



## VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİLENDİRMEDE ADALET

**Veli KARGI**

Doç.Dr., Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

[velikargi@mersin.edu.tr](mailto:velikargi@mersin.edu.tr)

### **ÖZET**

*Devlet, insanların ortak gereksinimlerini belirli bir organizasyon içinde karşılamaya yönelmiş, ekonomik, sosyal ve politik yapıya sahip önemli bir kurumdur. Bu yönüyle devlet toplum yaşamının birçok alanında yer almaktadır.*

*Tarihsel süreçte insanlığın var olduğu günden günümüze kadar geçen zaman içinde devlet anlayışında önemli değişimlerin yaşandığı bilinmektedir. Devlet anlayışındaki bu değişimler kendi dönemleri içerisinde farklı devlet yapılarını gündeme getirmiştir. Vergileme yetkisi ve vergilemede adalet, devlet anlayışındaki bu farklılıkların etkisiyle toplumsal katmanlar tarafından farklı algılanan ve bu nedenle de üzerinde sıklıkla durulan ve tartışılan iki kavram olagelmıştır.*

*Vergileme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları değişen ve şekillenen devlet sistematiği içerisinde hemen hemen her dönem tartışılan iki önemli kavramdır. Bu kavramlardan vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisinin mali alana yansması ya da bu alanda kullanılan, devletin hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanırken; vergilendirmede adalet ise, vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasının amaçlandığı ve vergi sisteminde kimden ne kadar vergi alınacağına, yükümlülerin kişisel durumlarına göre vergileme ölçüsünün ne olacağına belirlendiği bir yapıya işaret etmektedir.*



*Literatür de, vergileme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları birçok çalışmada ayrı ayrı ele alınmış olmasına karşın, bu iki kavramın birlikte ele alındığı çalışma sayısı oldukça azdır. Bu nedenle çalışmanın amacı vergileme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları üzerinde durarak bu kavramların kuramsal temelleri, farklılaşan devlet sistemleri ve farklı teorik yaklaşımlar çerçevesinde ele alınıp incelenmesidir.*

*Çalışmada vergileme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları temel başlıklar olmak üzere iki bölüm halinde ele alınmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde, vergilendirme yetkisinin tanımından hareketle vergileme yetkisinin kuramsal temeli ve kapsamı ele alınmış; ardından vergilendirme yetkisinin ulusal ve uluslararası alanda sınırları üzerinde durulmuştur.*

*İkinci bölümde adalet kavramı ile vergilemede adalet ilkesinin kuramsal içeriği tartışılmıştır. Daha sonra vergilemede adaletin sağlanmasında ileri sürülen yaklaşımlar; fayda( istifade) ilkesi ve ödeme gücü(iktidar, mali güç) ilkesi üzerinde durulmuştur. Bu iki yaklaşım irdelenirken ayrı ayrı hem fayda ilkesi yaklaşımı için hem de ödeme gücü yaklaşımı için vergi adaleti irdelenmeye çalışılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** *Vergileme Yetkisi, Vergilemede Adalet, Fayda Yaklaşımı, Ödeme Gücü Yaklaşımı.*

## **TAXATION POWER AND JUSTICE IN TAXATION**

### **ABSTRACT**

*The state is an important institution with an economic, social and political structure oriented towards meeting the common needs of people in a specific organization. In this respect, the state is involved in many areas of society life.*

*It is known that there has been significant changes in the understanding of the state during the period from the day when humanity existed in the historical process to the present day. These changes in the understanding of state proposed different state structures for the agenda in those periods. Taxation power and justice in taxation have become two concepts that are perceived differently by the social classes due to these differences in the understanding of state and therefore that are often accentuated and discussed.*

*The concepts of taxation power and justice in taxation are two important concepts discussed in almost every period in the changing and shaping state system. While the taxation power among these concepts is the reflection of the sovereign authority of the state into the financial field or the state's legal and actual power used in this field, justice in the taxation refers to a structure in which the tax burden is intended to be distributed in a fair manner and in which it is determined who will pay how much tax and what will be the extent of taxation according to the personal circumstances of the tax payers.*

*Although the concepts of taxation power and justice in taxation were addressed separately in many studies in the literature, the number of studies that these two concepts were discussed together is very small. For this reason, the aim of the study is to address the concepts of taxation power and justice in taxation and examine these concepts within the framework of theoretical foundations, differentiated state systems and different theoretical approaches.*

*Taxation power and justice in taxation are discussed in two chapters as basic headings. In the first chapter of the study, the theoretical basis and scope of the taxation power were discussed starting from the definition of the taxation power and then the national and international boundaries of taxation power were emphasized.*



*In the second chapter, the concept of justice and theoretical content of justice principle in taxation were discussed. Then the suggested approaches for ensuring justice in taxation, the principle of benefit (utility) and the principle of payment power (power, financial power) were emphasized. While these two approaches were examined, justice in taxation were tried to be examined separately for both the utility principle approach and ability-to-pay principle approach.*

**Keywords:** *Authority of Taxation, Justice in Taxation, Utility Approach, Payment Power Approach.*

## 1.GİRİŞ

Devlet, insanların ortak gereksinimlerini belirli bir organizasyon içinde karşılamaya yönelmiş, ekonomik, sosyal ve politik önemli bir kurumdur. Bu yönüyle devlet toplum yaşamının birçok alanında yer almıştır.

Tarihsel sürece bakıldığında insanlığın var olduğu günden günümüze kadar geçen zaman içinde devlet anlayışında değişimlerin yaşandığı bilinmektedir. Bu nedenle, devlet anlayışındaki değişimler kendi dönemleri içerisinde farklı devlet yapılarını gündeme getirmiştir.

Vergileme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları da değişen ve şekillenen devlet sistematiği içerisinde hemen hemen her dönem tartışılan iki önemli kavramdır. Bu kavramlardan vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisinin mali alana yansması ya da bu alanda kullanılan devletin hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanırken; vergilendirmede adalet ise, vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasının amaçlandığı ve vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağı, yükümlülerin kişisel durumlarına göre vergileme ölçüsünün ne olacağı belirlendiği bir yapıya işaret etmektedir( Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013: 72; Kargı ve Yüksel, 2010: 29).

Literatür de, vergileme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları birçok çalışmada ayrı ayrı ele alınsa da bu iki kavramının birlikte ele alındığı çalışma sayısı oldukça azdır. Bu nedenle bu çalışmanın amacı vergileme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları üzerinde durarak bu kavramların kuramsal temelleri farklılaşan devlet sistemleri ve farklı teorik yaklaşımlar çerçevesinde ele alınarak irdelenmesidir.

Bu çalışma vergileme yetkisi ve vergilemede adalet kavramları temel başlıklar olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde, vergilendirme yetkisinin tanımından hareketle vergileme yetkisinin kuramsal temeli ve kapsamı ele alınmış; ardından vergilendirme yetkisinin sınırları, ulusal ve uluslararası alanda açıklanmıştır. İkinci bölümde adalet kavramı ile vergilemede adalet ilkesinin kuramsal içeriği kapsamında açıklanmıştır. Daha sonra vergilemede adaletin sağlanmasında ileri sürülen yaklaşımlar; fayda( istifade) ilkesi ve ödeme gücü(iktidar, mali güç) ilkesi üzerinde durulmuştur. Bu iki yaklaşım irdelenirken ayrı ayrı hem fayda ilkesi yaklaşımı için hem de ödeme gücü yaklaşımı için vergi adaleti analizi yapılmaya çalışılmıştır.



## 2. VERGİLENDİRME YETKİSİ

### 2.1. Gelişimi

İngiliz kralı, Kral I. John, 1215 Haziran'ında imzalanan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) 63 maddelik bir fermanı ibarettir. Bu fermanın en önemli üç maddesi şunlardır: 1- Hiçbir hür insan, yürürlükteki kanunlara başvurulmaksızın tutuklanamaz, hapsedilemez, mülkü elinden alınmaz, sürülemez veya herhangi bir şekilde yok edilemez. (Burada sözü edilen hür insanlar sadece senyörler, kilise adamları, vasatlar ve vasatların vasatları ile hür köylüler, denen topluluklardı); 2- adalet satılamaz, geciktirilemez, hiçbir hür yurttaş ondan yoksun bırakılamaz; 3- kanunlar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile baronlardan meydana gelen bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla veya zor kullanılarak toplanılamaz (Kumrulu,2010:5).

Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi “vergilendirme yetkisi” olmuştur. Demokrasi yönünde atılmış ilk adım niteliğindedir. Tarihte ilk demokrasi mücadelesi, iktidarların keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır. İngiltere’de 1215 yılında büyük özgürlük fermanı “magna carta libertatum” ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve din adamları yararına sınırlandırılmıştır. Bu ferman “temsilsiz vergi olmaz” veya “yasadışı vergi olmaz” ilkesi yönünde atılan ilk adımdır. 1689 tarihli haklar bildirisini “bill of rights” kralın parlamentonun onayı olmaksızın vergi koymasını kesin olarak yasaklıyordu.

Amerikada’da 1776 da ilan edilen “bağımsızlık bildirisini”nde temsilsiz vergi olmaz ilkesi yer almıştır. 1789 da Fransız devriminden sonra ilan edilen “insan ve vatandaş hakları demeci”nde vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri ile vergilerin yasallığı ilkesine yer verilmiştir.

Osmanlı devletinde şer’i vergiler (zekat, öşür, haraç, cizye) yanında padişahın sınırsız vergilendirme gücüne dayanarak koyduğu “*örfi vergiler*” vardı. 1804 yılında magna carta’ya benzerlik gösteren “sened-i ittifak” ile padişahın vergilendirme gücü ayanlar yararına sınırlandırıldı. 1856 da ilan edilen “*ıslahat fermanı*” ve “1875 de ilan edilen “*adalet fermanı*” ile vergilendirme konusunda padişah belli ilkelere uyma sözü vermiştir. 1876 da “kanun-u esasi” yasaya dayanmadıkça vergi ve diğer mali yükümlülükler konulmasını yasaklıyordu. Kapitülasyonlar ve dış borçlanmalar yüzünden devlet giderek mali egemenliğini yitirmiş, bunun sonucu önce 1881 yılında “muharrem kararnamesi” ile bazı vergilerin tarh ve tahsil yetkileri alacaklı temsilcilerinden oluşan ve devlet içinde ikinci bir maliye bakanlığı gibi görev yapan “duyunu Umumiye idaresi”ne verilmiştir. Daha sonra 1920 yılında imzalanan Sevr anlaşması ile diğer gelirlerde Fransız, İngiliz ve İtalyan’lardan oluşan “*mali komisyona*” bırakılarak mali egemenlik tümüyle kaybedilmiştir.

Türkiye mali egemenliğini Lozan anlaşması (1923) ile yeniden kazanmış ve 1949-1950 yılında “Gelir vergisi”, “kurumlar vergisi” ve “vergi usul” kanunları kabul edilmiştir. 1953 de “amme alacaklarının tahsili usulu kanunu” çıkarıldı. Bu tarihten sonra en önemli vergi uygulaması, 1985 yılında uygulanmaya başlayan “katma değer vergisi”dir.

### 2.2. Vergilendirme Yetkisi Kavramı

Vergilendirme yetkisi, devletlerin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin (harcama, bütçe yapma, borçlanma vb.) en önemlilerinden biridir.



Hukuk devleti anlayışı Devletin vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmesine bir sınır getirmiştir.

Vergi anayasamızda “*siyasal haklar ve ödevler*” bölümünde yer almaktadır. Seçme ve seçilme hakkı bir siyasi hak olarak görülmekte ve bu bölümde yer almaktadır. Günümüzde bazı yazarların da önerdiği gibi eskiden devlete vergi verenler oy hakkına (seçme ve seçilme hakkına) sahip oluyordu.

Uluslararası vergileme ve uluslararası hukuk arasındaki ilişkiye bakıldığında, uluslararası vergilemenin “uluslararası hukuk” kavramının altkümesi olarak kabul edildiği görülmektedir. Uluslararası vergileme rejimi, uluslar arası işlemlerin maliyetlerini azaltma, karışıklıkları ve çifte vergilemeyi önlemek üzere bazı kurallara sahiptir. Bu anlamda devletlerin diğer ülkeler üzerinden elde edilen gelirleri vergilemede bu kurallarla sınırlı olduğunu söylemek mümkündür.

Uluslararası hukukta genel kabul gören görüş, ülkelerin vergileme düzeylerini belirlemede serbest oldukları yönündedir ancak bu ülkelerin yetki alanlarına giren vergilemeye ilişkin yaptırım olanakları yoktur. Başka bir ifadeyle ülkelerin vergilendirme yetkisi diğer ülkelerin vergileme alanları üzerine fazla etkili olamamaktadır. Dolayısıyla devletlerin vergilendirme yetkisinin kapsamı ve sınırının belirlenmesi önem arz etmektedir.

Bir ülkenin belirli bir vergi konusu üzerindeki vergilendirme yetkisi ülkelerin uyguladıkları ilkeler şahsılık ve mülklik prensipleri ile sınırlandırılmaktadır (Pehlivan, 2011:147). Ulusal vergi sistemleri gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesinde kaynak ve şahsılık prensibi üzerine kurulmuştur ve bu ilkeler uluslararası vergilemenin iki ana prensibini oluşturmaktadırlar. Mükellefin yerleşik olduğu yer temelinde vergilendirme ikametgah ilkesiyle ilişkililikten, kaynak ilkesinde gelirin kaynağı temelinde vergi yükümlülüğü belirlenmektedir. Ayrıca yerleşiklik ve uyrukluk ilkesi, tam yükümlülük ve buna bağlı olarak dünya geliri ilkesine tabi olan yükümlülüğün alanını belirleyen ilkelerdir (Pehlivan 2011: 34).

### 2.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırları

Devletin vergilendirme yetkisi kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale anlamına geldiğinden vergilendirme yetkisi sınırsız değildir. Hukuk devleti vergi hukuku açısından bir sınırlamaya sahiptir. Bu nedenle de vergilendirme yetkinin sınırının çok iyi belirlenmesi ve çizilmesi gerekmektedir. Ancak, vergilendirme yetkisinin kullanımında asıl üzerinde durulması gereken nokta bu yetkinin devlet tarafından ne ölçüde kullanılacağı sorunudur (Budak ve Yakar, 2007: 135).

Hukuk devleti ilkesinin benimsendiği bir devlette, vergilendirme yetkisinin anayasa ve yasalara uygun biçimde kullanılması zorunludur bu durumun aksi düşünülemez. Dolayısıyla devletlerin anayasalarındaki vergilemeye ilişkin kuralları pozitif hukukun vergilendirme yetkisini sınırlayan temel unsurlardır. Çünkü, hukuk devleti vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan devlet anlamına gelir. Hukuk güvenliğinin sağlanabilmesi, bazı ön koşullara bağlıdır bunlardan bazıları; temel hakların güvence altına alınması, yönetimde hukuka bağlılığın sağlanması, yasaların anayasaya uygunluğunun sağlanması, yargı kuruluşlarının bağımsızlığını ve güvenilirliğinin sağlanması yönünde gerekli koşulların oluşturulması gibi temel ön koşullardır. Gerek sayılan ön koşulların yerine getirilmesi açısından, gerekse vergilendirmenin sınırlandırılması için vergi salındığında söz konusu düzenlemenin anayasaya aykırı olmaması önemli ve zorunludur (Erkin, 2012: 240). Ayrıca, hukuk devleti



ilkesinin yanı sıra sosyal devlet ilkesinin varlığı da vergilendirme yetkisini sınırlandıran unsurlar arasındadır. Bu ilke gereğince vergilendirmenin sadece mali amacı bulunmaz. Ayrıca, vergilendirmenin sosyo-ekonomik amaçları da ön plandadır. Sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak sosyal adaletin, refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması gerekir(Saraçoğlu, 2003: 176). Çağdaş sosyal devlet yapılarında vergi politikaları gelir ve vergisel anlamdaki eşitsizlikleri gidermede etkin rol oynar. Bu rol sosyal adalet ve sosyal devlet olmanın bir gereğidir( Eralp, 2012). Bunların yanı sıra bir ülkenin vergi potansiyelinin ekonomiye zarar vermeden en yüksek verimlilikle kullanılması gerekir. Bu da aslında vergilemenin ekonomik sınırını oluşturur. Bu sınırın aşılması durumunda; üretimin ve gelir dağılımının yapısı bozulacaktır. Gerçekleşen bozulma ise başka ekonomik, sosyal sorunlara gebe olduğundan siyasal sonuçlar da doğurabilir(Budak ve Yakar, 2007: 135).

#### 2.4.Sınırlamaya Esas Olan İlkeler

Kural olarak vergi kanunları, söz konusu devletin egemenlik alanı içinde uygulanır. Diğer bir ifadeyle vergi kanunlarında “ yerellik ilkesi ” benimsenir. Bunun anlamı ise vergilendirme yetkisinin, ilke olarak yalnızca o ülke sınırları içinde uygulanabilmesidir. Dolayısıyla devletler ülke sınırları içinde vergilendirme yetkisini, hukuk devleti ilkelerine uygun şekilde kullanabilirler. Ancak, elbette ki bu yetkinin kullanılması kaçınılmaz bir şekilde devletlerarası ilişkilerden kaynaklı olarak vergilendirme sorunlarını gündeme getirir. Bu tür ilişkiler sonucunda devletler vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirlemek durumundadırlar(Eralp, 2012).

Uluslar arası hukukta mülklik ve şahsılık ilkeleri esas olmakla birlikte uluslararası vergi hukuku açısından vergilendirme olayının niteliğine uygun düşen vergi hukukunun kendine has bazı ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkeleri şahsılık ilkesi temelinde(yerleşim yeri ilkesi veya vatandaşlık ilkesi) mülklik ilkesi temelinde(kaynak ilkesi) olarak ele alacağız. Şahsılık ve mülklik ilkesinin uluslararası vergileme açısından görünümüne kısaca ele almakta fayda var(Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013: 326).

Yerleşim yeri ilkesi, vergilendirmenin mükellefin ikametine göre belirlenmesine dayanan bir ilkedir. Yerleşim yeri ilkesine dayanan vergilendirmede yükümlülüğün kapsamı, hem yurt içi gelirlerin hem de yurt dışı gelirlerin vergilendirilmesi şeklinde olmaktadır. Bu durum ise tam yükümlülük olarak adlandırılmaktadır.

Şahsılık ilkesi temelinde ilkeleri ele aldığımızda yerleşim yeri ilkesinden başka birde vatandaşlık ilkesi karşımıza çıkar. Bu ilkeye göre, devlet kendisine hukuksal bağlarla bağlı bulunan kişiler ülke dışında olsa dahi onlar üzerinde gelir ve servetlerinin vergilendirme yetkisini kullanabilir. İşte devletin ülkesi dışındaki bu kişisel yetkisinin kaynağı da uyrukluluk bağı adı verilir. Ancak, bu ilke daha çok yardımcı bir ilke niteliğindedir(Eralp, 2012).

Kaynak ilkesi vergilendirmeye esas olan konu ile hangi ülkede bağ kurulup vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana gelmişse vergilendirmenin o ülkenin yetkisinde olduğundan hareket eder. Yani gelirin doğduğu yer ya da gelirin doğuran olayın meydana geldiği yer burada esas alınan olgudur. Dolayısıyla bir anlamda ekonomik bağı dayanan mülklik ilkesinin uygulama biçimidir. Kişilerin yerleşim yerleri veya vatandaşlıklarının bir başka ülkede olmasının da bu ilke dahilinde bir önemi yoktur. Vergi alma yetkisi verginin konusuna kaynaklık eden ülkeye aittir(Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013: 327). Kaynak ilkesi,



vergi yükümlüsünün sadece yurtiçi gelirlerinin vergilendirilebileceğini belirten bir ilke olması nedeniyle dar yükümlülük olarak adlandırılır.

#### **2.4.1. Vergilendirme Yetkisinin Ulusal Alanda Sınırlandırılması**

Tarihteki ilk demokrasi belgesi olarak kabul edilen 1215 tarihli Magna Carta, İngiliz toplumu ile İngiliz Kralı arasında haraçların ve vergilerin belli bir sistematik etrafında toplanmasını sağlamıştır. 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'da (Büyük Hürriyet Fermanı'nda) hükümdarın keyfi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını amaçlayan ilkelere yer verilmesi aslında bu belgenin ulusal vergilendirme ilkeleri üzerindeki etkisini de yansıtmaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010: 27). Benzer şekilde 1628 Petition of Right, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Bildirisi, 1776 Virginia İnsan Hakları Bildirisi de ulusal düzeyde vergilendirme yetkilerini etkilemişlerdir. Bu bildireler aynı zamanda ulus devletlerin anayasaların yapılarının oluşumunda, değişiminde ve biçimlenmesinde etkin rol oynamıştır. Böylece eşitlik, yasallık ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri de meşruiyet kazanmıştır (Erkin, 2015: 1138-1139). Anayasa md.73. Herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğunu ve maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması gerektiğini zorunlu kılmıştır. Bu madde ile vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine vurgu yapılmak istenmiştir.

#### **2.4.2. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması**

Devletler arası yetki çatışmalarını gündeme getiren olgu uluslararası alanda yaşanan birçok değişimin altında yatan küreselleşme olgusudur (Erkin, 2015: 1141). Yoksa bilindiği üzere vergilendirme yetkisi tıpkı devletin egemenliği gibi ülke sınırları içerisinde geçerlidir. Devletler bu vergilendirme yetkilerini uluslararası ilişkilerindeki çıkarları doğrultusunda ve hukuk kuralları çerçevesinde bağımsız bir biçimde belirler ve kullanırlar. Diğer yandan devletlerin mali egemenliklerinin doğal bir sonucu da vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmalarıdır. Bu bağlamda düşünüldüğünde devletin vergilendirme yetkisi başka bir güç tarafından zorla ya da örtülü olarak anlaşma ile sınırlandırılması aslında o devletin mali egemenliğini yitirdiğinin göstergesidir (Eralp, 2012).

Kısaca, vergilendirme yetkisi her ne kadar devletlerin mutlak bir hakkı olsa da Devletler Hukuku ve Uluslararası Vergi Hukuku'nun karşılıklı etkileşiminin bir sonucu olarak vergilendirme yetkisi uluslararası alanda yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırılmaktadır (Erkin, 2015: 1141).

#### **2.4.3. Yasalarla Tek Taraflı Sınırlama**

Sınırlamaya esas olan ilkeler başlığı altında ele aldığımız ilkelerin uygulanmasında devletler arasında bazı farklılıklar meydana gelebilmesi ve aynı zamanda birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisinin bazen aynı mükellef ya da aynı vergi konusu üzerinde çakışması sorunu gündeme gelebilmektedir. Meydana gelen bu çakışma ise hukuki ya da iktisadi anlamda bir "çifte vergilendirme"ye işaret eder.

Devletler ortaya çıkan bu çifte vergilendirmeyi önlemek için bir takım önlemler alabilir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde hukuki anlamda devletlerin çifte vergilendirmeyi engellemek amacıyla başvuracakları ilk yol, devletlerin vergilendirme yetkilerini kanunlarla tek taraflı olarak sınırlandırmalarıdır. Bu düzenlemelerde vergilendirmede yerleşim yeri ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak, çifte vergilendirmeyi önleyecek bazı tedbirleri alırlar. İkamet ilkesini



uygulayan ülkeler, çifte vergilendirmeyi önlemek için mahsup yöntemi ve istisna yöntemi olmak üzere iki temel yöntem kabul edebilirler.

#### **2.4.4. Uluslararası Anlaşmalarla sınırlama**

Çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek bakımından devletlerin tek yanlı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları yeterli olamayabilmektedir. Bu nedenle devletler uluslar arası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırabilmektedir. Çifte vergilendirmeye önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergileri alanlarında yapılmaktadır. Bu anlaşmalar aynı zamanda devletlerin mali idareleri arasındaki işbirliğini de geliştirmek suretiyle vergi kaçakçılığını da engelleyebimeyi amaçlar(Öncel, M., ve Çağan, N.,2005:61).

#### **2.4.5. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılarak Sınırlama**

Devletler vergilendirme yetkileriniuluslararası yadauluslarüstü ekonomik bütünleşmelere üye olarak sınırlandırabilirler. Ekonomik bütünleşmelerdevletlerin ekonomik ilişkilerini geliştirmek dış ticareti serbestleştirmek amaçları ile kurdukları ekonomik işbirliği boyutlarını aşan uluslar arası birliklerdir. Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından vazgeçilmesi veya bütünleşilen kuruluşa devredilmesi olabilir(Öncel, M., ve Çağan, N.,2005:63).

#### **2.4.6. Uluslar arası ve Uluslarüstü Kuruluşların Vergilendirme yetkisi**

“Çağımızda devletler ekonomik, siyasal, askeri çeşitli ortak amaçlarını gerçekleştirebilmek için uluslararası örgütler kurarlar. Bu örgütlerden önemli bir bölümünün gelirleri üye devletlerin malî katkılarından oluşur. Örneğin, Birleşmiş Milletler UN., Dünya Sağlık Örgütü WHO., Dünya Posta Birliği UPU., Gıda ve Tarım Örgütü FAO., Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü OPEC gibi bazı uluslararası örgütlerde, üye devletlerin örgüt giderlerine katkıları eşittir. Bu şekilde eşit mali katkı ilkesi, örgüt giderlerinin düşük olması ve üye devletlerin örgüt faaliyetlerinden eşit yarar sağlamaları durumunda söz konusudur. Ancak genellikle uluslararası örgütlerde üye devletler örgüt giderlerine, örgüt hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın ödeme güçlerine göre katılırlar. Üye devletlerin ödeme güçleri ulusal gelirlerine ve nüfuslarına göre belirlenir. Uluslararası örgüt üyeliğinin tam üyelik, ortak üyelik ya da kısmi üyelik oluşuna göre değişik mali katkı yöntemleri kabul edilmektedir. Uluslararası örgütlerin üye devletlerden, örgüt hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın ödeme güçlerine göre mali katkı sağlaması geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak nitelenebilir” (Öncel, M., ve Çağan, N.,2005:63).

### **3. VERGİLEMEDE ADALET**

#### **3.1. Adalet Kavramı ve Vergilemede Adalet İlkesinin Kuramsal İçeriği**

Tarihsel sürece bakıldığında insanlığın var olduğu günden günümüze kadar geçen zaman diliminde adalet ve vergilemede adaletle yönelik tartışmalar hız kesmeden devam etmiştir. Adalet kavramı, halkın anlayışına, zamana ve yere göre farklılık gösterebilir. Bu yüzden adalet kavramı değişen, soyut ve subjektif bir kavramdır; yani kesin ve mutlak bir sonuca varılamaz(Şen ve Sağbaş, 2016 : 229). Ancak bu duruma rağmen bazı hususlar vergilemede adaletin sağlanması anlamında alınmış önlemler dikkat çekmektedir. Bunlar; vergi kaçakçılığının ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, adalet duygusunu sarsabilecek





şiddetli ve taraflı işlemlerden kaçınılması, üst gelir gruplarından ve alt gelir gruplarından aynı miktarda vergi alınmaması, bekâr ve evlilerin farklı vergilendirilmesi, emek ve sermaye gelirlerinin farklı vergilendirilmesi ve benzeri hususlardır(Cansız, 2014: 36).

Bu nedenle adalet kavramı birbirinden farklı içerik ve anlamlarla ifade edilmiştir. Bu farklı ifadelerse değişik adalet teorileri geliştirilmesinin ön koşulunu oluşturmuştur. Aslında bu anlamda bir adalet teorisi geliştirmek bir toplum teorisi geliştirmekle eşdeğerdir. Bir adalet teorisinin ya da toplum teorisinin uygulamada zemin bulması, halk tarafından benimsenmesi ve kabullenilmesi ile ilintilidir. Çünkü ancak bu sayede, ortaya koyulan görüşler meşruiyet kazanabilir ve toplum tarafından kabullenilebilir. Aksi halde toplum nezdinde ortaya koyulan görüşün sürekli ve uzun ömürlü olması beklenemez.

Adalet kavramı olması gerekeni ifade eder. Ancak bu nokta da olması gerekenin ne olduğu sorunsal karşımıza çıkmaktadır. Kaldı ki, olması gerekenin ne olduğu sorunsal bizi çoğu zaman değer yargılarının içinde barındığı yanıtlara götürür. Bu görecelik, adaletin sadece hukuk alanlarını kapsamakla kalmaz aynı zamanda hukuk dışı alanlarını kapsar. Adalet, etik alanların arı tutulması koşulu altında hukukun özü ve amacı olarak açıklanır. Çoğu insan da yasaya uygun olan her hangi bir durumun aynı zamanda adil olacağı konusunda kırılması güç olan bir kanaatin oluşması aslında insanların kafasında adalet ve hukuk kavramlarının ne kadar örtüştüğüyle doğrudan ilintilidir.

Adalet kavramı toplumda hukuk kuralları ile yani yasalar ile somutlaşır. Bu çerçeveden hareketle adalet kavramı tanımlanırken “yasal” ve “yasa üstü” şeklinde ikili bir ayırım yapılır. Yasal adalet, kanunda belirtilenleri yerine getirme veya kanunlara uygun davranış ve tutum biçimi olarak ifade edilirken; yasa üstü adalet ise daha çok hukuk felsefesini özellikle ilgilendiren bir kavram olarak vurgulanır. Çünkü kanunlara uygun olan her tutum ve davranış kesin olarak adil değildir. Oysaki kanunların gerçek anlamda adaleti yansıtır yansıtmadığı oldukça önemlidir. Tüm hukuk sistemlerine egemen bulunan objektif ve salt bir değer niteliğindeki adalet yasa üstü adalet olarak ifade edilir. Yani adaletin özünün hukuksal düzenlemeler sonucu oluşturulan yasal adaletten daha ziyade yasa üstü adalet anlayışı doğrultusunda oluşturduğunu söylemek yanıltıcı olmayacaktır. Çünkü yasa koyucular çoğu zaman, yapmış oldukları hukuksal düzenlemeleri kendi faydalarını maksimize edeci şekilde yani yasal soygunu gerçekleştirerek yapmışlardır(Soğukpınar, 2009: 25-26).

Yatay ve dikey eşitlik ilkesini esas alan dağıtıcı adalet anlayışına göre; her şey piyasa koşullarına bırakıldığında bireylerin birbirlerine karşı dengesiz durumların ortaya çıkması olası bir durumdur. Bunu sonucunda ise dağıtıcı adalet anlayışında bu dengesizliğin üstün bir erk tarafından giderilmesi ile gerçek bir adaletin gerçekleşebileceği savunulur. Elbette ki ortaya çıkan bu sübjektif durumun tespit edilmesi ve müdahale edilmesi halinde ne kadar adil bir tutum sergileneceği meçhuldür. Bu nedenle dağıtıcı adalet anlayışı, toplumdaki bireylerin bir bütün olarak aşgari yaşam standartlarına sahip olması gerektiğine vurgu yapılır. Bu koşul dağıtıcı adalet anlayışında bireylerin aralarında oluşan ayrımları kaldırmanın en adil durumunu oluşturur(Soğukpınar, 2009: 27).

Dolayısıyla vergilerin mükellefler arasında adil ölçülere göre dağılım göstermesi vergilemede adalet ilkesi açısından oldukça önemlidir. Adil bir vergi sisteminde; yükümlülerden ne oranda vergi alınacağını önceden belirlenmesi gerekir. Aksi halde vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre farklılıklar arz etmesi vergi yüklenicilerinin



hepsi için geçerli olabilecek ölçülerin belirlenmesini olanaksız kılmaktadır(Kargı ve Yüksel, 2010: 29).

### 3.2.Vergilemede Adaletin Sağlanmasında İleri Sürülen Yaklaşımlar

Adil bir vergi sisteminde bir dağılımın nasıl sağlanacağı üzerinde hala bugünde tartışmalar yapılmaya devam ediliyor. Dolayısıyla konuya ilgili birçok farklı görüş ortaya koyulmuştur. Adaletin nasıl sağlanacağı üzerinde birçok görüş olsa da genel kabul görmüş iki yaklaşım söz konusudur. Bunlar esasında değişik koşullardaki kimselerin nasıl vergilendirilmesi gerektiğini belirtecek alması ölçüleridir. İlki fayda( istifade) esasına dayanan yaklaşımı " Benefit principle " , diğeri ise ödeme gücü( iktidar, mali güç) esasına dayanan yaklaşımı " Ability to pay principle " (Edizdoğan, 1989: 146).

### 4.SONUÇ

Devlet faaliyetleri ve devletin üstlendiği fonksiyonlar tarihsel süreçle beraber değişime uğramıştır. Devlet faaliyetlerinin sürekli değişime uğraması ve artış göstermesi kamu harcamalarının artmasına ve artan harcamalara kamu gelirlerine olan ihtiyacı doğurmuştur. Yani devlet yapıları incelendiğinde en ilkel örgütlenme biçiminden en çağdaş örgütlenme biçimine kadar her dönem de görülüyor ki vergiler önemli birer unsur olarak varlıklarını korumuşlardır.

Dolayısıyla devletin egemenlik yetkisinin mali alandaki yansıması ya da bu alanda kullanılan devletin hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanan vergilendirme yetkisi de aynı oranla önemini her dönemde korumuştur. Diğer yandan ise, devletin yerine getirmesi gereken mali hedefler yanında sosyal ve ekonomik hedefleri de gerçekleştirmek amacıyla toplanan vergilerin adaletli bir biçimde toplanması sorunsalı karşımıza çıkmaktadır(Doğrusöz, 1985: 65). Bu da vergilendirmede adalet kavramının önemini ortaya koymaktadır. Çünkü, Vergileme sistemindeki en önemli müdahale aracı ise vergilerdir. Diğer yandan, adil vergileme istemi yani herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi sosyal eşitsizliği gidermesi açısından da oldukça önemlidir(Arslan, 2016: 241).

Günümüz çağdaş vergi sistemlerinde, mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek ve vergi politikası yoluyla gelir eşitsizliğini giderebilmek amacıyla çeşitli araç ve tekniklerden yararlanılmaktadır. Bu amaçla kullanılan araç ve teknikler; en az geçim indirimi uygulaması, ayırma kuramı, sosyal amaçlı vergi muafiyeti ve istisnaları sayılabilir. Diğer yandan, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi gibi uygulamalar vergi adaletine yaklaşılmasına olanak sağlayabilen tekniklerdir(Gök, Biyan, ve Akar, 2013: 272).



### KAYNAKÇA

- ARSLAN, K. O. ( 2016). Vergilendirme yetkisinin meşruluk kaynakları: optimal vergilendirme ilkeleri ve kamu yararı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 127, 223-244.
- BUDAK, T., ve YAKAR, S. ( 2007). Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 133-144.
- CANSIZ, H. ( 2014). Defterdarlık çalışanlarının vergileme ilkelerine bakışı. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 33-43.
- DOĞRUSÖZ, A. B. ( 1985). Vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasındaki bölüşümü. *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi*, 6( 1-3), 65-76.
- EDİZDOĞAN, N. ( 1989). *Kamu maliyesi( kamu gelirleri ve vergi teorisi)*. Bursa: Ekin Yayınları.
- ERALP, E. Ö. ( 19 Mart 2012). Vergilendirme yetkisinin gelişimi. *Türk hukuk sitesi*, 12Aralık 2016 tarihinde [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_1446.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1446.htm) adresinden alınmıştır.
- ERKİN, G. ( 2012). Vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 237-249.
- ERKİN, G. ( 2015). Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisi. *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, 11(44), 1111- 1153.
- GÖK, M., BİYAN, Ö. ve AKAR, S. ( 2013). Vergilemede adalet ilkesinin anayasal temelleri ve uygulamaya yansımaları: seçilmiş OECD ülkeleri açısından karşılaştırmalı bir analiz. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 34(1), 269-292.
- KARGI, V., ve YÜKSEL, C. (2010). Türkiye'de vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerine etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 54, 23-44.
- KUMRULU, A. (2010) ,Vergi Hukuku Ders Notu, ([http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_1020.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1020.htm)) adresinden alınmıştır.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N., Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.
- PEHLİVAN, O. (2011). Vergi Hukuku, Murathan Yayınevi, Trabzon, Ağustos 2011.
- SARAÇOĞLU, F. ( 2003). Vergilendirme yetkisi ve Türkiye- Avrupa Birliği ilişkileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Fakültesi Dergisi*, 5 (3), 175-189.



JOURNAL OF AWARENESS

SOĞUKPINAR, G. ( 2009). Vergilemede adalet kavramının sosyo-ekonomik analizi: Türkiye örneği.

ŞEN, H. ve SAĞBAŞ, İ. ( 2016). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: EskiŐehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları

ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., VE GERÇEK, A. ( 2013). *Vergi hukuku( genel hükümler)*. Bursa: Ekin Yayınları