uygulamaya gitmez. Bir başka deyişle bir kamu geliri olan vergi devlet tarafından elde edildikten sonra belirli bir grup veya zümrenin inancı doğrultusunda değil bütün vatandaşlarını esas alarak gelirlerini bu açıdan harcamaya kanalize eder. Sosyal bir hukuk devleti ise vatandaşlarını gerek birey-birey, gerek birey-kurum ve gerekse de birey-devlet ilişkilerinde haksızlıklara meyil verecek uygulamalarla karşı karşıya getirmez. Vergilendirme açısından bu durum düşünüldüğünde vergi devlet tarafından alındığından sosyal bir hukuk devleti gerektiğinde bireyi kendi mekanizmasının yaratacağı haksızlıklardan bile koruyabilmelidir. Örneğin kanunlara aykırı olarak yapılan bir vergilendirme neticesinde birey hukuki yollara başvurduğunda sonuç alabileceği tarzda bir vergi yargısı sisteminin varlığı sosyal hukuk devleti ilkesinin hayata geçmesinde yardımcı olacaktır.

Vergi yargısı ile ilgili sistem oluşturulurken de oluşturulan kanunların net bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Çünkü aksi bir durumda art niyetli bir idareci bunu bireylerin aleyhine kullanabilir. Bir başka deyişle kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesi ve adalet ilkesi birbirleriyle iç içe geçmiş vaziyettedir.

Ancak bütün bu ilkeler arasında en dikkat çeken adalet ilkesi ile mali güç ilkesidir. Çünkü vergilemede adaletle mali güç hesaplanarak ulaşılabilmektedir. Eğer adil bir vergileme yapılmazsa toplumsal huzursuzluklar ortaya çıkabilmektedir ki en önemli örneği Poujade hareketidir.

Poujade Hareketi vergiye bir tepki olarak kırtasiyeciler ve aynı zamanda bir belediye meclis üyesi olan Pierre Poujade önderliğinde gerçekleştirilmiştir. Bu mukavemetin temel sebebi esnafın iş hacminin yaklaşık % 6,5'ini devlete vergi olarak vermesi ve dönemin deflasyonist ekonomik ortamıdır (Bulutoğlu,1958:177-178). Adaletsiz vergilendirmenin bir diğer örneği ise "Boston Çay Partisi" olayıdır. İngilizler Amerika'dan Çay Kanunu altında vergi almak istediklerinde Amerikalı tüccarlar buna mukavemet göstererek bütün çayları denize dökmüştü. Çünkü Amerikalı tüccarlar parlamentoda



temsil edilmediklerini düşünüyorlardı (Sağbaş, 2011:36-37). Bir başka deyişle Amerikalı tüccarlar vergilendirmede adaleti sağlayacak temsilcilerinin olmadığını düşünüyorlardı.

Osmanlı tarihinde 1519 yılındaki Şeyh Celal İsyamı vergi zulmünden bunalan insanların oluşturduğu bir tepkidir. Yavuz Sultan Selim bu isyama güçlkle bastırmıştır (Aktan vd., 2002:13).

1990 yılında İngiltere’de konut vergisinin yerine getirilen baş vergisi ise yine bir toplumsal tepki hareketine yol açmıştır. Bunun sebebi ise baş vergisi miktarının konut vergisi miktarını aşmasıdır. Bu da mükellefler üzerindeki vergi yükünü arttırmış ve Thatcher’ı başbakanlıktan istifaya götüren nedenlerin başında gelmiştir (Gök, 2007: 153).

1786 yılında ise tarımsal faaliyetleri hedefleyen vergilerin George Washington’un da desteğiyle uygulanmaya başlaması tarım sektöründe çalışanların vergi yükünü arttırmış ve Shays isyanı olarak da nitelendirilen isyanın başlamasına sebep olmuştur (Gök, 2007: 155).

Dolayısıyla vergilemede adaletsizlik olursa bu tip isyanların ortaya çıkacağını tarih herkese göstermiştir. Bu nedenle toplumda vergi yüklerinin adil bir şekilde ayarlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKMAN, T. K. (2012). Kamu Maliyesine Giriş, İzmir: İlya Yayınevi.
- AKŞİN, S. (1992). “Sened-i İttifak ve Magna Carta’nın Karşılaştırılması”, Ankara Üniversitesi DTCF Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi, 27: 115-123.
- AKTAN, C.C., DİLEYİCİ, D. ve SARAÇ, Ö. (2002). “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyamları I”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 2: 1-20.
- AL-GHURAIZ, Y. ve ENHASSI, A. (2005). “Ability and Willingness to Pay For Water Supply Service in The Gaza Strip”, Building and Environment, 40: 1093-1102.
- ALTIÖK, S. (2007). “Avrupa Birliği ile İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- ALTUNDİŞ, M. (2007). “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, 1: 168-179.
- ALTUNDİŞ, M. (2008). “Hukuki Güvenlik İlkesi”, Yasama Dergisi, 10: 60-94.
- ARSLAN, M. (2013). Kamu Maliyesi Ders Notları, Şanlıurfa: Harran Üniversitesi Birecik Meslek Yüksek Okulu, http://birecik.harran.edu.tr/ders_notlari/kamu_maliyesi.pdf (25.10.2013).
- ATEŞ, L. (2006). “Vergilendirmede Eşitlik”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- AZRAK, Ü. (1961). “Sosyal Devlet ve 1961 Anayasası’nın Sistemi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 1-4: 208-224.
- BAKKAL, U. (2003). “Varlık Vergisi Kanunu’nun Maliye Teorisindeki Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 43-44: 96-111.
- BİNOKAY, M. D. (2010). “Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- BUDAK, T. (2010). Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- BULUTOĞLU, K. (1958). “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon: Poujade Hareketi”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 4: 173-197.
- CAN, O. (2005). “Belirli İlkesine Anayasal Bakış”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 1-2: 89-125.
- CANDAN, N. (2007). “İbn-i Haldun’un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı”, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 2: 235-245.
- ÇAĞLAYAN, R. (1998). “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 1-2: 41-54.
- ÇOMAKLI, Ş. E. ve GÖDEKLİ, M. (2011). Vergilemede Anayasal Prensipler. Ankara: Savaş Yayınevi.
- DİKMEN, O. (1973). Maliye Dersleri- Giriş ve Genel Vergi Teorisi. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- DİNÇKOL, B. (2002). “Türkiye’de Anayasal Düzen ve Laiklik”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi, 1: 129-144.
- DUE, J. F. (1963). Government Finance- An Economic Analysis. Illinois: Richard D. Irwin INC.



- EKİNCİ, A. (2008). “İbn-i Haldun’da Adalet Anlayışı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ERKİN, G. (2012). “Vergilendirme Yetkisinin Tabii Olduğu Anayasal İlkeler”, Ankara Barosu Dergisi, 3: 237-249.
- GÖK, A. K. (2007). “Vergi Direncinin Gelişimi”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 1: 143-163.
- HEDERSON, D. (1981). “Limitations of the Laffer Curve As A Justification for Tax Cuts”, Cato Journal, 1: 45-52.
- KARABULUT, K. (2005). “11 Teşrinisani 1942 Tarihli Varlık Vergisi’ne Bir Bakış”, Atatürk Üniversitesi Türkiye Araştırmaları Enstitüsü Dergisi, 27: 325-339.
- KARAKURT, B. ve AKDEMİR, T. (2010). “İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 1: 129-154.
- KUMRULU, A. (1979). “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1: 147-162.
- NEUMARK, F. (1969). Vergi Politikası. CANKOREL, İ. F., (Çev.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N. ve KUMRULU, A. (1985). Vergi Hukuku. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- ÖZ, E. ve ERMUMCU, O. (2011). “Gümrükte Noksan Addedilen Eşya Sebebiyle Vergilemede Kanunilik İlkesinin İhlali”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 6: 35-68.
- ÖZER, İ. (1977). Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: TODAİE Yayınları.
- ÖZPENÇE, A. İ. ve ÖZPENÇE, Ö. (2007). “Küreselleşme ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri”, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, 1: 1-21.
- SAĞBAŞ, İ. (2011). Vergi Teorisi. Ankara: Ece Matbaası.
- SARUÇ, N. T., ÇELİKKAYA, A., SAVAŞAN F., GÜRAN, M. C. ve SAĞBAŞ, İ. (2012). Vergi Teorisi. İ. SAĞBAŞ (Ed.), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2960.
- SCHMOLDERS, G. (1976). Genel Vergi Teorisi. TURHAN, S. (Çev.). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları Fakülte Matbaası.
- SELEN, U. ve ÖZEN, E. (2011). “Türkiye’de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, 161: 148-166.
- SIMON, W. E. (1977). Basic Tax Reforms. Washington D.C. : Department of Treasury.
- SMITH, A. (1776). “An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations”, (Der.). An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations Volume II. CAMPBELL, R. H., SKINNER, A. S., TODD, W.B., Indianapolis: Oxford University Press, ss.896-899.
- ŞENTÜRK, S. H. (2008). “Vergilemede Fayda ve Ödeme Gücü İlkelerinin Karşılaştırılması: Türkiye Değerlendirmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- TAŞKIN, Y. (2012). “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım Etkisine Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, 109: 69-76.
- TEKBAŞ, A. (2007). “Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- TÜRK, İ. (2010). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Kitabevi.
- TÜRKKAN, A. (2007). “Mali Güç İlkesi Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- YILMAZ, G. A. (2006). “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 1:239-268.
- YİĞİT, U. (2008). Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- <http://www.istanbul.edu.tr/idarehukuku/belgeler/fransizyurttaşaklaribildirisi.pdf> (25.09.2013).
- <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf> (25.09.2013).
- http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf (24.10.2013).
- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110402-14.htm> (24.10.2013).
- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110414-39.htm> (24.10.2013).
- http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1878&content= (25.10.2013).
- http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=26 (25.10.2013).
- <http://www.anayasa.gen.tr/82ay-hazirlik.htm> (10.11.2013).

