

HAYAT STANDARDI ESASININ ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Doğan BOZDOĞAN* - Serhat KURT**

Öz

Kamu harcamalarının önemli finansman kaynaklarından birisi vergilerdir. Devletler sahip oldukları vergilendirme yetkisini özellikle vergi gelirlerini artırma ve vergi gelirlerinde meydana gelebilecek kayıp ve kaçakları önleme noktasında kullanmaktadırlar. Bunu yaparken kimi zaman başarılı olunsu da bazı dönemlerde başarısız politikalarla karşılaşmışlardır.

Başarısız bir politika olarak adlandırılabilir ve uygulandığı süreç içerisinde birçok kez değişikliğe uğramış, kimi dönemlerde kaldırılmış ve her zaman tartışmalara neden olmuş uygulamalardan birisi hayat standardı esasıdır. Hayat standardı esası, vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin var olabileceği varsayımı altında gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir vergisel kontrol sistemidir. Bu sistem muhteviyatı itibarıyla, anayasal vergileme ilkelerine aykırılığı ve vergiye gönüllü uyum üzerindeki negatif etkileri sebebiyle kısıtlı bir süre uygulama alanı bulmuş ve nihayetinde uygulamadan kaldırılmıştır.

Çalışmada hayat standardı esasının eksikleri özellikle anayasal vergilendirme ilkeleri arasında yer alan eşitlik, genellik, adalet ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri çerçevesinde belirlenmeye çalışılacak, söz konusu bu uygulamanın vergiye gönüllü uyum üzerine etkisine değinilerek mevcut dönemde uygulanabilirliğine ilişkin bir takım önerilerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Hayat standardı esası, Vergileme ilkeleri, Vergiye gönüllü uyum.

AN INVESTIGATION OF THE CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES OF LIFE STANDARD ESSENCE AND IMPACT ON VOLUNTARY TAX COMPLIANCE

Abstract | One of the major sources of funding for public expenditure is taxes. States are using the taxation authority they have in particular to increase tax revenues and to prevent losses and leaks that may occur in tax revenues. In doing so, sometimes

* Yrd. Doç. Dr., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, e-mail: dogan.bozdogan@gop.edu.tr.

** Yüksek Lisans Öğrencisi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, e-mail: kurtserhat60@gmail.com.

unsuccessful policies have been encountered in some periods, although they have been successful.

That could be regarded as a failed policy, and applies to process multiple times in some periods that has changed has been removed and is always one of the standard of living have caused controversy in the application is based on. The essence of life standard, can provide the level of tax has reached the required to life satisfies his expense to have a real income, under the assumption that the revenue could be hoping to reach a tax control system. As of this release of the system, contrary to the principles of the constitutional taxation and taxable income due to the negative effects of voluntary compliance with a limited period of time the application has been removed from the application, and ultimately found.

In this study The lack of the standard of living standard in working will be tried to be determined not on the basis of equality, universality, fairness and taxation principles which are among the principles of constitutional taxation, in particular the effect of this application on voluntary compliance will be suggested.

Key Words: Principles of life standard, Taxation principles, Taxation voluntary compliance.

1.Hayat Standardı Esası

1.1.Hayat Standardı Esasının Tanımı

Devletler çeşitli nedenlerle vergi gelirlerinde kayıplar yaşamaktadır. Bunlar, ekonomik, siyasi, toplumsal ve küresel sebepler olarak sınıflandırılabilir. Özellikle toplumsal nedenler içerisinde yer alan vergi ahlakının gelişmemiş olması önemli bir vergi kaybı unsuru olarak dikkat çekmektedir. Bu noktada Türkiye’de yüksek oranda vergi kaybı yaşayan ülkelerden birisidir. Genel olarak vergi ahlakı düşük bir toplum yapısına sahip olan Türkiye’de mükellefler, vergi borçlarını ya hiç ödemezler ya da az vergi ödeyebilmek için çeşitli arayışlar içine girerler. Bu arayışlar af beklentisi gibi daha zararsız faaliyetler olabileceği gibi vergi kaçırma gibi suç niteliği olan fiiller de olabilir.

Her ülke gibi Türkiye’de vergi kaybı yaşamamak için mücadele vermektedir. Bu nedenle de vergi kayıplarını önlemek ya da en az seviyeye indirmek için çeşitli yöntemler uygulamaktadır. Vergi cezaları, vergi denetimleri ve vergi afları söz konusu yöntemlerden bazılarıdır. Yine bu yöntemlerden birisi de hayat standardı esasıdır.

Hayat standardı esasında, bazı veri ve kriterleri göz önüne alarak mükelleflerin asgari kazanç tutarı belirlenmektedir. Ticari kazanç ve serbest meslek grubuna giren

Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

mükellefler en az bu asgari tutar üzerinden vergilendirilir. Hayat standardı esası ülkemizde beyan esası yönteminin doğru işletilebilmesi için bazı zamanlarda uygulanan ve yürürlükten kaldırılan bir asgari vergilendirme ve vergi güvenlik yöntemi (Armağan, 2003: 265). Hayat standardı esası uygulanarak vergilendirme yapılmasındaki amaç, mümkün olduğunca mükellefin gerçek gelirine ulaşmak ve 1982 Anayasası'nda yer alan "mali güce göre vergilendirme"¹ ilkesine işlevsellik kazandırmaktır.

Anayasa Mahkemesi 1991/43 karar sayılı kararında hayat standardı esasını, "Vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirinin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir"² şeklinde tanımlamıştır. Başka bir ifadeyle, yükümlünün yaşam ve harcama düzeyi yüksek, yılsonunda beyan ettiği geliri hayat standardı esası gereğince bulunacak miktardan düşük ise ödemesi gereken vergi bu sistem ile gerçek gelirine uygun duruma getirilmektedir. Hayat standardı esası vergi gelirlerinin güvencesi olup gelir beyanı belli miktardan düşük olursa vergi matrahının saptanmasında ölçü olarak kullanılmaktadır.

Modern vergi sistemlerinde vergilendirme süreci³ beyanname verilmesi ile başlar. Gelir vergisinde ticari kazanç ve serbest meslek grubuna giren mükelleflerin vergilendirilmesinde de beyan esası geçerlidir. Beyan esası sisteminde mükellefler kazançlarını vergi dairesine beyan ederler. Vergi dairesinde mükellefin bu beyanı üzerinden gerekli incelemeler yapılır. Fakat beyan esası sisteminin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için mükelleflerin kazançlarını doğru beyan etmeleri gerekmektedir. Mükellefler beyanlarını kazançlarının gerçek tutarı üzerinden yapmadıkları zaman, devlet vergi kaybı yaşamaktadır. Hayat standardı esası tam da bu noktada yaşanan vergi kayıplarının önüne geçebilmek için uygulanmaktadır.

Ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükelleflerinin, vergi dairesine beyan ettikleri kazançları asgari tutarın altında olduğu durumlarda mükellef beyanı üzerinden değil, hayat standardı esasında belirlenen asgari tutar üzerinden

¹ 1982 Anayasasının 73/1. maddesi: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür".

² Anayasa Mahkemesi 12.11.1991, E.1991/7 K.1991/43, RGT. 23.07.1992 RG no:21293.

³ Vergilendirme süreci literatürde 4t olarak da bilinen, vergin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsilidir.

vergilendirilir. Hatta mükellef vergilendirme döneminde zarar etmiş olsa bile yine de asgari tutar üzerinden vergilendirilir. Bu sistem ile devlet, mükelleflerin vergi kaçırmalarını önlerken, kendisinin de bir kısım vergi gelirini garanti altına alır.

1.2.Hayat Standardı Esasının Tarihi Gelişimi

Hayat standardı esası, ilk kez 31.12.1982 tarihinde 2772 sayılı kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 116. maddesi ile Türk Vergi Sistemi'ne girmiştir (Gerek ve Aydın, 2010: 62). 1982 yılının sonunda eklenmesine rağmen, aynı yılda hayat standardı esası uygulanmıştır. Bu uygulama ticari, zirai ve serbest meslek grubu mükelleflerini kapsamıştır. Kanunda, 15.12.1990 tarihinde 3689 sayılı kanun ile eklenen geçici 35. madde ile yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme sonucunda 01.01.1990-31.12.1999 yılları arasında zirai kazanç sahipleri hayat standardı esası kapsamından çıkarılmıştır.

1982 yılında Türk Vergi Sistemi'ne giren hayat standardı esası son olarak 1998 yılı gelirlerine uygulanmıştır. Yürürlükte kaldığı süre içinde sürekli tartışmalara sebep olan⁴ hayat standardı esası 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

Üzerinde pek çok kez tartışılan ve tepkilere uğrayan hayat standardı esası, 23.11.2000 tarihli ve 4605 sayılı kanunun geçici 58. maddesi ile 01.01.2000 - 31.12.2001 yılları arasında yeniden uygulamaya konulmuştur.

2.Hayat Standardı Esasının Uygulanması

2.1.Hayat Standardı Esasının Kapsadığı Mükellefler

Gelir vergisinde, ticari kazanç ve serbest meslek kazançları beyan esasına göre vergilendirilir. Hayat standardı esasında, serbest meslek ve ticari kazanç mükelleflerinin yaşam standartları ve kanunda öngörülen bazı kriterlere göre asgari bir kazanç miktarı belirlenmektedir. Mükellefler o dönem zarar dahi etseler bu asgari tutar üzerinden vergilendirilirler.

Gelir Vergisi Kanununun 4605 sayılı geçici 58. maddesine göre; gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri, belediye teşkilatı bulunmayan köylerde

⁴ İlerleyen başlıklarda bu konuya detaylı bir şekilde değinilecektir.

Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

işyeri bulunanlar hariç, basit usulde vergilendirilenler ile serbest meslek erbabı olan gerçek kişiler hayat standardı esasına göre mükellef kabul edilmiştir (Armağan, 2003: 266). Yine aynı madde de, zirai kazanç, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ve ücretliler ile diğer kazanç sahipleri ve hayat standardı esası kapsamına girmesi gerekenlerden ilk defa işe başlayanlardan, işe başlanılan ve izleyen yılda bu esasının kapsamı dışında bırakılmıştır. Hayat standardı esasının uygulanmamasına karar verilen bir diğer durum ise deprem muafiyetidir. 12.11.1999 tarihinden itibaren Kocaeli, Yalova, Bolu, Sakarya ve Düzce il merkez ve ilçelerinde bulunan gelir vergisi mükelleflerinin, o tarihlerde ki depremlerde varlıklarının en az %10'unu veya depremlerde eşini ya da kan hısımlarını kaybedenlere hayat standardı esası uygulanmamasına karar verilmiştir (26.11.1999 Tarihli 4481 Sayılı Kanun). Ayrıca birden fazla yıla yaygın olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinde, işin bittiği yıl hesaplanan kazanç üzerinden hayat standardı esası uygulanır.

Kaldırılmadan önceki haliyle mükerrer 116. maddeye göre hayat standardı esasının kapsadığı mükellefler şunlardır (2772 sayılı kanunun 15'inci maddesiyle eklenen madde);

- Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri,
- Turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerde, seyahate katılan mükellefin kendisi,
- Yarış atı yetiştirenler,
- Özel hizmetlerde devamlı ve ücret karşılığı çalıştırılanlardır.

2.2. Hayat Standardı Esasında Kazancın Tespiti

Hayat standardı esası uygulamasında, ticari kazanç ve serbest meslek grubuna dâhil mükellefler yıl içindeki faaliyetlerinden dolayı belli bir kazanç elde edilmiş sayılarak asgari bir tutar üzerinden gelir vergisine tabi tutulurlar. Bu tutar mükelleflerin faaliyet gelirleri, sahip oldukları gayrimenkuller, araçlar ve mükelleflerin yaşam koşulları dikkate alınarak hesaplanır.

Kaldırılmadan önceki haliyle mükerrer 116. maddeye göre hayat standardı esasında kazancın tespiti şu şekilde olmaktadır;

Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir (zarar beyan edilmesi hali dahil ; (3239 sayılı Kanunun 68'inci maddesiyle artırılan hadler.) 800.000 Liraya (zirai kazanç sahipleri ile ikinci sınıf tacirler için 450.000

liraya) aşağıda belirtilen hayat standardı göstergelerine göre belirtilen ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu şekilde tespit olunan tutardan 31'inci maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınır.(3239 sayılı Kanunun 68'inci maddesiyle eklenen hüküm) Şu kadar ki; ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin bu faaliyetleri dolayısıyla hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak geliri, yukarıda yazılı tutarlardan aşağı olamaz.

()Hayat standardı göstergeleri ilave edilecek tutar*

(3239 sayılı Kanunun 68'inci maddesiyle artırılan tutarlar.)

1.Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait özel binek otomobillerinin her biri için (işletmelerinde kayıtlı olanlar dahil);

a)Silindir hacmi 1600 (dahil) cc'ye kadar olanlarda 120.000 Lira

b)Silindir hacmi 1601(dahil) cc'den 1900 cc'ye kadar olanlarda 180.000 Lira

c)Silindi hacmi 1901 (dahil) cc'den fazla olanlarda 360.000 Lira

2.Mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişiler tarafından bizzat kullanılan birden fazla binalardan (bağımsız bölümler, katlar, sayfiye ve dinlenme evleri dahil);

a)Mülkiyeti yukarıda sayılan kişilere ait olanların her biri için yıllık emsal kira bedelinin yarısı

b)Kiralananmış olanlardan (tatil amacı ile gidilen otel, motel ve benzeri dahil) her biri için 120.000 Lira

3.Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait (işletmeye kayıtlı olanlar dâhil) her biri;

a)Hava taşıtı, yat, kotra, sürat teknesi için 1.200.000 Lira

b)On beygir gücü üstünde motorlu diğer özel tekneler için 240.000 Lira

4.Özel hizmetlerde devamlı ve ücret karşılığı çalıştırılan;

a)Şoför, mürebbiye, aşçı, hizmetçi, bahçıvan ve benzerlerinin her biri için 240.000 Lira

b)Kaptan, pilot ve benzerlerinin her biri için 1.200.000 Lira

5.Yarış atı yetiştirenlerde her bir yarış atı için (taylar dahil) 240.000 Lira

Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

6. Turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerde, seyahate katılan mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerden her birinin her seyahati için 360.000 Lira

(3239 Sayılı Kanunun 68'inci maddesiyle değişen fıkra) Yukarıda yer alan tutarlar asgari hadlerdi. Bu tutarların on katı ise, uygulanacak azami hadleri teşkil eder.

(3239 Sayılı Kanunun 68'inci maddesiyle değişen fıkra) Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen tutarları, azami hadleri aşmamak şartıyla, her birini ayrı ayrı veya topluca her yıl artırmaya yetkilidir. Bu yetki kazanç ve faaliyet konuları itibariyle de kullanılabilir.

Yıl içinde işe başlayan veya işi bırakan mükellefler için faaliyette bulunulan süreler göz önünde tutulur.

Bu madde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde işin devam ettiği yıllar ve bu yıllar için geçerli olan gösterge tutarları göz önüne alınarak topluca uygulanır.

Bu maddeye göre yapılacak tarhiyata itiraz, tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmaz. Ancak, Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar öncelikle ele alınır ve dosyanın tekâmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

3. Hayat Standardı Esasına Getirilen Eleştiriler

Hayat standardı esasının uygulanma nedeni, iyi bir vergi denetimi olmaması ve bunun sonucunda vergi sisteminin iyi işlememesidir. Türkiye’de mükellefler vergi ödeme konusunda istenilen düzeyde değildirler. Özellikle beyan yönteminde, mükellefler o yıl ki kazançlarını vergi dairelerine kendileri beyan ederler. Bu beyanlar doğru olmadığı zaman devlet vergi kaybı yaşamaktadır. İşte bu noktada yaşanan aksaklıkları önlemek için hayat standardı esası uygulanmaya başlamıştır.

Hayat standardı esası uygulamaya girdiğinden itibaren ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükellefleri, elde edilmiş gerçek gelirleri yerine kazanılmamış gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Buda “mali güce göre vergilendirme” ve “vergide adalet” ilkeleriyle ters düştüğü için eleştirilere neden olmaktadır.⁵

Mükelleflerin vergilendirileceği asgari tutar belli olduğundan dolayı, o yıl ki faaliyetleri sonucunda zarar etmiş olsalar dahi bu tutar üzerinden vergilerini ödemek

⁵ Bir sonraki bölümde (Hayat Standardı Esasının Vergilendirme İlkelerine Aykırılığı) detaylı bir şekilde incelenecektir.

zorundadırlar. Mükelleflerin hayat standardı esasına göre belirlenen miktar üzerinden gelir vergisi ödemek zorunda kalmaları gelirin gerçekliği ilkesi ile çeliştiğinden, vergide adalet ilkesinin zedelenmesine neden olmaktadır (Taş,1992: 62).

Hayat standardı esası uygulanan mükelleflerden yüksek kazanç elde edenler, o yıl ki kazançlarını asgari tutar üzerinden beyan ederler. Yani o yıl zarar eden mükellef ile asgari tutarın çok üzerinde bir kazanç elde eden mükellef aynı tutar üzerinden vergilendirilecektir. Yüksek gelir elde eden mükellefleri olması gerekenden az bir tutar üzerinden vergilendiren bu sistem, mükellefler arasında eşitsizliklere yol açmıştır.

1998 yılında uygulamadan kaldırılan hayat standardı esası, 2000 yılında tekrar uygulamaya koyulmuştur. Uygulandığı süre boyunca mükellefler tarafından tepki çeken hayat standardı esasının tekrar yürürlüğe konulması üzerine devletin vergi sistemine olan inanç sarsılmıştır. Devletin iyi bir vergi sistemi kurarak, beyan usulü yönteminde yaşanan vergi kayıplarını önlemesi ve hayat standardı esası gibi mükellefi memnun etmeyen uygulamalardan kaçınması gerekmektedir. Bu gibi uygulamalar mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu üzerinde negatif bir etki yaratır ve dolayısıyla vergi gelirlerinde istenen düzeye ulaşılmasını engeller.

Hayat standardı esasının uygulanmaması için vergi denetim yollarının geliştirilmesi, mükelleflerin doğru beyan vermelerinin sağlanması gerekmektedir. Hayat standardı esası gibi götürü yöntemler yerine kayıt dışı ekonomi ile mücadele, sağlıklı belge düzeninin yerleştirilmesi, vergi yönetiminin etkinleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına yönelik önlemlerin geliştirilmesi daha yerinde olacaktır (Armağan,2003: 278).

Yılsonunda elde ettiği kazancı asgari tutarın altında kalan gelir vergisi mükellefi “ödeme gücü” ilkesine göre mağdur olmaktadır. Bu sebeple, hayat standardı esası ve benzeri bir uygulamanın kurumlar vergisinde kullanılmaması, kurumlar vergisi mükellefleri için bir avantaj olmuştur. Bu avantajı kullanmak için çok sayıda gelir vergisi mükellefinin mükellefiyet şeklini sermaye şirketi kurma şeklinde değiştirme eğilimine girdiği görülmüştür (Şenyüz, 2002: 255)

Türkiye’de hayat standardı esası ve benzeri sistemlerin uygulanma nedenlerinin başında devletin vergi gelirlerini toplayamaması gelir. Ülkemizde, mükellefler vergi ödeme konusunda isteksiz olduklarından dolayı vergiden kaçınmanın yollarını ararlar.

Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

Mükellefler vatandaşlık bilinci ile davranıp, vergi ve benzeri sorumluluklarını yerine getirdikleri takdirde hayat standardı esasları gibi uygulamalara ihtiyaç kalmayacaktır. Yani mükelleflerin memnun olmadığı hayat standardı esasları, yine mükelleflerin vergi ödeme konusunda dürüst olmayıp, devlete vergi kaybı yaşatmalarından dolayı uygulanmaktadır.

4. Hayat Standardı Esasının Vergilendirme İlkelerine Aykırılığı

Vergilendirme ilkeleri, vergilerin gerek kapsamının, gerekse içeriğinin belirlenmesi bakımından uyulması gereken kurallardır. Vergilendirme ilkeleri, bir yandan ekonomik ve sosyal düzenin gelişmesini, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere uyumu sağlamaktadır (Turhan, 1993: 190).

2772 sayılı kanunun gerekçesinde açıklandığı üzere, hayat standardı esasları gelir vergisinde vergi matrahının gerçeğe, yani gelirin gerçek miktarına yaklaşılarak saptanmasını sağlayacak bir vergi güvenlik önlemi olarak öngörülmüştür (Öden ve Akkaya, 2001: 31). Devlet, vergi güvenliği için her türlü önlemi almakla görevlidir. Tüm bu önlemleri alırken de hukuk devleti olma özelliğine ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerine dikkat etmesi gerekmektedir.

Hayat standardı esasının aykırı olduğu vergilendirme ilkeleri 1982 Anayasasının 73. maddesinde zımni olarak vurgulanmıştır. Söz konusu madde;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” şeklindedir.

1982 Anayasası’nın 73. maddesi incelendiğinde, hayat standardı esasının özellikle vergilemenin anayasal ilkelerinden olan eşitlik, genellik, adalet ve mali güce göre vergileme ilkelerine aykırı olduğu söylenebilir.

4.1.Hayat Standardı Esasının Eşitlik İlkesine Aykırılığı

Eşitlik konusunda 1982 Anayasanın başlangıç metninde; *“Her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak milli kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu”* ifadesi yer almaktadır. Eşitlik konusu, 1982 Anayasasının 10. maddesinde de *“kanun önünde eşitlik”* başlığı altında şu şekilde ele alınmıştır;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir,

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar”. Bu doğrultuda vergi ile ilgili yasalar hazırlanırken eşitlik ilkesine uyulmak zorundadır.

Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirilmesini öngörür. Anayasa Mahkemesi eşitlik ilkesini, *“Eşit hukuki/mali durumda olanların eşit şekilde, eşit olmayan hukuki/mali durumda bulunanların ise sosyal, ailevi ve ekonomik durumlarına göre farklı şekillerde vergilendirilmesi”* şeklinde açıklamaktadır (Başaran, 2001: 101)

Mükelleflerin gelirlerinin aynı miktar üzerinden vergilendirilmesi vergi ilkeleri açısından eşitliği sağlamaz. Az gelir elde eden mükellef ile çok gelir elde eden mükellefin aynı miktarda vergi ödemeleri, mükellefler arasında adil olmayan bir uygulamaya neden olur. Bu nedenle az gelir elde edenden az, çok gelir elde edenden çok vergi alınması gerekir.

Hayat standardı esası uygulamasında ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükellefleri o yılki kazançları üzerinden değil belirlenen asgari tutar üzerinden vergilendirilirler. Asgari vergi tutarı mükelleflerin aileleri, yaşam standartları ve sosyal hayatları dikkate alınarak belirlenir ve bu tutar üzerinden vergilendirilirler. Yani, çok kazanç elde eden mükellef ile az kazanç elde eden mükellef aynı asgari tutar üzerinden vergilendirilir. Yüksek kazanç elde eden mükellefler, beyanlarını asgari tutar

Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

üzerinden yaptıkları için gelirlerine göre az miktarda vergi öderler. Bu noktada hayat standardı esası vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırıdır.

Hayat standardı esas çerçevesinde, mükellefin kendisine veya eşine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı dışındaki vergiden istisna ya da vergi dışı gelirlerin vergilendirilmesi söz konusu olduğundan, böylece ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek kazancı sahiplerini diğer gelir unsur sahiplerinden daha fazla yükümlendirmek, eşitlik ilkesine başka bir aykırılığı teşkil etmektedir (Başaran, 2001: 101)

4.2.Hayat Standardı Esasının Genellik İlkesine Aykırılığı

Verginin genelliği ilkesi, vergi borcunun herkese ait olmasını belirler. Toplumdaki tüm bireyler mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Anayasasının 73. maddesinde *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”* ifadesi yer alır.73. maddede ki herkes ifadesi vergilemenin genelliği ilkesinin bir sonucudur.

Hayat standardı esas sadece ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükelleflerine uygulanmaktadır. Genellik ilkesine aykırı olarak uygulanan hayat standardı esas mükellefler açısından tercih edilen bir sistem değildir. Bu uygulamadan memnun olmayan ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükellefleri, mükellefiyet şekillerini değiştirme arayışları içine girmişlerdir.

Anayasada yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilkedir (Erkin, 2012: 243). Bu nedenle hayat standardı esası uygulandığı süre boyunca genellik ilkesine aykırılık oluşturmuştur ve ağır eleştiriler almıştır.

4.3.Hayat Standardı Esasının Adalet İlkesine Aykırılığı

1982 Anayasası, Cumhuriyetin niteliklerini açıkladığı 2. maddesinde *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı...”* ifadeleri ile adalet anlayışının gerekliliğinden bahsetmiştir. Anayasasın vergi ödevi başlığı altında yer alan 73. maddesinde ise; *“ vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”* ifadeleri bulunmaktadır. Kısacası 1982

Anayasası adalet ilkesine büyük önem vermektedir. Kaldı ki hukuk devleti olmanın gereği de budur.

Vergide adalet kavramı toplumlara ve zamana göre farklı anlamlar taşımıştır. En genel anlamıyla vergilemede adalet, vergi yükünün toplumca uygun ve kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade eder (Gök, vd., 2013: 270). Vergide adaletin sağlanabilmesi için benzer durumda olan bireylerin benzer uygulamaya tabi olmaları gerekmektedir.

Hayat standardı esası uygulanmaya başlandığı andan itibaren vergide adalet ilkesine aykırılık teşkil etmiştir. Hayat standardı esasının uygulandığı dönemlerde sadece ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükelleflerine uygulanması, adaletli bir vergilendirmenin olmadığını göstermektedir. Adaletli bir vergilendirme sisteminin olması, vergilendirmenin eşitlik ilkesi ile doğru orantılıdır. Eşitlik ilkesine bağlı olarak mükellefler arasında vergilendirmenin adalet ilkesine aykırı olacak uygulamalar olmamalıdır.

Hayat standardı esasının adalet ilkesine aykırı olmasının bir diğer nedeni ise, çok kazanç elde eden ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükellefi ile az kazanç elde eden mükellefin aynı asgari tutar üzerinden vergilendirilmesidir. Bu konu “ödeme gücüne göre vergilendirme”⁶ ilkesine aykırılık teşkil ettiği kadar adalet ilkesine de aykırılık oluşturur. Çok kazanç elde eden ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükellefi, bütün kazancını beyan etmek yerine belirlenen asgari tutar üzerinden beyan eder ve bunun sonucunda kazancının çok daha az miktarı üzerinden vergilendirilir. Bunun yanında, asgari tutarın altında kazanç elde eden ya da o yıl ki ticari faaliyetinden zarar elde eden mükellefler de bu asgari tutar üzerinden vergilerini öderler. Bu durum iki mükellef arasında adaletsiz bir uygulamaya yol açmış olur.

Beyan esası sisteminde vergiyi sağlıklı bir biçimde toplayamayan devlet, hayat standardı esası sistemini uygulamıştır. Bir hukuk devleti olan ve 1982 Anayasası’nda defalarca adalet konusuna vurgu yapan Türkiye, mükellefler arasında ödeme gücüne bakmayan, adaletsiz bir uygulamaya yol açan hayat standardı esası sistemini uygulamaktan vazgeçmiştir.

⁶Bir sonraki başlıkta daha detaylı açıklanacaktır.

Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

4.4.Hayat Standardı Esasının Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesine Aykırılığı

Vergilendirmede mali güç ilkesi, kamu harcamaları ve ihtiyaçlarına bireylerin ödeme güçleri oranında katılmaları düşüncesinden oluşur. Buna göre mali güç, yasama organının vergilendirme yetkisini, kişilerin iktisadi ve kişisel durumlarını göz önünde bulundurarak kullanmasıdır (Öncel vd. 2006: 52). Bu tanım Anayasa mahkemesi tarafından da benimsenmiştir. Zira Anayasa Mahkemesi kararlarında⁷ mali güç ilkesi, *“...verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması”* olarak ifade edilmektedir. Yine 1982 Anayasasının 73. maddesinde; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”* ifadeleri yer almaktadır. Bu ifade ile mükelleflerin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi uygulandığı zaman, gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından da önemli katkı sağlamaktadır. Bu ilke bir sistem prensibidir ve vergi yükünün adil ve eşit şekilde dağıtılmasını sağlayıcı bir sistemin kurulmasını emretmektedir (Başaran, 2001: 102).

Hayat standardı esası uygulamasında ticari kazanç ve serbest meslek grubu mükellefleri daha gelir elde etmeden asgari tutar üzerinden ödeyecekleri vergi belli olmaktadır. Yani, kazanılmamış geliri vergilendiren devlet, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı davranmış bulunmaktadır.

Mükellefi elde ettiği gelir üzerinden vergilendirmesi gereken devlet, hayat standardı esası uygulaması ile mükelleflerin üzerinde vergi baskısı oluşturmuştur. Mali gücünün üstünde vergi alınan mükellefler, vergiyi ödemek yerine başka arayışlar içine girmişlerdir. Tüm bu nedenlerden dolayı hayat standardı esası uygulandığı andan itibaren ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil etmiştir.

Hayat standardı esasında kişinin yaşam düzeyi, belli bir geliri olduğu hususunun karinesi olarak kabul görmektedir. Böyle bir düşünce gerçekle bağdaşmıyorsa yükümlüye aksini ispatlama yani açıklama hakkı verilmelidir. Bu doğrultuda mali gücün miktarının varsayımlara göre değil, gerçeklere uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir. Mali güç saptanamazsa 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan *“vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı”* ilkesi

⁷Anayasa Mahkemesi 06.07.1995, E.1994/80K.1995/27, RGT. 02.02.1996 RG no:22542.

gerçekleştirilemez. Tam bu noktada 15.12.1990 günlü, 3689 sayılı "213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 7. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 35. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, Hayat standardı temel gösterge tutarları için yalnızca yükümlünün kendisine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı miktarı, "izah nedeni" olarak kabul edilmiştir. Beyan gerekmeyen, kaynakta vergilendirilmiş diğer gelirler, temel gösterge tutarları için izah nedeni olarak kabul edilmemiştir. Yine aynı madde de, Yükümlünün yasal zorunlulukla bakmakla görevli olduğu kişilere ilişkin gelirler, gerek temel gösterge tutarlarının, gerekse hayat standardı göstergelerinin açıklanmasında izah nedeni olarak kabul edilmemiştir. Anayasa Mahkemesi'nin 3505 sayılı Yasa ile ilgili kararında "Gerçekten kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları öbür kimselere ilişkin vergilendirilmiş veya vergi dışı bırakılmış gelirleri olan kişilerin bu gelirlere katkı olacak veya başka nedenle, serbest meslek ya da ticaret yoluyla bir gelir sağlamaları durumunda bu gelirlerin, diğer gelirler hiç yokmuşçasına hayat standardı çerçevesinde vergilendirilmeleri, bunların kendi mali güçlerini aşan vergi yükü ile karşı karşıya bırakılmaları sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz." demesine karşın dava konusu kural, vergilendirilmiş başka gelirleri, ya da vergiye tâbi olmayan gelirleri gözetmeyen, yükümlüye açıklama ve kanıtlama hakkı tanımayan bir düzenleme getirmiştir. Bu maddenin iptaline ilişkin olarak Anayasa Mahkemesine dava açılmış ve Anayasa Mahkemesi şu gerekçe ile söz konusu maddeyi iptal etmiştir⁸;

"Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirin saptanması gerekir. Hayat standardı esasının temel nedeni, gerçek gelirin bulunmasına yardımcı yöntem olmasıdır. Bu yöntemle göre saptanan tutarın gerçek gelire (mali güce) olabildiğince yaklaştırılabilmesi için yükümlünün belli bir gelir tutarının karinesi sayılan "yaşam düzeyini başka gelirlerle sağladığını kanıtlamasına olanak vermesi gerekir. Oysa dava konusu kural vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış bir çok geliri açıklama nedeni olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle yükümlünün kendisine, eşine ve çocuklarına ilişkin vergilendirilmiş gelirin yalnız hayat standardı ek gösterge tutarının açıklanmasında kullanılması, temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması ve yine yükümlünün

⁸Anayasa Mahkemesi 12.11.1991, E.1991/7 K.1991/43, RGT. 23.07.1992 RG no:21293.

Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

kendisine ait emekli, dul ve yetim aylıklarının temel gösterge tutarının açıklanmasında kullanılabilmesi, eşine ve çocuklarına ilişkin bu gelirlerin temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması, vergiye tâbi olmayan bu gelirlerin dolaylı olarak yeniden vergilendirilmesi sonucunu da doğurmaktadır. Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural "mali güce göre vergi ödeme" ilkesine aykırı düşmektedir. Fıkranın bu durumuyla, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme amacına ulaşılması mümkün değildir. Öte yandan, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni saymamak "vergide adalet" ilkesine de ters düşer. Gerçekten, iptali istenen fıkra, yükümlünün emekli, maluliyet, dul ya da yetim aylığı dışında hiçbir gelirinin temel gösterge tutarından düşülmesine olanak vermemekte, ayrıca eşine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü olduğu kişilere ilişkin çeşitli gelirlerin gerek temel gerekse ek gösterge tutarlarından düşünüldüğünü engellemektedir. Açıklama olanağına tümüyle değil, kısmen yer veren bu biçimdeki "hayat standardı esası" Anayasa'nın 73. maddesine de aykırıdır".

Bu çerçevede hayat standardı esası mali güç ilkesi açısından da önemli ölçüde aykırılık teşkil etmektedir.

4.5. Hayat Standardı Esasının Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

Gönüllü uyum kavramı, gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri şeklinde tanımlanabilir (İpek ve Kaynar, 2009: 174).

Bazı sosyolojik değişkenlerin ekonomik boyutları dikkate alındığında; yükümlünün yaşı, eğitim durumu, kişisel birtakım davranışsal özellikleri, kaçakçılık konusundaki sosyal baskı, yükümlünün vergi yükü konusundaki düşüncesi, yükümlünün içinde bulunduğu sosyal ya da mesleki grubun vergi kaçırma eğilimi gibi faktörler vergi uyumu üzerinde etkili olabilmektedir (Batirel, 1996:1). Bunların yanında ayrıca önemli bir yere sahip olan vergi sisteminin kendisinden kaynaklanan faktörler de vergi uyumunu etkilemektedir.

Vergi mükellefleri, vergilerin kendisini verimli faaliyetlerden saptırdığını ve kendisine pahalıya mal olduğunu düşündüğü, vergi yükü altında ezildiğini hissettiği, vergi yüklerinin adil dağıldığına olan inancını yitirdiği, vergilerin kendisinden haksız yere istendiğini hissettiği durumlarda; kendini bu durumlardan korumak isteyecektir

(İpek ve Kaynar, 2009: 176). Bu noktadan sonra gerek kanuni yollara gerekse kanun dışı yollara başvurulacaktır. Burada vergiye gönüllü uyum kaybolmaktadır.

Bu noktada hayat standardı esası yukarıda sayılan vergiye gönüllü uyumu etkileyen unsurlardan vergi sisteminin kendisinden kaynaklanan faktörler sınıfına girmektedir. Çünkü bu uygulama sistemin içerisine yerleştirilerek denetim mekanizmasını güçlendirmeyi amaçlayan ve dolayısıyla vergi alacağını güvence altına alan bir niteliğe sahiptir.

Ancak hayat standardı esası pek çok anayasal vergileme ilkesi açısından sakıncalı bir uygulamadır. Örneğin, mali güce göre vergilendirme ilkesi açısından yukarıda yapılan değerlendirme de devlet mükellefi kazanılmamış bir gelir üzerinden vergilendirmekte, bu da mükellef üzerinde vergi baskısı oluşturmaktadır. Söz konusu bu durum mükellefin vergiye gönüllü uyumunu negatif etkilemektedir.

Yine hayat standardı esasının vergiye gönüllü uyum üzerindeki oluşturduğu negatif etki bu kez de adalet ilkesi açısından ortaya çıkmaktadır. Bahsedildiği üzere hayat standardı esası serbest meslek kazancı ve ticari kazanç elde eden mükellefler üzerinde uygulanmaktadır. Her mükellef içinde aynı asgari tutarın uygulanması adalet ilkesine aykırıdır. Buda söz konusu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkilemektedir.

Hayat standardı esası yukarıda açıklanan anayasal vergileme ilkelerine aykırılığı nedeniyle mükellefler nezdinde negatif görülmüş ve görülecek olan bir uygulamadır. Bu nedenledir ki hem Anayasa Mahkemesi'nin iptal davalarına pek çok kez konu olmuş hem de üzerinde birçok kez düzenleme yapılma gereği hissedilmiştir.

5.SONUÇ

Beyan esası sistemine bağlı olan mükellefler, elde ettikleri gelirleri vergi dönemlerinde vergi dairelerine beyan etmektedirler. Türkiye'de vergi ödeme konusunda isteksiz ve vergiden kaçınmanın yollarını arayan pek çok mükellef bulunmaktadır. Bu nedenle, vergi dairelerine yapılan beyanlarda kazancını doğru beyan etmeyen mükelleflerin sayısı çok fazladır. Bu da ciddi vergi kayıplarına yol açmaktadırlar. Bu vergi kayıplarına engel olmak için belirli dönemlerde hayat standardı esası sistemi uygulanmıştır. Bu sistem ile ticari kazanç ve serbest meslek

Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi

grubu mükelleflerinin ticari faaliyetleri, aile bireyleri, ekonomik şartlar ve sosyal yaşantıları üzerinden asgari bir tutar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Hayat standardı esası 1982 Anayasasının 73. maddesinde yer alan eşitlik, genellik, adalet ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Söz konusu kavramın farklı mükellef sınıflarına aynı asgari tutarı uygulaması adalet ilkesine ve dolayısıyla eşitlik ilkesine ters düşmüştür. Yine sadece belli bir mükellef sınıfına uygulanması genellik ilkesinin ihlaline sebebiyet vermiştir. Ayrıca hayat standardı esasında elde edilmemiş bir gelirin vergilendirme olasılığının bulunması, buna ek olarak gider gösterilecek unsurların söz konusu kavramın içeriği tarafından kısıtlanması mükelleflerin üzerindeki vergi baskısını artırması nedeniyle mali güce göre vergileme ilkesini ihlal etmiştir.

Nihayetinde içeriğindeki büyük eksikliklerden dolayı hayat standardı esası etkin bir denetim veya kamu alacağını güvence altına alan politika değildir. Bu sebeptendir ki pek çok Anayasa Mahkemesi'nin iptal davalarına konu olmuştur. Hatta bu uygulama ile ilgili düzenleme yapan geçici maddelerin çoğu Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Hayat standardı esası ile yaşanan tüm bu olumsuzluklar mükelleflerin devlete olan güvenini sarsmıştır. Böylesine eleştirel bir uygulamanın tabi ki vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisi de negatif olacaktır. Hayat standardı esası gibi vergilendirme ilkelerine aykırı olan sistemlerin uygulanmaması için mükelleflerin doğru beyan vermeleri ve vergi kaybına sebep olmamalarına yönelik farklı tedbirler alınmalıdır. Bu tedbirlere örnek; vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik eğitimlerin artırılması, vergi cezalarının artırılması ve e-denetimin kapsamının genişletilmesi verilebilir. Ayrıca bu eleştirileri dikkate alarak yeniden hazırlanacak bir hayat standardı esası uygulamasının tarafımızca etkin olabileceği de düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Armağan, R. (2003), "Gelir Vergisinde Hayat Standardı Esası", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8:1, 265-282

Başaran, F. (2001), "Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası", Mükellefin Dergisi, 99, 93-110

- BATIREL, F. Ö. (1996), “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, Vergi Dünyası, 175, 52-55.
- Erkin, G. (2012), “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, Ankara Barosu Dergisi, 3, 235-249.
- Gelir Vergisi Kanunu
- Gerek, Ş.; Aydın, r. A. (2010), Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gök, M.; Biyan, Ö ve S. A. (2013). “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 34:1 269-292.
- Öden, M.; Akkaya, M. (2001), “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 50:2, 1-35.
- Öncel, M.; Kumrulu, A. ve N. Ç. (2006), “Vergi Hukuku”, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Selçuk İ.; Kaynar İ. (2009), “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F YÖNETİM VE EKONOMİ Dergisi, 16:1,173-190.
- Şenyüz, D. (2002), “Türk Vergi Sistemi”, Ezgi Kitapevi, Bursa.
- T.C. 1982 Anayasası
- Taş, M. (1992), “Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme”, Ekin Kitapevi. Bursa.
- Turhan, S. (1998), “Vergi Teorisi ve Politikası”, Filiz Kitapevi, İstanbul.