

VERGİLEMEDE ADALET NORMUNUN ÇEŞİTLİ ÜLKE ANAYASALARINDAKİ GÖRÜNÜMÜ*

Feride Bakar

Uludağ Üniversitesi

Araş. Gör.

E-mail: feridebakar@uludag.edu.tr

Adnan Gerçek

Uludağ Üniversitesi

Doç. Dr.

E-mail: agercek@uludag.edu.tr

Fulya Mercimek

Uludağ Üniversitesi

Araş. Gör.

E-mail: fulyamer@uludag.edu.tr

Özet

Adil bir vergi düzeninin sağlanması yüzyıllardır tartışılan bir konu olmuştur. Vergileme adalet normuna vurgu yapan düzenlemeler öncelikli olarak evrensel bildirgelerde yer almış ve daha sonra anayasal düzenleme haline gelmiştir. Vergilemede adalet normu anayasal statüde eşitlik ve ödeme gücü ilkeleri ile somutlaşmıştır.

Dünya'nın tüm kıtalarından seçilen ve farklı hukuk sistemlerine sahip 30 ülke anayasasının incelenmesi sonucunda; bunların 12 tanesinde vergilemede ödeme gücü ilkesine, 8 tanesinde vergilemede eşitlik ilkesine ve 9 tanesinde de vergilemede adalet ilkesine açıkça yer verildiği görülmüştür. Türkiye'de ise "mali güç" adı altında ödeme gücü ilkesi açıkça düzenlenmiş iken, vergilemede eşitlik ilkesine dolaylı olarak ve adalet ilkesine de muğlak bir şekilde yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergileme İlkeleri, Vergilemede Adalet, Vergilemede Eşitlik, Ödeme Gücü.

* Bu çalışma Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu Başkanlığı tarafından KUAP(i)-2012/68 nolu proje kapsamında desteklenmektedir.

Alan Tanımı: Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi
APPEARANCE OF JUSTICE NORM IN TAXATION IN
CONSTITUTIONS OF VARIOUS COUNTRIES

Abstract

Establishing a fair tax scheme has been discussed as a topic in many years. Arrangements which emphasize justice norm in taxation have taken place primarily in universal declarations and then have become constitutional regulations. Justice norm in taxation materialize with principles of equality and ability to pay in the constitutional status.

As a result of analysis of the 30 countries' constitutions which selected from all the continents of the Earth and have different legal systems, we observed that the principle of ability to pay taxation has been given clearly stated in 12 of these, the principle of equality in taxation has been given clearly stated in 8 of these, and also principle of justice in taxation has been given clearly stated in 9 of these. Although principle of ability to pay taxation has been clearly arranged as a name of financial liability, the principle of equality in taxation given as indirectly and also the principle of justice in taxation given as vague in Turkey.

Keywords: *Tax, Principles of Taxation, Justice in Taxation, Equality in Taxation, Ability to Pay.*

JEL Code: K34, H21

1. GİRİŞ

Vergilemede adalet normunun sağlanması ödeme gücü ve eşitlik ilkeleri ile ilgilidir. Birçok ülke anayasasında, o ülkenin sahip olduğu hukuk düzeni anlayışına paralel olarak bu ilkelere farklı şekillerde yer verildiği görülmektedir. Anayasalarda ödeme gücü – eşitlik – adalet ilkelerinin kendi aralarındaki etkileşim de dikkate alınarak açıkça veya zımnî olarak düzenlenmesi, bunların koruma altına alınması açısından önemlidir.

Bu çalışmada vergilemede ödeme gücü – eşitlik – adalet ilkelerinin gelişimi ve birbirleriyle olan etkileşimi incelendikten sonra, çeşitli ülke anayasalarında bu ilkelerin durumu ortaya konulmuştur. Karşılaştırmalı olarak yapılan değerlendirme sonucunda, çeşitli ülke anayasalarında vergilemede adalet normunu sağlamaya yönelik olarak hangi ilkelere vurgu yapıldığı belirlenmiştir. Bu

tespitlere göre, yeni anayasa yapım sürecinde Türkiye için somut çıkarımlar ve öneriler sunulmuştur.

2. VERGİLEMEDE ADALET NORMUNUN İÇERİĞİ

Hukukun asıl amacı adaleti sağlamak olduğuna göre, vergi hukukunun amacı da vergilemede adalettir. Vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi tek bir araçla ve kolayca ulaşılabilecek bir olgu değildir. Bu nedenle anayasalarda doğrudan doğruya adalet ilkesinin düzenlenmesinden çok, bu norma ulaşmayı sağlayan ödeme gücü ve eşitlik gibi somut ilkelere yer verilmiştir. Dolayısıyla ödeme gücü, eşitlik ve adalet, birbirini tamamlayan ve vergilemede soyut adalet normunu gerçekleştiren ilkelerdir.

2.1. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi

Ödeme gücü ilkesi sosyal devletin vergileme alanındaki görünümü olarak eşitlik ve adalet ilkeleriyle etkileşim içerisinde gelişen bir vergileme ilkesidir (Budak, 2010: 10). Adalet ekseninde tüm mükelleflerin asli anayasal haklarından biri vergilerin ödeme gücüne göre oransal dağılımıdır (Deak, 2000: 111). Ödeme gücü ilkesinin uygulanması verginin ekonomik bir değer üzerine oturtulması ve bireylerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınması; yani verginin, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına bakılarak eşit olmayanlar arasında bir denge gözetilerek toplanması anlamına gelir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2013: 20).

Felsefi anlamda vergileme olgusunun tartışılmaya başlanması; adalet, eşitlik, ödeme gücü ilkelerinin bütünlüğü içinde gelişmiştir. Bu husus İbni Haldun'un 1377'de kaleme aldığı ve "vergilemenin temel kurallarından" bahsettiği Mukaddime adlı eserde görülmektedir. Bu esere göre vergi; bütün mükellefler arasında, dürüstlük, adillik ve eşitlik kurallarına göre, hiç kimseyi asil ve zengin olduğu veya yönetici yakınlığı nedeniyle vergi dışı bırakmadan ve en önemlisi herkesin "ödeme güçlerini aşmayacak" şekilde alınmalıdır. Burada vergilemede adalet, eşitlik, genellik ilkeleri bütünlüğü içerisinde ödeme gücü ilkesine ayrıca ve önemle vurgu yapılmaktadır (Gökbunar, 1998: 181).

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin anayasal gelişimi ilk kez 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde yer almıştır. Bildirinin 13. maddesine göre: "kamu gücünün sürdürülmesi ve yönetimin giderleri için bir genel vergi kaçınılmazdır; bu vergi tüm yurttaşlar arasında "gelirlerine uygun" olarak eşit bir

biçimde bölüşülmelidir.” Bu madde ile ilk kez verginin ödeme gücü ile orantılı olarak vatandaşlar arasında eşit dağıtılması gerekliliği düzenlenmiştir (Lang, 2000: 9). İlk kez 1947 yılında İtalyan Anayasası’nda görülen “ödeme gücü” ilkesinin çeşitli tartışmalara rağmen günümüz anayasalarında da yer aldığı görülmektedir (Erginay, 1974: 52).

2.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi, vergi kanunları önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınmasını gerekliliğini vurgulayan anayasal bir ilkedir (Çağan, 1982: 148). Hukuk devletinin temellerinden olan kanunların genelliği ilkesi anayasaya eşitlik ilkesi ile yansır; bu iki ilke birlikte düşünülmelidir (Kumrulu, 1979: 155). Bu görünüm vergilemede “şekli hukuki eşitlik” gereğidir. Vergilemede “maddi hukuki eşitlik” ise mükelleflerin kendi aralarındaki eşitsizliklerin dikkate alınarak onlara, mutlak değil nispi olarak eşit davranılmasını gerektirir (Çağan, 1982: 148).

Eşitlik ilkesi vergileme alanında ödeme gücü ekseninde kabul edilmiştir. Bu durum hukuki perspektifte de günümüz modern devletlerinin neredeyse tümünde anayasal ve yasal görünüme bürünmüştür (Çomaklı, Gödeklı, 2011: 13). Başlıca göstergeleri; gelir, harcama ve servet olarak kabul edilen ödeme gücü ilkesi aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergilemede eşitliği gerçekleştirmede kullanılacak yöntem mali gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması (yatay eşitlik), mali gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması (dikey eşitlik) uygulamasıdır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2013: 22). Vergilemede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılması anlamına gelen vergi adaleti düşüncesinden gelişmiştir (Çağan, 1982: 148).

Vergilemede eşitlik ilkesinin anayasal tarihi ABD’nin kurulması ve anayasal gelişimine kadar uzanmaktadır. Amerikan bağımsızlık devrimi kökeninde eşitlik düşüncesi ve vergiye karşı gösterilen isyanlar yatmaktadır. İngiliz hükümetinin Amerikan kolonilerine yeni vergiler (stamp act, townsend acts) koyması sonucunda 1773 yılında Boston Çay Partisi ile başlayan İngiliz sömürgeciliğine direnişin (Burg, 2004: 249) en önemli sonucu 1775–1783 yılları arasında sürdürülen Amerikan devrimi sonucunda ABD’nin kurulması olmuştur (Çağan, 1982: 22-23). Bağımsızlık savaşının anayasal uzantısı olan 1776 tarihli Virginia

Haklar Bildirgesi eşit özgürlük ve vazgeçilmez haklar ilkelerine dayanmıştır (Gemalmaz, 1997: 43). Aynı zamanda bu bildirme, 1789 yılında Amerikan bağımsızlık hareketinin anayasal hale gelmesini sağlayarak dünyada anayasa geleneğini başlatmıştır (Çaha, 2001: 111).

Eşitlik ilkesinin oluşumunda önem arz eden ve ABD’de başlayan bu anayasal gelişmeler Avrupa’da da hızla etkisini göstermiştir. Fransız İhtilâli’nin sebepleri arasında 18. yüzyılda kilisenin tarım ürünleri üzerinden vergi toplama hakkı, rahiplerin ve asiller zümresinin vergiden muaflığı, köylüden ise çok çeşitli vergiler alınması noktalarını görmek mümkündür. Eşitlik, adalet, özgürlük düşüncesinin gelişimini sağlayan (Doğan, 2002: 243) ve çağdaş anlamda insan hakları anlayışının başlangıcı sayılan 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi eşit olmayan vergilerin artmasına karşı direnişin de bir sonucudur (Outterson, 2004: 281). Nitekim bu bildirin 13. maddesinde vergilemede eşitlik ilkesi ilk kez anayasal bağlamda açıkça nitelendirilmiştir. Günümüz anayasalarında korunan eşitlik ilkesi gereği; kanun koyucu vergi yükünün adil ve makul olduğu kanunların koyulmasını sağlamakla, idare vergi kanunlarının adil uygulanmasını gerçekleştirmekle, mahkemeler ise iç hukukta eşitlik ilkesini yorumlamakla sorumludur (Birk, 2003: 45).

2.3. Vergilemede Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesi eşitlik ve mali güce göre vergi alma ilkelerinin bileşiminin bir sonucudur (Çomaklı, Gödekli, 2011: 57). Vergi adaletinin ölçütlerinin kaynağı ise “sosyal” ve “hukuk” devletlerinde bulunmaktadır (Soydan, 1998: 99). Vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı esas, güçsüzlerin güçlüler karşısında korumayı ifade eden sosyal devlet ilkesinin en etkin uygulama alanlarından biridir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2013: 21). Bu ilke aynı zamanda, vergi kanunlarının adaletli düzenlenmesi ile yakından ilgilidir. Buna göre, genelde kanunlar ve özelde vergi kanunları soyut olmalı, şahsa yönelik düzenlemelerle vergi adaleti belli kesimler lehine bozulmamalıdır. Herkes, koşulları nispetinde adil bir ölçü ile vergilendirildiğinde vergilemede adalet sağlanmış olacaktır. Devlet, vergi ödeme bilincini topluma yerleştirmek istiyorsa, mükellefler arasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasını sağlamak durumundadır (Öz, 2004: 71-72).

Adaletin iki türü bulunmaktadır: Denkleştirici adalet, hiçbir ayırım yapmadan herkese eşit olanın verilmesi; dağıtıcı adalet ise, ayırıcı özelliklerin dikkate alınarak, aynı özelliklere tabi olanlara aynı, farklı özellikleri olanlara farklı işlem yapılmasıdır. Dağıtıcı adalet fikrinin gelişimine paralel olarak, kişilerin sosyal durumlarını göz önüne alan vergi adaleti fikri gelişmiştir (Tekbaş, 2009: 221). Aristo'dan beri soyut bir ideali ifade eden adalet ilkesi ve somut bir karşılaştırılabilirliğe dayanan eşitlik ilkesi birbiriyle yakın bağlantı içerisindedir. Yatay eşitlik ve dikey eşitlik kavramları ile denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet kavramları arasındaki bağlantıda; yatay eşitlik denkleştirici adalet; dikey eşitlik ise dağıtıcı adalet tekabül etmektedir (Şenyüz, 2013: 5, 10).

Tarihsel süreçte vergilemede aşırıya kaçmama çerçevesinde adalet, diğer ilkelere çok daha önce tartışılmaya başlanmıştır. 6. Yüzyılda Orta Doğu rejiminde hakim olan adalet felsefesi ile ilgili Pers hükümdarı I. Chosroes (I. Hüsrev 531-579) "Adalet ve ılımlılık ile insanlar daha fazla üretir, vergi gelirleri artar, devlet zenginleşir ve güçlenir. Adalet, güçlü bir devletin temelidir" demiştir (Fukuyama, 2012: 220). Yine 11. Yüzyılda kaleme alınan Kutadgu Bilig'de devlet yönetiminde egemen olması gereken "adalet" övülerek, "halkın adil kanunlarla idare edilmesi; birinin diğerine baskı kurmasına meydan verilmemesi (b. 5576)" yer almaktadır (Hacıb, 2006: 931).

Vergilemede adalet ilkesinin tarihi, vergilendirmenin anayasal temellerinin gelişimini sağlayan Magna Carta Libertatum'a kadar gitmektedir. Bu belge, temel hak ve özgürlükleri güvence altına almışsa da, büyük ölçüde adaletsiz ve kanunsuz vergilere karşı gösterilen direncin bir sonucudur (Burg, 2004: 85). Magna Carta'nın 12. maddesine göre vergilerin halkın temsilcileri tarafından konulması ve ölçülü olması gerekmektedir. Vergilendirme yetkisini sınırlandıran ilk anayasal belge olarak nitelendirilen Magna Carta'da yer alan bu husus vergilemede adalet normuna vurgu yapmaktadır. Evrensel bildirgelerden ulusal düzenlemelere geçiş döneminde adalet normunun izleri ABD'de Virginia Haklar Bildirgesi'nde, Avrupa'da ise Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde adalet ilkesini somutlaştıran eşitlik ve ödeme gücü ilkelerinde görülmektedir (Gemalmaz, 1997: 51). Günümüz anayasalarında ise genellikle vergilemede adalet ilkesine açıkça yer verilme de, ödeme gücü ve eşitlik ilkelerinin vergilemede adaleti de içerdiği kabul edilmektedir.

3. ÇEŞİTLİ ÜLKE ANAYASALARINDA ÖDEME GÜCÜ – EŞİTLİK – ADALET İLKELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Ödeme Gücü – Eşitlik – Adalet İlkelerinin Görünümü

Dünya'nın tüm kıtalarından seçilen ve farklı hukuk sistemlerine sahip 30 adet (Türkiye dahil) ülke anayasalarında ödeme gücü – eşitlik – adalet ilkelerinin durumu aşağıdaki Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Ülke Anayasalarında Bazı Vergileme İlkelerinin Görünümü

| Ülke | Ödeme Gücü | Eşitlik | Adalet |
|-----------------|------------|---------|--------|
| ABD | - | Var | - |
| Almanya | - | Var | Var |
| Arjantin | Var | Var * | Var |
| Avustralya | - | Var | - |
| Avusturya | Var | Var | Var |
| Azerbaycan | - | Var | - |
| Belçika | - | Var * | - |
| Brezilya | Var | Var * | Var |
| Bulgaristan | Var | Var | - |
| Çek Cumhuriyeti | - | Var | - |
| Danimarka | - | Var | - |
| Endonezya | - | Var | - |
| Fransa | Var | Var | - |
| G. Afrika | - | Var | - |
| G. Kore | - | Var | - |
| Hindistan | - | Var | - |
| Hırvatistan | Var | Var * | Var |
| Hollanda | - | Var | - |
| İspanya | Var | Var * | Var |
| İsveç | - | Var | - |
| İsviçre | Var | Var * | - |
| İtalya | Var | Var | Var |
| Japonya | - | Var | - |
| Kanada | - | Var * | - |
| Kazakistan | - | Var | - |
| Polonya | - | Var | - |
| Portekiz | Var | Var * | Var |
| Rusya | - | Var | - |
| TÜRKİYE | Var | Var | Var |
| Yunanistan | Var | Var | - |

Kaynak: İlgili ülkelerin anayasaları incelenerek, tarafımızca oluşturulmuştur.

Not: Vergilemede eşitlik ilkesinin özel olarak düzenlendiği ülkeler “*” ile belirtilmiştir. Diğer ülkelerde genel eşitlik ya da kanun önünde eşitlik ilkeleri incelenerek tabloya dahil edilmiştir.

İncelenen ülkelerin 12 tanesinde vergilemede ödeme gücü ilkesine açıkça yer verilmiştir. Ülke anayasalarında eşitlik ilkesi yaygın bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Ayrıca 8 tane ülke anayasasında vergilemede eşitlik ilkesine özel olarak vurgu yapılmış iken, diğer ülke anayasalarında genel eşitlik ya da kanun önünde eşitlik ilkeleri düzenlenmiştir. Genellikle anayasalarda vergilemede adalet ilkesinin düzenlenmesine çok fazla rastlanmamaktadır. İncelenen ülkelerin sadece 9 tanesinde vergilemede adalet ilkesine açıkça yer verildiği görülmektedir.

3.2. Ödeme Gücü – Eşitlik – Adalet İlkelerinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

3.2.1. Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin vergilemede eşitlik anlayışı çerçevesinde kabul edilen ödeme gücü ilkesi, ilk kez yer aldığı İtalyan Anayasası'ndan sonra başka anayasalar tarafından da benimsenmiştir. Ayrıca anayasalarında bu ilkenin açıkça düzenlenmediği ülkelerde genel ve eşit vergileme ilkeleri geniş yorumlanarak, ödeme gücüne göre vergilemeyi de içermiştir (CTPG, 2006: 9; Çağan, 1982: 194).

Anayasalarında ödeme gücü ilkesinin açıkça düzenlendiği ülkelere örnek olarak Avusturya Anayasal Finans Kanunu'nun 4. maddesindeki “*Kamu gelirleri kişilerin ödeme gücüne uygun alınacaktır*”, Bulgaristan Anayasası'nın 60/1. maddesindeki “*Vatandaşlar gelir ve servetleriyle orantılı olarak kanunla konulmuş vergi ve diğer yasal yükümlülükleri ödeyeceklerdir*”, Hırvatistan Anayasası'nın 51/1. maddesindeki “*Herkes, kendi ekonomik gücü ölçüsünde kamu giderlerinin ödenmesine katılır*”, İspanya Anayasası'nın 31/1. maddesindeki “*Herkes kendi mali olanaklarına göre, kamu harcamalarına katkıda bulunur*”, İsviçre Anayasası'nın 127/2. maddesindeki “*verginin özelliği izin verdiği ölçüde ... ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi uygulanır*”, İtalya Anayasası'nın 53. maddesindeki “*herkes, kendi kapasitesi ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunur*” ve Yunanistan Anayasası madde 4/5 “*Yunan vatandaşları hiçbir ayırım gözetmeksizin kamu giderlerine ödeme gücüne göre katkıda bulunur*” düzenlemeleri verilebilir. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde ise “*vergi tüm vatandaşlar arasında olanakları oranında eşit olarak dağıtılır*” hükmü yer almaktadır. Bununla birlikte Brezilya Anayasası'nın 145.

maddesinde yer alan vergi mükelleflerinin, ekonomik kapasitelerine göre sınıflandırılacağı düzenlemesi ve Portekiz Anayasası'nın 104/1. maddesinde gelir vergisinin artan oranlı olacağı, ayrıca aile ihtiyaçlarını ve gelirlerini dikkate alacağı hükmü ödeme gücü ilkesini uygulamak bakımından önemlidir.

Ödeme gücü ilkesinin açık bir şekilde düzenlenmediği anayasalarda eşitlik ilkesinin ödeme gücünü de kapsadığı Anayasa Mahkemeleri tarafından yorumlanmaktadır. Örneğin Almanya'da Anayasa Mahkemesi ödeme gücü aynı olanların aynı vergi miktarını ve farklı olanların da farklı vergi miktarlarını ödemelerinin eşitlik gereği olduğunu ortaya koymuştur (6.7.1972 No.120; 13.12.1963 No.153'den aktaran CTPG, 2006: 59).

3.2.2. Eşitlik İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Vergilemede eşitlik uzun yıllardır ekonomik, sosyal, hukuki çerçevede tartışılmış; hukuki perspektifte de günümüz modern devletlerinin neredeyse tümünde anayasal ya da yasal görünüme bürünmüştür (Çomaklı, Gödekli, 2011: 13).

Vergilemede eşitlik ilkesi ile ilgili anayasasında doğrudan düzenleme bulunan ülke sayısı sınırlıdır. Bunlara örnek olarak Arjantin Anayasası'nın 16. maddesinde yer alan "*Eşitlik vergilendirmenin temelidir*"; Hırvatistan Anayasası'nın 51/2. maddesinde yer alan "*Vergilendirme sistemi eşitlik ve adalet ilkelerine dayalıdır*"; İspanya Anayasası'nın 31/1. maddesinde yer alan "*Herkes eşitlik ilkeleri temelinde kamu harcamalarına katkıda bulunur*"; İsviçre Anayasası'nın 127/2. maddesinde yer alan "*Verginin özelliği izin verdiği ölçüde ... eşitlik ilkesi ... uygulanır*"; Kanada Anayasası'nın 36/2. maddesinde yer alan "*Kanada parlamento ve hükümeti makul düzeyde kamu harcamalarını sağlamak için eşitlik ilkesine uygun olarak yeterli geliri toplamaya yönelik vergilendirme yetkisine sahiptir*" düzenlemeleri verilebilir. Portekiz Anayasası'nın 104/1. maddesinde yer alan "*Kişisel gelir vergisi, eşitsizlikleri azaltmayı amaçlar...*" ve yine aynı maddenin 3. fıkrasında "*Varlıkların vergilendirilmesi vatandaşlar arasında eşitliğe katkıda bulunur*" hükümleriyle ise gelir ve servet vergilerinin eşitlik prensibi ile tahsisinin yapıldığı görülmektedir.

Demokratik ülkelerin anayasal sistemleri aynı zamanda ayrımcılığa yer vermeyerek vergi sistemlerinde de eşitlik prensibini uyguluyorlar (Özer, 1977: 68). Belçika Anayasası'nın 172. maddesinde yer alan "*Vergiler bağlamında imtiyaz tanınmaz*", Brezilya Anayasası'nın 151/I. maddesindeki ayrımcı vergi teşviki

verme yasağı ve 151/II'deki eşdeğer durumda olan mükelleflere farklı muamele yasağı buna örnek olarak gösterilebilir.

Temel insan haklarından olan genel eşitlik ve kanun önünde eşitlik ilkelerine anayasalarda yer verilmiş olması, vergilendirme açısından da gözetilmesi gereken bir husustur. Bu nedenle ABD Anayasası'nın Medeni Haklar bölümünde yer alan genel eşitlik ve kanun önünde eşitlik ilkeleri; Almanya Anayasası'nda yer alan genel eşitlik (md.3/1); Azerbaycan Anayasası'ndaki eşitlik hakkı (md.25); Çek Cumhuriyeti Anayasası'ndaki genel eşitlik (md.1); Danimarka Anayasası meslek ve iş hayatında eşitlik (md.74); Hollanda Anayasası eşit muamele görme hakkı (md.1) vergilendirme açısından da önemli düzenlemelerdir. Ayrıca Belçika (md.10), Bulgaristan (md.6), Endonezya (md.27), Fransa (md.1), Güney Afrika (md.9), Güney Kore (md.11), Hindistan (md.14), İtalya (md.3/1), Japonya (md.14), Kazakistan (md.14/1), Polonya (md.32), Rusya (md.19) ve Yunanistan (md.4/1) Anayasalarında kanun önünde eşitlik ilkelerine yer verilmiştir.

Bir ülkede eşitlik için yasaların tam koruma sağlayabilmesi, eşitliğin anayasal statüde korunmasının yanı sıra, mahkemelerin anayasaya aykırı kanunu iptal etme yetkilerinin olup olmadığı konusuyla da ilgilidir (Vanistendael, 1996: 19). Bu nedenle vergilemede eşitlik ilkesi, anayasa temelli diğer bir dayanak olan ilgili ülkelerin Anayasa Mahkemeleri tarafından geliştirilmektedir (CTPG, 2006: 7). Bazı ülkelerde Anayasa Mahkemeleri tarafından eşitlik ilkesinin vergi mevzuatı üzerindeki etki denetimi daha yoğundur. Örneğin Avustralya'da eşit koruma ve ayrımcılık yapmama parlamento ve yargı tarafından garanti altına alınmıştır. ABD'de ise olası bir meşru devlet çıkarı tarafından haklı kılınan eşitsiz muamelelerin anayasal endişeleri de beraberinde getirmemesi için Yüksek Mahkeme tarafından "rasyonel bir temel" yaklaşımı benimsenmiştir (CTPG, 2006: 10). Bununla birlikte, bazı ülkelerde Anayasa Mahkemesi sınırlı bir kontrol yetkisine sahiptir. Örneğin Belçika'da Cour D'arbitrage sadece eşitlik ilkesinin ihlali ile ülkenin ekonomik ve parasal birlik sebebiyle yetkilerinin anayasal dağılımının hukuk ihlallerine bakmaktadır (Vanistendael, 1996: 19). Yine İngiltere'de yazılı bir anayasanın ve anayasal eşitlik normunun olmaması anayasa hukukunun olmadığı kabulü anlamına gelmemektedir. Anayasal nitelikteki Magna Carta ile oluşturulan haklar ve Haklar Demeci (Bill of Right) ile ortaya konan keyfi vergilemeyi önleme düzenlemesi anayasal bir koruma alanı yaratmaktadır (Baker, 1999: 165; Stebbings, 2009: 47).

3.2.3. Adalet İlkesinin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Genel adalet kavramı gibi vergilemede adalet de kesin bir şekilde tarif edilemeyen ve net olarak içi doldurulamayan, tartışmalı bir konudur (Akdeniz, 1969: 46). Bu nedenle ülke anayasalarında, vergilemede adalet normunun açık olarak düzenlendiği hükümlere nadiren rastlanmaktadır. Örneğin Hırvatistan Anayasası'nın 51/2. maddesinde "*Vergilendirme sistemi eşitlik ve adalet ilkelerine dayalıdır*"; İspanya Anayasası'nın 31/1. maddesinde "*Herkes adil bir vergi sistemi aracılığıyla kamu harcamalarına katkıda bulunur*" ve İtalya Anayasası'nın 53/2. maddesinde "... *vergi sistemi adalet ilkesine uygun yapı ve bileşimde olmalıdır*" şeklinde vergilemede adalet ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Ayrıca bazı ülkelerde vergilemede adalet normunun dolaylı olarak düzenlendiği anayasa maddeleri de mevcuttur. Buna örnek olarak Almanya Anayasası'nın 106. maddesindeki "... *vergi yükümlülerinin haddinden fazla yük altında bırakılmaması ...*"; Avusturya Anayasal Finans Kanunu'nun 4. maddesindeki "... *vergi yükü kamu yönetimi ve bakım yükünün dağılımı ile uygun olmalıdır*" hükümleri gösterilebilir. Brezilya Anayasası'nın 151/I. maddesindeki ayrımcı vergi teşviki verme yasağı da bu açıdan değerlendirilebilir.

Bununla birlikte, ülke anayasalarda genel adalet normuna da yer verilmesi vergileme açısından önemli görülmektedir. Bu bakımdan Endonezya Anayasası'nın 33. maddesindeki ulusal ekonominin adaletle yönetilmesi, Japonya Anayasası'nın 25. maddesinde düzenlenen sosyal refah anlayışı; Polonya Anayasası'nın 2. maddesinde yer alan "sosyal adalet" ve Portekiz Anayasası'nın 81/1-b. maddesinde devletin görevleri arasında sayılan sosyal adaleti teşvik etmek ve gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderecek düzenlemeler yapmak; 103. maddesinde yer alan bütçenin gelir ve servetin adil dağılımını sağlama amacı ile 104. maddesinde yer alan harcama vergilerinin sosyal adaletin gereklerine uyum sağlama amacı örnek olarak verilebilir.

4. TÜRK ANAYASALARINDA ÖDEME GÜCÜ – EŞİTLİK – ADALET İLKELERİ İLE İLGİLİ ÇIKARIMLAR VE ÖNERİLER

Türk anayasa tarihinde vergileme ilkeleri ile ilgili gelişmeler, 1808'de imzalanan ve anayasal hareketlerin miladı kabul edilen Sened-i İttifak'la başlamaktadır.

Sened-i İttifak'ta yer alan 7. şarta göre “vergilerde adalete riayet ilkesine uygun davranılacağı” vurgusu (Güneş, 2008: 78) hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesi için önemli sayılmalıdır. 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı'nda “her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi-i münasip tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması” *ödeme gücü ilkesi*; verilen haklardan din ayırımı olmaksızın istisnasız bütün Osmanlı tebaasının yararlanacağı yolunda tam güvence ise *eşitlik ilkesi* olarak ortaya çıkmıştır (Gözler, 2000: 13).

Tarihteki ilk Türk anayasası ise 1876 tarihli Kanun-i Esasi'dir. Bu anayasanın, 17. maddesinde kanun önünde eşitlik, 20. maddesinde “*herkesin kudreti nispetinde*” yani ödeme gücüne göre vergilendirilmesi ilkesi düzenlenmiştir (Gözler, 2000: 27). 1924 Anayasası'nın 84. maddesinde ilk ve son kez verginin tanımı anayasal statüde yapılmış, ancak vergilemede kanunilik ilkesi dışında diğer ilkeler açıkça düzenlenmemiştir. Bunun yanında vergileme ile ilgisi olan genel eşitlik ilkesi (md. 69) gibi düzenlemelere de yer verilmiştir.

1961 Anayasası'nın 61. maddesinde ise vergi tanımının yapılmadığı ve bunun yerine, vergilemede genellik ilkesi ekseninde eşitlik ilkesine ve açıkça mali güç ilkesine yer verildiği görülmektedir. Ayrıca “anayasanın üstünlüğü” ilkesi doğrultusunda kanunların anayasaya aykırılığının denetlenmesi için Anayasa Mahkemesi oluşturulmuştur.

1982 Anayasası'nda vergilemede hangi ilkelerin esas alınacağı Siyasal Haklar ve Ödevler içinde “Vergi Ödevi” başlığıyla 73. maddede düzenlenmiştir. Madde metninde açıkça vergilemede genellik, karşılıklılık, mali güç, kanunilik ilkelerinin düzenlendiği görülmektedir. Ülkemizde bu vergileme ilkelerine açıkça yer verilmesi, anayasanın kazuistik bir anlayışla yazılmasına dayanmaktadır. Ayrıca maddenin ikinci fıkrasında “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklindeki düzenleme vergilemede adalet ve dolaylı olarak eşitlik ilkesine vurgu yapmaktadır. Bu durum Anayasa'nın kabul ettiği “sosyal hukuk devleti” olma anlayışının bir uzantısıdır (Saban, 2002: 23).

Çalışmada ele alınan ülkelerin birkaç tanesinde ödeme gücü ilkesinin açıkça düzenlendiği görülmektedir. Bununla birlikte birçok ülke anayasasında yer alan eşitlik ilkesinin ödeme gücüne dayanak olduğu kabul edilmektedir (Saban, 2012). Bazı ülke anayasalarında ise; ekonomik güç veya kapasite gibi farklı ifadeler kullanılsa da, bunlar da ödeme gücü temelinde birleşmektedir. Anayasamızda ise ödeme gücü ilkesi yerine “mali güç” kavramı kullanılmıştır. Ancak Anayasa

Mahkemesi birçok kararında, mali güç kavramının ödeme gücü ilkesinin dayanağı olduğunu vurgulamaktadır (Bkz. Gerek, Aydın, 2010). Anayasa’da “ödeme gücü” ilkesi yerine “mali güç” kavramına yer verilmesi ile ilgili tartışmaların 1961 Anayasası’nın hazırlık sürecinde de yapıldığı ve “mali güç” ilkesinin ödeme gücünü de içerecek şekilde daha geniş yorumlanarak kabul edildiği görülmektedir (Bkz. Öztürk, 1966: 2203-2233). Kanaatimizce Anayasa’da evrensel bir yapı ancak “ödeme gücü” ilkesine vurgu yapılmasıyla mümkün olacaktır.

1982 Anayasa’ında vergilemede eşitlik genel eşitlik ilkesi ile yorumlandığından Anayasa’nın 10. maddesi vergilemede eşitliğin de temel dayanağıdır. Anayasa’nın 73. maddesinde ise, eşitlik ilkesine açıkça yer verilmemiş olup (Ateş, 2006: 3); genellik, mali güç ve adalet ilkelerinin birlikte yorumlanması sonucunda eşitlik ilkesine ulaşıldığı görülmektedir (Gerek, Aydın, 2010: 119-127). Dolayısıyla vergilemede eşitlik ilkesinin açıkça vurgulanması için bazı ülke anayasalarında olduğu gibi madde metnine “vergilendirme sistemi eşitlik ilkesine dayalıdır” ifadesinin eklenmesi gerekmektedir.

1982 Anayasası’nda yer alan “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklindeki düzenleme, hem hukuki anlamdan yoksun, hem de muğlak ve belirsiz bir tanımlamayı içermektedir. Keza Anayasa’da yer alan genel eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesi bu ilkeyi de içermektedir (Saban, 2012). Ayrıca madde hükmünde vergilemede adalet ilkesi sadece vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını vurgulamakta olup, idare ile mükellef arasındaki ilişkilerde esas alınması gereken adalet anlayışını kavramamaktadır. Bu nedenle anayasada vergilemede adalet ilkesine açıkça yer verilmesi isteniyorsa, “vergilendirme sistemi adalet ilkesine dayalıdır” şeklinde bir ifadenin eklenmesinde yarar vardır.

5. SONUÇ

Vergilemede adalet normunun içeriği, ödeme gücü ve eşitlik ilkeleri ile anlam kazanmaktadır. Verginin ödeme gücü ile orantılı olması ilkesi eşitlik ilkesine kenetlenmiş, vergi adaletinin de temel prensibi durumundadır. Eşitlik ilkesinin bu dogmatığı uluslararası insan hakları standartlarına uygundur (Lang, 2000: 9). Söz konusu ilkeler arasında var olan sıkı etkileşim, çeşitli ülke anayasalarında bunlara farklı şekilde vurgu yapılmasına yol açmıştır. Bazı anayasalarda eşitlik ilkesi temelinde ödeme gücü ve adalet normu düzenlenmiş iken, bazı anayasalarda

ödeme gücü eksenli bir adalet anlayışına vurgu yapılmış eşitlik ilkesi ise genel eşitlik olarak düzenlenmiştir.

Ülkemizde ise ödeme gücü ilkesinin dayanağı olduğu mantığından hareketle, anayasada “mali güç” kavramına yer verilmiştir. Oysa evrensel bir yapının oluşturulması için anayasada açıkça “ödeme gücü” ilkesine vurgu yapılmasına ihtiyaç vardır. Diğer taraftan 1982 Anayasa’sında vergilemede eşitlik ilkesine açıkça yer verilmemiş olduğundan; genellik, mali güç ve adalet ilkelerinin birlikte yorumlanması sonucunda eşitlik ilkesine ulaşıldığı görülmektedir. Anayasamızda vergilemede adalet ilkesinin ifadesi ise hem hukuki anlamdan yoksun, hem de muğlak ve belirsiz bir tanımlamayı içermektedir. Bu nedenle anayasada vergilemede eşitlik ile adalet ilkelerine açıkça yer verilmesi için “vergileme sistemi eşitlik ve adalet ilkesine dayalıdır” ifadesinin eklenmesinde yarar vardır.

KAYNAKÇA

- Akdeniz, Gıyasettin. “Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 42, 1969, ss. 45-59.
- Ateş, Leyla. Vergilemede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- Aydın, Ali Rıza Şahnaz Gerek. Anayasa Yargısı Ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2.b., Ankara, 2010.
- Baker, Philip. “United Kingdom”, The Principle of Equality in European Taxation, Ed. Gerard TK Meussen, Kluwer Law International, 1999, ss. 165-167.
- Birk, Dieter. “The Limited Impact of the Principle of Equality on Tax Law”, Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation, Ed. Hans L.M. Gribnau, Kluwer Law International, 2003, ss. 45-53.
- Budak, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2010.
- Burg, David F. A World History of Tax Rebellions, An Imprint of Taylor & Francis Books New York London, 2004.
- Çağan, Nami. Vergileme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul. 1982.
- Çaha, Ömer. “İdeoloji ile Hukuk Arasında Devlet”, Doğu-Batı Düşünce Dergisi, Yıl:4, 13, 2001, ss. 91-120.

- Çomaklı, Şafak Ertan, Mehmet Gödeklî. Modern Toplumun Yazılı Beklentileri – Vergilemede Anayasal Prensipler, Şavaş Yayınevi, Erzurum, 2011.
- Deak Daniel. “*Right to Right Tax Laws*”, Intertax, 28(3), 2000, pp. 110-119.
- Doğan, Naci. İnsan Hakları Hukuku, Altın Nokta Yayınları, İzmir, 2005.
- Erginay, Akif. Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 334, Ankara, 1974.
- Fukuyama, Francis. The Origins of Political Order, Profile Books, 2012.
- Gemalmaz, Mehmet Semih. Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukun Genel Teorisine Giriş, Beta, İstanbul, 1997.
- Gökbunar, Ali Rıza. “*Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*”, Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4, 1998, ss. 1-23.
- Güneş, Gülsen. Verginin Yasallığı İlkesi, 2.b., XII Levha Yayın., İstanbul, 2008.
- Hacib, Yusuf Has. Kutadgu Bilig, Çev. Reşid Rahmeti Arat, Kabalcı Yayınevi, İstanbul, 2006.
- Kemal, Gözler. Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- Kumrulu, Ahmet G. “*Vergi Hukukunun Birtakım Anayasal Temelleri*”, AÜHFĐ, C. XXXVI, S. 1-4, 1979, ss. 147-162.
- Lang, Joachim. “*Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri*”, Çev. Funda Başaran, XIII. Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs, Bodrum, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000, ss. 3-64.
- Otterson, Kevin. “*Slave Taxes*”, Studies in the History of Tax Law, Edt: John Tiley Oxford and Portland Oregon, 2004.
- Öz, Ersan. Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- Özer, İlhan. Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1977.
- Öztürk, Kazım. İzahatlı, Gerekeçeli, Anabelgeli ve Maddelere Göre Tasnifli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, C.II, İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1966.
- Saban, Nihal. Vergi Hukuku Genel Kısım, Der Yayınları, İstanbul, 2002.
- Saban, Nihal. “*Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi*”, 10 Nisan 2012, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/04/Nihal-Saban-Anayasa-Tartışmalarında-Vergi-Ödevi.pdf>, (15.08.2013).

Soydan, Billur Yaltı. “*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Adalet Kavramı ile Okumak*”, Vergi Sorunları, Sayı:119, Ağustos 1998, ss. 98-118.

Stebbing, Chantal. *The Victorian Taxpayer and The Law A Study in Constitutional Conflict*, Cambridge University Press, 2009.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 4.b., Ekin Yayıncılık, Bursa, 2013.

Şenyüz, Doğan. “Eşitlik İlkesinin Vergi Yaptırım Hukuku Bakımından Anlamı”, *Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması* başlıklı Sempozyum Metninde Sunulan Yayına Esas Tebliğ, İKÜ Hukuk Fakültesi, İstanbul, 20-21 Mart 2013.

Tekbaş, Abdullah. *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Maliye Bakanlığı SGB Yayını, Ankara, 2009.

Utrecht University, Centre for Taxation and Public Governance (CTPG), *Constitutional Effects On The Tax System*, Netherlands, 2006, http://www.michielse.com/files/CHN_Report_2006_web_.pdf, (27.08.2013).

Vanistendael, Frans. “*Legal Framework for Taxation*”, *Tax Law Design and Drafting*, Edt:Victor Thuronyi, Vol.1, International Monetary Fund, 1996, pp. 15-70.