

YENİDEN PAYLAŞIM, VERGİLENDİRME VE ADALET

*Dr. Engin TOPUZKANAMIŞ**

GİRİŞ

Vergilendirme ve adalet tartışması iki temel probleme işaret etmektedir: Verginin meşruluğu ve vergi yükünün âdil paylaşılması. Hukuk devleti göz önüne alındığında meşruluk, (istisnaî davalar hariç) kanuna uygunluktur. Aşırı ve ağır vergiler, hukukî de olsa, psikolojik ve ahlâkî meşruiyetlerini toplum nezdinde yitirebilirler. Ancak bu konumuzun dışında kalmaktadır. Öte yandan vergi yükünün âdil paylaşımı, eşitlik ilkesi ile doğrudan ilişkilidir. Meşrulukta problem siyasî ve hukukî, âdil paylaşımında ise maddî ve psikolojiktir. Yine ilk durumda (içeriksel olarak bu vergi çok âdil de olsa) şekli bir problem var iken ikinci durumda içeriksel olarak toplumda vergi yönünden gerçek ya da psikolojik bir eşitsizlik söz konusudur. Ayrıca bu ikinci durum ahlâkî bir problemi de davet eder. Çünkü kimin, ne şekilde ve nasıl vergilendirileceği her durumda adalete ve eşitliğe ilişkin bir sorundur¹.

Vergilendirmenin en problemlili noktası, vergi yoluyla toplumsal eşitsizliklerin giderilme çabasıdır. Burada sosyal devlet ile liberal hukuk devleti karşı karşıya gelmekte ve tartışmanın zemini, hukukî değil siyasî ve ideolojik bir mahiyet kazanmaktadır. Her ne kadar Anayasa “sosyal hukuk devleti”nden söz etse de, 80 sonrası süreçte yaşanan politikalar, hem Türkiye’de hem de tüm dünyada, devletin “sosyal” olma vasfını gölgelemiştir. Bu bakımdan hem vergi adaleti hem de vergi gelirlerinin yeniden

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Anabilim Dalı

¹ Green, s. 146.

paylaştırma (*redistribution*²) yoluyla bölüşümü, vergi adaletinin asıl konusudur ve üstelik hukukî olmaktan çok vergi politikası sorunudur. Burada soyut adalet tartışmalarından ziyade, özellikle liberalizm ve sosyal devlet (refah devletinin) çekişme alanı olarak vergilendirme meselesi öne çıkarılacaktır³.

Sınırlı bir biçimde görebildiğimiz kadarıyla vergilendirme ve adalet ilişkisi, vergi hukukçuları tarafından Anayasanın 73. maddesi çerçevesinde (2. maddedeki sosyal devlet ve hukuk devleti ile ilişkilendirilerek) oldukça bol sayıda yayımla ele alınmıştır. Bu hüküm, vergi ve adalet ilişkisinin pozitif temelini oluşturmaktadır. 73. madde⁴, (1) verginin “gerekçesini”, (2) yeniden paylaşırma mekanizması olarak kullanılabilceğini (sosyal amaç), ve (3) kanunilik ilkesini ortaya koymaktadır. Bunlar arasında kanunilik, şekli adalete (ya da prosedüral hukuk devletine⁵) ilişkin ve diğerlerine göre tespiti “en kolay” olan ilkedir. Vergilendirmenin genel gerekçesi olan “kamu giderlerinin karşılanması” da yine kanunilik gibi genel ama az çok teşhis edilebilir bir prensiptir. Daha doğru bir ifade ile bu her iki ilke de pozitif hukuk içinde kalınarak ve hukukî araçlarla az çok çözümlenebilir niteliktedir. Vergilendirmenin bir adalet problemi olarak ortaya çıktığı yer, “adaletli ve dengeli” dağılımın “sosyal bir amaç” olması yani devletin vergilendirme yoluyla

² Kavramın tam karşılığı “yeniden dağıtım”dır. Burada kastedilen, devletin klasik liberal çizgiyi aşarak vergilendirme veya alınan vergilerin kullanımındaki tercihler yoluyla ekonomik eşit(siz)liğe müdahale etmesidir.

³ Ancak yazarın bir vergi hukukçusu olmadığı ve teknik vergi hukukuna ilişkin ilgi ve bilgisinin sınırlı olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

⁴ Bu hükmün bir değerlendirmesi ve hükme ilişkin öneriler için bkz. **Karakoç**, Vergi Ödevi, s. 83-98.

⁵ *Özcan*, hukuk devletini iki başlıkta incelemektedir. Bunlardan ilki olan prosedüral hukuk devleti, ilk dönem liberal değerleriyle uyum içinde ve devletin tabii hukuka yaslanan temel hakları güvence altına almasını ifade eder. Devlet; mülkiyet, özgürlük ve yaşam hakkını korumak ve müdahale etmemek durumundadır. Maddî hukuk devleti ise bu negatif özgürlüklerin, bütün toplumsal gruplar açısından güvence sağlayabilmesi için devletin pozitif edimlerde bulunmasını ifade eder. Sosyal devlet ya da refah devleti olarak da ifade edilir. Bu ayırım ve kavramlar hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. **Özcan**, Hukuk Devleti s. 200 vd.

yeniden paylaşırma rolünü üstlenmesi olarak karşımıza çıkar. Bu da yine iki ayrı probleme işaret etmektedir: (1) vergi yükünün âdil paylaşılması ve (2) vergilendirme ya da vergi gelirlerinin farklı toplumsal gruplara aktarımı yoluyla sosyal eşitliğin sağlanması. İki hâlde de devlet, bireylerin görece eşitliğini (ya da eşitsizliğini) vergilendirme yoluyla değiştirir. Bu noktada vergi hukukî niteliğini kaybeder ve siyasî bir kararın aracı haline gelir. Bu siyasî karar liberalizmin ve sosyal devletin de çekiştiği bir alanda ortaya çıkar.

Yukarıda belirtilen ana çerçeve içinde bu çalışmada: (1) modern devlet ve vergilendirme, (2) vergilendirmede (özellikle sosyal devlet içinde) adalet problemi tartışılacaktır.

I. MODERN DEVLET VE VERGİLENDİRME

Modern devlet bazı karakteristik özellikler taşır: Kapsayıcı merkezî idare, meşru şiddet tekeli, kamusal meşruiyet vs. Bu niteliklerden bir tanesi de vergilendirme olarak karşımıza çıkmaktadır⁶. Vergi, tıpkı pek çok başka kurum ya da pratik gibi modern öncesi toplumlarda kökleri ya da benzeri görülen ama modern toplumda radikal biçimde farklılaşmış bir uygulamadır. Modern öncesi devletlerde, vergiyi andıran gelir kaynakları mevcuttur ancak bu gelirler, sistematik ve sürekli değildir; ayrıca kanunlarla düzenlenmemiştir. “*Modern devletin vergi rejimi, Weber’in modern devletinin bütün önemli özelliklerini taşır. Sistemattir, sürekli, yasal-ussaldır, yaygındır, yasalarla düzenlenmiş ve bürokratikleştirilmiştir.*”⁷. Devletler, büyük maliyete neden olan savaşlar için düzenli ve sürekli gelir toplamak zorundadır. Yüksek vergi gelirin sahip olan devlet, savaşların maliyetlerini karşılaya-

⁶ *Pierson*, modern devletin karakteristik özelliklerini ve mekanizmalarını, şiddet araçlarının denetimi (tekel), toprak, egemenlik, anayasallık, kişisel olmayan iktidar, kamu bürokrasisi, yetki/meşruiyet, vatandaşlık ve *vergilendirme* şeklinde dokuz başlık altında incelemektedir. **Pierson**, s. 24. Vergilendirme, egemenlik yetkisinin aslî bir parçası olarak görülmektedir. Bu bakımdan bu yetkinin ulus-devlet dışında kullanılması ya da paylaşılması doğrudan egemenliğe yönelik bir müdahale olarak algılanmaktadır. **Christians**, s. 106.

⁷ **Pierson**, s. 57. (vurgu yazarın)

bilmekte ve daha da güçlenmektedir⁸. Ancak düzenli ve sürekli vergi alma girişimleri, merkezî otorite ve şiddet tekeline sahip olmayan geleneksel devletlerde çok şiddetli tepkilerle karşılaşmış ve uzun süre başarısız olmuştur⁹.

Vergilendirme öncelikli olarak siyasî bir faaliyettir. Birey, devlet ve piyasa arasındaki dengelerin kurulmasında ve belli şekillerde sürdürülmesinde vergi politikası önemli bir rol oynar¹⁰. Bu üç kavramın, yani birey, devlet ve piyasa kavramlarının “modern” topluma özgü kavramlar olduğu hatırlandığında, vergilendirmenin de “modern” bir devlet fonksiyonu olduğu ortaya çıkar. Burada modern öncesi toplumlarda vergi yoktur gibi bir iddia öne sürülmemektedir; bu doğru bir yaklaşım olamaz. Ancak modern devlet öncesinde verginin şekli, amacı ve kaynağı oldukça farklıdır. Vergiye ilişkin çalışmalarda genellikle verginin en eski toplumlardan beri var olan bir devlet tasarrufu olduğu ileri sürülmektedir¹¹. Ayrıca verginin toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yönelik olarak alındığı da belirtilmektedir. Vergiyi geniş mânâda bu denli geçmişe götürmek mümkünse de, modern devlet içinde kazandığı anlam ve dayandığı siyasî ve hukukî dayanaklar dikkate alındığında, meselenin farklılaştığı görülebilir. Verginin amacının kamusal harcamaların karşılanması olduğu yönündeki görüş aslında oldukça yakın zamanlara ait bir görüştür¹².

Geleneksel toplumlarda verginin amacı kamusal giderlerin ya da toplumsal ihtiyaçların karşılanması değildir. Bu hüküm, geleneksel toplumun yapısı incelendiğinde rahatlıkla varılabilecek bir sonuçtur. Geleneksel toplumda genel olarak hukuk (ve siyasî iktidar) kamusal meşruiyete dayanmak zorunda değildir. “Devlet”, daha doğru ifade ile “iktidar”, hükümdarın kişisel mülkiyetinde yer almaktadır¹³. Bu iktidar, hem toprağı hem de

⁸ “Savaş, devleti yaptı ve devlet savaş yaptı.” Pierson, s. 59.

⁹ Elias, s. 269 vd.

¹⁰ Christians, s. 99.

¹¹ Örneğin bkz. Pelin, s. 401 vd.

¹² Özcan, Vergilendirme, s. 61.

¹³ Belli bir egemenlik sahasındaki krallar ve beyler, kendi mülklerinin gelirleriyle geçinmek durumundadır. Vergi talebi ancak olağanüstü ya da “özel” durumlarda söz konusu olur. “Her feodal bey, kızı evlendiğinde, oğlu şövalye yapıldığında ve

“bedeni” kapsar. Ancak hükümdarın toplumdan belli olağanüstü haller dışında para talep etmesi soygun ve tahakküm olarak algılanır ve ciddi siyasî tepkilere neden olur¹⁴. Bu bakımdan ortaçağda vergi istisnai ve düzensiz bir nitelik taşımaktadır¹⁵. Vergilerin düzenli ve sürekli hâl almasında, tabî ekonomik düzenin parçalanarak parasal ekonomiye geçişin, yani kapitalizmin etkisi çok büyüktür.

Vergilendirmenin önem kazanması, düzenli ve daimi orduların kurulması ile de yakından ilişkilidir. Hatta savaşlar, verginin kurumsallaşmasında en önemli etkidir. Belli sınırlar içinde merkezî siyasî iktidar¹⁶ biçiminde ortaya çıkan mutlakçı devletlerin en önemli özelliği ordularda yaşanan büyük değişmedir. Ancak düzenli ve sürekli ordu için devletin de düzenli ve sürekli gelire ihtiyacı vardır. Hatta önceleri sadece savaş hallerinde talep edilen vergi, orduların sürekli hale gelmesiyle birlikte barış zamanında ihtiyaç duyulan bir gelir haline gelmiştir¹⁷. 16. yüzyılın önemli düşünürlerinden Justus Lipsius, bunu gerçekleştirmek üzere askerî ekonomiye (*fiscal-military state*) dayalı bir yapı önermişti¹⁸. Barış ancak savaş ve silah yoluyla sağlanabilir ve korunabilir. Asker ve silah için para gereklidir ve tam da bu yüzden vergilendirmenin önemi büyüktür¹⁹. Para ya da vergi, ordunun

savaşta esarete düştüğünde fidyenin ödenebilmesi için, belirli para ödentileri talep eder ve alır. (...) Bunun ötesindeki para taleplerinin töresel temeli yoktur; işte bu yüzden de toplumdaki itibarları soygun ve şantajın benzeridir.” **Elias**, s. 269.

¹⁴ Örneğin Philipp August, 1188 yılındaki Haçlı Seferleri vergisi ve başkaca bazı vergiler salmış ve çok ciddi bir tepki ve direnişle karşılaşmıştır. Bunun üzerine 1189 yılında bir fermanla artık ebediyete kadar hiç vergi toplanmayacağını ilan eder. **Elias**, s. 267.

¹⁵ **Pelin**, s. 404. Çünkü Ortaçağda asıl gelir kaynağı tımarlardır. **Pelin**, s. 402.

¹⁶ Merkezîleşme için iki gereklilik vardır: (1) zorlayıcı iktidarı uygulamaya dönük araçların oluşturulması ve (2) bu araçları oluşturmak için insan ve sermayenin toplanmasıdır. Bu ikisi de rıza hilafına da olsa güç kullanılarak (mesela vergi ve askerlik) toplanmıştır. **Thompson**, s. 82.

¹⁷ **Pierson**, s. 59.

¹⁸ **Oestreich**, s. 71.

gücünü ve barışı sağlar²⁰. Dolayısıyla modern vergi düzenlerinin kuruluşu, bu düzenli ve sürekli gelir ihtiyacına dayanır.

Elias'a göre, vergilerin düzenli ve sürekli bir hâle gelmesi 14. yüzyılda başlar²¹. Olağanüstü, düzensiz ve istisnaî olan vergilerin sürekli hâle gelmesi kolay olmamıştır. Krallar, bu vergileri salarken toplumdaki tepki çekmemek için büyük gayret gösterdiler. Çünkü sürekli vergi, haksız ve gayri meşru görülüyor ve ciddi bir tepki oluşturuyordu. Krallar bu tepkinin önünü kesmek için sürüp giden savaşları gerekçe gösterdiler ve bu vergilerin aslında geçici olduğunu sürekli söylediler. Ayrıca vergi gelirlerinin doğru yere harcanması konusunda da denetimler yapıldı. Ancak sonuçta vergiler kalıcı hale geldi²². (Günümüzde de bu durumun değişmediği çok açık!)

“Dışarıdan gelen tehdit, tek tip niteliği ve karşılıklı bağımlılığı düşük olan bu toplumda insanları en üst koordinatör olarak krala ve onun egemenlik aygıtına özellikle yüksek ölçüde muhtaç kılar. Bu yüzden her yıl yeniden, sonu gelmeyen savaş için kral adına ‘olağanüstü katkılar’ ilân edilmesine katlanmak zorunda kalırlar.”²³

¹⁹ “Daimi ordular kralın gücünün artmasında çok önemli bir rol oynuyor ve askerî harcamalar ülke bütçesinin büyük bir kısmını oluşturuyordu. Bu orduların ihtiyaçlarını karşılamak toplumdaki etkili ve verimli biçimde para toplamayı gerektiriyordu; bu da para talep etme iktidarına sahip olmaya dayanıyordu. Bu süreç 1450’den yüzyıllar önce başladı ve her yerde kanunların, mahkemelerin, bürokrasinin ve vergi sistemlerinin kurulmasına yol açtı.” **Wiesner-Hanks**, s. 134.

²⁰ “Güçlü bir ordu olmadan, iktidar tekeli tesis etmek nasıl olanaksızsa, askerî disiplin olmadan (ve elbette bu disiplini sağlamak için gerekli malî kaynaklar mevcut değilse) askerî birliklerin denetlenmesi de mümkün değildir.” **Bröckling**, s. 63.

²¹ **Elias**, s. 274.

²² “Başlıca Avrupalı vergilerin hemen hemen hepsi, belirli savaşlar için ayrılan ‘olağanüstü toplamalar’ olarak başladı ve hükümetlerin rutin kaynakları hâline geldi.” C. Tilly, “Reflections on the History of European State Making”, *The Formation of National States in Western Europe*, Ed. C. Tilly, Princeton, 1975, s. 42’den aktaran **Pierson**, s. 58.

²³ **Elias**, s. 275.

Geleneksel devlet toplumu yönetmek ya da kamusal hizmet sunmak amacı taşımaz ve topluma ya da bireylere neredeyse hiçbir hizmet sunmaz²⁴. Feodal toplumda siyasî iktidar, yoksulların zenginlere vergi ödediği bir iktidardır. Bu iki alan dışında kişiler somut olarak siyasî iktidarın ilgisi dışındaydılar²⁵. Çünkü zaten devletin, bugünkü anlamıyla kamusal olarak nitelendirilebilecek harcaması “yok” mesabesindedir. Yol, köprü, ibadethane vb. kamusal sayılabilecek harcama kalemleri, kamu yararından çok askerî gerekçelere, siyasî “gösterişe” ve bir “mülk” olarak iktidarın korunması ve sürdürülmesine yöneliktir. Dolayısıyla bu bağlam içinde “vergi”, kamusal giderlerin karşılanması amacıyla talep edilmez. Başka şekilde söylersek, sadece olağanüstü durumlarda talep edilir. Ayrıca vergi talebi ve vergilendirmenin meşruluğu için gerçek ya da varsayımsal bir toplum rızası aranmaz. İktidarın muhafaza edilmesi için bir hak olarak toprağın ürünlerine ve emeğe el konulur. Ayrıca doğrudan insanın bedeni de askerî faaliyetler için koşulur.

Verginin zaruretini arttıran bir başka önemli kurum bürokrasidir²⁶. Modern toplumun ayırt edici bir özelliği olan bürokratik düzen devasa bir rasyonel örgütlenme biçimidir. Düzenli ve sürekli vergi gelirleri, bürokratik devletin işleyişi için şarttır. Weber, bürokrasiyi besleyebilecek nitelikte bir vergi sisteminin ancak gelişmiş bir para ekonomisi düzeninde var olabileceğini ileri sürmektedir²⁷. Dolayısıyla modern toplum bir yandan ordu ve güvenlik öte yandan da yaygın bir bürokratik yapıya dönüştüğü oranda daha çok gelire ihtiyaç duymuştur. Daha önce de vurgulandığı gibi bu gelirin sürekli ve düzenli olması mutlak bir şarttır. Tabii ekonomik düzende böyle bir düzenliliğin ve sürekliliğin sağlanması imkânsızdır. Dolayısıyla vergilen-

²⁴ **Giddens**'m deyişiyle geleneksel devletler, modern anlamda yönetmezler; hatta bugün devletin görev alanında yer alan hemen hiçbir hizmeti de sunmazlar. **Giddens**, s. 11 ve 93.

²⁵ **Foucault**, s. 157.

²⁶ **Weber**, s. 290 vd. Bu kavramı geniş bir biçimde düşünüp modern devletin devasa bir “organizasyon” olduğunu söyleyebiliriz. **Poggi**, s. 28 vd. ayrıca s. 42 vd.

²⁷ **Weber**, s. 307. Tabii ekonominin hâkim olduğu geleneksel toplumda “para” kıt bir metadır. Dolayısıyla kralların düzenli “ödenti” talep etmeleri yağma ya da faiz alma gibi algılanır. **Elias**, s. 267.

dirmenin bir yandan hukuk düzeni içinde öte yandan da kamu maliyesi içinde rasyonel bir faaliyete dönüştüğünü görebiliyoruz. Kamu maliyesine bakan yönü ile bilimsel bilginin konusu olan vergi, iktidar tercihi olarak siyasî bir nitelik taşır.

Vergi gelirleri 20. yüzyıla kadar büyük ölçüde askerî harcamalara gitmekteydi. Ancak kamu harcamalarındaki bu denge giderek değişmiştir. Devletin devasa bir bürokratik kuruma dönüşmesi sonucunda, millî gelirin çok büyük bir bölümü devlet tarafından tüketilir hâle gelmiştir²⁸. Ayrıca devletin sosyal harcamalarının da “olağanüstü” arttığı görülmektedir²⁹.

“1900’de sosyal harcamalara GSMH’sının yüzde 3’ünü ayıran Avrupa devleti sayısı biri veya ikiyi geçmezdi. 1940’a gelindiğinde neredeyse tüm Avrupa devletleri yüzde 5’i aşkın sosyal harcama düzeylerine ulaşmıştı. 1950’lerin ilk yarısında bu rakam yüzde 10 ila 20 arasında sıralanıyordu. 1970’lerin ortalarına gelindiğinde Avrupa refah devletleri arasında GSMH’nın dörtte biriyle üçte birinden fazlası sosyal harcamalara ayrılmıştı.”³⁰

Bugün gelinen noktada “kamu gideri” kavramının tartışılmaya açılmasında fayda vardır. Vergi gelirlerinin, devletin işleyişini temin eden çeşitli faaliyetlerin finansmanında kullanılması gayet tabiidir. Ancak sağlık, eğitim, iş hukuku gibi alanların giderek “özel” alana çekilmesi ile birlikte, bunlara ilişkin harcamalar kamu giderleri olmaktan çıkmaktadır. Dolayısıyla vergilendirmede (tüm dünyadaki yaygınlaşan neoliberal anlayışa uygun olarak) devletlerin politika değiştirdiğini görmekteyiz³¹. Bu değişiklik, sosyal devlet uygulamalarının giderek azaltılması ve uluslararası şirket düzenlerinin yaygınlaştırılması şeklindedir. Çünkü sosyal devlet yaklaşımı, devlete sosyal ve ekonomik edimler yüklemekte ve zengin sınıfların vergi yükünü arttırmaktadır³².

²⁸ Pierson, s. 92.

²⁹ Pierson, s. 61.

³⁰ Pierson, s. 94.

³¹ Neoliberalizm yönündeki değişim hakkında bkz. Fülberth, s. 265 vd.; Kazgan, s. 30 vd.

³² Özcan, Vergilendirme, s. 74.

II. VERGİLENDİRME VE ADALET

A. ADALET KAVRAMINA İLİŞKİN HATIRLATMALAR

Burada adalet üstüne uzun uzadıya soyut bir tartışmaya girişilmeyecektir. Adalet evrensel ya da tözsel olmaktan ziyade psikolojik ve izafi bir algıdır. Evrensel olan, insanlardaki sahip olma duygusunun yarattığı toplumsal ihtirastır. Bir kimse, sahip olduğu düşünce biçimi sebebiyle elindekiyle yetinip payına düşeni âdil sayabilirken, bir başkası kendinde olmayanlara bakıp adaletsizlikten yakınabilir. Bu eşitlik düşüncesinin psikolojik temelidir. Olgusal olarak baktığımızda ise toplumdaki bireyler arasındaki ekonomik, kültürel ve sınıfsal farklılıkları görürüz. Bunların adalet kavramı içinde değerlendirilmesi yine mekân ve zamanla ilişkili toplumsal ve bireysel değer yargılarına bağlıdır. Dolayısıyla adalet fikri, bizim olgulara atfettiğimiz değerlerle ilişkilidir.

Bu bakımdan adaletin, tıpkı insana ve dile dair olan her başka şey gibi “bağlamsal” olduğu unutulmamalıdır. İnsanlık tarihinin bütün anlarında geçerli olmuş bir adalet fikri olduğunu düşünmek yanıltıcıdır³³. Eski Ahit ve Homeros’ta adalet, kişisel intikam duygusunun bir görünümüdür. Aristoteles’te adalet en yüksek erdem ya da “tüm erdemlerin toplamı” olarak yine kişisel bir nitelikte (tekel bireyin bir niteliği olarak) tanımlanır³⁴. Ancak modern toplum, adalet fikrinin kişisel bir erdem ya da intikam olmaktan çıkıp toplumsal (özellikle de ekonomik ve siyasî alanda) bir eşitlik arayışı haline geldiği bir anlayışa işaret eder.

“XIX. yüzyılın ortalarına dek, adalet sorunu şimdiki hâkim biçimini, yani intikam ya da kişisel erdemle ilgisi olmayan, neredeyse tek amacı zenginliklerin toplumun bütününe paylaşılması olan bu halini almamıştı. Özellikle maddeci çağımızda, adaletin odaklandığı nokta tamamen seküler ve büyük ölçüde ekonomiktir. Sorun, üretilen (veya başka türlü elde edilen)

³³ **Özlem**, Neoliberalizm, s. 120; **Özcan**, Hukuk İdeolojisi, s. 432.

³⁴ **Solomon**, s. 26-30. Temel olarak Platon’dan beri adalet, (1) bir erdem ve (2) toplumsal uyum ve denge hali olarak anlaşılmuştur. **Özlem**, Neoliberalizm, s. 120.

malların kimsenin çok fazla ya da çok az alamayacağı biçimde nasıl dağıtılacağıdır.”³⁵.

Bugün artık adalet düşüncesi büyük ölçüde toplumsal ve ekonomik merkezli bir nitelik kazanmıştır. Hukukun ve devletin amacı olarak tanımlanan adalet, aslında yine hukuk düzeninin tâbi olduğu ideolojik nüvenin yansımasıdır. Yaygın olarak baskın biçimde “liberal” değerler etrafında şekillenen bu nüve, toplumsal ve bireysel çıkarların mübareze alanıdır. Geçtiğimiz yüzyıl liberalizm ile refah devletinin bu yöndeki çekişmesine tanık olmuştur. 80 sonrası dünya düzeninde devletler, yoksul ve yoksun kesimler aleyhine olan bu farklılıkları gidermeyi değil, bu kesimleri sessiz ve sakin kılabilmeyi amaçlamaktadır³⁶: Modern toplum, propaganda ve reklamcılık yoluyla ikna toplumdur. Bu artık oldukça büyük birikime sahip bilimsel bilgiye konu olmuş bir alandır. Toplum ne ölçüde ikna edilebilirse, o ölçüde *status quo* yönünde bir düzen sağlanır. Toplumda genel anlamda rutin ve gündelik düzen (güvenlik ve öngörülebilirlik) kurabilen iktidar, toplumsal rıza elde edebilir. Çünkü ortalama bireyin toplumsal düzenden beklediği budur. Ekonomik refah ve istisnaî bireysel şiddet, yani genel güvenlik ve asayiş hali. Bu inancın sağlanması, hukukun rasyonel bir düzen olarak bu genel işleyişi kurabilmesinde yatar. Bu bakımdan adaleti çok yükseklerde aramak pek de sonuca ulaşmayan bir zihin jimnastiği gibi görünüyor.

Klâsik olarak Aristoteles’ten beri gelen sınıflandırmaya göre adalet, denkleştirici adalet, dağıtıcı adalet ve hakkaniyet olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tâbi tutulur ve bunlara sosyal adalet eklenir.

Kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen eşya ve hizmetlerin değiş tokuşunda aritmetik bir eşitlik olarak karşımıza çıkan adalet türü *denkleştirici (düzeltici)* adalettir³⁷. Herkesin, farklı özelliklerine ve durumlarına bakılmaksızın aynı işleme tâbi tutulması, her şeyin herkese eşit olarak paylaşılması

³⁵ Solomon, s. 30.

³⁶ Deleuze, <http://www.korotonomedy.net/kor/index.php?id=6,24,0,0,1,0> (Erişim: 13.01.10)

³⁷ Aral, s. 130; Güriz, Adalet Kavramı, s. 14.

denkleştirici adaletin bir gereğidir. Daha sonraları aritmetik eşitlik hukukî eşitlik olarak, geometrik/oranlı eşitlik ise adaletin ekonomi ve siyasetteki anlaşılış şekli olarak karşımıza çıkmaktadır³⁸. Aslında denkleştirici ya da düzeltici adalet yukarıda bahsedilen “kişisel intikam”ın görünümüdür. Zarar verenin tazminat ödemesi ya da suç işleyenin ceza çekmesi bir yandan denkleştirmeye, öte yandan da düzeltmeye işaret eder³⁹. Bu bakımdan denkleştirici adalet “aritmetik eşitlik esasına göre şekillenmiş *hukuksal liberalizm*”e⁴⁰ denk düşer. Bunun hukukî sonucu, hukuk devletinin en bilinen prensibi olan kanun karşısında eşitlik ilkesidir.

Mutlak aritmetik eşitliği öngören denkleştirici adalete karşılık *dağıtıcı adalet* orantılı bir eşitliğin ürünüdür. Herkese eşit olanın verilmesi, herkesin eşit bir işleme tâbi tutulması, eşitliğin bozulması sonucunu doğuracaktır. Çünkü insanlar her bakımdan eşitsiz doğar ve yaşarlar. Bireyler gerek ihtiyaçları gerekse yetenekleri bakımından farklı konumlarda bulunmaktadır. Bu sebeplerle, herkese ihtiyaç ve yeteneği oranında işlem yapmak dağıtıcı adalet ilkesinin sonucudur⁴¹. Dağıtıcı adalet özellikle birey ile devlet arasındaki ilişkilerde gündeme gelmekte ve “aritmetik eşitlik olarak adaleti” zorlamaktadır. Bu yönüyle de maddî hukuk devletinin, yani sosyal devlet ya da refah devleti denilen devlet tipi, dağıtıcı adaletle ilişkilidir. Dağıtıcı adalet düşüncesi, kapitalizmle de bu yönüyle bağdaşmaz. Çünkü toplumda “tabii” olduğu “söylenen” eşitsizlikleri giderme çabasının bir ürünüdür. Ayrıca ister istemez iktisadî bir devlet müdahalesini öngörür.

Bir üçüncü tür olarak *hakkaniyet* ise artık eşitlik düşüncesinin ötesinde ve tamamen kişinin özel şartlarını dikkate alan bir durumu ifade etmektedir. Örneğin hırsızlık yapmış herkese denkleştirici adalet gereği ceza kanunundaki ilgili norm uygulanmak durumundadır. Verilecek cezanın hesaplanmasında bütün hırsızlara aynı muamele yapılmayacak ve taksir, kast, teşebbüs gibi özel durumlar dikkate alınacaktır. Son noktada ise suçlunun

³⁸ **Özlem**, Adalet, s. 200.

³⁹ **Güriz**, Adalet Kavramı, s. 14.

⁴⁰ **Özlem**, Neoliberalizm, s. 121. (vurgu yazarın)

⁴¹ **Aral**, s. 131; **Güriz**, Adalet Kavramı, s. 13-14.

psikolojisi, ailesi, suçu işlemindeki özel durumlar dikkate alınacak yani hakkaniyete göre karar verilecektir⁴².

Bu türlere 19. yy. sonlarında eklenen *sosyal adalet* fikri, dağıtıcı adalet ile yakından ilişkilidir. Bu düşünce aydınlanmanın rasyonel, özgür, eşit birey kurgusunun çökmesi ve sözleşme özgürlüğüne dayalı sömürünün alt sınıflar üstündeki baskısı sonucunda ortaya çıkmıştır. Çünkü liberal düşünceye göre doğuştan eşit ve akıl sahibi bireyler özgür bir piyasa düzeninde mükemmel bir denge kuracaklardır⁴³. Oysa gerçek hayattaki toplumsal ve ekonomik eşitsizlikler bunun imkânsız olduğunu göstermiştir. Eşitsizliklerin büyümesi, toplumsal huzursuzlukların ve ayrıca çeşitli ideolojilerin doğmasına da yol açmıştır. Sosyal adalet düşüncesi aslında kapitalizmin çalışan sınıflar karşısında vermek zorunda kaldığı bir ödündür. Bu ilke aynı zamanda sosyal devlet düşüncesinin de doğuşuna eşlik etmiştir. Liberalizmin hukuktaki yansımaları olarak yalnızca “kanun önünde eşitlik” ve yaşam, özgürlük, mülkiyetin korunması prensiplerinin toplumdaki eşitsizlikleri daha da derinleştirdiği görülmüştür. Dolayısıyla devlet “nötr” kalmayı bir yana bırakarak çeşitli sosyal hak taleplerine cevap vermek zorunda kalmıştır. Bunun büyük ölçüde demokrasi ile ilişkili olduğu açıktır. Çünkü devlet, halktan vergi ve asker talep edebilmek için, daha önce olmadığı şekilde herkesi vatandaş yapmıştır. Bu da genel oy ilkesinin hayata geçmesi demektir. İktidarda kalabilmek için halk desteğine ihtiyaç duyan hükümetler, sosyal hakları bu desteği kazanmak adına vermeye başlamışlardır. Ancak liberal düşünürlere göre devletin verdiği bu ödümler, özgürlüğe ve mülkiyete yani temel haklara bir saldırı niteliğindedir⁴⁴. Sosyal devlet konusuna aşağıda da tekrar değinilecektir.

Unger’in *formel izonomi*⁴⁵ dediği kanun önünde eşitlik, aslında hukuk devletinin de esasını oluşturmaktadır. Buna göre hukuk devletinde adalet,

⁴² Adaletin türleri ve örnekler için bkz. Aral, s. 130 vd.; Öktem/Türkbağ, s. 69 vd.

⁴³ Ekonomik liberalizmin ayrıntılı bir incelemesi için bkz. Caniklioğlu, Liberalizm 2, s. 7 vd.

⁴⁴ Özlem, Neoliberalizm, s. 118 vd.

⁴⁵ Unger, s. 401.

kanun karşısında eşit muamele görmek şeklinde somutlaşır. Hukuk güvenliği, hukuksal yorum ve ilkeler, kısaca hukukun uygulanmasındaki yeknesaklık ve öngörülebilirlik *formel izonominin* bir parçasıdır. Yukarıda da belirtildiği gibi vergilendirmede esas problem, şekli esaslardan ziyade içeriksel ya da maddî olarak vergi adaletinin nasıl sağlanacağıdır. Vergilendirmenin temelde siyasî ve ekonomik bir tercih problemi olması, içeriksel vergi adaletinin hukuk dışı bir mesele olmasına da yol açar. Bu da doğrudan doğruya siyasî ve ahlâkî tercih problemine bizi geri döndürür.

Bütün bu yaklaşımlar dikkate alındığında, aslında adaletin özündeki tartışmanın “eşitlik” olduğu bir daha görülebilir⁴⁶. Çatışma, özgürlük ve eşitlik arasında cereyan eder. Modern hukuk düzeni, bu problemi büyük ölçüde pozitivizm içinde çözmeye çalışmaktadır. Liberalizmin “nötr”lüğü de buradan gelir. Bu hukukî pozitivizm, asgarî bir tabii hukuku bünyesinde barındırır. Bu da büyük ölçüde insan hakları düşüncesi etrafında somutlaşan liberal değerlerdir. Pek çok hukukçunun “kanun” ve “hukuk” arasında yaptığı ayrımın temeli burada yatar. “Kanuna uygun ve fakat hukuka aykırı” diye sıkça duyduğumuz ifade, hemen çoğu zaman kanunun uygulaması ile varılan sonucun *status quo* ya da hukuk ideolojisi açısından “yanlış” olduğu iddiasıdır.

B. VERGİ ADALETİ

1. Genel Olarak

Yukarıda belirtildiği gibi vergilendirmeye ilişkin olarak yapılmakta olan teknik tartışmalar bir kenara konulduğunda, vergilendirmenin temel olarak “ahlâkî” (moral) ve siyasî bir sorun olduğu görülür⁴⁷. Çünkü kimin, ne kadar ve nasıl vergi vereceği konusundaki bütün düzenlemeler bir iktidar ve malî politika tercihinin işaret eder. Bu tercihlerin bütünü, vergi politikası olarak karşımıza çıkar ve bu politika hukuk yoluyla meşruluk ve işlerlik kazanır. Ayrıca tersinden bakıldığında, haksız ya da haksız olduğu düşü-

⁴⁶ Özcan, Hukuk İdeolojisi, s. 432.

⁴⁷ Green, s. 146.

nülen vergilere karşı çıkma da siyasî bir muhalefet biçimi olarak görülmektedir⁴⁸. Dolayısıyla vergiye ilişkin olarak sürdürülen “adalet” tartışmalarının, modern toplumda siyasî, sosyal ve sınıfsal çekişmenin bir ürünü olduğunu görüyoruz. Bu bakımdan vergi adaleti meselesinin, soyut ve karmaşık bir “felsefi” problem değil, siyasî ve sosyal çekişme alanı olduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü bir hukuk düzeni içindeki “adalet” algısı, ideolojik bir tercihe işaret etmektedir⁴⁹. Ayrıca vergi adaleti, hukuk normlarıyla içi epeyce doldurulmuş bir kavramdır⁵⁰. O hâlde, şimdi hukuk düzenimiz açısından somut olarak vergi adaletinin taşıdığı anlamı ortaya koymaya çalışalım.

Anayasa Mahkemesi vergiye ilişkin olarak önüne gelen davalarda somut olayları incelerken, 1982 Anayasası’nın eşitliğe ilişkin 10. maddesini ve özellikle de 73. maddesini ölçü norm olarak almaktadır. Ayrıca 2. maddede “sosyal hukuk devleti” de bu davalarda esas alınmaktadır. Bilindiği üzere 10. maddede zikredilen kanun önünde eşitlik kavramı ile 73. maddede belirtilen herkesin vergi ödeme yükü altında olması, adaletli ve dengeli dağılım ile malî güce göre vergi ödeneceği ilkeleri, vergi adaleti kavramının da temel unsurlarını oluşturmaktadır.

Vergi hukuku açısından incelendiğinde adalet bazı ilkelerle ortaya çıkmaktadır. Daha doğru bir ifade ile bu ilkeler vergi adaletinin içeriğini oluşturmaktadır. Anayasal vergilendirme ilkeleri olarak verginin genelliği, kamu giderlerinin karşılığı olması, malî güce göre alınması, adaletli ve dengeli dağılım ve verginin kanunîliği ilkeleri sayılabilir⁵¹. Sayılan ilkeler içinde her ne kadar verginin âdilliğinden söz edilmiş olsa da vergi adaletinin tüm bu ilkelerin üstünde yer aldığını söylemek mümkündür. Bu ilkeler ve normlar hukuk devleti ve sosyal devlet içerisinde şekillenmektedir⁵².

⁴⁸ **Özcan**, Vergilendirme, s. 62.

⁴⁹ Belli bir hukuk düzenindeki adalet fikri, “bilgisel yapısı bakımından” ideolojiktir. **Özcan**, Hukuk İdeolojisi, s. 433.

⁵⁰ **Kıranoğlu**, s. 131.

⁵¹ **Karakoç**, Vergi Ödevi, s. 86; **Sönmez/Garip**, s. 51 vd.

⁵² **Yaltı Soydan**, s. 98 vd.; **Akbulut**, s. 92 vd.

Eşitlik ilkesi, (1) hukuk normlarının herkese aynı şekilde uygulanması ve hiç kimsenin istisna tutulmaması (şeklî/denkleştirici adalet)⁵³ ve (2) yükün paylaşılmasında eşit olanlara eşit, eşit olmayanlara eşit olmayan şekilde davranmak⁵⁴ (içeriksel/dağıtıcı adalet) olarak ortaya çıkmaktadır. Bu doğrudan hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. 73. maddeye göre devlet, ancak kamu giderlerini karşılamak amacıyla ve kanunla vergi alabilir. Öyleyse yalnızca eşit davranmak, verginin âdil sayılması için yeterli değildir. Kamu giderinin karşılığı olma, keyfiliği engelleyici bir hüküm olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukuku normlarının uygulanmasında, kanun önünde eşitlik (yani şeklî adalet diyebileceğimiz yaklaşım), sosyal eşitlik yahut denklik (yani içeriksel/maddî adalet) ile tamamlanmaktadır⁵⁵.

Anayasa Mahkemesi vergide genellik ilkesini, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılması ve vergi ödemesi şeklinde tanımlamaktadır. Mahkemeye göre malî güce göre vergilendirme ise verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi⁵⁶ ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır⁵⁷.

Vergi adaleti içinde yer alan genellik, eşitlik ve malî güce göre vergi alınması prensiplerinin çerçevesi, esas itibarıyla Anayasa'nın 2. maddesinde ortaya konan hukuk devleti ve sosyal devlet ile çizilmektedir.

⁵³ **Kıranoglu**, s. 131.

⁵⁴ **Karakoç**, Anayasaya Uygunluk, s. 336.

⁵⁵ **Soydan**, s. 101 vd.

⁵⁶ **Kıranoglu**, s. 139.

⁵⁷ Ay.M. 23.7.2003 gün ve E.2003/48, K.2003/76 (RG. 21.11.2003-25296) Bir başka kararında ise "Genellik ilkesi, herkesin vergi ödemesi gerektiğini anlatır. Bu kural, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, kazandığı servet ya da harcamaları üzerinden vergi alınmasını öngörür." Ay.M. 6.7.1995 gün ve E.1995/6, K.1995/29 (RG. 10.02.1996-22550)

2. Hukuk Devleti İçinde Vergilendirme ve Vergi Adaleti

Hukuk devleti kavramı bugün büyük ölçüde, devletin de tıpkı vatandaşlar gibi hukukla bağlı olduğu, hukukî yaptırımlara tâbi olduğu bir yapı olarak anlaşılmaktadır⁵⁸. Çünkü yönetilenlerin kanuna tâbi olması zaten geleneksel olarak bilinen bir durumdur. Modern devlet, geleneksel meşruluk düzenlerinin parçalandığı bir dönemde filizlenmiştir. Dolayısıyla aslında hukuk devleti düşüncesi büyük ölçüde bir meşruiyet arayışının ürünü olarak karşımıza çıkar. Hukuk, gayrı şahsî ve rasyonel bir düzen tasavvuru olarak siyaseti sınırlar ve iktidarın kamusal meşruiyet üstünden işlemesini temin eder. “Artık [hukuk] içeriğini ve geçerliliğini dinden, geleneklerden ve birbiriyle birleşen grupların anlık uygulamalarından alan bir dizi ilke ve norm olmaktan çıkmış, tüm açıklığıyla, izlenen politikanın ürünü (ve kaçınılmaz olarak aracı) haline gelmiştir.”⁵⁹ Hukuk, bu yeni düzende devletin her şeyidir: meşruiyet sağlar, organizasyon olarak işlemesini sağlayan kuralları koyar; hem kendi içinde hem de toplumla/bireylerle olan bağı kurar.

Modern devlet, sahip olduğu zor kullanma (şiddet tekeli⁶⁰) yetkisi ile birlikte vergi tekeli de ele geçirmiştir. Şiddet tekeli, bireylerin bedenleri üstünde kısıtlama iken vergi, mülkiyet hakkının sınırlandırılması anlamına

⁵⁸ “Hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, yönetilenlere güçlü, etkin ve kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlandığı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterildiği ve adaletli bir hukuk düzeninin gerçekleştirildiği devlettir.” Ay.M. 23.7.2003 gün ve E.2003/48, K.2003/76 (http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1878&content=) Benzer bir tanım için Ay.M. 12.5.2004 gün ve E.2003/106, K.2004/58 Hukuk devleti kavramı için bkz. **Ökçesiz**, s. 17 vd.; **Özlem**, Adalet, s. 12 vd. “Hukuk devleti kendi yaptığı hukukla kendini sınırlandıran devlettir.” **Özlem**, Hukuk Devleti s. 13. Anayasa Mahkemesinin hukuk devleti anlayışı için Yılmaz **Aliefendioğlu**, Hukuk Devleti s. 147 vd. Ayrıca bu konuda geniş kapsamlı bir çalışma için bkz. Mehmet Tevfik **Özcan**, *Modern Toplum ve Hukuk Devleti*, XII Levha Yay., İstanbul, 2008.

⁵⁹ **Poggi**, 2007, s. 40.

⁶⁰ Bu tâbir Weber’in meşhur tanımına dayanır: “Devlet, belli bir arazi içinde, *fiziksel şiddetin meşru kullanımını tekelinde* (başarıyla) *bulunduran* insan topluluğudur.” **Weber**, s. 132.

gelir. Liberal devlet şartlarında mülkiyete yönelik bu sınırlandırma, oldukça hassas bir alana işaret eder. Bilindiği gibi modern liberal devlet, Locke'un kuramında yaşam, özgürlük ve mülkiyet haklarını güvence altına almak maksadıyla kurulmuştur⁶¹. Devlet, bu haklar karşısında sadece koruma ve prensip olarak bu alanlara müdahale etmeme yükümlülüğü altındadır. Dolayısıyla hukuk devleti, mülkiyet hakkının sınırlandırılması niteliğinde olan vergilendirme açısından hayati önem taşır. Bu sebeple vergilendirme, ceza hukukuna benzer biçimde en yüksek hukukî normlarla sınırlandırmaktadır. Ayrıca vergi hukukunda kabul edilen genellik, eşitlik, hukukî güvenlik, geçmişe yürümezlik, kanunîlik gibi (yine ceza hukukunu hatırlatan) ilkeler⁶², hukuk devleti ilkesinden neşet eden yahut hukuk devleti ilkesine hayat veren prensipler olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

Verginin mülkiyet hakkına dokunması, onun *zarurî bir fena*⁶³ olarak tanımlanmasına yol açmıştır. Vergi *fena* olduğuna göre bu fenalığa zaruret ölçüsünde başvurmak mecburiyeti vardır. Ayrıca yine 73. maddeye göre devletin bu fenalığı eşit, dengeli, âdil olarak paylaşırması gereklidir. Yukarıda da belirtildiği gibi hukuk devletinde eşitlik ilkesi, hukuk normlarının herkese aynı şekilde uygulanması ve hiç kimsenin istisna tutulmaması (şeklî/denkleştirici adalet) ve yine yükün paylaşılmasında eşit olanlara eşit, eşit olmayanlara eşit olmayan şekilde davranmak⁶⁴ şeklinde anlaşılmaktadır.

Hukuk devleti ilkesinin vergi hukuku alanındaki yansıması büyük ölçüde şeklî adalete ilişkindir ve prosedüral hukuk devletinin ifadesidir. Kanunîlik, eşitlik, genellik vs. prensipler hep prosedüral hukuk devletinin ürünüdür. Ancak devlet vergi politikası yoluyla toplumdaki gelir ve sosyal duruma müdahale etmeye başladığında, artık maddî hukuk devletinden⁶⁵ söz ederiz. Maddî hukuk devleti, refah devletiyle örtüşmektedir. Çünkü devlet,

⁶¹ **Özcan**, Hukuk Devleti, s. 203

⁶² **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 39 vd.

⁶³ **Karakoç**, Hukuklaşmayan, s. 136. Verginin fenalığı, mülkiyete dokunmasından kaynaklanır. Bu düşüncenin altında, kimsenin, toplum için de olsa kendi mülküne dokunulmasını istemeyeceği yönündeki fikir yatmaktadır.

⁶⁴ **Karakoç**, Anayasaya Uygunluk, s. 336.

⁶⁵ **Özcan**, Hukuk Devleti, s. 222 vd.

sosyal ve ekonomik toplumsal durum karşısında “nötr” kalmamakta ve çeşitli şekillerde bu dengelere müdahale etmektedir.

3. Sosyal Devlet İçinde Vergi ve Vergi Adaleti

Devlet açısından vergi yalnızca kaynak sağlamaya yönelik bir işlem değildir. Vergi ile devlet, dengeli ekonomik kalkınma, gelir dağılımı⁶⁶, bölgesel eşitsizliklerin ve farklılıkların giderilmesi gibi daha farklı amaçlara da yönelmiştir⁶⁷. Sosyal devlet, liberal ve bireyci devletin hak ve özgürlükler sistemini sosyal ve ekonomik haklarla tamamlamaktadır⁶⁸. Ancak liberal teorisyenlerin sosyal adalet kavramına ciddi eleştiriler yönelttiği ve sosyal adalet kavramının politik bir araçtan başka bir şey olmadığını ileri sürdüklerini de belirtmek gerekmektedir⁶⁹. Çünkü vergide adalet kavramı ile vergi yoluyla sosyal adaletin sağlanması oldukça farklı kavramlardır⁷⁰.

Hukukun diğer alanlarında, devlet toplumsal düzeni sağlamak amacıyla hakemlik rolünü üstlenmişken, vergi hukuku alanında aslında siyasî ve gelir sağlama maksadına yönelik olan bir faaliyetini⁷¹ hukukileştirmeye çalışmak-

⁶⁶ “Hükümetlerin gelir dağılımını değiştirmede en yaygın olarak kullandıkları yöntemler artan basamaklı gelir vergisiyle verasetin vergilendirilmesi olmuştur.” **Friedman**, s. 231.

⁶⁷ **Karakoç**, Sosyal Maliye, s. 67; **Kırbaş**, s. 8.

⁶⁸ “Hukuk devleti kavramı nasıl ki burjuvazinin devletle karşıt düşmesinin bir ürünü olmuşsa; ‘sosyal devlet’ kavramı da kapitalist güdümlü sanayileşmenin doğurduğu aşırı eşitsizliklere karşı gelişen tepkilerin bir ürünü olmuştur.” **Özlem**, Hukuk Devleti, s. 20.

⁶⁹ **Erdoğan**, s. 156 vd.; **Friedman**, s. 239 vd. Hatta daha uç bazı görüşler de vardır: “Nozick’e göre, örneğin vergi almak zorla çalıştırmakla, angaryayla aynı şeydir. Çünkü devletin insanların kazançlarından vergi adı altında pay alması; bir kişinin çalışma zamanından bir bölümü başkalarının amaçları için gasp etmesi anlamına gelir. (...) Başkalarının yararı için bir kişiyi çalışmaya zorlamak adaletsizliktir. (...) Vergilerle finanse edilen sosyal refah programları, devlet yardımları vd. insanların ve onların eylemlerinin başkaları tarafından sahiplenilmesinden başka bir şey değildir.” **Özlem**, Neoliberalizm, s. 119.

⁷⁰ **Karakoç**, Sosyal Maliye, s. 66.

⁷¹ **Karakoç**, Hukuklaşamayan, s. 136 vd.

tadır. Yani temelde bu işlem -vergi salma ve tahsil etme- hukukî değil siyasî bir faaliyettir. Üstelik buna sosyal devlet olmak vasfının eklenmesi zorunlu bir unsur değildir. Sözgelimi, liberal teori açısından bakıldığında, vergi yalnızca devletin üstlendiği güvenlik hizmetinin finanse edilmesi amacına yöneliktir; yoksa gelirin paylaşılması devletin üstüne vazife değildir⁷². Öyleyse ilk soruyu belki bu noktada ortaya koymak gerekmektedir: Devlet neden vergi alır? Bu soruya bizim anayasamızın verdiği iki cevap vardır: kamu giderleri için gelir temin etmek ve toplumsal geliri yeniden paylaş-tırmak. Problemin kaynağı olan ikinci cevap, anayasada zikredilen sosyal devlet içerisinde yatmaktadır.

Sosyal devlet, düşüncesi 1929'da başlayan büyük bunalım dönemi ve sonrasında liberal iktisadın “görünmez el” varsayımının çöküşüyle birlikte giderek güçlenmiştir. “Bu yeni anlayış, liberal devletin ekonominin doğal kanunlarının sağlayacağı kendiliğinden düzen kavramının karşısına, devlet müdahalesi ile sağlanacak toplumsal düzen kavramını getirmiştir⁷³.” Aslında sosyal devlet düşüncesinin yaygınlaşmasındaki en önemli etken kapitalizmin kilitlenmesidir. Geniş nüfus kesimlerinin alım gücünün önemli oranda düşmesi, üretim fazlasına yol açmıştır. Anılan dönem ABD’de reklamcılık ve propaganda tekniklerinin de önemli ölçüde geliştiği bir dönemdir⁷⁴. Bunalımın aşılabilmesi için devlet geniş nüfus kesimlerini ekonomik olarak destekleyici politikalar üretmiştir. Ancak sosyal devlet daha çok Avrupa’da güç kazanmış olan bir düşünce ve uygulamadır.

Vergi hukuku alanında sosyal devletin temel amacı sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması olarak ortaya konmaktadır⁷⁵.

⁷² **Friedman**, s. 231 vd.

⁷³ **Yüzbaşıoğlu**, s. 38.

⁷⁴ Bu tekniklerin gelişiminde Freud’un yeğeni olan Edward L. Bernays’ın büyük etkisi vardı. Daha ayrıntılı bilgi için Bernays’ın şu eserlerine bakılabilir: Edward L. Bernays, *Propaganda*, 1928, <http://www.whale.to/b/bernays.pdf>, (10.05.2012); Edward Bernays, “The Engineering of Consent”, *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, Vol. 250, Communication and Social Action (Mar., 1947), pp. 113-120.

⁷⁵ **Çağan**, Demokratik, s. 138; **Karakoç**, Anayasaya Uygunluk, s. 337.

Bu aynı zamanda ekonomik bakımdan güçsüz olan bireylerin korunması düşüncesini de içermektedir⁷⁶. Sosyal devlet vergilendirme açısından, hukuk devletinden farklı olarak dağıtıcı adalet (dikey adalet) sorunuyla ilgilenmektedir⁷⁷. Anayasa açısından bakıldığında hukuk devleti ve sosyal devlet anlayışları birleştirilmiş ve sosyal hukuk devleti olarak ifade edilmiştir. “Türkiye Cumhuriyeti (...) *sosyal* bir hukuk devletidir.” (Any. m. 2)

Anayasa Mahkemesine göre, sosyal devlet, kişinin doğuştan sahip olduğu yaşama hakkını onurlu bir biçimde sürdürme, maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanmasını sağlar. Mahkemeye göre sosyal devletin görevi, güçsüzleri koruyarak sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamaktır⁷⁸. Yine Anayasa Mahkemesine göre sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözetken kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği ve sosyal adaleti sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için önlemler alarak çalışanları koruyan, millî gelirin âdil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir⁷⁹.

Sosyal hukuk devleti anlayışı aslında temel bir vergilendirme ilkesi olan Edinburg kuralı⁸⁰ ile bağdaşmamaktadır. Çünkü “sosyal hukuk devleti anlayışında vergilendirme ile gelir ve varlığın yeniden dağıtılması dolayısıyla görece eşitlik durumunun değiştirilmesi öngörülmektedir.”⁸¹ Hâlbuki

⁷⁶ Çağan, Demokratik, s. 138.

⁷⁷ Aliefendioğlu, Vergilendirmenin Sınırları, s. 234; Sönmez/Ayaz, s. 100.

⁷⁸ Ay.M. 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K.1991/3 http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=968&content= (15.04.2013)

⁷⁹ Ay.M. 28.3.2001 gün ve E. 1999/51, K.2001/63. http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1621&content= (15.04.2013)

⁸⁰ “Leave them as you find them.” kuralı, vergilendirmeye ilişkin olarak kabul edilen temel bir ilkedir. *Edinburgh Review of 1833*’te “No tax is a just tax unless it leaves individuals in the same relative condition in which it finds them.” (Bireyleri, vergilendirme öncesi içinde buldukları aynı görece şartlar altında bırakmayan hiçbir vergi, âdil bir vergi değildir.) şeklinde geçmektedir. Walker, s. 491.

⁸¹ Kaneti, s. 28.

bu, vergilendirme yoluyla zenginliğin yeniden paylaşılmasına piyasa dışı yoldan⁸² müdahale edilmesi anlamında gelir. Sosyal devlet ya da refah devleti olarak anılan bu politika biçimi, 1970’li yıllardan itibaren Reagan ve Thatcher tarafından uygulamaya konan politikalarla birlikte geriletilmiştir⁸³. Bugün, vergilendirmenin toplumda ekonomik eşitsizlikleri giderme ya da daha düşük gelir seviyesindekileri korumaya yönelik bir işlevi olup olmadığı tartışmaya açıktır.

Anglo-Amerikan düşüncesinde kullanılan yatay ve dikey adalet kavramları da hukuk devleti ve sosyal devlet ile ilişkilidir⁸⁴. Yatay adalet, benzer durumda olanların eşit işleme tâbi tutulmasını; dikey adalet ise eşit durumda olmayan, farklı şartlar taşıyan kişilere eşitsizlikleri oranında farklı davranılmasını ifade etmektedir⁸⁵. Bu bakımdan, hukuk devleti yatay adalet kavramına tekabül ederken, sosyal devlet dikey adaleti karşılamaktadır. Yine yatay adalet, hukuk devletinin kanun önünde eşitlik ilkesi ile ilişkili olduğu ölçüde şekli adalete ilişkin bir nitelendirme değildir. Dikey adalet ise sosyal devletin çıkışı noktasını mevcut eşitsizlikler oluşturduğu için bunları dengelemek anlamında maddî içeriksel bir ilke olarak karşımıza çıkar.

Malî güce göre ödeme ilkesi de sosyal devlet ve dolayısıyla dikey adalet kavramını yansıtan bir ilkedir. Eşit malî güce sahip olanların aynı miktarda vergi ödemesi de yatay adalet kavramının bir sonucudur⁸⁶. Bu noktada dolaylı ve dolaysız vergiler açısından adalet sorunu gündeme

⁸² “Refah devleti üretim sürecinde ortaya çıkarılan değerlerin tüketim sürecindeki kullanımına devletin yeniden paylaşırması suretiyle ekonomi dışı (siyasal ve hukuksal) müdahalede bulunmaktadır.” **Özcan**, Vergilendirme, s. 73. Bu tam da *Friedman* gibi liberal düşünürlerin şiddetle karşı çıktığı bir yaklaşımdır. *Friedman*’a göre devletin piyasaya yeniden paylaşırma yönünde müdahalesi, refah ve eşitliği artırırken özgürlüğü yok etmektedir. **Friedman**, s. 9 vd.

⁸³ **Kazgan**, s. 89 vd.

⁸⁴ **Sönmez/Ayaz**, s. 78.

⁸⁵ **Çağan**, Demokratik, s. 139; **Karakoç**, Anayasaya Uygunluk, s. 336-337. Yatay adalet kavramı, gerçekçi olmadığı ve belirlenmesi imkânsız bir durum olduğu için eleştirilen bir kavramdır. Bkz. **Özbakan**, s. 100 vd.

⁸⁶ **Aliefendioğlu**, Vergilendirmenin Sınırları, s. 75.

gelmektedir. Bilindiği gibi dolaylı vergiler bakımından eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesi neredeyse imkânsızdır. Ancak Katma Değer Vergisi gibi bazı vergilerde, lüks tüketim mallarıyla zorunlu tüketim maddeleri arasında oran farklılaştırılmasına gidilerek bir parça denge sağlanmak istenmiştir⁸⁷. Ayrıca vergilendirmenin gelirden ziyade harcamalar üstünden yapılması gerektiği ileri sürülmektedir⁸⁸. Çünkü gelir üstünden alınan vergiler büyük sorunları ve dengesizlikleri beraberinde taşımaktadır. Bu bakımdan Karakoç'a göre malî güç kriteri, yalnızca gelir açısından değil harcama ve servet ile birlikte düşünülmelidir⁸⁹.

Bu kavramlar anayasa yargısı açısından değerlendirildiğinde özellikle dikey adalet açısından bazı sorunlar gündeme gelmektedir. Sosyal adalet yani dikey adalet ilkesi, hukukîlik denetiminin aşılıp yerindelik denetimine dönüşmesine yol açabilecek niteliktedir⁹⁰. Yukarıda da ifade edildiği üzere sosyal adalet, normun maddî içeriğine ilişkin bir kavramdır ve çoğu kez hukukî bir nitelik taşımaz. Bu bakımdan vergi hukuku normlarının dikey adalet anlamında üst normla ilişkisinin incelenmesi hukukî değil siyasî, toplumsal ve psikolojik kriterlere tabidir.

Anayasanın hükümlerinden hareket ettiğimizde yani pozitif hukuk içinde, verginin bir ödev olarak düzenlendiği ve bu ödevin sınırlarının hukuk devleti ve sosyal devlet ile çizildiği görülmektedir⁹¹. Bu kapsamda vergi devlet tarafından, egemenlik yetkisinin bir sonucu olarak herkese yüklenmiş bir ödevdir⁹². Devlet vergiler yoluyla öncelikle gelir elde etmeyi yani devlet faaliyetlerini finanse etmeyi amaçlamaktadır. Bununla birlikte gelir payla-

⁸⁷ **Kırbaş**, s. 6.

⁸⁸ **Karakoç**, Vergi Ödevi, s. 88.

⁸⁹ “Mali güç, gelir, servet ve harcama kapasitesidir. Mali güce göre vergilendirme ilkesinin sadece ve yalnızca gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin bir ilke olarak nitelendirilmesi bu ilkeye aykırıdır. Harcama vergileri de, servet vergileri de mali güce göre vergilendirme ilkesine göre alınan/alınması gereken vergilerdir.”
Karakoç, Vergi Ödevi, s. 88.

⁹⁰ **Kumrulu**, s. 158.

⁹¹ **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 4 vd; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 39 vd.

⁹² **Çağan**, Vergilendirme Yetkisi, s. 4; **Uluatam/Methibay**, s. 17.

şımını sağlamak, ekonomik farklılıkları asgariye indirmek ve alt gelir düzeyinde yaşayan insanların durumlarını iyileştirmeyi de amaçlamaktadır⁹³. Bu da “maliye politikasının sosyal amacı” olarak nitelendirilmektedir. Devlet, kendine gelir temin etmekten başka, ekonomik paylaşımı sağlamak yani hukukî/yargısal adaletin dışında bireyler arasındaki ekonomik eşitsizlikleri asgariye indirmek anlamında da adaleti sağlamak görevini üstlenmiştir.

SONUÇ

Devletin vergi konusundaki bu yetkisinin, hak ve sınırlarının temeli nedir? Kullanılan kavramların (hukuk devleti, sosyal devlet, eşitlik, genellik vs.) temelinde yatan anlam ne olabilir? Mülkiyetin bir doğal/temel hak haline getirilmesi ve ardından modern devletin toplumun her alanını kontrol etmek, düzenlemek yönündeki iradesi bu süreci başlatmıştır. Locke, mülkiyet hakkının temel bir hak olduğunu ilân ederek, onu yaşamak ve özgür olmakla eşdeğer kılmış ve kutsallaştırmıştı⁹⁴. Hatta bireyin yaşamı ve özgürlüğü, onun mülkü olduğu ölçüde, mülksüzlük de esaret ve ölüm anlamına gelmekteydi⁹⁵. Locke’ta sosyal sözleşme ile kurulan devletin tek gerekçesi yargısal faaliyette bulunmak ve mülkiyeti korumaktır⁹⁶. Yani devlet, bireyin mülkiyet hakkına dokunamayacak, sadece onu koruyacaktır. Bu mülkiyet yalnızca mallara ilişkin değildir; yaşama ve özgürlük de bireyin malik olduğu nesnelere zümresindedir ve bireyin bunlar üzerinde mutlak bir tasarruf yetkisi vardır. Buradan yola çıkınca vergi talep eden devletin hiç de hoş bir görüntüsü yoktur (vergi fenadır). Öyleyse ilk veriye ulaşmaktayız; mülkiyet hakkına müdahale kötü bir şeydir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına ilişkin vergi kötü bir şeydir. Ancak mülkünün güvenliği için sosyal sözleşmeyi yapan ve devleti kuran birey, kendisi kadar herkesin de aynı kurala tâbi olması ve katkı sunması şartıyla (genellik+eşitlik) devletin giderlerine en

⁹³ **Aliefendioğlu**, Vergilendirmede Adalet, s. 243.

⁹⁴ **Öktem/Türkbağ**, s. 157.

⁹⁵ **Zelyut Hünler**, s. 62; **Yumer**, s. 112.

⁹⁶ **Güriz**, Hukuk Felsefesi, s. 204.

asgarî düzeyde katılmayı kabullenmiştir. Tartışma bu noktadan sonra başlamaktadır. Toplumsal (ekonomik) eşitlik adına ve devlet gelirlerinin bu yönde yeniden paylaşılması yoluyla ekonomiye piyasa dışı yoldan müdahale edilmektedir.

Sosyal devlet, aslında hemen tamamı serbest piyasa ekonomisine yönelmiş modern liberal hukuk devletlerinde, belli bir malvarlığı edinememiş toplumsal kesimlerin ve bireylerin⁹⁷, mülk sahiplerine yönelik piyasanın huzurunu bozmalarını engellemek ve onlardan gerekli ölçülerde istifade edebilmek için süslenip püslenmiş geçici bir ideale benzemektedir. Ayrıca tüketim, kapitalizmin esaslı bir unsurudur. Yeterli talep ve tüketim yoksa sistem kilitlenmektedir. Dolayısıyla, sosyal devlet içinde devletin gelirleri yeniden paylaşılması, hakkı olana hakkının verilmesi gibi değil de mülk sahibinin güvenliği ve huzuru için kalabalıklara -aslında hak etmedikleri- bir sus payının verilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Tam da bu sebeple, devletin özellikle vergiler yoluyla böyle bir paylaşırma vazifesini üstlenmesi liberal düşünürlerin eleştiri konusu olmuştur.

Sürüp giden bu tartışmayı uluslararası ilişkiler göz önüne alınmadan anlamak mümkün değildir. Vergilendirme her ne kadar ulusal egemenlik konusu gibi ele alınsa da gelinen nokta uluslararası ekonomik ve siyasî yükümlülükler, devletin sosyal amaçlı müdahalelerini kısıtlamaktadır. Ya da bu tip harcamalar, çalışan sınıfların durumlarını iyileştirmek yerine, geçici ve belirsiz tipte yardım dağıtımına dönüşmektedir. Sosyal devlet, ahlâkî bir yükümlülük ya da hayırseverlik anlayışı ile hareket edemez. Geçici ve belirsiz sosyal yardımlar yerine sosyal ve ekonomik eşitlik yönünde hukukî güvencelerin getirilmesi gerekir.

⁹⁷ Locke'un özgürlük ve eşitlik prensibini belli bir sınıfa yönelik olarak ileri sürdüğünü de unutmamak gerekir. "Locke; yaşam, özgürlük ve mülkiyeti *akıllı varlıklar* olarak tüm insanlar için doğuştan hak sayarken; 1689 restorasyonundan sonra, kendisi 1697'de Ticaret Komisyonu üyesi iken, işçi sınıfının erdemden yoksun olduğunu, o yüzden akıllı sayılamayacağını ve yurttaş sayılmaması gerektiğini ifade ediyordu." **Özcan**, Neoliberalizm, s. 397.

Kaynakça

- Akbulut**, Ali Rıza; “Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, (Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 260, Nisan 2003, s. 87-98).
- Aliefendioğlu**, Yılmaz; “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları- Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi”, Ünal Tekinalp’e Armağan, Cilt: III, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2003, s. 221-244), (Vergilendirmede Adalet).
- Aliefendioğlu**, Yılmaz; “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları”, (Danıştay Dergisi, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981, s. 67-85), (Vergilendirmenin Sınırları).
- Aliefendioğlu**, Yılmaz; “Türk Anayasa Mahkemesi’nin Hukuk Devleti Anlayışı”, (Hukuk Devleti, Haz. Hayrettin Ökçesiz, HFSA, S: 4, İstanbul 1998, s.147-167), (Hukuk Devleti).
- Aral**, Vecdi; Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1983.
- Bauman**, Zygmunt; Yasa Koyucular ile Yorumcular, 2. Baskı, Çev. Kemal Atakay, (Metis Yay.), İstanbul 2003.
- Bröckling**, Ulrich; Disiplin- Askeri İtaat Üretiminin Sosyolojisi ve Tarihi, Çev. Veysel Atayman, (Ayrıntı Yay.), İstanbul 2001.
- Caniklioğlu**, Meltem; Liberalizm 2, (BDS Yayınları), İstanbul 1996.
- Christians**, Allison; “Sovereignty, Taxation and Social Contract”, (Minnesota Journal Of Int’l Law, Vol. 18: 1, Y: 2009, pp. 99-153).
- Çağan**, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, (AÜHFD, Cilt: XXXVII, Sayı.14, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1980, ss.129-151), (Demokratik).
- Çağan**, Nami; Vergilendirme Yetkisi, (Kazancı Hukuk Yayınları), İstanbul 1982. (Vergilendirme Yetkisi).

- Elias**, Norbert; Uygarlık Süreci II, 3. Baskı, Çev. Erol Özbek, (İletişim Yay.), İstanbul, 2007.
- Erdoğan**, Mustafa; “Adalet ve ‘Sosyal Adalet’”, Liberal Toplum-Liberal Siyaset, (Siyasal Kitabevi), Ankara Ekim 1998, s. 153-162.
- Foucault**, Michel; İktidarın Gözü Seçme Yazılar-4, Çev. Işık Ergüden, (Ayrıntı Yay.), İstanbul, 2003.
- Friedman**, Milton; Kapitalizm ve Özgürlük, 2. Baskı, Çev. Doğan Erberk ve Nilgün Himmetoğlu, (Plato Yay.), İstanbul, 2011.
- Fülberth**, Georg; Kapitalizmin Kısa Tarihi, Çev. Sadık Usta, (Yordam Kitap), İstanbul, 2010.
- Giddens**, Anthony; Ulus Devlet ve Şiddet, Çev. Cumhur Atay (Kalkedon Yay.), İstanbul 2008.
- Deleuze**, Gilles; “Denetim Topluları”, Çev. Ulus Baker, <http://www.korotomedy.net/kor/index.php?id=6,24,0,0,1,0> (Erişim: 13.01.10)
- Green**, Ronald M.; “Ethics and Taxation: A Theoretical Framework”, (The Journal of Religious Ethics, Vol. 12, No. 2 (Fall, 1984), pp. 146-161).
- Güriz**, Adnan; “Adalet Kavramı”, (Anayasa Yargısı Dergisi, Sayı 7, Yıl 1990, s. 13-20), (Adalet Kavramı).
- Güriz**, Adnan; Hukuk Felsefesi, (Siyasal Kitabevi), Ankara 1999, (Hukuk Felsefesi).
- Zelyut Hünler**, Solmaz; Dört Adalı Hobbes- Locke- Berkeley- Hume, (Paradigma Yayınları), İstanbul 2003.
- Kaneti**, Selim; “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, (İktisat ve Maliye, Cilt: XXXI, Sayı:1, Nisan 1984, s. 27-33).
- Karakoç**, Yusuf; “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Ed. F. Yenisey, G. Güneş ve Z. E. Şirin, IIX Levha Yay., İstanbul, 2012, s. 83-98), (Vergi Ödevi).

- Karakoç**, Yusuf; “Hukuklaşamayan Bir Alan: Vergi Mevzuatı- Vergi Hukuku”, (HFSA, Sayı:14, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2005, s. 135-142), (Hukuklaşamayan).
- Karakoç** Yusuf; “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, (Anayasa Yargısı, S.13, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 1996, s. 249-361), (Anayasaya Uygunluk).
- Karakoç**, Yusuf; Sosyal Maliye, (DEÜ Yay.), İzmir, 1995 (Sosyal Maliye).
- Kazgan**, Gülten; Küreselleşme ve Ulus-Devlet - Yeni Ekonomik Düzen, 3. Baskı, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay.), İstanbul, 2002.
- Kıranoğlu**, Tülin; “Vergi Adaleti”, (Vergi Sorunları, Sayı:174, Mart 2003, s.129-143).
- Kırbaş**, Sadık; “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, (Sayıştay Dergisi, Sayı: 3, Ocak-Mart 1991, Ankara 1991).
- Kumrulu**, Ahmet G.; “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, (Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt: XXXVI, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1979, s.147-162).
- Milton** Friedman; Kapitalizm ve Özgürlük, 2. Baskı, Çev. Doğan Erberk ve Nilgün Himmetoğlu, (Plato Yay.), İstanbul, 2011.
- Yüzbaşıoğlu** Necmi; “Anayasa ve Ekonomi”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Ed. F. Yenisey, G. Güneş ve Z. E. Şirin, IIX Levha Yay., İstanbul, 2012, s. 33-58).
- Oestreich**, Gerhard; Neosticism and the Early Modern State, (Trans. David McLintock, Cambridge University Pres), USA 2008.
- Ökçesiz** Hayrettin; “Hukuk Devleti”, (Hukuk Devleti, Haz. Hayrettin Ökçesiz, HFSA, Sayı: 4, İstanbul 1998, s.17-35).
- Öktem**, Niyazi/Ahmet Ulvi Türkbağ; Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet, (Der Yay.), İstanbul 2001.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu** Ahmet/**Çağan** Nami; Vergi Hukuku, 12. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2005.

- Özbakan**, A. Nil; “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi”, (Vergi Dünyası, Sayı: 202, Haziran 1998, s.100-103).
- Özcan**, Mehmet Tevfik; “Hukuk İdeolojisi: Adalet Sorununa Sosyolojik Bir Yaklaşım”, (Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, Haz. Hayrettin Ökçesiz, Alkım Yay., İstanbul, 1997, s. 432-453), (Hukuk İdeolojisi).
- Özcan**, Mehmet Tevfik; “Neoliberalizmden Sonra Hukuk Devleti”, (Ankara Barosu Uluslararası Hukuk Kurultayı 2008, Cilt: I, Ankara Barosu, Ankara, 2009, ss. 394-406), (Neoliberalizm).
- Özcan**, Mehmet Tevfik; “Vergilendirme, Politika ve Hukuk”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Ed. F. Yenisey, G. Güneş ve Z. E. Şirin, İIX Levha Yay., İstanbul, 2012, s. 59-80), (Vergilendirme).
- Özcan**, Mehmet Tevfik; Modern Toplum ve Hukuk Devleti, (XII Levha Yay.), İstanbul, 2008 (Hukuk Devleti).
- Özlem**, Doğan; “Adalet ve Görecilik”, (HFSA, Sayı: 9, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2004, s.199-205), (Adalet).
- Özlem**, Doğan; “Hukuk Devletini Sosyal Devlet İçinde Düşünmek”, (Doğu Batı: Hukuk ve Adalet Üstüne, Sayı: 13, Yıl: 4, Ankara, Kasım-Aralık-Ocak 2000-1, s. 9-23), (Hukuk Devleti).
- Özlem**, Doğan; “Neoliberalizm ve Adaleti”, (HFSA, Sayı: 13, İstanbul Barosu Yay., 2005, İstanbul, s. 117-122), (Neoliberalizm).
- Pelin**, İbrahim F.; “Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik”, (İÜHFM, Yıl: 1, Sayı: 4, Teşrinisani 1935, s. 401-406).
- Pierson**, Christopher; Modern Devlet, Çev. Dilek Hattatoğlu, (Çiviyazıları), İstanbul, 2000.
- Poggi**, Gianfranco; Devlet- Doğası, Gelişimi, Geleceği, Çev. Aysun Babacan, İstanbul (Bilgi Üniversitesi Yay.), İstanbul, 2007.
- Solomon**, Robert C.; Adalet Tutkusu, Çev. Ertuğ Altınay, (Ayrıntı Yay.), İstanbul, 2004

- Soydan**, Billur Yatlı; “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 119, s. 98-118).
- Sönmez**, Erdal/Garip Ayaz; Vergi Yargısı, (Oluş Yayıncılık), Ankara 1999.
- Thompson**, John B.; Medya ve Modernite, Çev. Serdar Öztürk, (Kırmızı Yay.), İstanbul 2008.
- Uluatam**, Özhan/Yaşar Methibay; Vergi Hukuku, 5. Baskı, (İmaj Yayınevi), Ankara 2001.
- Walker**, Francis Amasa; Political Economy, 3rd Edition, (Macmillan), London 1892.
- Weber**, Max; Sosyoloji Yazıları, 8. Baskı, Çev. Taha Parla, (İletişim Yay.), İstanbul 2006.
- Wiesner-Hanks**, Merry E.; Erken Modern Dönemde Avrupa, Çev. Hamit Çalışkan, (İş Bankası Yay.), İstanbul 2009.
- Yumer**, Rıdvan; “Hayek’çi Liberalizmin Temel İlkesi”, (Sosyal ve Siyasal Teori/Seçme Yazılar, Der. Atilla Yayla, Siyasal Kitabevi, Ankara 1993, s. 108-120).
- Yüzbaşıoğlu**, Necmi; “Anayasa ve Ekonomi”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Ed. F. Yenisey, G. Güneş ve Z. E. Şirin, IIX Levha Yay., İstanbul, 2012 s. 33-59).