Türkiye’de Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Sınırları

The Limits of State Intervention in Economy by Taxation in Turkey

Prof. Dr. Sabahat Binnur Çelik (Beykent University, Turkey)

Abstract

People, mostly and directly affected from the state's decision about taxation. State, in order to realize public services, while using its taxation authority depending to its power of sovereignty, intervenes in the economy in different ways. While using taxation authority, state is subject to various limitations. The most important limitation about taxation is the necessity of obeying the laws.

The basic principles about taxation are indicated on the Universal Declaration of Human Rights and Constitutions. Nowadays, nearly in every country, advanced tax payer rights, public pressure and the ruling parties' intent about remaining in power or the opposition parties' intent about coming in power also determines the limits of taxation.

Proceedings of the independent judicial bodies are very important about the limitation of taxation. Because independent judicial bodies can control the power of sovereignty of the state about taxation. In the judging process, they judge the tax rules and tax applications' harmony to the basic principles of taxation. If there are no fair limits about taxation in a country, this means that there is no democracy in that country.

1 Giriş

Devlet sektörünün 19. Yüzyıldan itibaren öneminin arttığı, devlet faaliyetlerinin, ekonominin bütününe işleyişi üzerinde önemli etkiler yapacak seviyeye ulaştığı, bilhassa kamu gelir ve harcamalarında ayarlamalar yaparak ekonomik dengeyi etkilediği bilinmektedir (John F. Due, 1967).

Devlet, belirli bir ülke üzerinde yaşayan insan topluluğunun, üstün bir iktidara tabi olmak suretiyle oluşturduğu, hukuki kişiliğe sahip, devamlı bir teşkilattır (Gözler, 2013). Devlet, müeyyidelerle donatılmış genel ve bağlayıcı kamusal kuralları koyabilir ve bunları uygulama yetkisine sahiptir (Erdoğan, 2005). Devletin sahip olduğu bu yetki, millete ait olan egemenlik yetkisinin kullanımıyla ilgilidir ve kamu gücü olarak adlandırılır. Bir ülkede egemenlik yetkisinin kullanımı sadece devlet tüzel kişiliğine ait bir güç olarak görülür (Yayla, 2009).

Günümüzde, her ülkede, devletin gerçekleştirdiği kamu giderlerinin giderek büyüdüğü bilinmektedir. Adolph Wagner, kamu giderlerindeki artış nedeni olarak, devletin ekonomik ve sosyal yapı içindeki rolünün fazlalaşmasını, devlet faaliyetlerindeki büyümeyi belirtmektedir (Akdoğan, 2011). Gerçekten günümüz devleti, zaman içinde daha fazla kamu hizmeti gerçekleştirmeye çalışmakta ve bu nedenle daha fazla kamu gelirin ihtiyacı duymaktadır.

Demokratik ülkelerde, seçimle iktidara gelmek isteyen tüm partilerin parti programlarında halka vaat edilen hizmetlerin yıllar içinde fazlaştığı ve halkın nabzını yakalama noktasında hizmet çeşitlerinde yaratıcılığın oy sağladığı görülmektedir. Halkın ise giderek devletten daha fazla hizmet talep ettiği de göz önünde bulundurulması gereken bir gerçektir. Devlet, ihtiyaç duyduğu kamu gelirin büyük kısmını, egemenlik gücünü kullanarak halktan topladığı vergilerle sağlamaktadır.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanması, ülkenin ekonomik, mali ve sosyal yapısı üzerinde önemli etkiler yaratır. Vergilemenin, ekonomiye müdahalenin en önemli araçlarından birisi olduğu görülmektedir. Devletin vergileme yapması, ülkedeki üretim ve tüketim doğrudan müdahalede bulunarak yönlendirmesi anlamına gelir. Günümüzde devlet, ülke milli gelirin üçte birine yakın bir bölümünü ekonomiden kamu geliri olarak çeker ve bu gelirleri kamu hizmetini gerçekleştirirken geri ekonomiye aktarır (Akdoğan, 2011).

Toplum mühendisliği, yönetenlerin toplumu şekillendirme çabası olarak tanımlandığında, bunun gerçekleştirilebilmesini sağlayan araçlardan en önemlisi vergilendirme olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet, gelir elde etmek amacıyla, vergiler eliyle, vergi mükelleflerinin bazı davranışlarını özendirir veya ödüllendirir, bazı davranışlarını ise caydırır veya cezalandırır, başka ifade ile devlet, vergileme ile doğrudan bireylerin tercihlerine müdahale ederek iktisadi, sosyal, kültürel sonuçlar yaratır (Göker, 2011).

Devlet, toplum mühendisliği faaliyetleri kapsamında ekonomiye vergileme ile müdahale eder ve belli sonuçlara ulaşmayı hedefler. Bunlardan bir tanesi, ekonomik dengeyi sağlamaktır. Örneğin enflasyonist ortamda vergileri artırarak mükelleflerin talep düzeyini kısmayı hedefler, deflasyonist ortamda ise, vergileri düşürerek talep artırıcı sonuçlar hedefler. Devletin bir diğer hedefi, ekonomik kalkınma ya da büyümeyi gerçekleştirmektir. Bunun için de devlet, vergiler yoluyla tasarrufları teşvik etmek yönünde müdahalelerde bulunur. Devletin,

ekonomiye, gelir dağılımı ile ilgili tercihleri doğrultusunda da müdahalesi önemli sonuçlar yaratır. Bu doğrultuda devlet bilhassa vergi istisnaları ve vergi muafiyetleri düzenleyerek etkin olabilir.

Devletin ekonomiye vergileme yoluyla müdahalesi, bazı uygulamalarda çok hızlı ve önceden öngörülebilir sonuçlar yaratır. Örnek olarak gümrük vergisi gösterilebilir. Devletin, gümrük vergisinin oranını artırması halinde ithalat miktarının düşeceği, gümrük vergisinin oranını düşürmesi halinde ise ithalat miktarının artacağı bilinir. Devletin, belirtilen uygulamalarla, dış ticaret dengesine doğrudan müdahalesi açıkça görülebilmektedir. Ayrıca, ithalat vergilerinin düşürülmesinin, ülkede herhangi bir üretim alanında tekelleşme olduğunda ithalat yoluna gidilerek tekelleşme ile mücadele edilebileceği ve olumlu sonuçlara kısa sürede ulaşılabileceği - günümüz taşımacılığındaki hız göz önünde bulundurulduğunda - açıktır. Bu sayılanlar gibi devletin vergilerle ekonomiye müdahalesinin ve dolayısıyla bireylerin tercihlerini etkilemesinin birçok örneği bulunmaktadır.

Kamu sektörünün toplam büyüklüğünü, toplumu oluşturan bireylerin vergi seviyesi hakkındaki kararlarının ya da ortak bilinçlerinin belirlemesi en ideal yaklaşımdır (Hayek, 1997). Ancak, bu ideale henüz yaklaşmadığı da bilinmektedir. Devlet, bir toplumda, ihtiyaç duyduğu gelirleri, halkın gönüllü katkısından veya sunduğu hizmetlerin bedelinden değil de, sahip olduğu egemenlik kullanma yetkisine dayalı cebir yoluyla elde eden tek örgüttür (Erdoğan, 2005). Bu noktada, devletin ekonomiye vergilerle müdahalesinin sınırları önem kazanmaktadır.

Devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi, günümüz demokratik ülkelerinde birçok sınırlamaya sahip bulunmaktadır. Bu sınırlamaların başında devletin hukuk devleti ve sosyal devlet olması zorunluluğu gelmektedir. Bunların dışında ekonomik gerçeklerden ve siyasi nedenlerden doğan sınırlamalar da olduğu bilinmektedir.

Çalışmamızda devletin vergilerle ekonomiye müdahalesinin sınırları, mali hukuk kapsamında kalınarak, hukuk devleti olmak zorunluluğundan doğan sınırlar (bunlar yasal sınırlar olarak da isimlendirilebilir), sosyal devlet olmak zorunluluğundan doğan sınırlar, siyasi sınırlar ve ekonomik sınırlar olarak ayrıştırılarak incelenecektir.

2 Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Hukuk Devleti Olmak Zorunluluğundan Doğan Sınırları/ Yasal Sınırlar

Hukuk devleti, en genel ifade ile aynı toplumda yaşayan bireylerin, hukukun egemenliği altında yaşamak zorunda olduğu ve devlet ile devlet çalışanlarının bazı sınırlara tabi olduğu devlet tipi olarak tanımlanabilir (Fallon, 2014). Hukuk devleti olgusu, devlet yetkililerinin hiç bir kurula uymaksızın yönetim faaliyetini sürdürmelerine engel olarak bireyleri korur.

Hukuk devletinin genel şartları; yasama, yürütme ve yargı organlarının hukuka bağlı olmasıdır. Hukuk devletinin özel şartları ise; idarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması gereği, hakimlerin bağımsız ve teminatlı olması gereği, idarenin faaliyetlerinin önceden bilinebilir olması gereği, idarenin mali sorumluluğunun olması gereği ve bireylerin kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğunu önceden bilme olanağının varlığı olarak tanımlanabilecek hukuki güvenlik ilkesi ve geçmişe etki yasağı gereğidir (Gözler ve Kaplan, 2011).

Devletin vergilerle ekonomiye müdahalesinin hukuk devleti olmak zorunluluğundan doğan sınırları, uluslararası hukuk kurallarından doğan sınırlar, Anayasadan doğan sınırlar ve vergilendirmenin yargısal denetiminden doğan sınırlar başlıkları altında incelenecektir.

2.1 Uluslararası Hukuk Kurallarından Doğan Sınırlar

Uluslararası hukuk kurallarının başında İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi gelir.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 10 Aralık 1948 tarih ve 217 A (III) sayılı Kararıyla ilan edilmiştir. Ülkemizde, 6 Nisan 1949 tarih ve 9119 Sayılı Bakanlar Kurulu ile "İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin Resmi Gazete ile yayınlanması, yayımdan sonra okullarda ve diğer eğitim müesseselerinde okutulması ve yorumlanması ve bu Beyanname hakkında radyo ve gazetelerde münasip neşriyatta bulunulması" kararlaştırılmış ve Bakanlar Kurulu Kararı ile 27 Mayıs 1949 tarih ve 7217 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 17. maddesinin birinci fıkrasında "Herkesin tek başına veya başkalarıyla ortaklaşa mülkiyet hakkı vardır" ilkesi yer alır. Bu madde ile devletin, kişilerin mülkiyet hakkına mutlak saygı duyması gereği ilkeye bağlanmıştır. Aynı ilke, 1952 yılında Paris'te imzalanan İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunması İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol'ün 1. maddesinde de mülkiyeti korumaya dair "Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır" ifadesi ile vurgulanmaktadır.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 17. maddesinin ikinci fıkrasında, "Hiç kimse keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamaz" ilkesi yer alır. Bu ilke, bizlere, devletin keyfi yollarla vergilendirme yaparak kişileri mülkiyetinden yoksun bırakamayacağını ifade etmektedir. Başka ifade ile vergilendirmenin asla mülkiyetten yoksun bırakacak düzeyde olamayacağını ifade ederek vergilendirmenin düzeyine yönelik temel

sınırlamayı belirtmektedir. Anılan 17. maddenin üçüncü fıkrasında ise, "Herkesin kendisi ve ailesi için insan onuruna yaraşır ve gerekirse her türlü sosyal koruma önlemleriyle desteklenmiş bir yaşam sağlayacak adil ve elverişli bir ücrete hakkı vardır" ilkesi yer alır. Bu ilke, bizlere, ücret hakkı tutarının alt sınırını açıklar. Buna göre ücret, herkesin kendisi ve ailesi için insan onuruna yaraşır bir yaşam sağlayacak adil ve elverişli bir düzeyde olmak zorundadır. Bu ilke, açıkça ücret tutarının vergilendirilmesine sınır getirildiği, ücret tutarının vergilendirme yoluyla belirtilen düzeyin altına inemeyeceği belirlenmektedir.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 30. maddesinde "Bu bildirgenin hiçbir kuralı, herhangi bir devlet, topluluk veya kişiye, burada açıklanan hak ve özgürlüklerden herhangi birinin yok edilmesini amaçlayan bir girişimde veya eylemde bulunma hakkını verir biçimde yorumlanamaz" hükmü yer almaktadır. Bu maddeyi devletin vergileme yetkisi açısından irdelersek, yasama ve yürütme organlarının vergileme sırasında ve yargı organlarının da verginin yargısal denetimi sırasında, yukarıda belirtilmiş bulunan ilkeleri yorumlayarak değiştiremeyeceklerine dair güvence getirildiğini görmekteyiz.

2.2 Anayasadan Doğan Sınırlar

İnsan Hakları Evrensel Beynamesi 29. maddesinde "Herkesin, kişiliğinin serbestçe ve tam gelişmesine olanak veren topluma karşı ödevleri vardır" ifadesi yer almaktadır. Topluma karşı ödevlerden birisi de vergi ödevidir. Bu doğrultuda T.C. Anayasasının 73. maddesi vergi ödevini düzenlemekte ve vergi ile ilgili temel prensipleri belirtmektedir.

T.C. Anayasasının 73. maddesi 1. fıkrası "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" hükmüne yer verir. Bu hükümde belirtilen mali gücün göstergeleri gelir, servet ve tüketimdir (Budak, 2010). Mali güç ifadesi bize vergi ödeme gücünün kaynağını ifade eder ve vergi mükellefinin mülkiyet hakkına vergi aracılığıyla getirilebilecek sınırı açıklar.

T.C. Anayasasının 73. maddesi 3. fıkrası "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüne yer verir. Bu hüküm bize, kanunilik ilkesini ifade eder ve vergilemenin ancak kanunla yapılabileceğini başka ifade ile vergileme konusunda sadece yasama organının yetkili olduğunu belirterek vergiyi koyan organ olarak sınırlama getirir ve keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesi amacını taşır (Güneş, 2011). Kanunilik ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin, genel, soyut, kişisel olmayan, Anayasa Mahkememizin vurguladığı gibi verginin temel unsurlarını belirten ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelir (Öztürk, 2014) ve bireyin devlete karşı sahip olması gereken hukuki güvenliğini sağlar.

Anayasamızın 73. maddesinde yer alan kanunilik ilkesi, vergileme konusunda kıyas yasağı ilkesini de beraberinde getirmektedir. Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1992). Vergilemede kıyas yoluna başvurulması halinde, vergilemeye yönelik kanun olmasa da vergileme yapılması sonucunu yaratarak hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesini ortadan kaldırır. Bu ilke ile devletin, ekonomik, sosyal, politik ve pratik gerekçelerle kıyas yaparak vergileme yoluna gitmesi engellenmektedir (Saygılıoğlu, 1987).

Kanunilik ilkesine uygun olarak T.C. Anayasası, Bakanlar Kurulunun vergi konusunda yetkilerini sınırlamıştır. T.C. Anayasasının 73. maddesi 4. fıkrası "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" ifadesine yer verir. Her ne kadar bu fıkra kanunilik ilkesinin yumuşatıldığını gösterse de, Bakanlar Kurulunun vergi ile ilgili yetkilerinin iki önemli açıdan sınırlandırıldığını belirtir. Bu sınırlardan birisi, Bakanlar Kurulunun verginin temel unsurlarına yönelik değişiklik yapamayacağını göstermesidir, çünkü Bakanlar Kurulu vergilerle ilgili olarak sadece muafık, istisna, indirim ve oranlarına yönelik değişiklik yapabilecektir, ikinci sınırlama ise, bu yetkisini kanunda belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde kullanabilecek olmasıdır. Bakanlar Kuruluna vergilendirme konusunda sınırlı da olsa takdir yetkisinin tanınmış olmasının sebebi, parlamentonun işleyiş usulüne bağlı olarak kanun çıkarmanın zaman alması gerçeğinden hareketle (Gerçek, 2006), ekonomideki değişme ve gelişmelere paralel olarak vergi önlemlerinin hızlı bir şekilde alınması zorunluluğundandır. Bu yetkinin belirtildiği şekilde sınırlandırılmış olmasının nedeni ise, kanunilik ilkesi ve kişilerin hukuki güvenliklerini sağlamaktır (Üstün, 2007). Yasama organı, Bakanlar Kuruluna, mali yükümlülüklerin muafık, istisna ve indirimlerine yönelik değişiklik yapma yetkisini devrederken, mükellefler arasında negatif ayrımcılık yapılmasına neden olmamalı, mali yükümlülüklerin oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapmak yetkisini devrederken de geniş marjlı yetki devretmemelidir, aksi halde, yasama organının kanun yapma yetkisi bir anlamda Bakanlar Kuruluna devredilmiş olur (Erol, 2011).

Vergilemeyle ilgili bir başka sınırlama T.C. Anayasasının 90. maddesinde yer almaktadır. Bu maddenin 1. fıkrasında "Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır" hükmü yer almakta, 4. fıkrasında ise, "Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü antlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır" hükmü yer almaktadır. Bu iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, Anayasamızın,

uluslararası anlaşmalarla, vergileme ile ilgili kanunlarımızda değişiklik yapılması halinde, tek yetkilinin yasama organı olduğunu belirttiği, diğer devlet organları açısından yetki konusunda sınırlama getirdiği görülmektedir.

Anayasamızda yer alan vergilemeyle ilgili bir başka sınırlama, Bakanlar Kurulunun Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisinde yer alır. T.C. Anayasasının 91. maddesinde Kanun Hükmünde Kararname yetkisi verme başlığı altında "Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasasının ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez" hükmü yer almaktadır.

Anayasamızın dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler başlığı altında düzenlenmiş olduğuna göre, Anayasamızın 91. maddesine göre, sıkıyönetim ve olağanüstü haller dışında Bakanlar Kurulu, Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisine sahip değildir. Görüldüğü gibi Anayasamız, vergileme konusunda yürütme organının yetkisini sınırlandırmıştır.

2.3 Yargısal Denetimden Doğan Sınırlar

Devletin vergilendirme yetkisinin, kişi haklarına uygun olarak, uluslararası hukuk kuralları ile veya anayasa ve kanunlarla sınırlandırılmış olması yeterli değildir, hukuk kuralları ile sınırlamanın yanında bu kuralların doğru uygulandığının denetlenmesi gereklidir. Belirtilen denetimin bağımsız yargı organları tarafından gerçekleştirilmesi gereği açıktır. Bu doğrultuda, ülkemizde Anayasa Mahkemesine ve Danıştay'a çok önemli bir görev yüklenmiş bulunmaktadır.

Vergilendirmenin yasallığının yargısal denetimi konusunu öncelikle Anayasa Mahkemesinin fonksiyonuna bakarak incelemek gerekir. Anayasamızın 148. maddesinin birinci fıkrasında "Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesine dava açılmaz" hükmü yer almaktadır. Olağan dönemde Kanun Hükmünde Kararnamelerle vergi düzenlemesi yapılamayacaktır, olağanüstü dönemlerde yapılabilecek olsa dahi Anayasa Mahkemesine bu konuda denetim görevi düşmeyecektir ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ile vergi düzenlemesi yapılamayacaktır. Sayılan nedenlerle, bu maddede konumuzla ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin, vergi kanunlarının Anayasaya uygun olup olmadığını denetleyen yargı organı olduğu görülmektedir.

Ülkemizde Anayasa Mahkemesinin, vergi kanunlarının Anayasada belirlenen ilkelere uygun olup olmadığını denetlerken, bağlayıcı ve temel kaynak yaratma özelliğinin hakkını verdiği görülmektedir. Bu nedenle, Anayasa Mahkemesinin, yasama organını, vergi kanunu çıkartmasında temel ilkelerle sınırlayıcı bir yargısal denetim fonksiyonu gördüğü bilinmektedir.

12 Eylül 2010 tarihli halkoylaması sonucunda yapılan Anayasa değişikliği ile Anayasamıza eklenen 148. maddenin üçüncü fıkrasında, "Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır" ifadesi yer almaktadır. Maddeden görüldüğü gibi, bireysel başvuru, bireyin temel hak ve özgürlüklerinin yasama, yürütme ve yargı organlarının işlemlerine karşı ulusal düzeyde korunması amacıyla başvurulabilecek son hukuksal çaredir (Karaman, 2013). Hukuk sistemimize 2010 yılında dahil edilen Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkının, bireyin temel hak ve özgürlüklerine yönelik, örneğin vergileme ile mülkiyet hakkının zedelenmesine yönelik olan devletin keyfi veya yanlış uygulamalarını sınırlama ve dolayısıyla hukuk düzenini koruma noktasında çok önemli ve fonksiyonel olduğu açıktır.

Vergilendirmenin yasallığının yargısal denetimi konusunda Anayasa Mahkemesinin fonksiyonundan sonra Danıştay'ın fonksiyonuna da bakmak gerekir. Anayasamızın 155. maddesinin birinci fıkrasında, "Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar" ifadesi yer almakta ve Anayasamızın 155. maddesinin ikinci fıkrasında, "Danıştay, davaları görmek, Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını incelemek, idari uyumsuzlukları çözmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir" ifadesi yer almaktadır.

Danıştay'ın vergileme konusundaki yargılama fonksiyonuna, Anayasada sıralanmış olan görevleri açısından baktığımızda, idari/vergi mahkemelerince verilen karar ve hükümlerin son inceleme mercii olduğu, vergiye yönelik kanun tasarıları hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirdiği, vergi ile ilgili tüzük tasarılarını inceleyip istişari nitelikte olan görüşünü bildirdiği anlaşılmaktadır. Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde de Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak; Bakanlar Kurulu Kararlarına, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere ve birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını karara bağlamakla görevli olduğu belirlenmiştir. Danıştay Kanunu'nun 25. maddesinde ise, temyiz yoluyla Danıştay'da

görülebilecek davalar sıralanmıştır. Bu hükme göre, idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenecek ve karara bağlanacaktır.

Danıştay'ın vergileme ile ilgili yargısal denetim görevlerine yukarıdaki hükümler doğrultusunda baktığımızda, Danıştay'ın vergi ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararlarının, tüzüklerin, yönetmeliklerin ve Genel Tebliğlerin, Anayasaya ve kendilerinden önce gelen kurallara uygun olup olmadığının yargısal denetimlerini yaptığı anlaşılmaktadır.

Danıştay'ın vergileme ile ilgili çok önemli bir başka fonksiyonu da İçtihadı Birleştirme Kararları verebilmesidir. Danıştay Kanunu'nun 39. maddesinde içtihatları birleştirme kurulunun görevleri "İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir" şeklinde düzenlenmiştir. İçtihadı Birleştirme Kararları, vergi hukukunun temel ve uyulması zorunlu kaynaklarından ve hukuka aykırı kararların uygulanmasını engelleyerek, vergi uygulamaları konusunda idari tasarrufları sınırlandırmaktadır.

Danıştay vergilemeye yönelik yargılama yaparken vergi ilkelerini de göz önünde tutmaktadır. Bu ilkelerden birisi "vergilerin geriye yürümezliği ilkesi" dir. Vergilerin geriye yürümezliği ilkesi, vergi kanunlarının geçmişe etkili olarak değiştirilemeyeceğini ifade eder. Vergi mükellefinin, kendisine, Resmi Gazetede yayınlanmış bir kanun hükmünün uygulanmasını beklemesi doğaldır (Lang ve Marchgraber, 2011). Buna göre, devlet, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından sonra Resmi Gazetede yayınladığı bir kanun hükmünü, o vergiyi doğuran olaya uygulayamaz, ancak yayım tarihinden sonra ortaya çıkan vergiyi doğuran olayla ilgili olarak yeni hükmü uygulayabilir, aksi takdirde, devlet, hukuk devletinin güvenilirliğini zedeleyecektir. Anayasamızda ve Vergi Usul Kanununda yer almayan bu ilkeye ters uygulamalara zaman zaman rastlanılmaktadır, bu uygulamaların Danıştay tarafından iptal edilmesi, hukuk devletinin güvenilirliğini sağlamaktadır.

3 Devletın Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Sosyal Devlet Olmak Zorunluluğundan Doğan Sınırları

Anayasamızda, devletin, vergilerle ekonomiye müdahalesinin sosyal devlet olmak zorunluluğundan doğan sınırlarına yönelik temel prensipleri belirleyen çok önemli iki madde bulunmaktadır. Bunlardan birisi Anayasamızın 2. maddesinde, diğeri ise, 73. maddede yer almaktadır.

Anayasamızın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin sosyal bir devlet olduğu ifade edilmektedir. Bir devletin sosyal devlet sayılabilmesi için, vergilerle ilgili bazı önlemleri alması gereklidir. Bu önlemler; herkese insan onuruna yakışan asgari bir yaşam düzeyi sağlamaya yönelik olanlar, gelir ve servet farklılıklarının azaltılmasına yönelik olanlar ve toplumdaki bazı bireylerin özel olarak korunmasına yönelik olanlardır.

Anayasamızın 73/1. maddesinde, vergi ödevi ile ilgili olarak, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmekte, 73/3. maddesinde ise, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmektedir.

Yukarıdaki anayasal hükümler birlikte değerlendirildiğinde, karşımıza sosyal devletin vergileme ile ilgili sınırları açıkça ortaya çıkmaktadır. Bu sınırlardan birisi, herkese insan onuruna yakışan asgari bir yaşam düzeyi sağlamaya yönelik olarak asgari ücretin vergileme dışında bırakılması gereğidir. Asgari ücret, kişinin kendisini ve ailesini asgari düzeyde geçindirmeye yeterli tutardır ve bu tutardan vergi alınması halinde kişinin, insan onuruna yakışan asgari bir yaşam düzeyini sürdüremeyeceği açıktır. Anayasamız, açık bir şekilde mali güce göre vergi ödeneceğini ifade etmiştir, bu hükümden hareketle mali gücü olmayanın vergi ödememesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde, devletin bu ilke doğrultusunda sosyal devlet olma görevini henüz gerçekleştiremediği dolayısıyla devletin, "vergileme gücünün aşırı kullanımı" ya da "mali zorlama" (Akdoğan, 2011) olarak isimlendirebileceğimiz bir uygulama içinde olduğunu ifade edebiliriz.

Sosyal devletin vergileme ile ilgili bir başka sınırı, gelir ve servet farklılıklarının azaltılmasına yönelik görevinden doğar. Devlet, bu görevini gerçekleştirmek için, ayırma ilkesine uygun vergileme yapmalı ve vergi tarifelerini artıran oranlılığa göre düzenlemelidir. Ayırma ilkesi, emek gelirleri ile servet gelirlerini birbirlerinden ayırıp, emek gelirlerinden daha az vergi almayı amaçlar. Devlet, vergileme yaparken, emekten elde edilen gelirin vergi oranını, servetten elde edilen gelire oranla daha az belirlediği takdirde, vergi yükünün adaletli dağıtımını sağlamış olacaktır. Ülkemizde ayırma ilkesi doğrultusunda, "asgari geçim indirimi" adı ile ücretlilere yönelik bir uygulama vardır. Buna göre, ücretlinin maaşının asgari ücretin %50'sine denk gelen kısmı vergi matrahından düşülmekte ve ücretli diğer gelir elde eden bireylere karşı korunmaktadır. Vergi tarifelerinin artıran oranlı bir yapıda düzenlenmesi ise, vergi adaletini etkin bir şekilde gerçekleştirmeye yönelik bir başka önlemdir. Bu uygulamada, daha fazla geliri olanın daha fazla vergi ödeme gücü olduğundan hareketle, gelir tutarı artırsa vergi oranı da artırılarak vergileme yapılıp, sonuç olarak az kazanan, çok kazanan göre daha az vergi öder.

Sosyal devletin vergileme ile ilgili bir diğer sınırı ise, özel olarak korunması gereken bireylerin, vergi kanunlarında çeşitli vergi istisnaları veya muafiyetleri getirilerek korunmasıdır. Ülkemiz uygulamalarından, bir tek eve sahip olan bireylerden emlak vergisi alınmaması, sakatların kullanabileceği motorlu araçların, motorlu araçlar vergisi ve gümrük vergisi dışında bırakılması, sadece emekli maaşı ile geçimini sürdüren bireylerden gelir vergisi alınmaması, doğal afetlerden etkilenenlere vergi kolaylıkları getirilmesi örnek gösterilebilir.

Kamu maliyesinin temel kaygısı, en fazla vergiyi en az direnişle toplamak olmalıdır (Hayek, 1997). Devlet vergileme yaparken sosyal devlet olma özelliğini dikkate almaz ise, vergiye yönelik tepkinin artmasını beklemek yanlış olmayacaktır. Egemenlik gücüne sahip olan Devletin, vergileme yaparken kamu yararı ile birey çıkarları arasında var olan çelişme ve çatışmayı gözeterek, vergilendirmeyi duyarlı bir dengeye oturtması gereklidir (Kaneti, 1986/1987).

4 Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Siyasi Sınırları

Tarihteki ilk demokrasi mücadelelerinin, yönetenlerin sınırsız vergileme yetkisine karşı geliştiği bilinmektedir. Demokratik yönetimlerin gelişmesi ile birlikte, vergileme yetkisi yasama organına geçmiştir. Zaman içinde halkın devletten beklediği hizmetler artıkça, devletin gereksinim duyduğu kamu gelirleri artmış ve vergiler konuları bakımından çeşitlendiği gibi oranlarında da artış ortaya çıkmıştır. İktidara gelmek isteyen veya iktidarda kalmak isteyen siyasi partiler, parti programlarında bir taraftan daha fazla kamu hizmeti vaat etmek zorunda kalırken başka taraftan vergileme konusunda halkın tepkisini çekmemeye çalışır hale gelmişlerdir.

Vergileme konusundaki siyasal sınırın başında oy kaybı korkusu gelir (Nadaroğlu1983). Ülkemizde, giderin, Katma Değer Vergisi ile vergilendirilebilir hale gelmesinin ihtilal dönemine rastlaması tesadüf olmayıp, oy kaybının söz konusu olmadığı bir dönem olduğu gözlemlenebilir.

Günümüz demokratik toplumlarında, çeşitli sivil toplum örgütlerinin ve basının iktidarı yönlendirebildiği bilinmektedir. Mükellef haklarının gelişmesiyle birlikte, bir zor alım olan verginin gönüllü ödenmesini gerçekleştirecek politikaların uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Bir toplumda az sayıda mükellefin vergisini ödememesi büyük sorunlara neden olmaz ama toplumun büyük kısmı vergiye tepki gösterir hale gelirse, sosyal direnişler ortaya çıkar ve devlet vergi toplayamaz hale gelir. Buna göre, devlet vergileme konusunda halktan destek almak zorundadır.

Devlet, vergileme yaparken işlemlerinde saydamlığa önem vermeli ve halkta vergi tedirginliğine yol açmamalıdır. Aksi takdirde, halk, vergi idaresine giderek vergi sorunlarını çözmekten kaçınacak ve kayıt dışına itilecektir.

Devlet, vergilemeyi asla politik baskı olarak kullanmamalıdır. İktidar partisine yakın olmayan mükellefleri bezdirmek amacıyla, örneğin gereksiz, vakitsiz vergi incelemesine alarak otoritesini sağlamaya çalışmamalıdır.

Halk, devlete karşı kendisini güçsüz hisseder. Devletin bu konuya duyarlı politikalar gerçekleştirmesi gereklidir. Örnek olarak vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma sürecinde kısa zamanda karara bağlanmasını sağlayacak yargı reformları gerekiyorsa, zaman kaybetmeden bu reformlar yapılmalıdır.

İktidar partileri, olumsuz politikalarla, mükellefler üzerinde vergi baskısı yaratmamalıdır. Vergi baskısı, vergi ödemenin bireylerin davranışları üzerine meydana getirdiği psikolojik etkidir (Pehlivan, 2002). Eğer devlet, bireyler üzerine aşırı vergi baskısı yaratırsa, bireyler vergi kaçakçılığına yönelirler. Bu sonuç ise, toplumda vergi ahlakı ve vergi bilincinin gelişmesini engeller.

İktidar partilerinin oy kazanma hırsı ile çok sık vergi af kanunları çıkartmaları da, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere karşı bir haksız rekabet yaratacaktır. Sürekli af kanununun çıkacağı beklentisi, verginin zamanında yatırılmasının önünde caydırıcı bir sebeptir ve bu uygulama da sonuçta vergi ahlakı ve vergi bilincinin gelişmesini engeller.

Vergileme ile ilgili çok önemli bir siyasi sınır ise, halkın kamu harcamalarına duyduğu güven ile ilgilidir. Halk, yapılan kamu harcamalarını yerinde buluyorsa, bu harcamaların toplum yararına olduğunu düşünüyorsa ve harcama tutarlarını makul buluyorsa vergi ödeme isteği artacaktır. Örneğin istihdam yaratıcı kamu harcamalarında veya tekel piyasası ile mücadelede ya da ulaşımı rahatlatan bayındırlık hizmetlerinde harcanan tutarlara halkın tepkisi olmadığı gibi, bu harcamaları yapan iktidar partisine desteği de devamlı olacaktır.

5 Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Ekonomik Sınırları

Vergilemenin ekonomik sınırlarından birisi vergi rekabetinin varlığıdır. Eğer bir ülke, vergi oranlarını diğer birçok ülkeye göre daha düşük oranda belirlerse veya vergi konularını diğer ülkelere göre azaltırsa, bireyler ve bilhassa günümüzde sayıca artmakta olan çok uluslu şirketler, o ülkenin vergi rejimine tabi olmayı tercih ederler. Vergi rekabetini göz önünde bulundurmadan vergileme yapan bir ülke, vergilendirilebilir geliri olan bireylerin ve şirketlerin başka ülkelere kaçmasına neden olur. Buna göre, ülkeler arasındaki vergi rekabeti de vergilemeyi hem konu hem de oranı bakımından sınırlamaktadır.

Vergilemenin bir başka ekonomik sınırları, verginin devlete olan maliyetidir. Bu maliyet, gelir örgütünün vergi toplarken katlandığı giderlerdir. Eğer vergi toplama amacıyla yapılan gider, toplanan vergi tutarına eşitse ya da daha fazla ise, vergi toplamanın anlamı kalmaz. Ülkemizde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 106. maddesinde "Yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirasına (10 Türk Lirası dahil), diğer amme alacaklarında 20 Türk Lirasına (20 Türk Lirası dahil) kadar amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zaman aşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir" hükmü yer almaktadır. Yine benzer mantıkla, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 115. maddesinde de "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 23 TL aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir" hükmüne yer verilmiştir. Bu iki hükmü birlikte değerlendirecek olursak, ülkemizde 23 TL sına kadar vergileme yapılmayabileceğini söyleyebiliriz.

Vergi kapasitesi de vergilendirme sınırını belirleyen kavramlardan birisidir. Vergi kapasitesi, ülkenin vergilenebilir ekonomik potansiyelini ifade eder (Bilici, 2015), başka ifade ile ülkedeki asgari geçimi sağlayan gelir düzeyinin üzerinde kalan gayrisafı milli gelirin büyüklüğüdür (Pehlivan, 2002). Vergilemenin son noktası, ülkenin vergi kapasitesidir. Günümüzde hiç bir ülkede bu sınıra ulaşamadığı bilinen bir gerçektir. Bu noktada, vergi gayreti kavramı önem kazanmaktadır. Vergi gayreti, bir ülkede fiilen toplanan verginin o ülkenin toplam vergi kapasitesine oranını ifade eder (Bilici, 2015). Buna göre, bir ülkede verginin sınırı, vergi gayreti ile de bağlantılıdır. Vergilemenin sınırı üzerinde çalışan bilim insanlarından Colin Clark, vergilemenin sınırını, milli gelirin %25'i olarak belirlemektedir (Nadaroğlu1983), Laffer ise, vergi oranlarındaki artışın bir yere kadar vergi gelirlerini artırdığına, bu yerin optimal nokta olduğuna dikkat çeker ve devletin, vergileme yaparken, verginin en fazla optimal noktaya kadar gelmesi gerektiğini ileri sürer. Laffer'e göre, optimal noktaya kadar vergi artarsa, verginin gelir etkisi ortaya çıkar, daha açık ifade ile vergide artış sonucu geliri azalan bireyler, eksilen kısmı geri kazanmak amacıyla daha fazla çalışırlar, ama vergilemede optimal nokta aşılsa, vergi hasılatı düşer, üretim zarar görür ve vergilemenin ikame etkisi ortaya çıkar ki bu da vergi nedeniyle geliri azalan mükellefin çalışmaktan vazgeçmesidir (Bilici, 2015).

6 Sonuç

Devlet, çeşitli amaçlarla vergileme yaparak ekonomiye müdahale etmekte ve toplum açısından çok önemli ekonomik etkiler yaratmaktadır. Günümüzde, hiç bir demokratik ülkede, devlet, kişilerin temel haklarını zedeleyici, keyfi ve sınırsız vergileme yapamayacaktır. Devlet, hukuk devleti olmak zorundadır. Hukuk devleti, uluslararası ve ulusal hukuk kurallarına uymak zorundadır. Bu bağlamda, devlet, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alan ilkelerle, Anayasal kurallarla ve yargısal denetimle sahip çıkılan vergi ilkeleriyle sınırlıdır.

Devlet, vergileme yaparken, sadece hukuki sınırlamalara değil, sosyal devlet olmak zorunluluğundan kaynaklanan sınırlara da tabidir. Sosyal devlet, vergileme yoluyla, herkese insan onuruna yakışan asgari bir yaşam düzeyi sağlamak, gelir ve servet farklılıklarını azaltmak, toplumdaki bazı bireyleri özel olarak korumak ve vergi yükünü adil ve dengeli dağıtmak zorundadır.

Demokratik ülkelerde yasama organı seçimle işbaşına gelir. Vergileme politikalarını yaratacak ve uygulayacak olan yasama organı ve bilhassa yürütme organı, çeşitli siyasi baskılar altında görevlerini sürdürürler. Günümüzde, teknolojik gelişmeye dayalı olarak, halkı, devlet uygulamalarından kısa sürede haberdar edebilen medyanın gücü ve oluşturabildiği kamuoyu baskısı, devlet açısından önemli siyasal sınırlar getirmektedir ve devlet vergilemeyi istediği gibi bir baskı aracı olarak kullanamamaktadır, aksi takdirde kamu vicdanı harekete geçmekte ve oy kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle, iktidar olmak isteyen partiler halkın kabul edebileceği vergi politikaları üretmeye çalışmakta, iktidarda kalmak isteyen partiler ise, vergileme nedeniyle oy kaybetmemek için gayret göstermektedirler. Vergileme ile ilgili çok önemli bir siyasi sınır ise, halkın kamu harcamalarını makul bulması noktasında olduğu açıktır.

Vergilemenin önemli ekonomik sınırları, ülkeler arasında var olan vergi rekabeti, verginin maliyeti ve vergi kapasitesidir.

Günümüzde devlet, bir yandan kamu hizmetleri yapmak amacıyla kamu geliri elde etmeye çalışırken, diğer yandan çalışmaya konu olan tüm vergileme sınırlarına da uymak zorundadır.

Kaynakça

- Akdoğan, 2011. **Kamu Maliyesi**. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.
- Bilici, 2015. **Kamu Maliyesi**. Savaş Yayınevi, Ankara.
- Budak, 2010, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**. XII Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Erdoğan, 2005, **Anayasa Hukuku**. Orion Yayınevi, Ankara.

- Erol, 2011. **Vergi Felsefesi**. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Fallon, 2014. "Hukuk Devleti", Adalet ve Hukuk Devleti, Uluslararası Sempozyum, p. 49.
- Gerçek, 2006. Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Göker, 2011, **Yönlendirici Vergilendirme**. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gözler ve Kaplan, 2011, **İdare Hukuku Dersleri**. Ekin Basım, Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gözler, 2011. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**. Ekin Basım, Yayın, Dağıtım, Bursa.
- Gözler, 2013. **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Güneş, 2011. **Verginin Yasallığı İlkesi**. XII Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Hayek, 1997. **Hukuk, Yasama ve Özgürlük**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi.
- İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol.
- John F. Due. (Çevirenler, Sevim Görgün ve İzzettin Önder), 1967, **Maliye**. Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Kaneti, 1986/1987. **Vergi Hukuku**. Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Karaman, 2013. **Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu**. XII Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Lang ve Marchgraber, 2011. "Avusturya Vergi Hukukunda Geriye Yürüme ve Haklı Beklentiler", Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, s. 2.
- Nadaroğlu, 1983. **Kamu Maliyesi Teorisi**. Okan Yayıncılık, İstanbul.
- Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1992. **Vergi Hukuku**. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öztürk, 2014. "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan*, 16, s. 4836.
- Pehlivan, 2002. **Kamu Maliyesi**. Derya Kitabevi, Trabzon.
- Saygılıoğlu, 1987. **Vergi Hukukunda Yorum**. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 1987/288, Ankara.
- T.C. Anayasası
- Üstün, 2007. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Vergi Usul Kanunu.
- Yayla, 2009. **İdare Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul.