

1961 ve 1982 ANAYASALARINDA VERGİLEMEDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER¹

REGULATIONS FOR ABILITY TO PAY PRINCIPLES IN TAXATION IN
THE 1961 AND 1982 CONSTITUTIONS OF REPUBLIC OF TURKEY



Suat Hayri ŞENTÜRK*

ÖZ

Vergi yükünün bireyler arasında adaletli bir şekilde dağıtılmasında temel alınan ilkelere biri ödeme gücü ilkesidir. Vergilemenin vatandaşların ödeme güçlerine göre olması gerektiği konusunda geniş bir mutabakat söz konusudur. Ödeme gücü ilkesine göre vergi mükellefler arasında vergi ödeyebilme kapasiteleri dikkate alınarak vergilemenin yapılması demektir. Ödeme gücü ilkesi; sahip olduğu en az geçim indirimi, artan oranlı tarife ve ayırma prensibi gibi araçlar sayesinde adaletin sağlanmasında en önemli ilke konumundadır. 1961 Anayasası'nda yer verilen mali güç kavramı ile Türk Vergi Sistemi'ne giren ödeme gücü ilkesi 1982 Anayasası'nda açısında da temel ilke olarak kabul edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Anayasa, Vergi Adaleti, Ödeme Gücü İlkesi

ABSTRACT

One of the principles underlying the fair distribution of the tax burden among individuals is the principle of ability to pay. There is a broad consensus that taxation should be based on the ability to pay of citizens. According to the ability to pay principle, the tax should be distributed among the taxpayers taking into consideration their taxable capacities. According to the ability to pay principle, tax should be distributed considering the tax payable capacities among taxpayers. Ability to pay principle is the most important principle to ensure the justice through the instruments it possesses such as minimum living allowance, progressive tax, and the separation principle. Ability to pay principle that enters into the Turkish Tax System with the concept of financial power in the 1961

* Doç.Dr. Gümüşhane Üniversitesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

¹ Bu çalışma danışmanlığını Prof. Dr. İhsan Günaydın'ın yaptığı ve Suat Hayri Şentürk (2008)'ün hazırladığı yayımlanmamış "Vergilemede Fayda ve Ödeme Gücü İlkelerinin Karşılaştırılması: Türkiye Değerlendirmesi" adlı doktora tezinden yararlanılarak türetilmiştir. Maliye literatüründe, özellikle de vergi literatüründe, ödeme gücünün tespiti sıklıkla tartışılan bir konu olması nedeniyle "ödeme gücünün anayasal dayanakları" Türk Anayasa'larında ödeme gücüne ilişkin düzenlemelerin ortaya konulması amacıyla, çalışma, literatür yeniden değerlendirilmiş ve küçük farklılıklar yapılarak makaleleştirilmiştir.

Constitution, has also accepted as the basic principle in terms of the 1982 Constitution.

Keywords: Constitution, Principles of Taxation, Ability to Pay Principle

GİRİŞ

Toplumların güvenlik, sağlık, eğitim, bayındırlık gibi ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla anayasalar hak, hürriyet, adalet, eşitlik, din ve iktisat gibi müesseselerin yanında, mali hükümlere de yer vermiştir. Tarihi gelişme itibarıyla mali yüklerin fertler arasındaki dağıtılma şekli, anayasaların, yukarıda ifade edilen yüksek ve manevi kurallarının beşiği olduğu dahi söylenebilir. Dolayısıyla, mali hükümlerin anayasalara girmesi, tarihi ve sosyal gelişmelerin bir sonucudur ve günümüzde bütün medeni ülke anayasalarında bu temel hükümlere yer verilmiştir.²

Anayasa, diğer hukuk alanlarında olduğu gibi vergi hukuku alanında da hukuksal yapıyı belirleyen en üst norm konumundadır.³ Anayasa, vergi hukukunun temel kaynaklarından biridir ve kurallar hiyerarşisinde en üstte yer almaktadır. Yani, vergiye ilişkin hükümler kaynağını anayasadan almakta ve vergi hukukunun diğer kaynakları anayasaya aykırı olamazlar.⁴

Anayasal metinlerde vergiye ilişkin hükümlere yer verilmesi, yani verginin kanuniliği ilkesi, anayasa ve vergi hukukunun birlikte gelişmelerinin doğal bir sonucudur. Vergileme yetkisinin kullanımının sınırlandırılmasına tarihte ilk kez İngiliz anayasa belgesi Magna Carta'da yer verilmiştir. Bu anayasal düzenleme ile, devletin (kralın, hükümdarın, padişahın) 'vergi hakkı' karşılığında, yönetilenlerden aldığı vergilerinin kanuna dayanması hususu düzenlenmiştir. 1628 İngiliz Haklar Dilekçesi'nde de kabul edilen temel ilkelerden birisi temsilsiz vergi olmaz ilkesidir. Söz konusu ilke Amerikan Bağımsızlık Hareketi'nin başlamasında çok hayati bir öneme sahiptir. Benzer şekilde, 1789 Fransız Devrimi'nin görünüşteki nedenlerinden biri de temsilsiz vergi alınmaması ilkesidir.⁵

Hakim vergi hukuku doktrininde, vergi devletinde eşitlik kuralının uygulanmasında esas alınan prensip verginin mali güçle orantılı olması ilkesidir. Bu yüzden, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, eşitlik ilkesine odaklanmış vergi adaletinin de temel prensibi konumundadır. Evrensel insan hakları standartlarına uygun olan bu durum, yani mali güce göre vergilendirme, 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde de ifadesini bulmuştur. Bu yüzden, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, birçok anayasada ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında açıkça hükme bağlanmıştır.⁶

1876, 1921, 1924, Anayasalarında genelde vergi ve özeldede ödeme gücü ilkesi konusundaki düzenlemeler ele alındığında; Osmanlı Devleti döneminde kabul edilen 1876 Tarihli Kanun-ı Esâsî'nin

² Akif Erginay, (a), Anayasamızın Mali Hükümleri, Maliye Ekonomi Konferansları 9. Seri, İstanbul, 1964, s.19.

³ Emrah Akın, Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları, 2016, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-emrah-akin.pdf>.

⁴ Ümit Süleyman Üstün, Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1-2) (SÜ Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı), 2003, s.252.

⁵ Ahmet Kumrulu, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt:XXXVI, Sayı:1-4, 1981, s.148.

⁶ Joachim Lang, Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, (Çev. Funda Başaran), XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 1998, s.9.

Vergi Ödevi konusunda (m.20); “Mesârif-i Umûmiye için Meclis-i mûmi'nin hükümet ilei't ittifak karar verdiği tekâlif yapılacak nizâmâta tevfi ken kaffe-i Tebâ beyninde herkesin kudreti maliyesine (kudreti nisbetine/mali gücüne) göre bir nisbet-i mütesâviyede tarh ve tevzi olunur” ifadesine yer vermek suretiyle vergilemede ödeme gücü ilkesini benimsediği, bir geçiş dönemi anayasası olduğu için 1921 Anayasası'nda vergi ödevine ve ödeme gücü ilkesine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmediği, 1924 Tarihli Teşkilâtı Esâsiye Kanununun 84 ve 85'inci maddelerinde vergi ödevinin düzenlenmesine rağmen ödeme gücü ilkesine ilişkin herhangi bir ifadeye yer verilmediği ifade edilebilir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'larında, vergilemede ödeme gücü ilkesinin anayasada yer alması ilk defa 1961 Anayasası ile gerçekleşmiştir. 1982 Anayasasında da vergilemeye ilişkin düzenlemelerde herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerektiği hükmüne yer verilmek suretiyle bu uygulama devam ettirilmiştir. Çalışma, ödeme gücü ilkesinin anayasal bir hüküm olarak teminat altına alındığı düzenlemeleri ortaya koymak ve bu çerçevede bazı değerlendirmeler yapmak amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla, 1961 ve 1982 Anayasaları esas alınarak vergilemede ödeme gücüne ilişkin düzenlemeler değerlendirilmiştir.

1- 1961 ANAYASASI

1961 Anayasası, 27 Mayıs 1960 Devrimi'ni gerçekleştirilen güçler tarafından yapılmış, 21 Temmuz 1961'de yayınlanmış ve 334 sayılı Kanun olarak yürürlüğe girmiştir. 1961 Anayasası bütün olarak incelendiğinde, yaklaşık üçte birinin doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kavramıyla ilişkili olduğu görülmektedir. 1961 Anayasası'nda vergiler, siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümde 61. maddede “vergi ödevi” başlığı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu maddenin 1. fıkrası; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne⁷ göre vergi ödemekle yükümlüdür.” Bu ifade ile vergi alacağının anayasal temeli konulmuş,⁸ ayrıca, vergilemede genellik ve ödeme gücüne göre vergileme ilkeleri anayasal ilke olarak kabul edilmiştir.⁹ Maddenin gerekçesinde ise; en temel vatandaşlık görevlerinin biri olan vergi yükümlülüğüne, eski Anayasamızda¹⁰ ve diğer Anayasalarda yer verildiği gibi tasarıda (kanun teklifinde de) yer aldığı, belirtilmiştir. Ayrıca, verginin, vatandaşın mali gücüne göre alınması esasının modern maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalet ilkesine uygun düştüğü ifade edilmiştir.¹¹

Yukarıda ifade edilen maddenin Kurucu Mecliste görüşülmesi sırasında üzerinde en çok tartışılan konu maddede yer alan mali güç kavramıdır. Tartışmanın ana unsurunu, kanunda mali güç mü, yoksa ödeme gücü kavramına mı yer verilmesi gerektiği hususu oluşturmuştur.¹²

⁷ Bazı üyeler “mali güç” yerine “ödeme gücü” tabirinin kullanılmasının daha yerinde olacağını ileri sürmüşlerdir. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Danışma Meclisinde görüşülmesi sırasında, “iktisadi güç” ifadesinin benimsenmesi önerilmiştir. Söz konusu ifadenin sosyal devlet ilkesine daha uygun olduğu savunulmuştur (Selim Kaneti, Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri, İktisat- Maliye Dergisi, Cilt:XXXI, Sayı:1, 1984, s.29).

⁸ Ahmet Kumrulu, a.g.e., s.147-151.

⁹ Nami Çağan (a), Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.95-96.

¹⁰ 1876 Tarihli Kanun-ı Esâsî'nin Vergi Ödevi konusunda (m.20); “Mesârif-i Umûmiye için Meclis-i mûmi'nin hükümet ilei't ittifak karar verdiği tekâlif yapılacak nizâmâta tevfi ken kaffe-i Tebâ beyninde herkesin kudreti maliyesine (kudreti nisbetine/mali gücüne) göre bir nisbet-i mütesâviyede tarh ve tevzi olunur” ifadesine yer verilmiştir (Kılıç, 1993:591).

¹¹ Nezh Varcan, Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987, s.92.

¹² Akif Erginay, a.g.e., s.21-22.

Kamu maliyesi literatüründe mali güç kavramı, kısaca, bireylerin vergi ödeyebilme gücüne denir.¹³ Mali güç, sosyal devlet anlayışının vergileme alanındaki görünümü olarak vergi yükünün kişiler ve gruplar arasında adil dağılımını sağlamak amacıyla bağlı olarak belirli fayda ve herhangi bir karşılık göz önüne alınmaksızın, bireylerin kendilerini ve ailelerini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan kısmının yanında olağanüstü durumlarda veya kaynak dışı politikaların (siyasi, iktisadi, sosyal vb.) işlerliğini gerçekleştirmek için kanun koyucuya yetki tanıyan bir kavramdır.¹⁴ Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve şahsi durumlarına göre vergilendirilmesidir.¹⁵ Gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklı olan bireylerin vergilendirilmesinde bu farklılığın dikkate alınması gerekmektedir. Kamu maliyesi literatüründe mali güce göre vergilendirme şeklinde ifade edilen bu uygulama vergi adaletinin temel gereğidir.¹⁶

Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olarak kabul edilen malî güce göre vergilendirme ilkesi 1961 Türk Anayasası (m. I, f. 1) dışında İtalyan Anayasası (m. 53)'nda da yer almıştır. Eski adıyla Federal Almanya, İsviçre, Belçika vb. ülkeler ise anayasalarında mali güç ilkesine açıkça yer vermeseler de, genel ve eşit vergilendirme ilkelerini malî güce göre vergilendirmeyi de içerecek şekilde kabul etmişler. Ülke anayasalarında bu ilkelere yer verilmesiyle, hukuk devletinin vergilendirme ilkeleri tamamlanarak bireylere hukuki güvencenin yanı sıra ekonomik ve sosyal güvence de sağlanmıştır.¹⁷

Vergi ödeme gücü kavramı maliye literatüründe daha eski ve yaygın kullanımı olan bir kavram olarak karşımıza çıkarken, anayasal ilke olarak ödeme gücü kavramına ilk kez 1947 tarihli İtalyan Anayasası'nda yer verilmiştir. Bu kavramın bir anayasada ilk kez geçmesinde önemli katkısı bulunan B. Griziotti ödeme gücüne ilişkin olarak; *“Ödeme gücü, vergi vermek mecburiyetinin sebebi olacaktır... Herkes kendi ödeme gücüne göre kamu giderlerine iştirak etmeğe mecbur olduğuna göre, herkes devlete aynı miktarı vermeyecek, ancak ödeme gücünün belirttiği hallerin eşitliği halinde ödemede bulunacak ve belirli ödeme gücü olmayanlar, vergiden muaf tutulacaktır.”* ifadelerini kullanmıştır.¹⁸

Bir diğer İtalyan yazar E. Morselli'ye göre ödeme gücü, bir anlamda, herkesin, kendi gelir ve servetleri oranında vergi ödemesini; ikinci bir anlamda eşit gelirlerin her zaman eşit ödeme gücünü temsil etmediklerini ifade eder. Morselli, bu açıklamalardan sonra, ödeme gücünü menfi ifadelerle; *“kim tamamını acil ihtiyaçlarının massettiği için, daha fazla azaltılması mümkün olmayacak derecede gelire sahipse, onun ödeme gücü sıfırdır. Şu halde, kanun koyucunun bu fertten vergi olarak bir şey istememesi mantık icabıdır. Ödeme gücü gelirin tamamı değil, mükellef ve ailesinin hayatını ancak devam ettirebilecek gelirlerde fazla olan kısımdır”* şeklinde tanımlamaktadır.¹⁹

Farklılıkları yönünde yapılan tartışmalara karşın mali güç ve ödeme gücü kavramları vergilemede aynı amaca yönelik ve birbirine çok yakın kavramlardır. Hatta kamu maliyesi literatüründe her iki

¹³ S. Kaneti, a.g.e., s.29.

¹⁴ A. Sami Kükrer, Vergilemede 'Mali Güç' ve 'Ödeme Gücü' Kavramı, Prof. Dr. İlhan Cemalcılar Hatırasına Armağan, Eskişehir, 1990, s.502.

¹⁵ Yılmaz Aliefendioğlu, Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları: Vergilemenin Yasallığı ve Vergilemede Adalet İlkesi, Ünal Tekinalp'e Armağan, Cilt:III, İstanbul, 2003, s.233.

¹⁶ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.203.

¹⁷ Nami Çağan, (b), Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37(1-4), 1980, s. 145.

¹⁸ A. Sami Kükrer, a.g.e., s.500.

¹⁹ Akif Erginay, a.g.e., s.23.

kavramın unsurları olarak gelir, servet ve harcama kabul edilmekte ve genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır.²⁰ Nitekim, Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu birçok kararda²¹ mali gücün genellikle ödeme gücü anlamında kullanıldığını ve kamu maliyesi açısından gelir, servet ve harcamaların malî gücün göstergeleri olduğunu ifade etmiştir.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda;²² *“Malî güç”, “ödeme gücünün” kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan malî güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir”* ifadelerine yer vermiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda gerek kamu maliyesi literatüründe gerek Anayasa Mahkemesi kararlarında mali güç ile ödeme gücünün aynı anlamda kabul edildiği görülmektedir.

Vergi adaleti kişilerin kamusal yükümlülüklerine, dolayısıyla vergi yüküne ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarını amaçlayan bir ilkedir. Bu ilke, vergilerin genelliği ve vergide ödeme gücü ilkelerine işaret eder. Genellik ilkesi “herkesin” vergi ödemesini gerektirir. Anayasanın 61. maddesi bu ilkeye atıf yapmaktadır. İlgili madde, herkesin “mali gücüne göre” vergi ödemesini öngörmekte dolayısıyla vergi adaletinin ikinci unsurunu da kapsamış olmaktadır.²³

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin uygulanmasındaki tek amaç vergi yükü dağılımında adalet sağlayarak gelir dağılımında adaleti gerçekleştirmektir.²⁴ Kamu giderlerinin finansmanındaki temel araç olan verginin “adil” sayılabilmesi için, her şeyden önce kişilerin iktisadi ve sosyal durumlarındaki farklılıkları dikkate alması zorunluluğu vardır. Modern vergi sistemlerinde mükelleflerin adalet ile vergi ödemelerini teminat altına alan ilke ödeme gücü ilkesidir.²⁵

2- 1982 ANAYASASI

1982 Anayasası'nda vergi ile ilgili en önemli hüküm, temel hak ve ödevler başlıklı ikinci kısmın siyasi hak ve ödevlerle ilgili dördüncü bölümünün “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. Maddesidir.²⁶ Bu maddeye göre; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, re-*

²⁰ A. Sami Kükrer, a.g.e., s.511.

²¹ Karar sayıları: 1998/7, 1995/27, 1996/46, 1997/50, 2004/47.

²² 3.12.1988 günlü, 3505 sayılı “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” un, Anayasa'nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 7., 10., 13., 73. ve 173. maddelerine aykırılığı öne sürülen 15., 18., 21., 23., 26. ve 27. maddelerinin iptali istemi ile Anamuhalefet Partisi Sosyal Demokrat Halkçı Parti tarafından açılan 1989/6 Esas, 1989/42 Karar sayılı karar. <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/b3f289f4-64d9-4b18-b6b3-91ca1cc84912?excludeGereke=True&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 30 Temmuz 2018).

²³ Ahmet Kumrulu, a.g.e., s.156.

²⁴ Ömer Faruk Batirel, Kamu Maliyesi ve Yönetimi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No: 24, Sena Ofset, Aralık, İstanbul, 2007, s.86.

²⁵ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.216.

²⁶ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Müsteşarlığı, Yayın No: DPT:2454, ÖİK:510, Temmuz 1996, s.22.

sim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin muafık, istisnalar, indirimler ve oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasanın bu hükmüyle, Türk hukukunda vergi adaletinde “mali güç ilkesi” ölçüt olarak kabul edilmiştir.²⁷ İlave olarak, bu hüküm, sosyal hukuk devleti ilkesi doğrultusunda vergi ödevine egemen olan temel anayasal kuralları da kapsamaktadır.²⁸ Maddenin içeriğinde ifadesini bulan, *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır* ifadesi ise bu hükmü destekler niteliktedir.²⁹ Vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılımının sağlanması yani maliye politikasının sosyal amacının gerçekleştirilmesi için; artan oranlı vergileme, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmesi gibi temel teknikleri bünyesinde bulunduran vergilemede ödeme gücü ilkesinin uygulanması çok büyük bir öneme sahiptir.³⁰

Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrası verginin mali güce göre alınmasını öngörmekle birlikte, mali güç ölçüsü kesin çizgilerle belirtilmemiştir. Anayasa mali güç kavramının tanımını yapmamış ve göstergesi olarak kabul edilebilecek unsurlar konusunda herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. Ancak, kamu maliyesi, kişilerin mali güçlerinin ana göstergeleri olarak gelir, servet ve harcamaları almaktadır. Dolayısıyla, yasa koyucu mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek için bu kaynaklara tercihleri doğrultusunda değişik yoğunluklarda yönelecektir.³¹ Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen mali güce göre vergilendirme ise sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeyi öngördüğünden, bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır.³²

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, herkesin mali gücü oranında vergi vermesi anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergilendirmede eşitlik ilkesini ifade ettiği belirtilebilir. Yani, vergileme açısından, mali gücü aynı olanların aynı; mali gücü farklı olanların farklı vergi ödemeleri olarak tanımlanabilir. Mali güç göstergeleri olarak gelir, servet ve harcamalar esas alınmakta ve mali güç, gelir, harcama ve servet kapasitesi olarak ifade edilmektedir. Mali güce göre vergilendirme ilkesinin sadece gelir üzerinden alınan vergilerle ilişkilendirilmesi ise -harcama ve servet unsurlarının mali gücün göstergesi olmadığı anlamına geleceği için- eksik ve yanlış olacaktır.³³

²⁷ Nami Çağan, (a), a.g.e., s.192; Eser Karakaş ve Elif Sonsuzoğlu, Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi, XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Mayıs 1998, s.216.

²⁸ A. Sami Kükrer, a.g.e., s.500.

²⁹ Metin Taş, Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 1998, s.279.

³⁰ İhsan Günaydın, Barış Yıldız, Vergi politikası ile yoksulluk azaltılabilir mi?, Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:9, Bahar 2016, s.91.

³¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Baskı, Ankara, 2005, 53; Gülşen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1998, s.99.

³² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, a.g.e., s. 53; Akif Erginay (b), Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan, AÜ SBF Yayını, No:522, 1983, s.61.

³³ Yusuf Karakoç, Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2014, s.1286.

Mali güce göre vergileme, kişilerin ekonomik ve şahsi durumlarını dikkate alan bir vergileme yapılması demektir. Bu yüzden, mali güce göre vergilendirme, hem sosyal devlet anlayışına ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkelerine uygundur, hem de farklı gelir grupları arasındaki eşitsizliği azaltarak vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Literatürde mali güce göre vergilendirme prensibi üzerinde mutlak manada mutabık kalındığı ifade edilemez. Fakat, Anayasa Mahkemesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 4108 sayılı Yasanın 24. maddesi ile eklenen Mükerrer 111'inci maddenin Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davasına ilişkin olarak vermiş olduğu kararda mali güce göre vergilendirmeyi tanımlamış ve önemli ölçüde açıklığa kavuşturmuştur. Anayasa Mahkemesi kararına göre,³⁴

"Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirtir. "Malî güç", Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, genellikle "ödeme gücü" anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin, herkesten malî gücüne göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirme alanına yansımalarıdır.

73. maddenin ikinci fıkrasında, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) halleri ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır."

Anayasa Mahkemesi Kararında, *herkesten malî gücüne göre vergi alınmasını, eşitlik ilkesinin vergilendirme alanına yansımaları* olarak değerlendirmiştir. Mahkeme bu değerlendirme Anayasa'nın 73. maddesine atıf yaparak ortaya koymakta ve ilgili maddeyi eşitlik ilkesinin vergilendirmeye ilişkin uzantısı olarak yorumlamıştır. Şöyle ki, Anayasa Mahkemesi, 73. maddede yer alan mali güce göre vergileme ilkesini eşitlik ilkesi ile birlikte okur: "Verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilemede uygulama aracıdır." "Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesidir."³⁵

Demek ki, "mali güç" bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütüdür. Vergi karşısında, hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçü mali güç aynılığıdır. Hukuksal durumdaki farklılık ise mali güçteki farklılıkla ölçülebilir. Buradan hareketle, mali gücü aynı olanların eşit, farklı olanların eşitsiz durumda oldukları sonucuna varılabilir.³⁶

³⁴ <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/67ac6296-2f1c-4db2-afc9-24352661df49?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 11 Temmuz 2018).

³⁵ Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no22771 ve 6.7.1995, 80/27, RG.T.2.2.1996, RG.no.22542'den aktaran Billur Yaltı Soydan, Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000 s.86.

³⁶ B. Y. Soydan, a.g.e., s.86-87.

Anayasa Mahkemesi vergilemede eşitlik kavramını ise şöyle değerlendirmiştir:³⁷ “...Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Diğer bir ifadeyle, kişilerin vergi yüküne ödeme güçleriyle orantılı katılmaları demektir. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin “mali güce göre ödenmesi” ve “herkesin vergi ödemesi” prensipleri birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu göstermenin yanında aynı zamanda sosyal devletin en etkin uygulama aracı konumundadırlar. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ancak bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesidir...”

Ödeme gücünün sadece gelir üzerinden alınan vergilerle ilişkilendirilmesinin eksik ve yanlış bir değerlendirme olduğunu³⁸ ifade etmekle birlikte, ödeme gücü ilkesi açısından gelir vergisi değerlendirilirken Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Herkes ... ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü ile ikinci fıkrasında yer alan “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” hükümleri göz önüne alınmalıdır.³⁹ Anayasa Mahkemesi muhtelif kararlarında bu hükümlere uyulduğu taktirde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının da sağlanmış olacağına vurgu yapar.

1982 Anayasası da, aynen 1961 Anayasası’ndaki gibi, Türkiye Cumhuriyeti Devleti’ni sadece hukuk devleti olarak değil, sosyal bir hukuk devleti olarak nitelendirmiştir. Hukuk devletinin eşitlik anlayışı yasa önünde (herkesin) eşitlik olmasına karşılık sosyal devletin benimsediği eşitlik anlayışı, sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir. Hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet boyutu ile ilgilenirken, sosyal devlet ise, dikey adalet sorunu ile ilgilenmektedir.⁴⁰

Vergi adaletinin ölçülerinin kaynağını ise “sosyal hukuk” devletinde bulabiliriz. 1982 Anayasası’nın 73. maddesinin ortaya koymuş olduğu vergileme ilkeleri sosyal hukuk devleti ilkesinin somutlaştırılmış ifadesidir.⁴¹

Sosyal (hukuk) devlet birey ilişkisinin ortaya çıkardığı yükümlülüğün iki boyutu vardır. Birincisi, bireyin kendi içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülüktür. İkincisi ise bireyin toplum karşısında içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülüktür. Söz konusu yükümlülüklerin vergilendirmeye ilişkin izdüşümü Anayasanın 73. maddesinde kendini gösterir. 73. maddenin, “mali güce göre vergilendirme ilkesi” ve “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi” sosyal devlet birey ilişkisinin ortaya çıkardığı yükümlülüklerdir. Birinci yükümlülük, yükümlünün mali gücü oranında vergilendirilmesi ya da mali gücünün üzerinde vergilendirilmemesini, ikinci yükümlülük ise mali gücü farklı olanların farklı oranlarla vergilendirilmesi suretiyle vergi yükünün dengeli dağıtımının sağlanmasını gerektirir.⁴²

Böylelikle, mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergileme alanındaki uzantısını oluştururken, aynı zamanda, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları ifade etmiş olur.⁴³

³⁷ Nihal Saban, Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Vergide Eşitlik, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, s.77.

³⁸ Yusuf Karakoç, a.g.e., s.1286.

³⁹ Metin Taş, a.g.e., s.294.

⁴⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, a.g.e., s. 53

⁴¹ B. Y. Soydan, a.g.e., s.82-83

⁴² B. Y. Soydan, a.g.e., s.92.

⁴³ B. Y. Soydan, a.g.e., s.92.

Literatürde, verginin mali güce göre ödenmesi sosyal devlet olmanın bir gereği olarak ele alınır. Anayasa Mahkemesi’de bir kararında verginin vatandaşların mali gücüne göre alınmasını, “... maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalete uygun bir esas” olarak değerlendirmiş ve bu görüşüyle, mali güce göre vergi alınması ile sosyal adalet arasında bir bağlantı kurmuştur. Aynı şekilde, mahkeme, bir diğer kararında da, mali güç ile sosyal devlet arasındaki bağlantıyı vurgulamıştır. Mahkemeye göre, “...mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır.” Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesinin kabul etmeyle, Anayasanın 2. maddesinde kendini gösteren ve genel bir ilke olan “sosyal devlet” ilkesini vergileme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür.⁴⁴

Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında, verginin mali güce göre ödenmesini *vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerine ve sosyal devlet anlayışına* dayandırmaktadır. Eşit mali güce sahip kişilerin aynı miktar vergi ödemesi, farklı ödeme güçlerine sahip kişilerin farklı oranlarla vergilendirilmeleri mali güç, eşitlik ve adalet ilkelerine uygundur. Yani, Mahkeme, vergilemede eşitlik ilkesini, “mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların aynı oranda vergilendirilmesi”⁴⁵ biçiminde tanımlamıştır. Bu çerçevede açıktır ki, eşitlik ilkesi, vergi yükünün, kişilerin, kamu hizmetlerinden yararlanma oranıyla ilgi kurulmaksızın ödeme güçleriyle orantılı paylaşılmasını gerektirir.⁴⁶

Anayasa Mahkemesi, hizmetlerin finansmanı noktasında da mali güce atıf yapmış⁴⁷ ve mali güç dikkate alınmadan kamu hizmetlerinin finansmanının bir grup üzerine yüklenilmesine onay vermiştir. Şöyle ki, Mahkeme, “...bir bölüm kamu giderinin yalnızca yurttaşların bir kısmına yükletilmesini” vergide eşitlik ve adalet ilkelerine uygun bulmamıştır. Bir başka kararında da, “kamu giderlerinin, mali güç dikkate alınmadan bir kesime daha fazla yükletilmesini eşitlik ilkesine ve anayasaya aykırı bulmuştur.”⁴⁸

Sosyal hukuk devleti anlayışında, vergilendirme ile gelir ve servetin yeniden dağıtılması da öngörülmektedir,⁴⁹ böylece maliye politikasının adil gelir dağılımı amacına destek verilmiş olacaktır.

⁴⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, a.g.e., s.236.

⁴⁵ Anayasa’mızın 73’üncü maddesinin 1. fıkrasına göre verginin mali güce alınması temel ilke olarak tanımlanmış olup, ekonomi ve vergi politikasında mali gücün göstergesi gelir, servet ve harcamalar olarak belirlenmiştir. Bunların dışında mali gücü ortaya koyan başka bir belirti olmadığından vergiler ya gelir üzerinden ya servet üzerinden veya harcamalar üzerinden alınır. Verginin mali güce göre alınması gelir üzerinden alınan vergilerde, düşük gelirlerden az, yüksek gelirlerden ise yüksek miktarda vergi alınması, servet üzerinden alınacak vergilerde ise bu esas, düşük servetlerden az, büyük servetlerden ise daha fazla vergi almak suretiyle gerçekleştirilir (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d6fee3a5-5b51-44e5-b898-a1872de03211?highlightText=mali%20g%C3%BC%C3%A7&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>).

⁴⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, a.g.e., s.236.

⁴⁷ 1961 Anayasası’nın Vergi Ödevi başlıklı 61. maddesiyle hukukumuzda yerini alan mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü 1982 Anayasası’nın 73. maddesiyle de benimsenmiştir. Böylece anayasal ilke niteliği alan kavram, kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatmaktadır. Bu ilkenin uygulanmasıyla, mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan, sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir (<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/17d86ecd-64ea-40dc-8600-8423c2b608dd?highlightText=mali%20g%C3%BC%C3%A7&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>).

⁴⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, a.g.e., s.237.

⁴⁹ S. Kaneti, a.g.e., s.28.

Yani, sosyal devletin vergilendirme aracılığı ile ekonomiye müdahale etmesindeki temel amaç, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesidir. Sosyal devlet vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir mali araç olarak değil, aksine sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıflar arasındaki eşitsizlikleri azaltmak amacıyla kullanılması gereken bir araç olarak değerlendirmekte⁵⁰ böylelikle hem *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını* gerçekleştirmekte hem de *maliye politikasının sosyal amacı olan adil gelir dağılımına* katkı sağlamaktadır.

Ödeme gücü ilkesinin vergi sistemimizde yer alan tüm vergiler için uygulanabilmesi mümkün değildir, daha çok, şahsileştirmeye uygun nitelikteki vergiler (gelir vergisi) açısından öngörüldüğü belirtilebilir. Bununla birlikte, ödeme gücünü dikkate almayan objektif karakterli vergilerin de belirli varsayımlar altında ödeme gücü ilkesiyle bağdaştırılmasının mümkün olabileceğini belirtmek gerekir.⁵¹ Bu yapılabildiği ölçüde, ödeme gücünün tespiti daha gerçekçi yapılabileceği gibi daha eşitlikçi ve adaletli bir vergileme (herkesi içine alan ve farklılaştırmaya imkân veren) de mümkün olabilir.

Ödeme gücünün tam/eksiksiz tespit edilmesine ilişkin güçlükler nedeniyle, mali güce göre vergilendirme ilkesinin dar anlamda vergi için geçerli olduğu ifade edilebilir. Vergiler dışında kalan mali yükümlülüklerde ise kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerlidir. Çünkü bu yükümlülüklerle konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. Anayasanın 73. maddesi de mali güce göre vergilendirme ilkesini sadece dar anlamda vergi için hükme bağlamıştır (birinci fıkra). Oysa aynı madde (üçüncü ve dördüncü fıkra) vergilerin yasallığı ilkesi ve yürütme organının vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak geniş anlamda vergiyi esas almıştır.⁵²

SONUÇ

Dünya uygulamaları ile uyumlu olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında da genelde maliye ve iktisat; özelde vergilendirmeye ilişkin temel kavram ve düzenlemelere yer verilmiştir.

1961 ve 1982 Anayasası Türkiye Cumhuriyeti Devleti'ni sosyal bir hukuk devleti olarak nitelendirmektedir. Ayrıca, 1961 Anayasasının 61 ve 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin birinci fıkralarında vergilendirmenin mükelleflerin (mali) ödeme güçlerine göre olması gerektiği ilke olarak benimsenmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında ise, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı bir amaç olarak belirtilmiştir. Bu durumun bir sonucu olarak Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergilerin tespitinde ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesi amacı doğrultusunda hareket edilmiştir.

Verginin mali güce göre ödenmesi, sadece eşitlik ilkesinin gereği değil aynı zamanda sosyal devlet olmanın gereğidir. Sosyal hukuk devleti anlayışındaki temel amaç olan gelir ve servetin yeniden dağıtılması ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinde hayat bulmaktadır. Ödeme gücüne göre vergilendirmede kullanılan teknikler olarak kabul edilen; sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı tarife uygulanması, istisna ve muafiyet düzenlemelerine yer verilmesi soyut anayasal kuralın somutlaştırılmasının ifadesi şeklinde değerlendirilmelidir.

Ödeme gücü ilkesi vergilemede eşitlik ve adalet ilkeleri ile uyumlu ve bunların gerçekleştirilmesi amacını dikkate alan bir ilke olarak kabul edilmiştir. Eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak kabul edilen ödeme gücü ilkesinin eşitlik ve adalet amaçlarının sağlanması açısından taşıdığı önem dikkate alındı-

⁵⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, a.g.e., s. 53.

⁵¹ Metin Taş, a.g.e., s.279.

⁵² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, a.g.e., s. 53; Erginay, a.g.e., s.61.

ğında ödeme gücü ilkesinin anayasal bir kural olarak kabul edilmesinin ne kadar doğru bir uygulama olduğu daha iyi anlaşılacaktır.

KAYNAKÇA

- ALİEFENDİOĞLU, Y. (2003). Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları: Vergilemenin Yasallığı ve Vergilemede Adalet İlkesi, Ünal Tekinalp'e Armağan, Cilt:III, İstanbul, 221-244.
- AKDOĞAN, A. (2006). Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKIN, E. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-emrah-akin.pdf> (Erişim Tarihi: 18 Temmuz 2018).
- Anayasa Mahkemesi. <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/67ac6296-2f1c-4db2-afc9-24352661df49?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 11 Temmuz 2018).
- Anayasa Mahkemesi. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d6fee3a5-5b51-44e5-b898-a1872de03211?highlightText=mali%20g%C3%BC%C3%A7&excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 11 Temmuz 2018).
- Anayasa Mahkemesi. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/17d86ecd-64ea-40dc-8600-8423c2b608dd?highlightText=mali%20g%C3%BC%C3%A7&excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (Erişim Tarihi: 11 Temmuz 2018).
- BATIREL, Ö. F. (2007). Kamu Maliyesi ve Yönetimi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No: 24, Sena Ofset, Aralık, İstanbul.
- ÇAĞAN, N. (a) (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- ÇAĞAN, N. (b) (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37(1-4), 129-151.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (1996), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Müsteşarlığı, Yayın No: DPT:2454, ÖİK:510, Temmuz.
- ERGİNAY, A. (a) (1964). Anayasamızın Mali Hükümleri, Maliye Ekonomi Konferansları 9. Seri, İstanbul, 19-28.
- ERGİNAY, A. (b) (1983). Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri, Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan, AÜ SBF Yayını, No:522, 57-67.
- GÜNAYDIN, İ., YILDIZ, B. (2016). Vergi Politikası ile Yoksulluk Azaltılabilir mi?, Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:9, Bahar, 90-104.
- GÜNEŞ, G. (1998). Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- KANETİ, S. (1984). Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri, İktisat- Maliye Dergisi, Cilt:XXXI, Sayı:1, 27-33.
- KARAKAŞ, E., Sonsuzoğlu, E. (1998), Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi, XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Mayıs, 215-248.
- KARAKOÇ, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 1259-1308.
- KILIÇ, S. K. (1993). 1876 Anayasasının Bilinmeyen İki Tasarısı. Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi, OTAM, 4(04), 557-633.

- KUMRULU, A. (1981). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt:XXXVI, Sayı:1-4, 147-162.
- KÜKRER, A. S. (1990). Vergilemede 'Mali Güç' ve 'Ödeme Gücü' Kavramı, Prof. Dr. İlhan Cemal-clar Hatrasına Armağan, Eskişehir, 499-514.
- LANG, J. (1998). Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, (Çev. Funda Başaran), XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 3-64.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2005). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Baskı, Ankara.
- ÜSTÜN, Ü. S. (2003). Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1-2 (SÜ Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı)), 251-271.
- SABAN, N. (2000). Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Vergide Eşitlik, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: "Anayasal Mali Düzen", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 65-79.
- SOYDAN, B. Y. (2000). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 81-101.
- TAŞ, M. (2000). Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: "Anayasal Mali Düzen", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 275-300.
- TURHAN, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- VARGAN, N. (1987). Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.