

Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları

Doğan ŞENYÜZ¹

Özet

Hukuk devlet anlayışında meydana gelen değişikliklerden vergi olgusu da önemli ölçüde etkilenmiştir. Bunlardan biri de vergi adaletinin ulaştığı aşamadır. Verginin adaletli olması anayasalara giren bir norm olmakla birlikte normun hayata geçirilmesi vergilendirme yetkisine sahip devletin sorumluluğundadır. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerde ilişkinin zayıf tarafı konumundaki mükelleflerin durumundaki iyileşmeler günümüzde mükellef hakları kavramıyla ifade edilir bir hale gelmiştir. Devlet tarafından ekonomik ve sosyal şartları oluşmadan gelişigüzel yapılan vergi afları mükellefler arasında yatay vergi adaletini ve rekabet eşitliğini bozan en önemli unsurlardan birini oluşturmaktadır. Oysa hukuk devleti bakımından gözetilmesi gereken en önemli norm, devletin vergi adaletini zedeleyecek düzenlemelerden özellikle kaçınmasıdır.

Anahtar Kelimeler : Vergi, Hukuk Devleti, Kamu Yararı, Mükellef Hakları.

Fair Taxation and Tax Amnesties from the Perspective of Constitutional State

Abstract

Tax cases are also significantly affected by changes of occurred in the concept of the rule of law. One of these is reached the stage of tax justice. Tax justice is the norm, although entering into the constitution, the state which authorized taxation power is responsible for the implementation of this norm. In relation to taxation arrangements, in the case of improvements of weak side position taxpayers have become expressed with the concept of taxpayer rights in nowadays. Tax amnesties, which made randomly by the state without incurring economic and social conditions, constitute one of the most important elements of disrupt horizontal tax justice and equality of competitive among taxpayers. However, the most important norm that must be observed in terms of the rule of law, the state should particularly avoid regulations that will undermine tax justice

Keywords: Tax, Constitutional State, Public Interest, Taxpayers' Rights.

1 Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk.

İletişim: dsenyuz@uludag.edu.tr. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü 16059 Görükle, Bursa / Türkiye

Atıf©: Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme Ve Vergi Afları. *Tesam Akademi*, 1 (2), 81-96.

Giriş

Ortaya çıktığı dönemlerden bu güne kadar devlet anlayışında meydana gelen değişikliklerde vergi olgusunun önemli bir yeri bulunduğu görülmektedir. O kadar ki bugün vergi, demokratik ülkelerde temel hak ve hürriyetlerden yararlanmanın bedeli olarak nitelendirilir hale gelmiştir.

Vergi hukukunun sadece usuli (şekli) bir hukuk olmadığı, tersine başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve hürriyetlerle karşılıklı ve yakın ilişkili şekilde ekonomik hayatın geniş alanını etkileyen bir hukuk dalı olduğu bilinmektedir. Vergilemenin hukuk devleti açısından değerlendirilmesi pek tabidir ki hukuk devletinin ana unsurlarının ortaya konduğu anayasa hukuku ekseninde ele alınmasını zorunlu kılar.

Bu çalışma, hukuk devleti bakış açısı içinde bu esaslara yönelik adil vergilemeden ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymak ve bu çerçevede özel olarak vergi aflarının değerlendirilmesi yapılması amacıyla kaleme alınmıştır.

Hukuk Devletinin Gelişimi Ve Anlamı

Hukuk devletinin tarihi kökenleri, devlet gücünün kişilerin temel hak ve hürriyetler lehine gelişme gösterdiği dönemlerin başlarına dayanmaktadır. Bunun başlangıcının İngiliz Kralı John Lockland'ın 1215 yılında İngiliz soyluları arasında imzalanan Manga Carta'ya dayandığı kabul edilmektedir. Manga Carta'da Kralın vergilere ilişkin sınırsız yetkilerinin sınırlandırılması şeklindeki düzenlemelerin önemli bir yer aldığı düşünüldüğünde hukuk devleti ve anayasa sürecinde vergisel reaksiyonların çok önemli bir payı olduğu görülmektedir.

Sınırsız egemenlik hakkını elinde tutan mülk devlet ve polis devlet anlayışından farklı olarak günümüzdeki modern devletin üstün gücü ve otoritesi sınırsız ve denetimsiz değildir. Bu yönü, bir devletin hukuk devleti haline gelmesinde temel bir göstergedir.

Üstün güç ve otoritenin sınırlandırılmasında, devletin vergilendirme yetkisinin keyfilikten çıkarılarak belirli ölçülere oturtulmasını sağlayan kurallar mücadelesinin önemli bir yeri vardır. Devletin üstün gücünü sınırlayan temel statü anayasa düzenidir. Bu nedenle devletin gücünün sınırlarını anayasalarda bulmak mümkündür. Anayasalar, bir taraftan devletin kişiler üzerindeki yetkilerini, diğer taraftan kişilerin devlete karşı olan haklarını düzenleyen metinler olarak karşımıza çıkar. Anayasaların birey bakımından görünümü bireyin hak ve özgürlüklerini

düzenlemesinde kendini gösterir. Kısaca ifade edilirse bireyin devlete karşı borçları ve hakları bu metinlerde düzenlenir. Bu nedenledir ki, hukuk devleti anayasa hukukunun güncelliğini yitirmeyen konularından biri olagelmıştır.

Anayasaların Őekillenmesinde evrensel değerlerin veya evrensel hukuk normlarının önemli yeri olduğu görülür. Anayasamız, Türkiye Cumhuriyetinin bir hukuk devleti olduğunu kabul etmiştir. Buradan da açıkça görölmektedir ki, hukuk devleti anayasa hukukunda ifadesini bulup bu hukuk üzerine kurulmuştur. Ayrıca Devletimiz, İnsan hakları Avrupa Sözleşmesini imzalayarak burada kişilere tanınan haklar açısından bir yükümlülük üstlenmiştir. Anayasamızın m. 90/f. 5 kapsamında ilgili anlaşmada yer alan temel hak ve özgürlüklere yönelik düzenlemeler iç hukuka üstün değer kabul edilmiş ve 2. maddesinde de devletimizin nitelikleri demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olarak ortaya konmuştur. Anayasa'nın ruhunu ortaya koyan ve anayasal değerler açısından en üst noktada yer alan 2. maddedeki bu temel nitelikler aynı zamanda hukuk devletinin niteliklerini ortaya koymaktadır.

Hukuk devleti, her fikir gibi zamanla gelişmiş olup, üstün güç sahibi devlete karşı kişilerin hukuki güvenlik içinde korunması düşüncesinin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Hukukla getirilen sınır pek tabidir ki, devletin getirdiği kurallara kendisinin de uymasını gerektirir. Bu açıdan bakıldığında hukuk devleti, devletin (yöneten) ve bireyin (yönetilen) hukuka tabi olduğu ve bu hukuka uygun hareketleri yapma noktasında hukukun üstünlüğünü ve bağlayıcılığını kabul eden devlet olarak da ortaya konabilir.

Kanun devleti başka Şey, hukuk devleti başka Şeydir. Kanun devleti her zaman hukuk devleti demek değildir. Hukuk devletini kanun devletine indirgeyen görüşler günümüzde değerini yitirmiştir. Bir alanı düzenleyen kanunların olması; o alanı ve o devleti hukuk haline getirmeye yetmez. Kanunların içeriğinin hukuku içerdiği ölçüde, o devlet hukuk devleti ile bağdaşır. Hukuk devleti; evrensel hukuk normlarını üstün norm olarak benimser ve bunları etkili Şekilde uygulamaya aktarmaya çalışır.

Hukuk Devletinin Vergi Hukuku Açısından Önemi

Hukuk devleti ile vergi hukuku arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Hukuk devleti anlayışında devletin vergileme yetkisi sınırsız olmayıp, kişilere tanınan bazı haklar çerçevesinde sınırlandırılmaktadır. Sınırlamalar varlığını hukuk devletinin bu gün ulaştığı düzey ve anlama

borçludur. Verginin sınırlarını hukuk devleti içinde bulmak mümkündür. Hukuk devletinin unsurları, vergisel düzenlemeleri belirlerken, vergisel düzenlemeler de hukuk devletinin unsurlarını etkiler. Yani hukuk devleti ve vergi düzenlemeleri karşılıklı etkileşim içinde bulunur. Bu nedenle vergi kanunları ile getirilen düzenlemelerle hukuk devletinin unsurları karşılıklı etkileşim içindedir denilebilir. Örneğin, temel hak ve özgürlüklerle bağdaşmayan vergisel düzenlemelere hukuk devleti izin vermezken, getirilen vergisel düzenlemelerin bazılarının az veya çok temel hak ve hürriyetleri etkilediği unutulmamalıdır. Bu açıdan bakıldığında vergi hukukunun hem devlet hem de kişiler açısından duyarlı bir alan olduğu görülür.

Hukuk devletinin vergi hukuku açısından gereği günümüzde genel olarak mükellef hakları şeklinde ifadesini bulmuştur. Bu nedenle hukuk devleti adına yapılacakların mükellef haklarına, mükellef hakları adına yapılacaklar hukuk devletinin hayata geçirilmesine hizmet edecektir. Mükellef haklarının en temel çatısının anayasada vergiler ve diğer konularda getirilen ilkeler olduğu da bilinmelidir. Bu nedenle mükellef haklarını hukuk devletinin unsurlarının doğal bir yansıması olarak kabul etmek yanlış olmaz.

Hukuk Devletinin Unsurları

Hukuk devletinin standart bir tanımı olmamakla beraber anayasa ve idare hukuku literatüründe hukuk devletinin genel kabul gören unsurları ortaya konarak belirlenme veya tanımlama yoluna gidilmektedir. Hukuk devletinin ne olduğunu açıklarken bu unsurlar üzerinden değerlendirmelerde bulunmak yerinde olacaktır. Yukarıda da belirtildiği üzere hukuk devletinin unsurlarının tanındığı ve düzenlendiği alan anayasalardır. Bu konuda anayasalarda yer alan, özellikle temel hak ve hürriyetler bize yol gösterecek niteliktedir. Diğer taraftan, Türkiye İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesini imzalayarak sözleşmeye taraf olmuş ve diğer sözleşmeciler gibi kendi egemenlik alanı içinde bulunan herkes için sözleşmede yer alan hak ve hürriyetleri güvence altına almıştır. Bu nedenle ilgili sözleşmedeki hususlar da bize hukuk devletinin unsurlarına ulaşmada yardımcı olacak niteliktedir. Devletimizin serbest iradesiyle imzaladığı bu uluslararası anlaşmadan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmediği takdirde hukuk devletinin niteliği de o ölçüde zedelenmiş olur.

Anayasa Mahkememiz, hukuk devletini “yasaların üzerinde kanun koyucunun dahi bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile anayasanın

bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet” olarak tanımlamış olup, bu tanımlamada hukuk devleti kavramı içinde anayasada yer almayan evrensel kurallar diyebileceğimiz değerlerin de dahil olduğu vurgulanmıştır.

Hukuk devleti en genel anlamıyla, hukuka bağlı devleti ifade eder. Bۆylelikle bۆtn devlet organlarının (yasama, yürütme, yargı) hukuk kurallarına bağlı olmasının hukuk devleti olmanın temel şartı olduğu görülür. Bu Őart içinde devletin koyduğu kurallara en başta kendisinin uyması vardır. Kurallara uymayanları uyduracak olan da hukuk devletidir.

Devlet organlarının temel hak ve hürriyetleri engellemeyecek Şekilde kurallara bağlanması kişilerin hukuki güvenliğinin en önemli güvencesidir. Anayasa’nın 11. maddesi bu hususu en açık Şekilde “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. ...” demek suretiyle ortaya koymuştur.

Hukuk devletinin unsurları konusunda standart bir sayı vermek mümkün olmadığı gibi aralarında bir hiyerarşi gözetmek de yersizdir. Ancak yine de olmazsa olmaz niteliğindeki İnsan Haysiyetine Dayanma, Adil Hukuk Düzeni, Temel Hak ve özgürlüklerinin Güvence Altına Alınması, Demokratik Devlet, Mahkemelerin Bağımsızlığı ve Hkim Teminatı, Kuvvetler Ayrılığı, Yargısal Denetim, Devlet Faaliyetlerinin Belirliliği, Devletin Mali Sorumluluğu ve Kanuni İdare unsurları belirtilebilir. Bu unsurlar arasında sıkı ilişki bulunduğu ve sistemi bir bۆtn olarak kavradığı göz ardı edilmemelidir. Bir başka ifadeyle bir olmadan diğerleri anlam ifade etmez.

Çalışmanın bu bۆlmnde hukuk devletinin önemli özelliklerinden biri olan hukuk düzeninin adaletli olması ele alınacaktır.

Adil Hukuk ve Vergi Düzeni

Hukuk devletinin unsurlarından birisi de adaletin sağlanması yani adil bir hukuk düzeninin kurulmasıdır. Hukuk, adalet terazisinden geçerek Őekillenirse adil bir hukuk düzenini kurmak mümkün olur. Adaletin özünde eşitlik düşüncesi yatar. Eşitlik düşüncesi adaletin temelini oluşturmakta olup, adalet eşitlik üzerine inşa edilir. Adalet konusunda denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki kavram geliştirilmiştir. Denkleştirici adalet kavramı, insanlar arasındaki eşitsizliklere bakmadan herkese eşit, dağıtıcı adalet herkesin farklılıklarını gözetererek farklı davranmayı içerir. Herkesten götürü vergi almak denkleştirici adaleti yansıtırken herkesin ödeme gücü farklılığını dikkate alarak vergi almak dağıtıcı adaleti yansıtır.

Gerçekten, vergi hukukunda kişilerin kazançlarını ve mali durumunu dikkate almayan vergilendirmede bir adaletsizliğin bulunduğu, kişisel ve özel durumların dikkate alınmamasının hakkaniyete aykırı düşeceği herkesçe kolayca kabul edilebilir. Bu nedenle mükelleflerin ekonomik, mali ve hukuki yapılarıdaki farklılıklar üzerine oturtulmuş vergi uygulamaları dağıtıcı adalete aykırı görülmediği gibi bu anlamda eşitlik ilkesinin de gereğidir.

Hukukun asıl amacı adalettir. Vergilendirmede adaletin hukuki içeriğini anayasal ilkeler belirler. Bir yükümlü grubuna diğer yükümlü grubuna göre anayasal normlara uygun şekilde farklı vergilendirme yapılması vergilendirmede eşitliği sağlayıcı bir davranış biçimidir. Bu şekilde verginin tarafsızlığı yaratılarak oluşturulacak olumlu ayrıcalık diye ifade edilebilecek farklı uygulamalar, dağıtıcı adaletin gereğidir. Bu nedenle, anayasal değerlerdeki normlara bağlı vergilendirme ayrıcalıkları yaratılması kanunlar yoluyla eşitsizliklerin giderilmesi amacına yöneliktir. Mali konumları itibarıyla farklı olanlara farklı davranmak eşitlik gereğidir. Diğer taraftan aynı konumda olanlara da aynı hukuki muameleyi yapmak “kanun önünde eşitlik” ilkesinin gereğidir. Anayasamızın 10. maddesi, herkesin kanun önünde eşit olduğunu; kişiler arasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım tanınamayacağını belirterek ayırım yasağının sınırlarını çizmiştir. Ayrıca hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağını ve Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun davranmakla yükümlü kılınmışlardır. Bu durum “ayırım yapmama ilkesi” olarak nitelendirilir.

Anayasa Mahkememiz, anayasada öngörülen eşitliği kanun önünde eşitlik olarak nitelendirmiş olup, herkesin aynı hak ve yükümlülüklerle sahip olması demek olmadığını, eşitlikle durumları her yönüyle aynı olanlar arasındaki eşitliğin anlaşılması gerektiğini belirtmiştir. Yasama organı, anayasal normlara aykırı düşmemek koşuluyla dilediği alanda her çeşit düzenlemeyi yapabilir. O halde, yasamanın düzenleme alanı anayasal normlarla getirilen sınırlar dışında sınırsızdır.

Bu sınırlamayı vergiler açısından nasıl değerlendirmek gerekir? Vergilere ilişkin düzenlemeler konusunda arzu edilen şey, vergilemeye has özellikleri esas alan ve buna bağlı oluşan haklı sebeplere dayanan farklılaştırmaların yapılmasıdır. Yasama organı vergilendirme bakımından ortaya çıkan fiili nedenler veya haklılık gerektiren durumlara göre ayrımlar ve kanunlarda buna göre düzenlenmeler yapabilir. Durumların farklılığına dayanan

farklı uygulamalar getirilmesi anayasadaki eşitlik ilkesinin çıĥnenmesi anlamına gelmez. Nitekim hukuksal yapı, ekonomik amaç, istihdamın teŐviki, mali ve sosyal politika, kamu yararı, uluslararası hukukun zorunlu kıldığı ve vergilendirme tekniğine ilişkin gereklere dayanan haklı nedenlere dayanan istisna, muafiyet, matrah ve oranlar açısından getirilen farklılıklar kanun koyucunun takdirindedir. Fiili nedenlerin veya haklılık gerektiren durumların belirlenmesinde yasama organının takdir yetkisine sahip olduğu sylenebilmekle birlikte, unutulmaması gerekir ki, yasama organı da yetkisini kullanırken sınırsız değildir. Yasama organının adalet ekseninde eŐitliđe aykırı değerlendirmeleri, anayasaya uygunluk denetimine tabidir.

Vergisel durumları aynı veya benzer olanlara aynı davranıŐın sergilenmesi ne kadar eŐitliđe uygun düŐer ise, durumları önemli veya anlamlı düzeyde farklı olan bireylere farklı davranılması da o ölçüde eŐitliđe uygun düŐer. Tersine davranıŐlar adalet ve eşitliğin ihlali anlamına gelir. Vergilendirme alanında kimler, neden, hangi ölçüye göre bir birinden farklı kabul edilmelidir? Eğer bu farklılığın mantıki sebebi bulunabilirse vergi adaletini sağlamada önemli bir araca ulaŐılmış demektir. Mali güce oturmayan ve bundaki farklılıkları dikkate almayan bir yapının ona karşı en önemli reaksiyonların haklı sebebini oluŐturacađı unutulmamalıdır. Hukuk devletinde kamu yararı ve haklı nedenler gözetilerek, kişilere tanınmış olan bazı istisna ve muafiyetlerin bulunması, eşitlik ilkesini zedeleyen bir husus kabul edilmez.

Vergi adaleti de genel adalet gibi temelde eşitlik ilkesine dayanır. Sorulması gereken eşitliğin aranacağı alanın ne olduğudur. Buna verilecek cevap doktrine ve anayasamıza göre mali güç üzerinden eŐitliktir. Mali gücü eşit olanların eşit vergi, mali gücü farklı olanların farklı vergi ödemesini içeren bir vergi sisteminin adil olacağı kabul edilir. Adaletli vergilemenin temelinde mali güce göre eşit vergileme vardır. O halde, vergilemede mali güce bağlı farklılaŐmaya izin verilir. Örneğin, bazı konu ve mükelleflere karşı getirilen mali gücü hiç dikkate almayan istisna ve muafiyetler adaletli vergi yapısını zedelemesi dolayısıyla hukuk devletini de zedeler. Düzenlemelerin sadece kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olması, dağıtıcı adalet olarak ortaya konan adaletin sağlanması konusunda yeterli değildir. İki eşitlik birlikte uygulandığında bir anlam ifade eder. Vergilerde dağıtıcı adalet anlayışının belirli ölçülerde mali güçle iliŐkisinin kurulabilmesi gerekir. Mali gücün farklılığını dikkate almayan her türlü farklılık anayasaya ve hukuk devletine aykırılık oluşturur. Anayasamız kanun önünde eşitliği ifade eden denkleŐtirici adalet, kişiler arasında dil,

ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplere dayandırılmasının yasak olmasını içerdiğine göre bir anlamda ayırım yapılamayacağı alanı da ortaya koymak suretiyle ayırım yasağının sınırlarını çizmiştir. Örneğin, aynı ticari faaliyeti sürdüren mükelleflerden doğrudan veya herhangi bir yolla din farklılığına göre vergileri farklılaştırmak ayırımcılık olarak değerlendirilecektir.

Mükellefler arasında kanunlar düzeyinde yaratılacak farklılıklar olabildiğince mali güç ölçüsü dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu açıdan GVK m. 23/f.6 da apartmanlarda çalışan kapıcıların ücretleri vergiden muaf tutulurken, iş hanında çalışan kapıcıların ücretleri vergiye tabi tutulması dağıtıcı adaletin anahtarı konumundaki mali güç ilkesine aykırılık oluşturur. Çünkü mahiyetleri itibarıyla aynı sayılabilecek iş için vergisel farklılığı gerektirecek gerekçeler yok denecek kadar düşüktür.

Mali güç olgusu ile birlikte ele alınması gereken bir durum da vergi yükünün dağılımı noktasında kendisini göstermektedir. Anayasamızın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti Devletinin sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda sosyal devlet olduğunu, 73. maddesinde ise vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu belirtilmiştir. O halde, vergilerle ilgili olarak hukuk devletinin içini sosyal devletle doldurmak gerekecektir. Sosyal devlet, kişilerin insanca yaşamasına saygı gösteren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyan, çalışanları koruyucu, işsizliği önleyici ve milli gelirin dengeli dağılımını sağlayıcı, kişiyle toplum arasındaki dengeyi gözetici bu uğurda gereken tedbirleri almakla yükümlü devlettir.

Sosyal devlet ilkesi ile kişiler doktrinde “olumlu statü hakları” olarak nitelendirilen haklara sahip kılınmışlardır. Sosyal devlet ilkesi kişileri devletten bazı şeylerin yapılmasını isteyebilir hale getirmiştir. Mali güce uygun bir vergileme yapılırken sosyal devlet ilkesi normlarına uygun düşecek şekilde vergi yükünün adaletli dağılımı da gözetilmelidir. Unutulmamalıdır ki, sosyal adalet düşüncesini gerçekleştirmeye yönelmemiş bir vergi düzenini adaletli olarak nitelendirilemez. Sosyal adalet denen adalet, her bireye kendi yetenek ve değerleriyle değil, bunu da aşan bir bakışla herkese toplumun bir üyesi olmak dolayısıyla üzerine düşen hak ve ödevlerin toplumun “genelinin iyiliği” ölçüsüyle bakılmasını öngörür. Hukukun sosyal düzeni sağlama rolü göz ardı edilmemelidir. Bu çerçevede vergilerin konularının seçimi, istisna ve muafıklara yer verilmesi sosyal devletin bir gereği olarak karşımıza çıkar. “Tarafsız vergi”yi sosyal devlet kavramı ölçüsünde taraflı hale getiren düzenlemeler

eşitlik ilkesinin ihlali sayılmaz. Tam tersine, mali güce göre vergilendirme ilkesinin hayata geçirilmesi ile sosyal devlet daha somut duruma dönuŐmüŐ olur. Anayasa Mahkemesi bir kararında; vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerektiğini ve sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlılık, çeŐitli istisna ve muafiyet uygulamalarının vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarından olduğunu belirtmiştir.

EŞitlere farklı ve eşit olmayanlara da eşit davranan bir vergi sisteminin adilliğinden bahsetmeye olanak yoktur. Verginin mali güce orantılı olması ilkesi modern vergileme teorisine uygun evrensel bir hukuk ilkesidir. Yukarıda da ifade edildiği üzere, 1982 Anayasasında verginin mali güce göre alınması vergilemede eşitlik ilkesinin aracı olarak görülmüŐtür (m.73). Hukuksal durumların aynılığını veya farklılığını belirleyen temel ölçü mali güç olmaktadır. Adaletten eŐitliđe, eŐitlikten mali güce uzanan vergilendirmede, adalet ve eŐitliđe uygun düşen vergi; mali durumu aynı olanları eşit durumda kabul ederek aynı vergilendirmeye, mali durumları farklı olanları eŐitsiz durumda kabul ederek farklı vergilendirmeye tabi tutan vergidir.

Önemli olan vergiye esas alınacak mali gücün göstergeleri olarak neyi ele almak gerekecektir? Mali gücü en iyi neyin temsil ettiği hususunun, vergilerin kamu harcamalarının genel karŐılıđı olduğundan hareketle, iktisadi ölçü olduğu görülür. Çünkü gerçekte adalet kim kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanıyorsa onun daha fazla o hizmetin finansmanına katılacak şekilde vergiyi ödemesini gerekli kılar. Bu konuda kamu hizmetlerinin faydalarının bölünmezliği nedeniyle bire-bir bir ölçü olmamakla beraber göstergeleri yok değildir. Ödeme güçlerinin göstergeleri gelir, servet (varlık) ve harcama (tüketim) olarak belirlenmesi maliye teorisinin ulaştığı bir sonuçtur. Literatürde dolaysız vergilerin (gelir ve servet üzerinden alınan) sübjektifleŐtirmeye (kişiselleŐtirilebilmeye) uygun olmaları nedeniyle adaletli, buna karŐın tüketim veya harcama üzerinden alınan dolaylı vergilerin objektif karakteri nedeniyle adaletsiz veya en azından dolaysız vergiler gibi adaletli olmadıkları genelde kabul edilen bir görüŐtür. Her ne kadar tüketime ağırlık veren bir vergi yükü bileŐimi savunulsa da değerlendirmenin sosyal boyuttan arındırılmıŐ olmamasına dikkat edilmesi gerekir.

Türkiye’de bu günlerde tüketim üzerinden alınan (dolaylı) vergilerin

toplam vergi gelirleri içindeki payının % 75'lere ulaşmakta olduğu ve gelir vergilerinin % 85-90'lara varan kısmının da tevkifat yolu (bunun da büyük kısmı düşük gelirli olarak nitelendirilecek ücretliler üzerinden) ile tahsil edilir olması, vergilendirme açısından hukuk devletine ulaşma yolundaki engellerdendir. Her ne kadar tüketim üzerinden alınan vergilerin mal ve hizmet gruplarına ayrılarak oran farklılaştırmasına gidildiği ileri sürülse de oranın yapısının etkisi sınırlı olduğu bilinmektedir. Çünkü mal ve hizmet gruplarını oluşturan yelpazenin kapsamı belirlenirken hangi tüketicinin zorunlu olup olmadığı açmazı içine düşmekten kurtulmak mümkün değildir. Sonuçta düşük gelirli olanların tükettiği mal ve hizmetleri düşük oranlarda vergilendirelim düşüncesi hâkim olmaktadır ki, iş gelip gelire dayanmaktadır. Dolaylı vergilerin önemli bir kısmının Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi başta olmak üzere petrol, iletişim, enerji üzerinden alındığı ve bu durumun dünya fiyatlarına göre yüksek seviyeye sebep olduğu günümüzün realitesidir. Fiyatı dolaylı vergiler nedeniyle yükselen bu mal veya hizmetlerin girdisi olan mallar üzerinden tüketicilerin aynı vergiyi ödemek zorunda bırakılması adaletin önünde engel oluşturmaktadır. Fiyat mekanizması içinde fiyatlara yapışık işleyen dolaylı vergilerin yurtiçindeki yüksekliği, yabancı ülke mallarına karşı yerli üreticinin rekabet gücü üzerinde olumsuz etkileri olduğu açıktır.

Vergi sistemimizde vergi güvenlik önlemlerinin kanunen devre dışı bırakılması ve gelirin tanımındaki güdüklük gelir vergilerinin mali fonksiyonunu adeta ortadan kaldırmıştır. Vergi sisteminde vergi hâsılatı sağlama kaygısının adalet sağlama kaygısından daha önemli hale geldiği anlaşılmaktadır. Şunu unutmamak gerekir ki, pratik ve uygulanabilir olan her şey eşitlik ve adaletle bağdaşan durumu ifade etmez. Bir başka ifadeyle pratik bulunan bir hukuk, yalnızca bu durumu adaletli olarak değerlendirmeye yetmez. Böyle bir hukuk, adaletli olabilme için ayrıca içeriğinde adalet düşüncesinin gereklerini de barındırmalıdır.

Ülkemizde vergi adaletinin hem sebebi hem sonucu, matrah dışı ekonomiyi yansıtan kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Çok yüksek düzeylerde gelirler elde ettiği yakinen bilinen mesleklerin komik ve yoksulluk sınırının altında gelir beyan edebilecekleri ortamın yaratılmış olması, hukuk düzenini adaletten ve hukuk devleti idealinden uzaklaştırmaktadır. Belki de kayıt dışı ekonominin vergi gelirleri açısından meydana getirdiği kayıptan çok, devletin kabul edilebilir düzeylere indirilememesi bölgelerden bölgelere ve sektörlerden sektörlerle gösterdiği farklılık nedeniyle hukuk devleti kavramı üzerinde daha fazla hasar vericidir. Kayıt dışı ekonomiyi önleme iddiası içinde olan tek başına ve parlamentoda güçlü bir çoğunluğa sahip

İktidarların ciddi bir mesafe alamaması kayıt dışı ekonominin vergi sistemi içindeki adalet konusundaki en büyük engeli olduğunu göstermektedir. Arazi rantlarını etkin vergilendirmek hala mümkün olamamıŐtır.

Gerçek kişileri vergilendiren gelir vergisi subjektif mali gücü ortaya çıkartacak yetenekten yoksundur. Vergiye tabi gelir belirlenirken verginin kişilerin mali durumuna uyumlu hale getirilmesine imkân verecek kişisel indirimlerin (en az geçim indirimi, bakım yükümlülüklerinin) dikkate alınmaması geliri sıfır noktasından vergilendirmek demek anlamına gelmektedir. Her ne kadar mer'î hukukta ücretlilerin vergilendirilmesinde aile ölçeğine göre asgari ücret üzerinden hesaplanan bir tutar vergi dışında bırakıyorsa da bunu en az geçim indirimi olarak nitelendirmek mümkün değildir. Bu emek sadece emek gelirlerine uygulanması (sermaye gelirlerini dıŐarıda tutması nedeniyle) “ayırma kuramı”nın uygulamasından başka bir Şey değildir. Tüm mükellefler bakımından uygulanacak bir tutarın vergi dışında bırakılmasının en az geçim indirimi olarak hayata geçirilmesidir. Mükellefin yaŐantısını sürdürebilmek ve aile üyelerini geçindirebilmek için yaptığı kaçınılmaz ve zaruri nitelik arz eden harcamaların vergi dışı bırakılması hukuk devletinin gereğidir. Yine, gelir vergisinde Őeklen korunan üniter sistem, bazı gelirlerin yıllık beyan dışında tutulması serbestîsi nedeniyle sedüler hale dönüşmüŐtür. Menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlara getirilen bu ayrıcalık adalet anlayıŐıyla açıklanamaz.

Vergi Adaleti Bakımından Vergi Afları

Ölkemizde çeŐitli adlarla (vergi barıŐı, ödeme kolaylığı, tahsilâtın hızlandırılması, alacakların yeniden yapılandırılması, mali barıŐ, mali milat) vergi af kanunu çıkartma geleneği sürmektedir². Siyasi iktidarların son zamanlarda yaptıkları vergi afları klasik anlamda vergilerin ve cezalarının affının ötesinde matrah artırımını karŐılıđında mükelleflerin vergi incelemesi dışında kalması, stok beyanı vb sonuçlar doğuracak Şekilde kapsamı genişletilmiŐtir. Aflar baŐvurma sıklığı genel olarak üç veya dört yılda bir iken son on onbeŐ yıl (2000-2014) içinde iki yılda bir bazı yıllarda de her yıl aralığına düşmüŐtür. Vergi aflarına ilişkin düzenlemeler yapılırken, hemen hemen her defasında bu düzenlemenin

² Vergi afları, vergi asıllarıyla birlikte vergi suç ve kabahatlerini kapsayacak geniş bir kavram olarak kullanılmaktadır. Mali af kapsamında getirilen yasaların sadece vergi afları vergilerle sınırlı tutulmadığı görölmektedir. Aflar vergiler dışında pek çok kamu kurumunun (sigorta prim alacakları, elektrik, su ve atık su bedeli alacakları, öğrenim kredisi alacakları, vakıflar kira alacakları, ecrimisiller vb) alacaklarını kapsamaması nedeniyle genel ekonomi bakımından anlam taşıy niteliğe bürünmüştür.

son olduğuna, bu fırsatın kaçırılmaması gerektiğine yönelik siyasetçilerin açıklamalarının arkasından hemen yenisinin konuşulur olması ve beklenti içine girilmesi vergi siteminin mali amacını ve ona olan güveni sarsmaktadır. Vergi aflarının sıklığı dikkat çekicidir. Bu durumda mükelleflerden düzenli vergi ödemesini ne kadar beklenir?

Türk vergi hukukunun adil vergilendirme yapmasının önündeki en büyük engellerden biri vergisini ödemeyen mükellefler bakımından lehe ve vergisini tam ödeyenler için aleyhe mali sonuçları doğuran vergi afları olmakla beraber vergi aflarının oy endişesini içinde barındıran siyasi bakış ve siyasi yatırım aracı olarak kullanıldığı görmezlikten gelinemez. Vergi asıllarının reel yükünü kısmen etkisizleştiren, cezaların caydırıcılığını ortadan kaldıran ortadan vergi sisteminin neredeyse asli ve sürekli düzenleyicisi haline dönüşmüş vergi afları mükellefler arasındaki yatay eşitliğin kanun eliyle bozulmasından başka bir anlam ifade etmemektedir³. Vergi afları, devletin vergi ve vergisel ihlallere karşı uyguladığı yaptırımlardan kısmen ve/veya tamamen vazgeçmesidir. Ancak çıkarılan kanunlarda vergi aflarının tanımı yapılmış olmamakla beraber tanım ve unsurlarından çok dikkatleri sonuçları üzerine çeken bir kurum olarak karşımıza çıkar.

Vergi sisteminde reform niteliğinde bir değişim meydana getirildiğinde veya mali zorluğa düşülmesine sebebiyet veren bir ekonominin kriz içinde bulunduğu bir ortamda vergi aflarına başvurulmasının teknik ve ekonomik gerekçeleri ve bu kapsamda olumlu yanları yok değildir. Çünkü bu durumlar objektif ve genel sebeplere işaret eder. Yükümlülerin işlerini toparlaması olağan faaliyetlerine dönebilmesi ve düzenli vergi ödemelerinin önü açılmasında yarar vardır. Bu konumdaki mükelleflerin vergi kaçırma amacı içinde olduğu söylenemez.

Vergi afları eski hukukun kalıntılarını temizlemek adına kısmen kabul edilebilir. Ancak, sistemde reform niteliğinde hiçbir değişiklik meydana getirilmeden vergi aflarına yönelik kanun çıkartılması sıklıkla karşı karşıya kaldığımız bir durumdur. Adeta vergi afları tahsilat kanunu haline dönüşmüş ve bu amaçla kullanılan müessese niteliğine bürünmüştür. Vergi

3 Türkiye’de af çıkartma geleneği sadece vergi hukuku alanına ait değildir. Ülkemiz özellikle sosyal sigorta, öğrenim, imar, disiplin vb. konularda olur-olmaz sebeplerle sürekli hale gelen aflar bulunmaktadır. Bu yönüyle ülkemiz ihlallerin sıklıkla yapıldığı ve sıklıkla aflarla ayıklanan özellikli bir durum gösterdiği söylenebilir. İhlal yapanların af beklentisi içine girmeleri ve siyasislerin de her defasında affetme güçlerini bu yönde kullanmaları taraflar arasında ve gizli bir mutabakat olgusu bulunduğu izlenimini yaratmaktadır.

afları vergi ödevini kendisi açısından her türlü olumsuzluğa rağmen büyük bir fedakârlıkla yerine getiren mükellefler aleyhine büyük bir haksızlık yaratmaktadır. Nereden bakılırsa bakılsın vergi mükellefler için bir maliyet olduğu dikkate alındığında afların yararlanan mükellefler üzerindeki maliyetin kaldırılması veya azaltılması şeklindeki etkisi nispi olarak ödevlerini yerine getiren mükelleflerin aleyhinedir. Hukuk devletinde bu dönemlere ilişkin ödevlerini eksiksiz yerine getirenlere karşı haksızlık yaratılması düşünülemez. Bu nedenle ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirenleri adeta cezalandıran ve kanuna uydukları için pişman eden, kanuna aykırı davranışları ödüllendiren bir sistemin adilliklerinden ve haklılığından kimse söz edemez. Vergisini zamanında ödemeyenler ödeyenlere göre devlet eliyle ekonomik olarak avantajlı hale getirilmiş olurlar. Oysa hukuka aykırılığın her düzeyde mutlaka bir yaptırımının olması gerekir. Hukuk devletinin amacı haksızlık üretmek değil, tersine adaleti tesis eden düzenlemeler yapmaktır.

Vergi cezalarına ilişkin belli düzeydeki aflar anlaşılabilir olmakla beraber vergi aslına ilişkin kısmın anlaşılabilirliğini açıklamak çok zordur. Bu nedenle, belirtilen yönde davranılması adalet açısından düşünülebilecek bir uygulama olsa gerek. Kanaatimizce, devletin afla yarattığı bu eşitsizliği dürüst mükellefler bakımından tanıyacağı bazı oran ve vade uzatılması vb. ayrıcalıklarıyla kısmen de olsa telafi etmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Böylelikle mükellefler arasında aflarla devlet eliyle yaratılan eşitsizlik bir ölçüde de olsa giderilmeye çalışılmış olur. Bunu da hukuk devletinden beklemek ve mükelleflerin hakkı saymak eşitlik ilkesi bakımından yerindedir.

Af düzenlemesini yapmayı gerektirecek ölçüde vergi sisteminde köklü değişikliklerin yapılması veya ekonomik kriz içinde bulunulması gibi güçlü ekonomik gerekçelere dayanan bir haklı sebepler olmadığı sürece aflara yer verilmesi yukarıda açıklanan nispi eşitlik anlayışını zedeler. Haklı sebep olarak devletin duyduğu acil gelir elde etmeye yönelik tahsilâtın hızlandırılması gibi durumlara dayandırılması kamu yararı kapsamında değerlendirilebilirse de bu durum vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren iyi niyetli mükellefler aleyhine tam bir eşitsizlik yaratır. Rutin ve sadece gelir bakışlı afların haklı sebep oluşturup oluşturmayacağı her zaman tartışmaya açık bir konudur⁴. Kaldı ki, somut

4 Affin ülkemiz açısından diğer pratik bir nedeni de oy kazanmak için kullanılması ihtimalinin varlığıdır. Nitekim her seçim döneminde siyasilerin affı dile getirmeleri bunun kanıtıdır. Vergi afları yapma sözü vermeye bağlı oy kazanma hiç şüphesiz hukuken kabul

af düzenlemelerinin kamu yararına nasıl hizmet edeceğine ilişkin bir tespit yapılmış da değildir. Yarattığı eşitsizliklerin dürüst mükelleflerin aynı zamanda ticari alanda haksız rekabete maruz kalmalarına yol açtığı açıktır. Oysa teşebbüs özgürlüğü bağlamında haksız rekabetin giderilmesi devletin üzerine düşen anayasal yükümlülüklerdendir. Matrah aflarıyla ekonomik faaliyetlerin kayıt dışını özendirici etkisinin olmadığını söylemek mümkün değildir.

Vergi, mali gücü ölçen bir ölçüye dayanan bir kanun haline geldikten sonra da her şey bitmiş sayılmaz. Mükellefler arasında hiçbir ayırım yapmadan kanun önünde eşitlik ilkesi uygulanmalıdır. Vergi denetimlerinin sayısal yetersizliğinin vergilendirmede eşitlik ilkesini zedeler sonuç doğurması bir yana son zamanlarda kamuoyunda ve siyasi arenada dillendirildiği şekliyle” siyasi baskı oluşturmak” veya “sesinin kısılması” amacıyla vergi denetimine tabi tutulması eşitlik ilkesinin kökten zedelenmesi anlamı taşır. Böyle bir izlenim veya söylentiye meydan verilmesi bile korkunç bir şeydir. Bu nedenle vergi denetimine alınacak mükelleflerin hangi ilke ve kurallara göre belirleneceği konusundaki düzenleme eşitlere eşit davranma ilkesinin ayrı bir parçasını oluşturur.

Ülkemizde afların çıkarılma sıklığına bakıldığında -en azından- vergi hukukunun neredeyse asli mevzuatı haline geldiği görülmektedir. Böyle bir durumun da nasıl olsa yeniden af çıkar anlayışına bağlı af kollayan mükellef tipini ortaya çıkarttığı söylenebilir. Sonuçta af bir beklenti olmaktan çok hak olarak görülür hale gelmektedir. Daha önemlisi, her defasında ödevini yerine getiremeyenlerin/getirmeyenlerin haklı çıktıkları görülmektedir. Bu yapı içinde ödevini yerine getirenlerle, ihlal edenler arasında fark kalmaması veya aradaki farkın önemsiz hale gelmesi eşitlik ve adalet anlayışının ciddi şekilde tahribinden başka bir anlam taşımaz. Çünkü ayrımlara farklı davranmamak adaletin özünü oluşturur. Ödevlilerde kanunlara uymanın önemli bir şey olmadığı inancının yaygınlaşması yasalara saygıyı azaltır. Her şeyden önce aflar nedeniyle reel vergi yükünde azalmaya sebebiyet veren ayrıcalıkların en azından belli bir kısmının vergisini zamanında ödeyen mükelleflere de tanınması, eşit davranma hedefi içindeki bir hukuk devletine aykırılık oluşturmaz. Bilakis bozulan dengeleri biraz da olsa telafi etmesi bakımından hukuk devletinin gereği olarak görülmelidir.

edilebilecek haklı bir sebep olarak kabul edilemez. Yapılanın siyaseten doğru görülmesi, onu hukuken haklı hale getirmez. Ancak mükelleflerin “nasılsa af gelecek” şeklindeki af beklentisi veya geleneği içinde siyasetçiyle karşılıklı gizli bir anlaşma içinde olduğu söylenebilir.

Sonuç

Hukukun nihai amacı adaleti sağlamaktır. Adaleti sağlamak durumunda olan devletin geçirdiği tarihsel süreç içinde insanın daha zgr olduğu bir hukuk sistemine doğru gidiŐ söz konusudur. Bu gidiŐin özünde anayasaların çıkıŐı veya egemenin sınırlandırılmasına ilişkin toplumsal hareketlere bakıldığında verginin de olduğu görülür. Sonuçta stn güç konumunda olan devletin egemenliği altında bulunan kiŐilerle iliŐkilerinde vergi ile müdahalesi daha sınırlı hale gelmiŐ ve gelmektedir. Egemenin önündeki en büyük engel hukuk devletidir. Egemen gücün sınırlandırıldığı önemli metinler anayasalardır. Ayrıca uluslararası sözleŐmelerin de etkisi günden güne artmaktadır. Bütün bunlar temel hak ve hürriyetlerin dođuŐunu sađlamıŐ ve hukuk devletinin hayata geçirilmesinde ciddi katkılar koymuŐlardır. Bir devletin hukuk devleti sayılabilmesi bazı unsurlara sahip olması halinde mümkündür. Hukuk devleti unsurlarına sahip olan bir devlette kanun koyucu hukuka (bu arada vergilendirmeye ilişkin kurallara) dilediği içeriği veremez.

Vergi temel hak ve hürriyetlere çok yönlü müdahale oluşturan bir hukuki ve iktisadi araçtır. Verginin temel hak ve hürriyetlerin bazılarına karşı daha duyarlı olduğu görülür. Vergilerle ilgili düzenlemeler yapılırken bu yolla ilgili hakların özünün zedelenmesine dikkat etmek gerekir. Bu gereklilik o hale gelmiştir ki, insan haklarından mükellef haklarına geçiŐin kaynağını oluşturan konumdadır. Günümüzde ekonomik ve teknik geliŐmeler olabildiğince dinamik bir karakter kazanmıŐtır. Yenilik ve değişikliklerin insan (hakları) temelinde ele alınması devletin konumunu da gclendirecektir. Vergilerin temel hak ve hürriyetler üzerindeki sınırlayıcı etkisi vergi ile hukuk devleti iliŐkisini çok önemli bir yere taŐımiŐtır. Hukuk devletinin olabildiğince hayata geçirilmesinde insanın değerlerine aykırı düŐmeyen vergi adaleti anlayıŐı yanında yargısal denetimin hala çok önemli bir yere sahip olduğu grlmektedir.

Hukuk devletinin eşitlik ilkesi bakımından ülkemizdeki vergi hukuku uygulamasına bakıldığında vergi aflarının sebep ve sonuçları açısından özellikle adil hukuk düzeni açısından ortaya çıkan problemleri alanlardan birini oluşturan. Serbest rekabet koŐullarını sağlamakla görevli olan devletin vergi afları ile yaptığı müdahaleler, mükellefiyetlerini yerine getirenlerin aynı Őartlara uyarlanmasını gerektirir. Bu da hiçbir zaman yapılamamaktadır. Vergi aflarını yaratmayacak Őartlar yaratılmalıdır. Devletin kendisine verilmiŐ geliri toplamaktan kısmen de olsa vazgeçmesi, kamu hizmetlerini görmesi için borçlanma vb. yollara gitmesi veya bu

yollara gitmeyerek yeterince kamu hizmeti üretmemesi anlamına gelir ki, her iki durum da ödevlerini yerine getirenleri ekonomik anlamda ezmek ve devlet eliyle haksız rekabete maruz bırakmak demektir. Vergilerin zamanında ödenmemesinden kaynaklanan kamu açıkları borçlanma ile finanse edilirse devletin kamu hizmetlerini pahalıya üretmesi, borçlanma ile finanse edilmediğinde bu defa kamu hizmetlerinin üretilmesinde eksikliğe sebep verilir. Bütün bunlar devletin sosyal niteliğine vurulan birer darbedir. Vergi aflarının çıkartılması aynı zamanda belirsizlik ve güvensizlik kaynağı olarak dürüst mükelleflerin psikolojisi üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.

Kanaatimizce adil vergi sisteminin kurulması konusundaki en büyük engellerden biri vergilemeye sadece devlete gelir sağlama kaygısının yüklenmesinden kaynaklanmaktadır. Vergiler, genelde hukuk devleti özelde anayasada yazılı vergileme normlarına oturduğu sürece sistem daha az tartışılır hale gelecektir. Ülkemiz açısından afların sürekliliği dikkate alındığında eşitsizliğin hâkim olduğu bir sistemin içinde faaliyetlerin sürdürüldüğü söylenebilir. Afların ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler üzerinde yaratacağı olumsuz psikolojik yük ihmal edilecek düzeyde değildir. Afların yararlananlar lehine yarattığı vergisel ekonomik avantajın belli bir ölçüde ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren mükelleflere de belirli ölçüler içinde eş etkili tanınması suretiyle farklılığın telafi edilmesi genelde eşitlik özelde ticari hayattaki rekabet eşitliğinin gereğidir. Telafi edici araçların ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeleri nedeniyle aftan yararlanma ihtiyacı duymayan mükelleflere de aynı miktar ekonomik avantaj sağlamasa bile bunlar üzerinde yaratacağı olumlu psikolojik etki ihmal edilemez.

Ülkemizin müessese düzeyinde hukuk devletini tesis etmede önemli bir mesafe aldığını söyleyebiliriz. Sorunların bir kısmının uygulamaya ait olduğu gözlenmektedir. Özellikle adil hukuk düzeninin oluşturulmasına yönelik devlet faaliyetlerinin belirliliği ve kanuni idare noktasında, daha yapılması gerekenler olduğu görülmektedir. Kuralların adalete ulaşmada bir yol olduğu bilincinden hareketle vergi hukukuna ilişkin kuralları da bu yönde güçlendirmeye ihtiyacımız vardır.