

ANAYASA MAHKEMESİ'NİN MALİ GÜÇ İLKESİNE YAKLAŞIMINA İKTİSADİ BAKIŞ

Yrd.Doç.Dr. Oytun CANYAŞ*
Yrd.Doç.Dr. İ. Erdem SEÇİLMİŞ†

ÖZET

Mali güç ilkesi 1961 Anayasası ile birlikte Türk Hukuku'na girmiştir. Bu dönemden beri vergilendirme yetkisinin anılan ilkeye aykırı kullanımı ilgili normun iptali sonucunu doğurabilmektedir. Ancak bir vergi yasasının mali güce aykırılık ilkesi bakımından denetimi, yargısal denetimin Anayasal sınırlarını zorlayabilmektedir. Her şeyden önce mali güç kavramı bünyesinde farklı yaklaşımlar barındıran iktisadi bir kavramdır. Bu nedenle anılan kavrama ilişkin yapılacak yargısal bir denetimde, Anayasa Mahkemesi'nin yapacağı bazı tespitler belirli bir iktisadi tercihte bulunmak anlamına gelebilecektir. Bu doğrultuda çalışmada Anayasa Mahkemesi'nin mali güce göre vergilendirme ilkesine ilişkin istikrar kazanan içtihadının iktisadi anlamı belirlenmeye çalışılmıştır. Anayasa Mahkemesinin kavramın iktisat teorisindeki rolünü büyük ölçüde özümsemediği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Mali güç ilkesi, ödeme gücü, Anayasa Mahkemesi, takdir yetkisi, fedakârlık teorisi

Jel Kodları: H20, H21, H41

AN ECONOMICAL OVERVIEW OF THE CONSTITUTIONAL COURT'S APPROACH ON THE PRINCIPLE OF ABILITY TO PAY

ABSTRACT

“The principle of ability to pay” was introduced into Turkish law by the 1961 Constitution. Since this date, using the taxation power against this principle has sometimes resulted in the annulment of the related norm. However, judicial review of a tax provision in terms of being against to the principle of ability to pay might compel the Constitutional borders of the judicial review. First and foremost, the notion of ability to pay is an economical concept that includes different approaches within its scope. Therefore, in a judicial review with regard to this principle, some results reached by the Constitutional Court might reach to an economical preference. In this regard, it has been aimed in this study to clarify the economical meaning of the adopted judgment of the Constitutional Court with regard to the ability to pay principle. It has been concluded that the Court has adopted the notion's role in the theory of economics at a satisfactory level.

Keywords: Ability to pay, The Constitutional Court, discretion power, sacrifice theory

Jel Codes: H20, H21, H41

* TOBB ETÜ Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, ocanyas@etu.edu.tr

† Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, ies@hacettepe.edu.tr

GİRİŞ

Anayasalar üstlendikleri işlevlere koşturarak mülkiyet, vergi, dış ticaret ve planlama gibi özünde iktisat-maliye alanlarına ait pek çok kavram barındırır. Bu doğrultuda 1982 Anayasası da vergi ödevi başlığı altında yine iktisadi bir kavrama – mali güç kavramına- yer vermiştir. Vergilendirme yetkisinin kullanımının doğurduğu sonuçlar düşünüldüğünde Anayasada “mali güç” gibi iktisadi içerikli bir kavrama yer verilmiş olması yadırganmamalıdır. Ancak her tercih gibi Anayasa koyucunun bu tercihinin de bir takım sonuçları bulunmaktadır. Bu çerçevede Anayasa koyucunun tercihinin, yargısal denetimin hukukilik denetimi zemininden kayması sonucunu doğurduğu söylenebilir. Zira, iktisatta “mali güç” kavramı yaygın olarak bazı temel noktaları işaret etse de yargı mercileri tarafından zaman zaman algılandığı biçimde genel geçer kavram değildir.

Bu çalışmanın amacı da Anayasa Mahkemesi’nin mali güç kavramını değerlendirirken vardığı sonuçların iktisaden mutlak olmadığını göstermeye çalışmaktır. Böylelikle, Anayasal metinlerde iktisadi kavramlara yer vermenin zorluğu ve riskleri de sergilenmiş olacaktır. Bu doğrultuda çalışma üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde “mali güç” kavramına yönelik hukuki yaklaşım Anayasa Mahkemesi kararlarından hareketle ortaya konulmuştur. İkinci bölümde kavram, iktisat perspektifinden analiz edilmiştir. Son bölümde ise, hukuk ve iktisat alanlarından elde edilen veriler ışığında Anayasa Mahkemesi kararları değerlendirilmeye çalışılmıştır.

1. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI PERSPEKTİFİNDEN “MALİ GÜÇ”

1982 Anayasası’nın 73üncü maddesinin birinci fıkrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmünde yer bulan “mali güç” kavramı, hukuk tarihimizin göreceli olarak yerleşmiş kavramlarından biridir. Anılan kavram, 1961 Anayasası Dönemi’nden beri Türk Hukuku’nda bulunmakta ve uygulanmaktadır¹. Bununla birlikte, kavramın Anayasal veya yasal düzeyde bir tanımının bulunmadığını belirtmek gerekir. Ancak mali gücün, vergi hukuku öğretisinde üzerinde uzlaşılan bir tanım mevcuttur. Buna göre “mali güç”, yasama organının vergilendirme yetkisini, kişilerin iktisadi ve kişisel durumlarını göz önünde bulundurarak kullanmasıdır (Öncel vd., 2006:52; Yiğit, 2008:93). Bu tanım, Anayasa Mahkemesi tarafından da benimsenmiştir. Zira Anayasa Mahkemesi de kararlarında² anılan kavram “... verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması” olarak ifade edilmektedir.

Vergilendirme yetkisinin kişisel ve ekonomik durumlar dikkate alınarak kullanılması yasama organının yükümlülerin vergi yükünü iktisadi güçler oranında

¹1961 Anayasası’nın 61inci maddesinin linci fıkrasında “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmüyle yasama organının vergi yasaları ihdas ederken kişilerin mali gücünü dikkate alması gerektiği açıkça ifade edilmiştir. Anılan hükmün 1982 Anayasası’na da birebir aktarıldığını belirtmek gerekir.

1982 AY m. 73/1: “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”.

²AYMK. E: 1994/80, K:1995/27; AYMK. 1994/80, K:1995/27, K.T.: 06/07/1995; AYMK. E:2003/11, K:2004/49, K.T.:07/04/2004; E:2003/36, K:2003/3, K.T.:16/01/2003.

farklılaştırmasıyla mümkündür. Bu çerçevede gerek öğretilerde (Kaneti, 1986:30; Saban, 2006:56) gerek Anayasa Mahkemesi kararlarında bu ilkenin “...*malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini*”³ ifade ettiği vurgulanmaktadır. Dolayısıyla, malî güce göre vergilendirme yapma, yasama organına yönelik bir ödevdir ve yasama organının takdir yetkisini sınırlandırmaktadır. Bu ödev, yasama organına vergilendirme yetkisini kullanırken yükümlülerle ilgili iktisadi nicelik/büyükliklere göre sınıflandırma yapma görevi yüklemektedir (Saban, 2006:56). Dolayısıyla, vergilendirmede hukuksal durumdaki farklılık malî güçle/iktisadi büyüklükle ölçülmektedir. Bu belirmede malî gücü aynı olanlar eşit, farklı olanlar ise eşitsiz durumdakileri ifade eder (Soydan, 1998:104).

Vergilendirme yetkisi kullanılırken iktisadi nicelik/büyüklik esaslı farklılaştırma yapma ödevi, malî güç ilkesinin genel planda kanun önünde eşitlik, özel planda ise maddi hukuki eşitlik kavramı altında incelenmesi sonucunu doğurmaktadır. Hatırlanacağı üzere, 1982 Anayasası’nın 10. maddesi “kanun önünde eşitlik ilkesi”ni⁴ düzenlemiştir⁵. Buna göre, “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*”(AY. m.10/1).

Kanun önünde eşitlik ilkesi “şekli hukuki eşitlik”⁶ ve “maddi hukuki eşitlik ilkesi” olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir(Özbudun, 2005:137). Konumuz bakımından önem arz eden “maddi hukuki eşitlik”, aynı durumda bulunanlara haklarda ve ödevlerde, yetki ve sorumluluklarda eşit davranılmasıdır. Bu eşitlik türü, yasama organına aynı veya benzer durumda olanlara eşit, farklı durumda olanlara ise eşitsiz/farklı davranma yetkisini vermektedir(Öden, 2003:186; Özbudun, 2005:137). Ancak Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla ifade edildiği üzere, bu yetki ancak ve ancak “haklı neden”in varlığı halinde kullanılabilir. Anayasa Mahkemesi bu kriteri açık bir şekilde ortaya koyan bir kararında⁷ ;

*“...Birtakım yurttaşların başka kurallara bağlı tutulmaları **haklı bir nedene dayanmakta ise böyle bir durumda kanun önünde eşitlik ilkesine ters düşüldüğünden söz edilemez.***

*İnsanlar arasında yaradılış ve çalışma gücü veya sağlık bakımından veya nitelikçe buna eşit nedenler dolayısıyla pek çok ayırım bulunduğu açık bir gerçektir. **Bundan dolayıdır ki, eşitliği bozan bir kuralın varlığı, ancak o***

³ AYMK. E: 1994/80, K:1995/27

⁴ Eşitlik ilkesi formülleri, “kanun önünde eşitlik ilkesi”yle sınırlı değildir. Ancak bu ilke bu formüller arasında en yaygın olarak kullanılanıdır. Diğer eşitlik formülleri, “Kanunların eşit koruması”, “eşit haklar” ve “ayırım yapmama”dır. Bu konuda bkz. (Öden, 2003:127-129).

⁵ AYMK . E.1981/13, K: 1983/8, K.T. 28/4/1986: “*Anayasanın 10. maddesinde herkesin, hiç bir ayırım yapılmadan kanun önünde eşit olduğu kabul edilmiştir. Madde metninden de açıkça anlaşılacağı üzere, yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle bir ayırım yapılamayacak, yasalar herkese eşitlikle uygulanacaktır*”

⁶ Şekli hukuki eşitlik, yasaların genel ve soyut nitelikli olmasını ifade eder. Anayasasının 10uncu maddesinin 4üncü fıkrasında ifade edilen ve hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağını belirten hüküm şekli hukuki eşitliği vurgulamaktadır(Özbudun, 2005:137).

⁷ AYMK . E.1981/13, K: 1983/8, K.T. 28/4/1986

kuralın kamu yararına veya başka haklı bir nedene dayanmamış olması hallerinde ileri sürülebilecektir”⁸.

Bu yönüyle “haklı neden”, yasanın “amaç” unsuruna tekabül etmektedir. Hiç şüphesiz bu amaç Anayasaya uygun bir amaç olmalıdır. Dolayısıyla yasama organı ancak yasanın amacı gerektiriyorsa eşitliği bozan sınıflandırma yapabilme yetkisine sahiptir. Mali güce göre vergilendirme ilkesinde ise, sınıflandırma, diğer bir deyişle farklılaştırma yapma ödevi, bizatihi Anayasanın 73üncü maddesinden doğmaktadır. Bu anlamda Anayasa, vergilendirme alanında yükümlülerin iktisadi farklılıklarını esas alan sınıflandırmaların meşru/Anayasaya aykırı düşmeyeceğini vurgulamaktadır(Öden, 2003:200). Bu nedenle, vergilendirme yetkisi kullanılırken yükümlülerin salt iktisadi gücünü esas alan sınıflandırmalar bakımından amaç/haklı neden analizi yapılmasına gerek bulunmamaktadır⁹. Anayasa, iktisadi farklılıkları dikkate almayı yasama organına bir ödev olarak-takdir yetkisini sınırlayacak şekilde-vermiştir.

Yukarıdaki açıklamalarımız, yükümlülerin iktisadi farklılıklarını esas alan sınıflandırmaların, diğer bir anlatımla hükümlerin amacı olmadığı biçiminde anlaşılmalıdır. Her normun bir amacı; ulaşmayı hedeflediği nihai sonucu olduğuna göre, mali güce uygun sınıflandırmaların/hükümlerin de bir amacı bulunmaktadır. Bu amaç, vergilendirmede eşitliğe ulaşmaktır. Dolayısıyla mali güç ilkesi, vergilendirmede

⁸ AYMK. E: 1976/3, K.1976/23, K.T. 13/4/1976: “Şu var ki, Anayasanın 12. maddesinde yazılı "Kanun önünde eşitlik" ilkesi, herkesin, her yönden aynı hükümlere bağlı olması gerektiği anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme uyruk tutulmasını sağlamaktır. Kimi yurttaşlar için haklı nedenlere dayanılarak veya bunların durumlarındaki farklılığın doğurduğu zorunluluklar dolayısıyla ayrı kurallar konulması halinde eşitlik ilkesinin zedelenmesinden söz edilemez.

AYMK E:1985/11, K:1986/29, K.T.11/12/1986: “Eşitlik konusuna gelince, Anayasa Mahkemesinin birçok kararında benimsendiği üzere, Anayasa'nın 10. maddesinde öngörülen eşitlik, mutlak anlamda bir eşitlik olmayıp, ortada haklı nedenlerin bulunması halinde, farklı uygulamalara imkân veren bir ilkedir”.

AYMK. E: 1991/13, K:1992/10, K.T.19/2/1992: “Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasal düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa'nın 10. maddesi karşısında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, aynı hukuksal durumda olanlara aynı kuralların uygulanmasını sağlamakta, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını ise engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanılarak değişik kurallara bağlı tutulmaları Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konularındaki özellikler kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabılır. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, aynı düzenlemeyi aykırı değil geçerli kılar. Aynı hukuksal durumda bulunanlar için ayrı düzenleme Anayasa'ya aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eylemli değil, hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, aynı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında yasalara değişik kurallar konulamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesinden, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz. Bu durumda, eşitliği bozduğu ileri sürülen kural, haklı bir nedene dayanmaktaysa ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmuş ise bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez”.

Aynı doğrultuda kararlar için bkz. AYMK. E:1997/4, K:1998/15, K.T. 12/5/1998; AYMK. E:1997/69, K:1998/54, K.T. 22/9/1998.

⁹ Bu açıklamalarımız vergilendirme yetkisinin içerdiği tüm sınıflandırmalarda haklı neden/amaç araştırması yapılmasına gerek bulunmadığı şeklinde anlaşılmalıdır. Vergilendirme yetkisinin devletin özellikle sosyal ve ekonomik haklardan doğan ödevlerini yerine getirmemesinin bir aracı olarak kullanıldığı durumlarda “haklı neden/amaç”, eksik-aşkın kapsam gibi analizlere mutlaka başvurulmak zorundadır. Belirtilen durumlarda başka bir yöntemle maddi hukuki eşitliğe uygunluğu ölçmek mümkün değildir. Buna karşılık, salt iktisadi sonuçlu sınıflandırmalar için böyle bir analize gerek bulunmamaktadır.

eşitliğe ulaşmanın aracıdır. Bu doğrultuda mali güç ilkesini Anayasanın 73üncü maddesinin 2nci fıkrasından bağımsız düşünmek mümkün değildir. Hatırlanacağı üzere, anılan fıkra “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükmünü içermektedir. Vergi yükünü adaletli ve dengeli dağıtmanın aracı ise bir önceki fıkrada düzenlenen “mali güç” ilkesidir¹⁰. Bu hususu Anayasa Mahkemesi¹¹,

“Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin “malî güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır” biçiminde ifade etmiştir.

Esasen vergilendirmede eşitlik ilkesi, salt vergi yüküne yönelik iktisadi sınıflandırmalarla ilgili değildir. Vergilendirmede eşitlik, vergi yasalarının kanun önünde eşitliğin şekli ve maddi hukuki eşitliğe uygun olmalarıyla sağlanır. Dolayısıyla vergilendirmede eşitlik, vergi hukukunda her iki eşitlik türünü de kapsayan üst başlıktır. Mali güce göre vergilendirme ise, bunlardan birini -maddi hukuki eşitliği- sağlamanın aracıdır. Vergi hukukundaki sınıflandırmaların bir kısmı aşağıda detaylı bir biçimde yer verilecek olan fedakârlığın denkleştirilmesine yöneliktir. Zira ödeme gücü yaklaşımında vergilendirmede eşitlik fedakârlığın denkleştirilmesiyle sağlanmaktadır. Bununla birlikte, vergilendirme yetkisinin kullanımında maddi hukuki eşitlik, salt fedakârlığın denkleştirilmesiyle sınırlı değildir. Zira sınıflandırmaların tek amacı fedakârlığı eşitlemek değildir. Vergi hukukunda fedakârlığı denkleştirme amacı dışında, devletin üstlendiği pozitif statü haklarıyla bağlantılı, sosyal amaçlara yönelen pek çok sınıflandırma vardır. Bunlar da vergilendirmede eşitliğin türüdür. Bu çerçevede gerek mali güç, gerek sosyal amaçlara yönelik diğer sınıflandırmalar Anglo-Sakson Hukukundaki deyimleriyle vergilendirmede dikey eşitliği sağlamanın araçlarıdır¹².

Anayasada malî gücün tanımı yapılmadığı gibi mali gücün hangi göstergelere göre saptanacağı da düzenlenmemiştir. Öğretide ise, mali gücün göstergelerinin gelir, servet ve harcamadan oluştuğuna sıklıkla vurgu yapılmaktadır. Buna göre, yasama organının gelir, servet veya harcamadan takdir yetkisi çerçevesinde istediği yoğunlukta vergi alabilecektir(Akdoğan, 2002:195; Öncel vd., 2006:53; Yiğit, 2008:97) . Bu

¹⁰ SABAN, “mali güç” kavramının vergilendirme eşitlik ilkesi değil, ölçüt olduğunu belirtmektedir. Bu ölçüt ancak eşitlik ilkesiyle birlikte değerlendirildiğinde vergilendirme ilkesi oluşturur (Saban, 2006, s. 55-58)

¹¹ AYMK. E: 1994/80, K:1995/27

¹² Bilindiği üzere, vergilendirmede eşitlik ilkesi Anglo-Sakson öğretisindeki “yatay eşitlik-dikey eşitlik” ayrımına uygunluk ile sağlanır. Dikey eşitlik ilkesi, farklı durumlarda olanların farklılıkları ölçüsünde ayrı vergilendirmeye tabi tutulmaları gerektiğini ileri sürmektedir. Dikey eşitliğe ulaşmak yasama organının tercihleriyle diğer bir anlatımla takdir yetkisiyle ilgilidir. Zira yükümlüler arasındaki fiili eşitsizlikleri göz önünde bulunduran düzenlemeler yapmak ve bu düzenlemelerin eşitsizliği ne ölçüde göz önünde bulundurduğu, herhangi bir ölçütün yokluğunda hukukilik denetiminin kapsamı dışında kalacaktır. Hiç şüphesiz yasa koyucu sosyal ve ekonomik hakları sağlama veya Anayasadan kaynaklanan diğer ödevleri gerçekleştirmek üzere-söz gelimi ihracatı teşvik- vergi yasalarında eşitlik ilkesine istisna getirebilecektir. Bu istisnalar Anayasa verilen yer alan ödevlere dayandığı için diğer bir anlatımla “haklı neden” teşkil ettikleri için eşitlik ilkesinden sapma meydana getirmeyeceklerdir (Öncel, 2006, s. 41).

görüşün Anayasa Mahkemesi kararlarına da doğrudan aktarıldığını ifade etmek gerekir. Gerçekten de Anayasa Mahkemesi'nin mali güce göre vergilendirmeyi açıklarken “...*Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir*” biçimindeki ifadelerle başvurduğu pek çok kararında¹³ gözlemlenebilmektedir. Kanaatimizce bu cümle sadece yasama organının gelir, servet veya harcama üçlüsünden biri veya tamamını konu edinen vergi yasası ihdas edebileceğini söylemekte; yargısal denetim bakımından bir anlam ifade etmemektedir. Zira ister soyut ister somut norm denetimi olsun Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimi tek bir yasanın hükümlerine odaklanmak durumundadır; Yüksek Mahkeme, vergi sistemine bütünsel yaklaşarak vergi hukukunda eşitlik bakımından bir sonuç çıkaramaz. Bu nedenle bu tür ifadeler yargısal denetim bakımından anlamsızdır.

Öğretide mali güce bir takım araçların kullanılması yoluyla ulaşılabileceği belirtilmektedir. Bu çerçevede öğretilerde mali güce artan oranlı vergi tarifeleri¹⁴, en az geçim indirimi, ayırma kuramı (emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergilendirilmesi), sosyal amaçlı muaflik ve istisnalar gibi araçlarla ulaşılabileceği hususunda görüş birliği bulunduğu söylenebilir (Öncel vd., 2006:53; Yiğit, 2008:105). Anayasa Mahkemesi de kararlarında öğretilerde sıralanan araçlara birebir işaret etmektedir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi¹⁵ sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme gibi uygulamaları vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımının araçları olarak sıralamıştır.

Görülüşü üzere, mali gücün araçları adı altında belirtilen bu yöntemler hukuken birer sınıflandırmadır. Bu sınıflandırmaların haklı nedeni/amacı, vergilendirmede eşitliğe, başka bir anlatımla maddi hukuki eşitliğe ulaşmaktır. Bununla birlikte “mali güç” kavramı salt hukuki perspektifle değerlendirilemez. Kavramın özü iktisadidir. Bu çerçevede hukuki altyapısı tartışılan sınıflandırmaların daha açık bir şekilde aktarılabilmesi için hukuk öğretisinde ve Anayasa Mahkemesi kararlarında içselleştirilen kavramın iktisadi rasyonellerinin tartışılması gerekmektedir. Bu nedenle müteakip bölümde mali güç ilkesi iktisadi perspektiften irdelenecektir.

2. İKTİSADİ PERSPEKTİFTEN “MALİ GÜÇ”

Mali güç kavramının iktisadi temelleri analiz edilmeden önce vurgulamamız gereken ilk husus, kavramın bu çalışmada “ödeme gücü” ile eş anlamlı olarak kullanıldığıdır¹⁶. Anayasa Mahkemesi kararlarında da¹⁷ haklı olarak her iki kavramın

¹³ Örnek kararlar için bkz. AYMK. E:2001/36, K:2003/3, K.T.:16/01/2003; AYMK. E:2003/48, K:2003/79, K.T.:23/07/2003; AYMK.1994/85, K:1995/32, K.T.:11/12/1996; E:1994/85, K:1995/32, K.T.: 13/07/1995.

¹⁴ Artan oranlı tarifenin mali gücün zorunlu araçlarından olmadığını ileri süren görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşe göre artan oranlı tarife, sosyal devletin sosyal adaleti sağlama ve geliri yeniden dağıtma göreviyle ilgilidir (Kaneti, 1986, s. 30-31).

¹⁵ AYMK. E: 1994/80, K:1995/27: “...*Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme gibi uygulamalar vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımının araçlarıdır*”. Aynı doğrultuda bkz. AYMK. E:1994/84, K1995/33, K.T.:18/07/1995; E:1995/4, K:1995/28, K.T.:06/07/1995; E:1996/49,K:1996/46, K.T.:11/12/1996.

¹⁶ (Yiğit, 2008, s. 93). Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi kararı da bulunmaktadır. Bkz. AYMK. E: 1994/80, K:1995/27. Bununla birlikte gerek 1961 Anayasası'nın Temsilciler Meclisi'nde görüşülmesi sırasında gerek 1982 Anayasası'nın Danışma Meclisi'nde görüşülmesi sırasında “mali güç” yerine “ödeme

özdeş olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla bu kısımda mali güç ilkesi başlığı altında kamu maliyesi teorisinde tercih edilen ödeme gücü yaklaşımı tartışılacaktır.

“Mali güç” ile “ödeme gücü” kavramlarının aynılığı, Anayasa koyucunun vergilendirme yetkisini haklılaştıran iktisadi teoriler arasındaki tercihini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, Anayasa koyucunun vergilendirme teorisinde geçerli iki temel yaklaşım -fayda ve ödeme gücü yaklaşımları- arasında ödeme gücünü kabul ettiğini söylemek mümkündür¹⁸. Bilindiği üzere, kamu ekonomisi teorisinde sıklıkla karşılaşılan bir problem, etkinlik ve eşitlik arasındaki ödünleşimin genel geçer tespitlere ulaşmayı güçleştirmesidir. Bu nedenle, vergilendirme teorisine Musgrave’den (1959) itibaren iki temel sütun üzerinde şekillenmektedir. Bu sütunlardan birincisi, vergi ve kamu harcamalarını etkinlik perspektifinden değerlendiren fayda yaklaşımıdır. Çeşitli versiyonları olmakla birlikte fayda kuramı temel olarak verginin sağlanan hizmetlerin fiyatı olduğu düşüncesinden hareket etmektedir). Ancak bu kuram çerçevesinde faydanın nasıl hesaplanacağı tam olarak belirlenemediğinden söz konusu teori eşitlik ilkesi açısından zafiyet göstermektedir¹⁹(Musgrave, 2004:78).

Fayda kuramının aksine, ödeme gücü yaklaşımı, vergilendirmenin eşitlik boyutuna odaklanmıştır. Vergilendirme teorisine çerçevesinde daha yoğun kullanıma sahip olan bu yaklaşımın temelinde Mill (1848) tarafından savunulan fedakârlık ilkesi yatmaktadır(Berliant ve Gouveia, 1993:220). Nitekim günümüzde de “ödeme gücü teorisine” sıklıkla eşit fedakârlık kavramına dayandırılmaktadır (Musgrave, 1958:95)²⁰. Ancak ödeme gücü ilkesinin tarihsel olarak iki farklı görüşü barındırdığına işaret edilmediler. Bunlardan ilki yukarıda vurgulanan J. S. Mill’in temsil ettiği görüştür ve “vergilemede eşitlik, fedakârlıkta eşitlik” varsayımını kabul eder. Böylece Mill, vergi yükünün ancak herkesin kamu yararı için eşit fedakârlıkta bulunacak miktarda vergi ödemesi durumunda adil dağılacakını belirterek “vergilemede eşitlik” sorununa ölçüt getirmeye çalışmaktadır (Musgrave, 2004:113). Mill’in eşit fedakârlık kavramını subjektif olarak ele alan bu yaklaşımını verginin, mükelleflerin gereksinimlerinin

gücü” , “iktisadi güç” gibi kavramların kullanılması önerilmiştir. 1961 Anayasası hazırlanırken “ödeme gücü” kavramının önerilmesinin nedeni mali gücün göstergelerinden servetin kapsam dışı bırakılması isteğidir. 1982 Anayasası hazırlanırken “iktisadi güç” kavramının önerilmesinin nedeni ise önerilen kavramın mali güce göre sosyal devlet ilkesine daha uygun düştüğü iddiasıdır. Sonuçta bu öneriler kabul edilmemiş ve her iki Anayasada da “mali güç” kavramı tercih edilmiştir (Kaneti, 1986, s. 29-30).

¹⁷AYMK. E:1996/49, K: 1996/46, K.T.:11/12/1996 "...*Mali güç, Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, genellikle "ödeme gücü" anlamında kullanılmaktadır*". Aynı doğrultuda kararlar için bkz. AYMK.

1994/80, K:1995/27, K.T.: 06/07/1995; E:2003/11, K:2004/49, K.T.:07/04/2004.

¹⁸ Vergilendirmenin varlığını haklı kılmaya yönelik geliştirilen teoriler iki başlık altında toplanabilir. Bunlar, mübadele, sigorta bedeli ve sosyal üretime katılma payı gibi değişik fraksiyonlar içeren “rasyonalist/ferdiyetçi devlet anlayışına” dayalı teoriler ile “organik/kolektivist devlet anlayışına dayalı teoriden oluşmaktadır. Bu teorilerden ilki “fayda kuramı” (Erginay, 1998:34 vd.; Akdoğan, 2002:121 vd.)veya sözleşme teorisine(Albrecht, 1952:146) adları ile de anılmaktadır. İkincisi ise, “egemenliğe dayalı görüş” (Erginay, 1998:34), “günümüzdeki açıklama şekli”(Akdoğan, 2002, 121)veya “ödeme gücü/ability to pay” kuramı ile ifade edilmektedir. Bu teorilerin ortak amacı, uygulanan vergi politikaları ve vergi türlerini normatif/olması gereken açısından haklılaştırmaktır (Turhan, 1987:15).

¹⁹. Verginin sağlanan hizmetlerin fiyatı olduğu görüşü sosyal sözleşme teorisinden çıkmaktadır. Hobbes, Grotiusi Pufendorf, Locke bu kuramın temsilcilerindedir. Bu görüş doğal hukukun uzantısıdır. Bu teorinin ilk versiyonunda sözleşmenin amacı güvenlik hizmeti olduğundan vergi de sağlanan bu güvenlik hizmetinin ve organize toplumda bulunabilmenin fiyatıdır. (Musgrave, 1958:63)Fayda kuramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. (Musgrave, 1958:61-90) (Erginay, 1998:34; Akdoğan, 2002:121)

²⁰ Eşit fedakârlık için bkz. (Musgrave, 1958:95)

dışında, “kamu yararı” için yapıldığını savunan kolektivist görüş takip etmektedir. Kolektivist devlet anlayışında devlet bireylerin oluşturduğu toplumdan ayrı ve ondan daha üstün bir varlık olarak kabul edilmekte ve bu varlığın iktisadi ve sosyal hayatta üstlendiği hedefleri, her bireyin mali gücüne göre bu harcamaların finansmanına katkıda bulunmasıyla gerçekleştireceği savunulmaktadır. Dolayısıyla bu görüş, devlete fertlerin kolektif ihtiyaçlarını karşılamak üzere –herhangi bir karşılık isteme hakkı vermeksizin- mali yükümlülük yükleyebilme imkânı tanımaktadır(Turhan, 1987:20-21).

Toplumsal değerler ve sosyal adalet perspektiften ödeme gücü teorisi homojen bir yapı sergilememektedir. Bu çerçevede ödeme gücü irdelenirken üç temel yaklaşım dikkati çekmektedir. Bunlardan, birincisi salt verginin dağılımı sorununu ele almakta; vergi payının/yükünün eşit dağıtılması gerektiğini, vergilendirme ilkelerinin eşitliğin gereklerini tanımlayacağını ve bunun vergi oranlarına nasıl yansıtacağını belirleyeceğini öne sürmektedir. İkinci görüş, verginin dağıtımı meselesini bir eşitlik/adalet sorunundan ziyade iktisadi sorun olarak ele almaktadır. Bu yaklaşım kamu harcamaları boyutunu göz ardı etmektedir. Buna göre, vergi toplam fedakârlığın minimize edildiği noktaya kadar salınmalıdır. Bu da ancak tüm vergi mükelleflerinin marjinal fedakârlılıklarının eşitlenmesiyle mümkündür. Üçüncü yaklaşım refah odaklı iktisadi değerlendirmelere kamu harcamaları boyutunu da eklemiştir. Bu yaklaşım, bütçeyi refahı maksimize eden plan olarak görmektedir (Musgrave, 1958:91).

Ancak yukarıda ana hatları işaret edilen klasik iktisadi perspektiften hareketle gelirin azalan marjinal faydasını dikkate alarak kardinal fayda varsayımını benimsemek, fedakârlık ilkesinin bir araç olarak kullanılması için kolaylık sağlasa da uygulamada bireysel fayda karşılaştırmaları alanında gözlemlenebilecek bilgi asimetrisi problemleri; çözümün gereğinden fazla basit kılındığının ve başlangıçta bahsedilen etkinlik-eşitlik ödünleşimi problemine yeterince yoğunlaşmadığının bir göstergesi olarak nitelendirilebilmektedir (Berliant ve Gouveia, 1993:220). Bu tespit oldukça kritik değerdedir. Çünkü etkinlik ve eşitlik kavramlarına atfedilecek önem iktisat politikalarının toplumsal yansısı ön planda tutulduğunda daha da artmaktadır. Özellikle refah iktisadının ikinci temel teoremi kapsamında fırsat eşitliğine²¹ atfedilecek değer vergilemede eşitlik ilkesinin detaylandırılmasını gerekli kılmaktadır²². Bu bağlamda, vergilendirmede eşitliğin sağlanmasına hizmet etmek amacıyla dağıtıcı adaleti tesis eden bir çerçeve olarak değerlendirilebilecek fedakârlık ilkesi tüm mükelleflerin vergilendirme nedeni ile tecrübe edecekleri fayda eksilmelerinin özdeş olması rasyoneline dayanmaktadır. Ancak işaret edilen rasyonelin işlerlik kazanması olasılığının bireysel fayda fonksiyonlarının şekline bağlı olduğu vurgulanmalıdır (Ok, 1995:454).

Yukarıda bahsedilen hedeflerin eşanlı olarak bir vergi sistemi tarafından kapsanabilmesi son derece karmaşık bir düzenlemeyi gerekli kılmaktadır. Bu nedenle, optimal vergilendirme teorisinde²³; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı; yönetsel maliyetlerin ve katılıma ket vurucu etkilerin minimize edilmesine ek olarak yoğun vurgu yapılan alanlardan biridir. Klasik optimal vergileme anlayışı, vergi adaleti

²¹ Kullanılan fırsat eşitliği kavramı daha önce aktarılan AY. m.10/1'deki *kanun önünde eşitlik* ilkesinin iktisadi yaşamdaki yansımaları işaret etmektedir.

²² Refah iktisadının teoremleri hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız Stiglitz (1991).

²³ Ayrıntılı bilgi için bakınız Mirrlees (1971).

kavramına Adam Smith'in önerdiği ilkeler²⁴ perspektifinden yaklaşarak ödemelerin gelire bağımlı olarak saptanmasının gerekliliğini öne sürmektedir. Ancak bunun yanında, farklı araştırmacılar tarafından vergi yükünün adaletli paylaşımı konusunda alternatif savların türetilmesi de sosyal refah yaklaşımlarının çeşitlenmesinin doğal bir sonucu olarak algılanabilir nitelikte bir gelişmedir (Heady, 1993:17)

Şüphesiz optimal vergileme teorisi çerçevesinde; vergilemenin yarattığı refah kaybının/yükün toplumsal kaygıları ortadan kaldıracak biçimde adil paylaşımı kişilerin mali güçlerinin belirlenmesi ve türevsel olarak eşitlik ilkesinin alana yansıtılabilir hale dönüştürmesi ile mümkündür. Daha önce de vurgulandığı üzere, bireylerin mali güçleri tespit edilirken öne çıkan kuram vergilendirmenin temel teorisi olarak kabul edilen ve eksenini fedakârlık kavramına dayandıran ödeme gücü yaklaşımıdır. Ödeme gücü kuramı ana dinamiği olan artan oranlı vergilendirmeyi²⁵ meşru kılmak amacı ile üç farklı fedakârlık yorumuna yer verdiği için temel düzeyde alternatif üç alt teori sunmaktadır. Daha önce işaret edilen ve klasik iktisadi felsefeyi yansıtan eşit fedakârlık ilkesi yaygınlığı nedeni ile genel kabul görmektedir. Bunu dışında eşit oranlı fedakarlık ve en az fedakarlık teorileri de literatürde irdelenmektedir. Sıralanan teorilerin odaklandıkları değerlerin (fedakarlığın miktarı, sayısal ifadesi, azalan marjinal fayda algısı, vb.) farklılaşması kaçınılmaz olarak genelde etkinlik-eşitlik arasındaki tercihlerde özelde ise vergilendirme teorisinin iskeletinde/vergi sistemlerinin kurgulanmasında alternatif yaklaşımların gözlemlenmesine neden olmaktadır (Kendrick, 1939:93). Bununla birlikte bahsedilen uyumsuzluklara rağmen her üç teoride de ortak nokta olarak artan oranlı tasarıma vergilemede eşitlik ilkesinin dışsal geçerliliğinin sağlanmasına hizmet eden bir araç olarak yer verilmektedir.

Ancak mali güce ulaşarak vergi yükünü adaletli dağıtmayı hedefleyen vergi sistemlerinde sıklıkla kullanılan artan oranlı vergi tarifeleri iki iktisadi sorunsalın gözlemlenmesine neden olmaktadır. Bunlardan ilki marjinal vergi oranlarının birden küçük olduğu artan oranlı bir vergi yapısını kuracak nitelikte, mükellefin fayda fonksiyonunun tipine bağımlı olmayan bir fedakarlık kavramının varlığının araştırılmasını gerekli kılmaktadır. Tartışılması gereken ikinci problem ise ödeme gücü ilkesini sistematize etmek için yaralanılabilecek bir fedakârlık kavramının geliştirilmesi olasılığı üzerine kurgulanmaktadır. Neo-klasik fayda yaklaşımı öncül sorunsalı aşmak için kayda değer seçenekler sunmakta ise de fedakârlık algısını tek tipleştirmek adına henüz genel geçer bir sonuca ulaşamamıştır (Richter, 1983:211-213). Bu nedenle her ne kadar kabuller ve varsayımlar yapılsa da hem farklı fedakârlık yaklaşımlarıyla hem de çeşitli fedakârlık kavramlarının değişik boyutlarına odaklanan alternatif kurgularla karşılaşılması olasıdır. Ek olarak; bu güçlüğün üstesinden gelmek için vergi sistemlerinin mali güce göre vergilendirme ilkesi çerçevesinde yatay/dikey adalet kavramlarını dikkate alarak gerçek gelire ulaşmak amacıyla farklı uygulamalara yer vermesi de sıklıkla gözlemlenen bir tablodur. Ancak daha önce de vurgulandığı üzere salt ekonomik analizde; optimal vergileme teorisi kapsamında öncelikle değerlendirilmesi gereken nokta etkinlik-eşitlik ödünleşiminde fedakarlık kavramına atfedilen önemdir.

²⁴ Ayrıntılı bilgi için bakınız Smith (1776).

²⁵ Diğerleri önceki bölümlerde vurgulanmıştır.

Alana inildiğinde yukarıda tartışılan kaygıların haklılık payı daha net olarak gözlemlenecektir. Çünkü, gerçek ekonomilerde, optimal vergileme teorisinde sosyal planlamacının üstlendiği işlevi kimin yüklediğinden (yasama meclisi, yürütme organı, vb.) bağımsız olarak karşılaşılabilecek en hayati problem, mükellefler arasındaki gözlemlenemeyen heterojenlik/ayrışmalardır. Bu farklılık teori ve uygulama arasındaki ayrışmanın başlıca nedeni olarak nitelendirilebilir. Optimal tasarıma yakınsamak amacı ile kısıtlar çerçevesinde sosyal refah fonksiyonunu maksimize edecek nitelikte bir vergi sistemi tasarlama zorunluluğu genellikle faydacı yaklaşımlara daha sıcak bakılmasının altında yatan unsurdur. Karar verici organ doğuştan gelen ve kazanç elde etmek için kullanılan niteliklerin farklılaşmasından kaynaklanabilecek sorunları aşmak amacıyla nitelik ve çabaya eşanlı olarak vurgu yapsa da hem nitelik hem de çabanın doğrudan gözlemlenebilir olmaması tecrübe edilen güçlüklerin ortadan kalkmasına engel olmaktadır²⁶. Asimetrik/eksik bilgi nedeniyle; klasik iktisadi perspektiften, ödeme gücünün dağılımına bağlı olarak optimal marjinal vergi oranlarını saptamak ve azalan marjinal fayda varsayımı altında ödeme gücü yüksek bireyler ile ödeme gücü düşük bireylerin katlandıkları fedakarlıklar arasındaki ayrışmayı tespit etmek güçleşmektedir (Mankiw vd., 2009:4-5).

Son tahlilde, ek olarak vurgulanması gereken husus, Arrow'un (1971) da belirttiği gibi vergilendirmede eşitlik ilkesi çerçevesinde ödeme gücüne odaklanılarak toplanan kamu kaynaklarının farklı bireyler için eşit olarak harcanmasının tüm bireylerin eşit düzeyde fayda sağlayacağı anlamına gelmediğidir. İktisadi yaklaşımın muğlak nitelikteki eşitlik algısını tartışmaktansa bireysel faydaların toplulaştırılarak maksimize edilmesinden türetilebilecek bir kavram araştırmayı tercih etmesinin temel gerekçesi budur. Bu nedenle fayda ve maliyetlerin bireyler arasında adil bir şekilde paylaşılmasını öngören dağıtıcı adalet kavramının günlük yaşama yansıtılması (Young, 1988); diğer bir deyişle etkinlik ve eşitlik arasındaki dengenin sosyal politikalar alanında gözetilmesi salt iktisadi perspektiften pek kolay gözükme de; hukuk ve iktisat disiplinlerinden eş anlı olarak faydalanılması ile mümkün hale dönüşmektedir.

SONUÇ

Mali güç kavramına ilişkin hukuki ve iktisadi yaklaşımları birlikte incelediğimizde, hukuki yaklaşımın iktisadi temelleri kayda değer boyutta dikkate aldığı gözlemlenebilmektedir. Salt iktisadi perspektiften de mali güç (ödeme gücü), vergilendirmede eşitliği sağlamayı hedefleyen araçlardan biridir. Dolayısıyla kavramın hukuk uygulayıcıları tarafından algılanışı iktisadi özüne önemli ölçüde paralellik taşımaktadır.

Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi kararları detaylı bir analize tutulduğunda Yüksek Mahkeme'nin kullandığı her ifadenin kamu maliyesi teorisi çerçevesinden belirli bir tercihi yansıttığını söylemek mümkündür. Bu noktada iki soru gündeme gelmektedir. Bunlardan ilki bu tercihlerin bilinçli yapılmış tercihler olup olmadığıdır. Daha da önemli olan ikinci soruya Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı denetimin sınırlarının tercihte bulunmayı kapsayıp kapsamadığıdır.

²⁶ İlgili probleme atıf yapan Türk Anayasa Yargısı bahislerine önceki bölümlerde yer verilmiştir.

Yanıtlamaya son sorudan başlanıldığında vurgulanması gereken ilk nokta Anayasa Mahkemesi'nin yapacağı yargısal denetimin hukukilik denetimiyle sınırlı olduğudur. Bu çerçevede, Mahkeme yasama organın takdir yetkisine giren hususları denetleyememekte, diğer bir anlatımla yerindelik denetimi yapamamaktadır. Bu husus Anayasa'nın 152nci maddesinin ikinci fıkrasında "*Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez*" hükmüyle kısmen de olsa ifade edilmiştir. Esasen bu tür sınırlayıcı hükümlere gerek dahi bulunmamaktadır. Sonuçta hukukilik denetimi Anayasa metinlerinde yer almasa bile yargısal denetimin doğal sınırlarını oluşturur. Hukukilik denetiminin ötesi normu ihdas etmeye yetkili organların yerine tercihte bulunmayı içerir. Oysa böyle bir tercihin doğuracağı sonuçlar bilinemediği için o organa takdir yetkisi/iki veya daha fazla seçenek arasında tercihte bulunma yetkisi verilmektedir.

Görüldüğü üzere, Anayasa Mahkemesi'nin yasama organı yerine tercihte bulunması olanaklı değildir. Bu durumda çalışma konumuz bakımından cevaplandırılması gereken soru Anayasa Mahkemesi'nin mali güç kavramının anlamlandırma, sınırlarını ve araçlarını belirleme çabalarının belirli iktisadi tercihleri yansıtıp yansıtmadığıdır. Kanaatimizce Anayasa Mahkemesi'nin mali güç kavramının içeriğini belirlerken başvurduğu ifadeler keskin iktisadi tercihlerin yansımalarıdır. Ancak bu tercihlerin salt iktisadi analizlerden hareketle yapıldığını söylemek güçtür. Yüksek Mahkeme, birtakım iktisadi görüşleri sanki kesin bilimsel doğrularmış gibi aktarmaktadır. Söz gelimi, Anayasa Mahkemesi kararlarında mali güç/ödeme gücü salt verginin dağılımında eşitlik sorunu perspektifinden ele alınmaktadır. Oysa yukarıda da belirtildiği üzere, ödeme gücü içerisinde sorunu, eşitlik yönünden ziyade refah iktisadi boyutuyla veya daha çok kamu harcamaları bakımından analiz eden iki yaklaşım daha bulunmaktadır.

Aktarılanlarla da işaret edildiği üzere iktisat bilimi çerçevesinde mutlak doğrulardan bahsetmek son derece güçtür. Ek olarak, metodolojik açıdan hangi perspektif ya da karma tercih edilirse edilsin bilimde bu minvalde bir tek tipleştirmeye ulaşma çabasının nesnellikten uzaklaşmayı getirmesi olasıdır. Oysaki sosyal bilimlerde genel geçer yargılara ulaşmanın yöntemi salt olarak somut olaya uygulanan analiz yöntemlerinin yaygınlaştırılmasından ibaret olarak anlaşılmalıdır.

Bu kapsamda her ne kadar Anayasa Mahkemesi'nin tarife yapıları üzerine getirdiği yorumlar, üretim faktörlerinin analizinde/vergilendirilmesindeki tercihleri, ilgili kararlarda²⁷ kullandığı eşitlik/mali güç/ödeme gücü kavramları kurumun iktisadi algı ve rasyonelini işaret etmekteyse de kanımızca bunların mutlak- olmadığının hatırlatılması gerekmektedir.

İktisat ve hukuk bilimlerinin bütünleşik olarak yeniden değerlendirildiği kuramlar küresel olarak yaygınlaşırken Türk Vergi Hukuku uygulayıcılarının bu güncel değişiklikleri yakından izlemesi vatandaşlara refah vaat eden bir sosyal yaşam alanı hazırlanabilmesi için gerekliliktir. Öğretideki yeniliklere hızlı biçimde ayak uydurulması vergi yükünün adaletli biçimde paylaşılabilirliği, refah kayıplarının

²⁷ Kararlar için bkz. " Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Mali Güç Kavramının Hukuki Çerçevesi" başlıklı bölüm.

asgari düzeyde tutulabilmesi ve etkinlik-eşitlik arasında insan onuruna yaraşacak bir dengenin tesis edilebilmesi için kritik önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (2002) *Kamu Maliyesi*, 8.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- ALBRECHT, A. (1952) "The Taxation of Aliens Under International Law", *British Yearbook of International Law*, 29, pp.145-185.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (1996) *Anayasa Yargısı Ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Ankara:Yetkin Yayınevi.
- ARROW, J. Kenneth (1971) "A Utilitarian Approach to the Concept of Equality in Public Expenditures", *The Quarterly Journal of Economics*, 85(3), pp. 409-415.
- BERLIANT, Marcus and GOUVEIA, Miguel (1993) "Equal sacrifice and incentive compatible income taxation", *Journal of Public Economics*, 51(2), pp. 219-240.
- ERGİNAY, Akif (1998) *Kamu Maliyesi*, Ankara.
- HEADY, Christopher (1993) "Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey", *Fiscal Studies*, 14(1), pp. 15-36.
- KANETİ, Selim (1986) *Vergi Hukuku*, İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası.
- KENDRICK, M. Slade (1939) "The Ability-to-Pay Theory of Taxation", *The American Economic Review*, 29(1), pp. 92-101.
- MANKIW, N. Greory, WEINZIERL, Matthew and YAGAN, Dany (2009) "Optimal Taxation in Theory and Practice", *The Journal of Economic Perspectives*, 23(4), pp. 147-174.
- MILL, J. Stuart (1848) *Principles of Political Economy*, London: Longmans Green.
- MIRRELES, James A. (1971) "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *The Review of Economic Studies*, 38(2), pp. 175-208.
- MUSGRAVE, A.Richard (2004) *Kamu Maliyesi Teorisi*, Ankara: Asil Yayın.
- MUSGRAVE, A. Richard (1959) *The Theory of Public Finance*, New York: McGraw-Hill.
- OK, A. Efe (1995) "On the Principle of Equal Sacrifice in Income Taxation", *Journal of Public Economics*, 58(3), pp. 453-467.
- ÖDEN, Merih (2003) *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami (2006) *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitapevi.
- ÖZBUDUN, Ergun (2005) *Türk Anayasa Hukuku*, 8.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- RICHTER, F. Wolfram (1983) "From Ability to Pay to Concepts of Equal Sacrifice", *Journal of Public Economics*, 20(2), pp. 211-229.
- SABAN, Nihal (2006) *Vergi Hukuku*, İstanbul: Beta.

SOYDAN, B. Yaltı (1998) “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük Ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos, S:119, ss.98-118.

SMITH, Adam (1776) *The Wealth of Nations*, New York: Modern Library (1937).

STIGLITZ, E. Joseph (1991) ”The Invisible Hand and Modern Welfare Economics”, in Vines, D. and Stevenson, A. (ed.) *Information Strategy and Public Policy*, Oxford: Basil Blackwell, pp. 12–50.

TURHAN, Salih (1987) *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Der Yayınları.

YİĞİT, Uğur (2008) *Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi*, Ankara: Yaklaşım.

YOUNG, H. Peyton (1988) “Distributive Justice in Taxation”, *Journal of Economic Theory*, 44(2), pp. 321-335.