



T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MLY- YL-2009-0005

VERGİLEMEDE ADALET KAVRAMININ
SOSYO-EKONOMİK ANALİZİ:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ

HAZIRLAYAN
Gürhan SOĞUKPINAR

TEZ DANIŞMANI
Yrd. Doç. Dr. Orhan ÇAKMAK

AYDIN- 2009

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MLY- YL-2009-0005**

**VERGİLEMEDE ADALET KAVRAMININ
SOSYO-EKONOMİK ANALİZİ:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

**HAZIRLAYAN
Gürhan SOĞUKPINAR**

**TEZ DANIŞMANI
Yrd. Doç. Dr. Orhan ÇAKMAK**

AYDIN- 2009

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Enstitümüz Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencilerinden Gürhan SOĞUKPINAR 27.10.2009 günü yapılan tez savunma sınavında Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-ekonomik Analizi: Türkiye Örneği adlı tezini savunmuş aşağıda belirtilen jüri üyeleri tarafından kabul edilmiştir.

<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u> :	<u>Kurumu</u> :	<u>İmzası:</u>
Yrd. Doç.Dr. Orhan ÇAKMAK	Adnan Menderes Üniversitesi	
Doç. Dr. Ertuğrul ACARTÜRK	Adnan Menderes Üniversitesi	
Yrd. Doç Dr. Mustafa DEMİRCİ	Adnan Menderes Üniversitesi	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu yüksek lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulununsayılı kararıyla tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ümit TATLİCAN
Enstitü Müdürü

Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

Adı Soyadı :Gürhan SOĞUKPINAR

İmza :

YAZAR ADI SOYADI: GÜRHAN SOĞUKPINAR
**BAŞLIK: VERGİLEME ADALETİ KAVRAMININ SOSYO-
EKONOMİK ANALİZİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

ÖZET

Vergileme adaleti üzerinde sıklıkla durulan ve sosyo-ekonomik, psikolojik yönleri de olan toplumun farklı katmanları tarafından farklı algılanan bir kavramdır.

Bu çalışma da; vergi adaleti kavramının, verginin tarihi süreç içerisinde geçirmiş olduğu evrelerle eş zamanlı olarak nasıl bir olgu haline dönüştüğü ortaya konulmaktadır. Bu zamana bağlı değişim sürecinin sonucunda farklı dünya görüşü, devlet sistemleri, vergileme ilkeleri ve farklı akademik yaklaşımlar doğrultusunda teorik bir çalışma yapılmaktadır. Ayrıca, sosyal adalet kavramı ile özdeş hale gelmiş gelir dağılımı kavramı ile vergileme adaleti kavramının etkileşimi üzerinde durulmuştur.

Yine bu çalışma da, vergi adaleti kavramının devlet müdahaleciliği yani kamu ekonomisinin büyümesi ile nasıl bir etkileşim halinde olduğunu ortaya konulmaktadır.

Vergileme siyasal bir süreçtir. Aynı zamanda toplumsal meşruiyet zemininin var olmasında yola çıkarak vergileme de adaletin sağlanabileceği doğrultusunda ne gibi hukuki normların var olduğu üzerinde durulmaktadır. Bununla ilgili olarak ülkemizde vergileme adaletinin hukuki varlığı ve bunun ne gibi iktisadi ve sosyal dinamikler üzerinde durduğu veya durmadığı irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler

Vergi adaleti, Verginin Tarihsel evrimi, Sosyo-ekonomik Analiz, Teorik Çerçeve, hukuksal Perspektif, Seçim Dönemleri, yatay-dikey adalet.

NAME AND SURNAME: Gürhan SOĞUKPINAR
TITLE: SOCIA-EKONOMIC ANALYSIS OF JUSTICE
CONCEPTION IN TAXATION: TURKEY CASE STUDY

ABSTRACT

Emphasis on justice and taxation often socio-economic, psychological aspects of the different layers of society as a concept is perceived differently by.

In this study, the concept of tax justice, tax to be spent over the course of the history of the stage simultaneously with how to become a phenomenon that is put forward. As a result of this process time-dependent changes of different world views, the state systems, taxation policies and in accordance with different academic approach is a theoretical study. Also, the concept of social justice have become synonymous with the concept of income distribution and taxation of the interaction focused on the concept of justice.

Yet in this study, the concept of tax justice, economic growth of state intervention how they interact with the public that it has become is put forward.

Taxation is a political process. At the same time as set out in the presence of social legitimacy grounds of justice in taxation in line with what right there that focuses on legal norms. However, regarding the legal existence of justice in our country, taxation and economic and social dynamics that focus on what the course is on or not stop.

Keywords

Taxing Justice, Historical evolution of tax, Socio-economic Analysis, Theoretical Framework, Legal Perspective, Election Periods, horizontal-vertical justice.

ÖNSÖZ

Uzun ve zahmetli bir çalışma sonucunda ortaya çıkan bu tezin oluşumunun her aşamasında bana yol gösteren ve yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Orhan ÇAKMAK'a sonsuz teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca, tez izleme jürisinde yer alarak bilgi ve yönlendirmeleri ile katkılarını esirgemeyen Doç. Dr. Ertuğrul ACARTÜRK, Yrd. Doç. Dr. Mustafa DEMİRCİ'ye, çalışmamın ampirik bölümündeki katkılarından dolayı sayın Arş. Gör. Hakan HOTUNLUOĞLU' na teşekkürlerimi sunarım.

Tez süresi boyunca maddi manevi yardımını esirgemeyen mesai arkadaşım İbrahim Halit Kuşçu'ya da teşekkür ederim..

Son olarak, kahrımı çeken, hayatım boyunca maddi manevi desteklerini esirgemeyen “Anneme”, “Babama”, “Ablama” da sonsuz teşekkür ediyorum.

27.10.2009

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ	vii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
VERGİ KAVRAMININ TEORİK ALT YAPISI	4
1. VERGİ KAVRAMININ EVRELERİ (DOĞUŞU VE GELİŞİMİ)	4
1.1. VERGİ KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ	4
1.1.1. İlk Çağ	5
1.1.2. Orta Çağ	7
1.1.3. Yakın Çağ	8
1.2. VERGİLEMEİNİN TARİHSEL SÜREÇ İÇERİSİNDEKİ MİSYONU	11
1.3. VERGİ KAVRAMININ TANIMI VE NİTELİKLERİ	13
2. VERGİNİN FONKSİYONLARI	15
2.1. MALİ FONKSİYON	16
2.2. İKTİSADİ FONKSİYON	17
2.3. SOSYAL FONKSİYON	18
3. VERGİLEME İLKELERİ VE NİTELİKLERİ	20
3.1. A. SMİTH'İN VERGİLEME İLKERİNE GENEL BİR BAKIŞ	20
3.1.1. Adalet İlkesi	21
3.1.2. Belirlilik İlkesi	21
3.1.3. Uygunluk İlkesi	21
3.1.4. İktisadilik İlkesi	21
3.2. A. WAGNER'İN VERGİLEME İLKELERİNE GENEL BİR BAKIŞ	22
3.2.1. Mali İlkeler	22
3.2.2. İktisadi İlkeler	22
3.2.3. Ahlaki İlkeler	22
3.2.4. Teknik ve İdari İlkeler	22
3.3. VERGİLEME İLKELERİNİN AYIRT EDİCİ ÖZELLİKLERİ	23
İKİNCİ BÖLÜM	25
VERGİ ADALETİNE KURAMSAL YAKLAŞIM	25
1. VERGİ ADALETİ KAVRAMI	25
1.1. ADALET KAVRAMININ TANIMI	25
1.2. VERGİ ADALETİ KAVRAMI VE KURAMSAL ÇERÇEVEDE FARKLI VERGİ ADALETİ KAVRAMLARI	29
1.2.1. Vergilemede Matematik Adalet	31
1.2.2. Edilgen Vergi Adaleti	32
1.2.3. Etkin Vergi Adaleti	32
2. VERGİLEMEDE ADALETİN SAĞLANMASINDA İLERİ SÜRÜLEN YAKLAŞIMLAR	33
2.1. VERGİLEMEDE FAYDA (YARAR) İLKESİ	33
2.1.1. Vergilemede Fayda İlkesinin Tanımı ve Tarihi Gelişimi	33
2.1.2. Verginin Fayda Teorisine Göre Açıklanmış Şekilleri	35
2.1.3. Faydalanma İlkesinin Uygulanma İmkanları	36

2.1.4. Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Rolü	37
2.1.5. Fayda Kuramı ve Vergi Adaleti Analizi	39
2.2. VERGİLEMEDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİ.....	40
2.2.1. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesinin Tanımı ve İncelenmesi.....	40
2.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Göstergeler	42
2.2.3. Ödeme Gücüne Ulaşma Metodları.....	44
2.2.3.1. Asgari Geçim İndirimi:	44
2.2.3.2. Ayırma (Tahsis) Yöntemi	46
2.2.3.3. Artan Oranlilik.....	47
2.2.3.4. Muafiyet ve İstisnalar	50
2.2.4. Vergi Adaleti ve Ödeme Gücü İlkesi Analizi	51
3. VERGİLEME ADALETİNİ KAVRAMINI ETKİLEYEN UNSURLAR.....	54
3.1. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ ESNEKLİĞİ KAVRAMLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ	54
3.1.1. Vergi Yükü Kavramı	54
3.1.1.1. Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yükü ve Değerlendirmesi ...	56
3.1.2. Vergi Esnekliği.....	63
3.2 Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı Ve Vergi Adaleti.....	64
3.2.1. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı.....	64
3.3. VERGİ ADALETİ VE VERGİ TARİFELERİ	71
3.3.1. Sabit miktarlı (Ric'i) Vergiler.....	71
3.3.2. Düz Oranlı (Nispi) Vergiler	72
3.3.3. Artan Oranlı (Müterakki) Vergiler.....	73
3.4. VERGİ ADALETİ VE VERGİNİN TARH YÖNTEMLERİ	73
3.4.1. Beyan Yöntemi.....	74
3.4.2. Kaynakta Vergileme (Stopaj) Usulü	74
3.4.3. Götürü Yöntem.....	75
3.5. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN YAPISAL FAKTÖRLER	76
3.5.1. Siyasal Yapı	76
3.5.2. Ekonomik Yapı	77
3.5.3. Sosyal Yapı	78
3.5.4. Mali Yapı	79
4. GELİR DAĞILIMI VE VERGİLEME İLİŞKİSİ	80
4.1. GELİR DAĞILIMININ TANIMI VE FARKLI GELİR DAĞILIMI KAVRAMLARI	81
4.2. GELİR DAĞILIMINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER	82
4.2.1. Nüfus Artışı ve İşsizlik	83
4.2.2. Enflasyon	83
4.2.3. Faiz Hadlerinin Yükselmesi.....	84
4.2.4. Siyasi Yapı.....	84
4.2.5. Vergileme Politikaları.....	84
4.2.5.1. Gelir Dağılımı Açısından Türkiye-OECD Üyesi Ülkelerin Vergi Yapılarının Değerlendirilmesi	89
5. VERGİ ADALETİ VE DEVLETİN YAPISI	92
5.1. DEVLET MODELLERİ VE BAŞARISIZ DEVLET.....	93
5.2. VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEVLETİN AŞIRI BÜYÜMESİNİN SONUÇLARI	94
5.2.1. Aşırı Büyümenin Siyasi Sonuçları	95

5.2.2. Devletin Aşırı Büyümesinin Ortaya Çıkardığı Ekonomik Sonuçlar.....	96
5.2.3. Devletin Aşırı Büyümesinin Doğurduğu Sonuçların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi.....	98
5.3.DEVLETTE OPTİMAL DENGİNİN SAĞLANMASI.....	100
5.4. EKONOMİK ÖZGÜRLÜKLER VE DEVLET.....	101
6.VERGİ ADALETİ VE DEVLETİN FİNANSMANI.....	103
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	108
VERGİ ADALETİNİN ANAYASAL TEMELLERİ.....	108
1. HUKUKİ DEĞER OLARAK VERGİ ADALETİ.....	108
1.1. ÖZGÜRLÜK HAKLARI YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ.....	109
1.2.SOSYAL DEVLET İLKESİ YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ....	111
1.2.1. Sosyal Devlet Kavramı.....	111
1.2.2.Vergi Adaleti Kavramının Sosyal Devlet Kavramı Açısından Yorumlanması.....	111
2.TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANAYASAL ÇERÇEVESİ.....	112
2.1. 1982 ANAYASASINA KADAR OLAN ANAYASALARDAKİ VERGİLEME İLKELERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ.....	112
2.2. 1982 ANAYASASI'NDAKİ VERGİLEME NORMLARI.....	113
2.2.1. 1982 Anayasası'ndaki Vergi ile İlgili Hükümler.....	113
2.2.2 Anayasal Vergilendirme İlkelerinin Anlamı.....	113
3.ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER.....	114
SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA.....	121
ÖZGEÇMİŞ.....	128

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo-1: Türkiye’de Vergi Yüğü Oranları (1998-2007).....	57
Tablo-2: OECD Üyesi Ülkelere Ait Vergi Yüğü Oranları (Parafiskal Gelirler Dahil).....	58
Tablo 3 Vergi Yüğü Açısından Türkiye-OECD Genel Ortalaması ve OECD Avrupa Ortalamasının Karşılaştırılması.....	59
Tablo 4: Türkiye’de vergi yüğü ve Kamu Tasarrufu yüzdeleri.....	61
Tablo-5: Türkiye’de Vergi Esnekliğı Oranı (1999-2007).....	63
Tablo-6: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Ayırıştırılması.....	64
Tablo-7: Türkiye’ de Vergilerin Tasnifi ve Gelir Dağılımı.....	65
Tablo 8 Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı 2005.....	68
Tablo 9 Belirli Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin (5120) GSYİH İçindeki Payı.....	69
Tablo 10: Türkiye’de Hanelerin %20’lik Dilimlere Göre Gelir Dağılımı.....	82
Tablo-11: Vergi Oranları İle Ekonomik Büyüme Ve Refah Arasındaki İlişki..	88
Tablo-12: OECD Ülkelerinde Gelir Dağılımı	90
Tablo-13:Bazı OECD Ülkesine ve Türkiye'ye Ait Gelir Vergisi Tarifelerinin En Yüksek Marjinal Oranlarındaki Değişmeler.....	91
Tablo 14: Kamu Gelir Ve Giderleri Arasındaki Dengesizliğin Ekonomik Sonuçları.....	97
Tablo-15: Ülkeler İtibariyle Ortalama Brüt Ücretin % Olarak Kesinti Oranları.....	99

GİRİŞ

Pratik hayatta devletin var olduğu andan bu yana devletin halkı üzerinde egemen konumundan kaynaklanan erk ile vergi benzeri gelir kaynaklarına başvurduğu bilinmektedir. Bireyler gündelik yaşamlarında sık sık devletle karşı karşıya gelmektedirler. Bu devlet-birey diyalogunda önemli bir kısmı teşkil eden unsurlardan biride vergidir. Bu unsuru yoğunluk ve şiddeti diğer unsurlara göre daha fazla ve etkindir. Devletle yurttaşlar arasındaki bu etkileşim diğer hukuki alanda görülmediği söylenebilir.

Birey dünyaya geldiği andan itibaren bir coğrafya da ve bu coğrafyaya egemen olan başat bir güç olan devletle karşılaşır. Devletle birey arasındaki vergisel süreç daha doğduğu andan itibaren başlar. Ve bu ilişki biteviye yaşam boyu devam eder. Çünkü vergi bireyin hayatını kuşatan tüm sosyal, ekonomik ve hukuki faktörlerle ilişkilidir. Bireyin ticari kazanç elde etmesi, iş kurması, tüketim harcamanı yapması tasarrufta bulunması top yekun vergi hukuku ile ilgilidir. Öyle ki insanın hayata veda etmesi bile vergi ile olan bağını doğrudan kesemez. Kısaca vergi bireyin hayatını kuşatan en yoğun hukuk alanlarından biridir.

Vergileme sürecinin tarihsel gelişimi içerisinde maliye üzerine çalışmaların odak noktalarından biride vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasıdır. Yani vergi hasılatının elde edilmesinde bireylerin üzerindeki vergi dağılımının adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamaya yöneliktir. Vergi adaleti, vergi yükünün vergi yüklenicileri arasında dengeli, adil ve etkili dağılımının sağlanması ile olacaktır.

Ödenmesi gereken vergi miktarı, bireylerin mali ve iktisadi durumlarına göre nasıl etkin bir şekilde belirlenmelidir? Vergiler hangi gelir gruplarından, şahıslardan hangi miktarda alınmalıdır? Devlet bir takım kamusal hizmetlerin sunumu için gerekli kaynağı sağlarken bu vergi yükünün dengeli bir şekilde sağlanması için hangi vergi ilkesini öncelikli olarak kullanmalıdır? Bu soruların ortaya koymaya çalıştığı kamu finansman aracı olarak kullanılan verginin adaletli bir şekilde dağılımını ortaya koymaya yöneliktir. Vergi adaleti kavramını tanımlamak gerekirse toplam vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında hakkaniyetli bir şekilde dağıtılması faaliyetidir. Bu dağılımın sağlanmasında hangi kriterlerin parametre olarak kullanılacağı halinde adil bir vergi dağılımının sağlanacağı hususu üzerinde ciddi fikri çalışmalar

yapılmıştır. Eskiden beri devam ede gelen bu tartışmaların sonucunda iki alternatif düşünce yoğunluk kazanmıştır. Vergi adaletinin sağlanmasına yönelik bu akımlar bireylerin ödeme güçlerinin hesaba katılmasını esas alan ödeme gücü ilkesi bir diğeri kamu hizmetlerinden yararlanan bireylerinde bir takım kamu hizmetlerinin maliyetini deruhte etmeleri gerektiğini savunan fayda ilkesi şeklinde iki alternatif akım araştırma konusunun esasını teşkil etmektedir. Bu iki alternatif akımın ilkeleri doğrultusunda vergile adaletinin sosyal ve ekonomik sonuçları ortaya konmaya çalışılacaktır.

Bununla beraber vergi adaletinin sosyal ve ekonomik açısından bireyler ve toplum üzerinde etkileri vergileme adaleti kavramı incelenmeye çalışılacaktır. “Vergileme de adalet, gerçekten bireylerin durumu göz önünde bulundurularak adil bir şekilde sağlanabiliyor mu? Adaletsiz bir gelir dağılımı sosyal, ekonomik ve toplum psikolojisi açısından ne gibi etkilere yol açıyor? Adalet sağlanmaya çalışılırken toplum sınıfları arasında uçurum ve bireysel özgürlükler açısından daha büyük adaletsizliklere yol açılması durumuyla mı karşılaşılıyor argümanlarının üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Ayrıca vergilemede adalet kavramının hukuksal analizi yapılarak bu hukuki normların özellikle ülkemizde belli bir ekonomik temele dayanıp dayanmadığı hususu üzerinde durulacaktır.

Bu çalışmaları yaparken hassas bir literatür taraması yapılmıştır. Vergi adaleti kavramının tanımı üzerinde durularak bu kavramla ilgili teorik çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. İstatistik veriler çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından en güncel halleri baz alınarak oluşturulmuştur. Bu konu üzerine yazılmış tez, makale ve süreli yayınlar üzerinde ciddi bir araştırma yapılmıştır. Tüm bu çalışmalar, bizim ifade etmeye çalıştığımız vergileme de adalet kavramının devlet tarafından hukuksal düzenlemeleri yapılırken sosyal ve ekonomik yönlerinin ne ölçüde dikkate alındığını ortaya koymaktır. Bunun için değişik istatistik veriler, dünya da ve Türkiye’de uygulamalar dikkatle incelenmiştir.

Çalışma iki ana bölümden oluşmaktadır:

I.Bölümde vergi kavramının tanımı ve teorik çerçevesi çizilmeye çalışılacaktır. Vergi kavramının günümüze kadar geçirmekte olduğu süreç üzerinde durulacaktır. Bu kavramın fonksiyon ve çeşitli açılardan ilkeleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Ayrıca vergi adaleti kavramının teorik çatısı ele alınacaktır. Vergileme de adalet kavramının nasıl sağlanması gerektiği konusunda ortaya atılan yaklaşımlar karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır. Ayrıca, vergi adaleti kavramının etkileyen bir takım faktörler ortaya konacaktır. Vergi yükü kavramının, vergi adaleti açısından dünya geneli ve sonrasında ülkemizdeki durumu hakkında inceleme yapılacaktır. Bununla birlikte adil bir gelir dağılımının sadece teorik düzlemde ele alınmasının yeterli olmayacağı devletin iktidarının yeterli olup olmadığı, devlet yapılarının vergileme adaletini sağlamada etkisi, hangi harcama kalemlerinin devlet tarafından kullanılacağı, bu harcamaların yapısı üzerinde durulacaktır.

II. Bölümde vergi adaletine yasal zemin teşkil eden en somut ve genel normatif hukuk kuralı olan Anayasa da vergi adaletine esas teşkil edecek ilkeler irdelenmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda vergileme kavramı ile ilgili normlar ele alınmaya çalışılmaktadır.

Bu vergileme adaleti konusundaki bu yasal düzenlemelerin ekonomik alt yapıya sahip olduğu veya olmadığı ele alınmaktadır. Devlet hukuki düzenlemeleri yaparken öncelikli olarak neyi dikkate almaktadır. Vergi ödevi ile ilgili hukuki düzenlemeler yapılırken politik öncelikler mi yoksa gerçekten sosyal öncelikler mi belirleyici bir role sahiptir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMININ TEORİK ALT YAPISI

Bu bölümde ilk önce verginin kökeni ve tarihsel gelişim süreci bugün varlığını hissettiğimiz vergi kavramına gelinceye kadar ne gibi süreçlerden geçtiği üzerinde durulacaktır. Bundan sonra verginin tanımı, nitelikleri, ilkeleri ve fonksiyonları üzerinde çalışılacaktır.

1.VERGİ KAVRAMININ EVRELERİ (DOĞUŞU VE GELİŞİMİ)

Bugünkü vergi kavramının ortaya çıkmasına kadar ne gibi bir evrim geçirdiğini tarihsel dönemler itibariyle ortaya konulacaktır. Akabinde verginin tarihsel gelişim içerisinde ne gibi ekonomik ve sosyo-kültürel etkileri olduğu konusu üzerinde durulacaktır.

1.1.VERGİ KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

İnsanoğlunun yerkürede var olduğu andan beri temel kaygılarından biri, en doğal fizyolojik dürtülerinin başında gelen yeme-içme-barınma gibi ihtiyaçlarını karşılamak olmuştur. İnsanoğlu bu sınırsız ihtiyaçlarını karşılayabilmek için sürekli bir çaba içerisinde olmuştur. Bu temel sorun insanları sürekli bir arayış içerisinde kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasına çalışmasına, tabiatla mücadele içerisinde girmesine ve topluluklar arasında ticari faaliyetlerin gelişmesine yol açmıştır. Birbiri ile ticari faaliyette bulunan topluluklar gelenek, yaşayış, ahlaki değerler açısından farklılıklar göstermektedir. Tarihsel süreç içerisinde göçebe yaşam tarzını bırakıp yerleşik hayat tarzını benimseyen toplumlardan çoğu bir siyasal erk tarafından idare edilmişlerdir.

Devlet, toplumsal ihtiyaçları karşılamak için oluşturulan siyasal bir kuruluştur. Bu örgütün görevi, insanların toplu halde yaşamaları sebebiyle meydana gelen kolektif karakterdeki bazı ihtiyaçların karşılanması olmaktadır. Bunu gerçekleştirmek için de devletlerin iki imtiyazı vardır. Bunlar dan birisi “kanunları koymak” diğeri de vergileri düzenlemektir. Devletler kanunları koyarak ülkesi içinde oturanların tabi olacakları usul ve kaideleri gösterirken, vergileri düzenleyerek de gerçekleştirdiği hizmetlerin finansmanını temin ederler (Mehmed Cavid Bey 1329:172). İbtidai dönemlerde basit

ihtiyaçlara sahip olan insan toplulukları uygarlık düzeyi yükseldikçe daha sofistike ve kompleks ihtiyaçlara sahip olmaya başlamışlardır. Bunun neticesinde tabii ki bu ihtiyaçları karşılamak için gerekli, olan kaynağın temin edilmesi daha bir önem arz etmeye başlamıştır.

Devletler hakim olan devlet yönetim anlayışı, hakim oldukları coğrafyanın sosyo-ekonomik, siyasal, stratejik koşullarını göz önünde bulundurarak faaliyetlerinin sürdürebilmeleri için gerekli olan çeşitli enstrümanlar kullanmışlardır. Tarihsel gelişim sürecinin başlangıcında devlet bu ihtiyacını hem doğrudan hem de şahıs varlığına dayalı olarak temin etmekteydi. Bütün mülkiyeti elinde tutan iktidar, doğrudan gelir elde etmekteydi halk mülkiyet sahibi olmadığı için sadece çalışan, toprağı işleyen bir kitleydi. Daha sonraki dönemlerde merkezi otoritelerin güçlenmesi ve özel mülkiyet hakkının tanınmasıyla devletin finansman kaynağına bakış açısı değişmiş devlet doğrudan emlak ve iktisadi faaliyetlerden elde ettiği gelirlerden kısmen vazgeçerek vergi salma yöntemini tercih etmeye başlamıştır. Günümüzde devlet vergi gelirleri haricinde para basma, borçlanma, iktisadi nitelikteki özel faaliyetlere başvurmak suretiyle değişik finansman kaynaklarına başvurmaktadır. her ne kadar çeşitli kaynakların varlığı söz konusu olsa da vergiler ağırlıklı olarak gelir kaynakları arasında önceliğini korumaktadır.

Verginin her tarihsel varyasyonunda en önemli gelir kaynağı olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Devlet sistemlerinin farklı olması, devlet yönetimine hakim olan anlayışın değişik olması ve siyasal farklılıklar dolayısıyla verginin gelir kaynağı olarak değerlendirilmesinde ağırlığı değişmiştir.

1.1.1.İlk Çağ

Bu tarih dilimindeki en ayırt edici özellik devletlerin aşırı bir merkezîyetçi yapıya sahip olmalarıdır. Tanrısal erki elinde tutan hükümdarlar tarafından idare edilen bu devletlerde devlet birey karşısında mutlak bir üstünlüğe sahiptir. Devrin karakteristik özelliğı bu olmasına rağmen kısmen yunan ve roma medniyetlerinin hakimiyet alanlarında demokratik oluşumlarında olduğu görülmüştür. Devlet bütün mülkün sahibidir. Hatta bunun da ötesinde bireyler üzerindeki yaşam hakkı bile devletin inisiyatifindedir. Halkın kendisine ait ne bir mülkiyet hakkı ne de ticari bir faaliyet ile işgal etme hakkı vardır. Devlet bu dönemde kendisine ait olan memlek haklarından

gelir sağlamaktadır ki halk devlete olan sorumluluğunu bedensel hizmetleri ile yerine getirmektedir. Mısır medeniyeti bu döneme ilişkin örnek teşkil edecek medeniyetlerden biridir. Bu medeniyet hegemonik alanının genişlemesi neticesinde toprakları bizzat kendi işleyemeyecek duruma gelmesi neticesinde bu toprakların işlenmesini bireylere bırakmayı tercih etmiştir. Bunun karşılığında devlet bu bireylerden kullanım hakları karşılığında aynı olarak vergi alma yolunu ihtiyar etmiştir. Hatta devlet örgütlenmesi bile zamanla buna uygun olarak şekillenmeye başlamıştır. Kendine özgü bir organik yapı açığa çıkmıştır. Firavun hükümdar iken Karun Maliye (vergi gelirlerinin idaresi), Haman (tüm devlet gelirleri (Hazine) idaresi konusunda söz sahibi olan devlet adamlarıdır.

Aynı dönemde varlık gösteren bir diğer medeniyet olan Yunan Medeniyetinde ise devlet daha az müdahaleci bir tavır sergilemiş ve zaten ilkel düzeyde olan kamusal ihtiyaçları karşılamada da bireylerin gönüllü katılımı yolunu seçmiştir. Sarayın ihtiyaçlarının karşılanması için gerekli olan gelirin halkın takdim ettiği hediyeler ve beden gücüne dayanan hizmetlerle karşılanması sağlanmıştır. Yunan medeniyeti doğrudan demokrasi anlayışının ilk görüldüğü alanlardan biridir. Vergi bilinci açısından bu dönemde bireylerin vergi vermeyi bir erdem olarak gördükleri böylece devlet giderlerini karşılamaya istekli oldukları görülmektedir. Şahsa özgü vergiler yerine umumi vergiler (dolaylı vergiler) tercih edilmiştir. Vergilerin tahsilinde Yunan Medeniyetinde vergi toplamakla sorumlu kişilerin olduğu ve bu kişilerin toplanan vergilerden götürü bir oranla gelir elde ettikleri görülmektedir.

Roma imparatorluğu döneminde ise, Yunan Site Devleti'nin aksine vergi, devlet için önemli bir gelir aracı olarak kabul edilmiş olup zorunlu hale dönüştürülmüştür. Özellikle Roma İmparatorluğu'nun çöküş dönemlerinde (M.S.5.Yüzyıl), barbar kavimlerle olan savaşlar ve bunun getirdiği aşırı maliyetler sonucunda devletin masrafları artmıştır. Devlette artan bu masrafların üstesinden gelebilmek için ekonomiyi daha zor şartlara sürükleyen bir takım tedbirler almıştır ki bunların en başında aşırı vergiler gelmektedir. (Güran 1999:20). Artan kamusal nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasında vergilerin ciddi bir finansman kaynağı olarak görülmesi Roma Devleti'nde vergilerin ağırlığının artırılması ve daha yaygın hale getirilmesi şeklinde kendini göstermiştir.

Bu dönemin sonlarına doğru nitel ve nicel olarak kamu ihtiyaçlarını artması ve buna finansman oluşturulmasında yurttaşlara sorumluluk yüklenmesi gerektiği anlaşılmış ve vergi bu ihtiyaçların karşılanmasında artık önemli bir gelir türü olarak görülmeye başlanmıştır ki artık vergi zorunlu bir kamu finansman aracı olarak görülmeye başlanmıştır.

1.1.2.Orta Çağ

Bu çağda iki farklı karakteristik devlet yapılarının olduğu görülmektedir.

Bu çağın başlangıcında merkezi otorite de bir zayıflama görülmüştür. Merkeziyetçi yapının çözülmesi ile birlikte feodal beylikler hüküm sürmeye başlamıştır. Bu beyliklerin ortaya çıkması çözülmenin sonucunda ortaya çıkan kargaşa ve kaos ortamında güvenlikleri tehlikeye giren toprak sahiplerinin bir yerel iktidar etrafında toplanmaları ve onun himayelerini kabul etmeleri ile oluşmuştur. Bu dönemde devlet gideri, kralın saray masrafı ile eş anlamlı kullanılmakta, bu gider içinde kralın mülk ve arazi geliri yeterli olmaktaydı. Derebeyler de giderlerini, hakimiyeti altındaki topraklarda çalışan köylülerin bedensel hizmetlerinden tedarik etmekteydi. Netice itibarıyla, bu dönemde kralların ve derebeylerin esas geçim kaynağı emlak gelirleri olmuştur. Vergi ise, tebaanın krala yada derebeyine, bazı özel durumlarda (savaş, kıtlık v.s.) kendi rızası ile yaptığı bir yardım gibi kabul edilmekteydi. Örneğin; Laufenburger bu dönemin vergi anlayışını şu şekilde ifade etmiştir: Çok zorunlu haller dışında tebaanın rızası alınmadıkça vergi tahsil edilmemekte, zorunlu hallerde tebaanın rızası alınmadan tahsil edilen vergiler ise sonradan tasvip ve tasdik edilmekteydi. Bu dönemin iki ilginç noktası, Roma devrinde cebri olan verginin, ihtiyari olarak kabul edilmesi ve kralın bütçesi ile devletin bütçesinin aynı olmasıdır (Nadaroğlu 2000:213).

Bu çağın ikinci döneminde ise yine merkezi otorite eski gücüne tekrar kavuşmaya başlamıştır. Topun icadı ile muhkem kalelerin ortadan kaldırılması derebeyliğin sonunu getirmiştir. Ve bu dönemde yine ticari faaliyetlerde bir serbestleşme olmuştur. Ticari faaliyetlerin yaygınlaşması ve mobilitenin artması ile ticaret yollarına duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu durum devletin sunması gereken bir takım kamu hizmetlerinin artmasına yol açmıştır. Kamu hizmetlerindeki bu artışın sonucunda merkezi idare mülk gelirlerinin yetersizliği karşılığında vergi salma ihtiyacı duymuştur.

İhtiyari bir kamu finansman aracı olan vergi zorunlu ve sürekli bir hale gelmiştir. İlk Çağ'daki dolaylı vergi türüne mukabil bu çağda dolaysız vergilere de başvurulmuştur.

Vergileri tarihsel gelişimi, Osmanlı İmparatorluğu'nda da Avrupa Orta Çağ'ındakine paralel bir seyir izlemiştir. Osmanlı İmparatorluğu, ilk kuruluşunda ya anavatandan getirdiği vergileri yada fethettiği ülkelerin vergilerini benimsemiştir. Osmanlı'lar da vergiler, şer'i ve örfi olmak üzere ikiye ayırdı: Şer'i Vergiler, İslam Hukuku esaslarına göre alınan zekat, öşür, haraç ve cizye idi. Örfi vergiler ise, işgal edilen yerlerde uygulanmakta olan vergilerdi.¹ Gerek Orta Çağ Avrupa'sında, gerekse Osmanlı İmparatorluğu'nda vergi, temel kamu geliri olarak düşünülmüş ve ülkelerin gelişmeleri için başvuru finansman kaynağı olmuştur. Bununla birlikte, büyük İslam mütefekkirlerinden İbn-i Haldun'un o dönemdeki vergi ile ilgili düşünceler, yaşadığı dönemin genel fikrine tezatlık teşkil etmektedir.² İbn-i Haldun'a göre; ağır vergi yükü, gelişmenin önündeki en büyük engel olup, çalışmayı ve üretimi yok eden bir uygulamadır. Düşük vergi oranları neticesinde artan üretim ve kazançlar ile devlet gelirleri artacaktır (Yalçın: 1991:118).

1.1.3. Yakın Çağ

Bu dönemde Orta Çağ'da olduğu gibi vergi zorunlu bir kamu finansman kaynağı olarak görülmüş ve kamu hizmetlerinin karşılanması için gerekli olan gelirin sağlanmasına bireylerin katılımı yine zorunlu hale getirilmiştir. Bu temel bakış açısı ile birlikte uygarlık düzeyi ve beşeri gelişmişlikle sofistike insan ihtiyaçlarının doğması konulan vergilerinde niteliksel olarak farklılaşmasına yol açmıştır. Bu da verginin bir takım fonksiyonlarının artması ve değişmesine neden olmuştur.

Vergi sadece kamu hizmet sunumu için gerekli olan bir finansman aracı olmaktan çıkarak ekonomik ve sosyal stabilizasyon aracı olarak ta kullanılmaya başlanmıştır. Verginin bu farklı fonksiyonları üstlenmesinde ideolojik bakış açıları, devlet sistemlerinin farklılık arz etmesi ve toplumların devlet anlayışlarının farklı olması etkili olmuştur. Mesela Merkantilist anlayışın Avrupa da hakim olduğu ülkelerde vergi etkin bir ekonomiye yön verme aracı olarak görülmekte iken; Liberal

¹ Osmanlı İmparatorluğu vergi sistemi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz İnalcık (1996).

² İbn-i Haldun'un bu konudaki düşünceleri hakkında daha fazla bilgi için bkz Kozak (1999) ve Okumuş (1999).

devlet anlayışının hakim olduğu ülkelerde vergi bireysel tercihleri kısıtlayan, tamamen bireylerin kar güdüsü ve rasyonel davranışlar sergilemesine dayanan piyasa mekanizmasına gereksiz bir müdahale olarak görülmektedir. Fizyokratlar ise tıpkı organik bir yapı gibi gördükleri sisteme dışarıdan yapılan müdahalelerin doğal düzeni bozan bir uygulama olduğunu savunmuşlardır.

1929 “Dünya Ekonomik Buhranı” sonrasında genel olarak Keynesyen İktisat politikaları kabul görmeye başlamıştır. Bu yaklaşımla birlikte vergilerin işlev ve fonksiyonlarında bir takım değişiklikler görülmeye başlanmıştır. Keynesyen İktisatta asıl önemli olan anlayış makro ekonomik göstergelerin sağlanması ve büyümedir. Vergi ise talep yönetiminde kullanılan bir maliye politikası aracıdır. Bu durumda makro dengeleri olumsuz etkileyen işsizlik, enflasyon, depresyon ve stagflasyon gibi konjonktürel iktisadi sorunların çözümünde vergiler bir araç olma işlevini üstlenmişlerdir. Böylelikle vergilerin asli işlevi olan devletin finansmanı ikinci plana atılmıştır. Ayrıca İkinci Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkan “Sosyal Refah Devleti” anlayışı ile birlikte verginin bir gelir ve ekonomiye müdahale aracı olma işlevine, bölüşümün yeniden düzenlenmesi gibi bir işlev eklenmiştir. Bunlara ilave olarak, planlı ekonomik modellerin gelişmesi ile birlikte KİT’lerin ortaya çıkmaları neticesinde, KİT’lerin ve planlamanın finansmanı vergilere ayrı bir sorumluluk yüklemiştir. Bu sorumluluk, özellikle gelişmekte olan ülkelerde yoksulluk ve geri kalmışlıktan kurtulmada vergilerin kullanılmasını ve piyasa ekonomisine alternatif bir kamu sektörünün doğmasını yani “karma ekonomi” denilen bir üçüncü ekonomik modelin, piyasa ekonomisi ve sosyalizm yanında ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir (Akalin 2003:310)

Bu gelişmeler sonucunda, 1980’li yıllara gelinceye kadar, verginin üstlenmiş olduğu fonksiyonların ciddi manada hem nitelik hem nicelik olarak arttığı görülmektedir. Artık vergi sadece sosyal hizmetlerin finanse edilmesi fonksiyonunu yerine getirmekle kalmamakta bununla birlikte iktisadi ve sosyal istikrarı gerçekleştirmek, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yardımcı olmak ve planlı bir kalkınma amaçlayan ülkelerde bunun finansmanına hazine aracılığıyla yardımcı olmak gibi fonksiyon derinliğine kavuşmuştur. Burada önemle üzerinde durulması gereken nokta, piyasa yetersizlikleri anlayışının egemen olması sonucunda devlet müdahaleciliğinin artmasına paralel olarak geliştiği görülmektedir.

1980 sonrası yıllarda piyasa ekonomisinin yetersizliklerinin devletin müdahalesinden daha az bir başarısızlığa sahip olduğu anlayışı yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Devlet müdahaleciliğinin azaltılması, deregülasyon mümkün olduğunca devletin ekonomik ve sosyal müdahale gibi amaçlardan ziyade asli fonksiyonu olan kamu hizmetlerinin finansmanına yönelmesi gerektiği görüşü egemen olmaya başlamıştır. Teacherism ve Reganism gibi tanımlamalarla da ifade edilen bu anlayış devletin piyasa ekonomisinden çekilmesini savunan maliye bilimi anlayışının kabul görmesine yol açmıştır.

Verginin tarihi gelişimini etkileyen önemli bir unsur da “mülkiyet” kavramı olmuştur. Bireysel mülkiyetin gelişmesi ile birlikte vergi sistemleri de değişime uğramıştır. İlk zamanlarda devlet her şeyin sahibi olup, devletin temel geliri kendi mal ve mülklerinden oluşmaktaydı. Bu dönemde saray masrafı ile devlet bütçesi eş anlamlı kullanılıyordu. Tebalar ise, bedensel hizmet olarak bu masrafa iştirak ediyorlardı. Zamanla bireysel mülkiyetin ortaya çıkması ile birlikte devletin gelir gereksinimi artmıştır. Çünkü, devletin egemenliğinde olan ve önemli gelir kalemlerini oluşturan birçok şey bireylerin eline geçmiştir. Bunun üzerine devlet, bu gelir ihtiyacını, bireylerin kendi mal ve mülklerinden elde ettikleri kazançların vergi yoluyla devlete transferi ile tedarik etmeye çalışmıştır. Başlangıçta aynı olarak yapılan vergiler devlet, artan harcamalarını finanse edebilmek için bireysel mülkiyetin kazançlarını kullanmayı yeğlemiştir. Böylelikle vergi, bireysel mülkiyetten kazanılan kazancın devlet tekeline aktarılması işlevini üstlenir olmuştur. Bununla birlikte, bireysel mülkiyetin olmadığı ekonomilerde vergiye rastlanılamamaktadır. Böyle ekonomilerde (Sovyetler Birliği’nde olduğu gibi) vergi olmayıp, kamu geliri olarak devletin ürettiği ve sunduğu mal ve hizmetin satış fiyatı ile maliyet fiyatı arasındaki fark kamu geliri olarak kullanılmaktadır (ATA 2001:44)

Böylelikle, ilk konulduğu yıllarda bir kamu ihtiyaçlarını karşılama ve seçimlik olarak alınan vergiler, devletin rolündeki değişmeye bağlı olarak olağan bir kamu finansman arasına dönüşmüş ve zoraki olarak alınmaya başlanmıştır. XX. Yy’ın başlarından itibaren sadece kamu gelir kaynağı olmaktan çıkmış ve buna ilaveten iktisadi ve sosyal hayatı düzenleyen bir enstrüman haline gelmiştir. Bulduğumuz zaman dilimine yaklaştıkça tekrar eski asli görevine rücu etmesi gerektiği ile ilgili olarak görüşler ortaya çıkmıştır.

Sonuç itibariyle, verginin tarihsel evrimini dört katmanda değerlendirebiliriz: ilk evre; değiş-tokuş ve özel girişim ve mülkiyetin olmadığı evre ki bu evrede vergi genelde bireylerin emeğinin artık değerini devlete sunmaları şeklindeydi. İkinci evrede ise, özel mülkiyet ve değiş-tokuş var olduğu ancak parasal ekonominin olmadığı evredir ki be evrede, vergi toprağı işleyen tebanın elde ettiği irattan bir kısmını aynı olarak devlete vermesi şeklindedir. Üçüncü evrede ise, artık parasal ekonomi hükümandır ve dolayısıyla artık alınan verginin de parasal olarak karşılandığı evredir. Dördüncü ve son evrede ise, artık verginin sadece mali yönü olan bir araç olmaktan çıkarak bunun yanında iktisadi ve sosyal hayatı düzenleyen bir araç olma özelliğine kavuştuğı evredir.

1.2. VERGİLEMENİN TARİHSEL SÜREÇ İÇERİSİNDEKİ MİSYONU

Tarihsel süreç içerisinde, buldukları coğrafyalarının etkileriyle şekillenen vergiler aynı zamanda diyalektik bir etkileşim süreci geçirmiş ve farklı beşeri, fiziki yer ve zamanlarda uygulandıkları alanlarda siyasi yapılarında başkalaşım geçirmesine yol açmışlardır. Kısaca, hem değişik siyasal anlayışlardan etkilenmiş hem de siyasi oluşumların değişmesine yol açmıştır.

Daha İlk Çağ'larda, Roma İmparatorluğu'nun parçalanmasının temel nedenlerinden birinin halkın imparatorluğa olan güvenini ve saygısını yok eden aşırı vergi yükü olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte, Roma İmparatorluğu'nun parçalanmasıyla oluşan Batı ve Doğu Roma İmparatorluklarından Doğu Roma İmparatorluğu'nun (Bizans İmparatorluğu) uzun süreli, güçlü ve etkili bir devlet olarak kalmasının nedeninin, adil bir vergi sisteminin olduğu ifade edilmektedir (Yalçın 1991:92-93)

İktisat tarihinde ciddi bir yer teşkil eden "Merkantilist" dönemin ortaya çıkmasında da verginin etkisinin olduğu görülmektedir. Bu tarihsel dönemde halk, yerel güç odaklarının ve kilisenin şiddetli baskılarından ve aşırı vergi yükünden kurtulmak için, monarşinin yani merkezi krallıkların hakimiyetine iltica ederek merkezi otoritelerin ve korumacı politikalarla bunun sonucunda milli ekonomilerin güçlenmesine zemin hazırlamışlardır.

16. yüzyıla gelindiğinde, Avrupa'nın en geniş ve en güçlü imparatorluğu olan İspanya'nın çöküşünde verginin etkisi görülmektedir. O dönemde İspanya kralları, Hıristiyan dünyasını birleştirmek için giriştikleri savaşların maliyetini vergiler ile karşılamaya çalışmışlar ve bu da ağır ve adil olmayan bir vergi yapısının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Böyle bir vergileme, İspanya ticaretini ve üretimini olumsuz etkilemiş; bu olumsuzluk, kamu gelirlerinin azalmasını ve mali yapının iflasını doğurmuştur. Diğer taraftan, bu dönemde İngiltere'nin güçlü bir devlet olmasının nedenlerinden bir tanesinin de, adil bir vergileme sistemine sahip olmasından kaynaklandığı ifade edilmektedir. Çünkü, o dönemdeki diğer Avrupa ülkelerinden farklı olarak, parlamenter bir sistemle yönetilen İngiltere, bu sistemin özelliğinden dolayı daha adil bir vergi sistemi oluşturulabilir. Bu da İngiliz ekonomisinin güçlenmesine katkıda bulunmuştur (Güran 1999:103).

Dünya siyasi tarihinde “özgürlük bildirgeleri” olarak bilinen; İngiltere'deki Manga Carta Libertatum, Amerika'daki Virginia Haklar Bildirisi ve Fransa'daki İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin hazırlanmasında adil bir vergi sistemi arzusunun etkisi görülmektedir. İngiltere'de 1215 yılında yayınlanan Manga Carta Libertatum bildirgesi, Kral Yurtsuz Jean tarafından kabul edilmiştir. Hükümet ile Baronlar arasındaki yetki ve görevleri belirleyen bu ferman, İngiliz halkının can ve mal güvenliğini sağlamayı ve vergi almayı da bir düzene bağlar. Amerikan Bağımsızlık Beyannamesinin hazırlanmasının yada Amerikan kolonisinin bağımsızlık mücadelesine girişmesinin temelinde, İngiltere'nin savaşlardan dolayı artan kamu masraflarını finanse edebilmek için, Amerikan kolonisindeki vergileri arttırması yatmaktadır. 1176 tarihli Virginia Haklar Bildirisi, bütün insanların doğuştan bazı haklara sahip olduğunu, iktidar yetkisinin halka ait olduğunu, yasama, yürütme ve yargının ayrılmış ve belirlenmiş olması gerektiğini ilan eder. 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi ile insana, insanlık onurunu sağlayan eşitlik, özgürlük, mülkiyet, güvenlik gibi hakların güvence altına alınması amaçlanmış; kralın da vergilendirme yetkisini kullanarak bu hakları çiğneyemeyeceği belirtilmiştir (Saban 2000:67).

Tüm bu hukuksal belgeler irdelendiğinde ortak noktanın devletin vergilendirme yetkisinin keyfilikten uzaklaştırılarak, bu yetkinin belli bir hukuksal forma sokulması olduğu görülmektedir. Çünkü, merkezi otoriteler meşruiyet zemini aramaksızın

vergilendirme yetkisini kullanarak iradi harcamalarını karşılamak için koymuş oldukları vergilerle hükmettikleri toplumu gün geçtikçe daha zor duruma sokmuşlardır.

Nihayet; tarihsel gelişim sürecinden görülecektir ki, vergi hem bulunduğu devlet sistemlerini etkileyen hem de bu sistemlerden etkilenen faal bir araçtır. Bu da verginin tanımlanmasında sürekli farklılıklar göstermesinin ve tek tip ortak vergi tanımının olmaması şeklinde kendini göstermektedir.

1.3.VERGİ KAVRAMININ TANIMI VE NİTELİKLERİ

Kamusal hizmetlerin idamesini deruhte etmekte olan devletin bu faaliyetlerinin maliyetlerini karşılayabilmek için başvurduğu finansman kaynakları içerisinde en yaygın ve etkili olanları vergilerdir. Bu açıdan bakıldığında vergi, öncelikli olarak kamu harcamalarını karşılamak için kullanılan bir kamu gelidir. Karakteristik niteliği bu olmasına rağmen verginin literatürde farklı tanımlamaları mevcuttur.

Verginin tanımı, tanımın yapıldığı zamanın ekonomik, sosyal ve kültürel etkisi ile, tanımı yapan kişilerin devlet anlayışlarına bağlı olarak değişiklik arz etmektedir. Örneğin, rasyonalist-ferdiyetçi devlet görüşüne dayanan yarar ilkesi taraftarlarına göre vergi, kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine aktarılan bir bedel olarak yorumlanmıştır. Organik-Kollektivist devlet görüşüne göre ise vergi, devlet hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için, fertlerin kamu hizmetlerinden yararlanma olanakları ve ölçüsü dikkate alınmaksızın, ödeme güçlerine göre tek taraflı olarak devletçe saptanan kayıtsız-şartsız zorunlu ödemeler olarak kabul edilmiştir (Turhan 1993:21; Nadaroğlu 2000:216).

Birinci Dünya Savaşı sonrası, sosyal devlet anlayışının egemen olmaya başlaması ile birlikte vergiler; sadece gelir elde etmek için değil, iktisadi ve sosyal hayatı düzenlemenin bir aracı haline gelmiş ve bu şekilde yorumlanmıştır. Vergilemenin niteliğinde meydana gelen bu değişim ile birlikte Gerloff, vergiyi şu şekilde tanımlamıştır: “Vergiler, devletin kamusal ihtiyaçlarının karşılanması veya ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin, kamu tüzel kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir.” (Turhan 1993:21).

Literatürde çok farklı vergi tanımlarının olduğu yapılan taramalarda ortaya çıkmaktadır ki kimi maliye politikası teorisyenlerine göre vergi, özgürlükleri kısıtlayan ve bireysel girişimciliği engelleyen bir unsur olarak görülmektedir. Piyasa koşullarında kar maksimizasyonu peşinde koşan ve optimal dengeyi sağlayan girişimcilerin kazançlarının devlet tarafından müsaderesi olarak yorumlanmaktadır. Bu görüşü savunan Alexadere Von Mises'e göre; çok kazanan işletmeci, piyasa koşullarında tüketici ihtiyaçlarına en uygun üretim olanakları sağlayan işletmeciyi kastetmektedir. Nihai olarak, devletin vergi yoluyla bu müteşebbislerin kazancına ortak olması bireylerin zevk, tercih ve gelirlerine bir müdahale olarak değerlendirilmiştir (Mises 1996:737). Bu yönüyle hem bir kamu finansman aracı hem bir özel girişimciliğe bir müdahale aracıdır.

Vergi tanımı ve kapsamı zamanla farklı yorum ve sentezlere ulaşmıştır. Günümüze gelinceye kadar; değişik dünya görüşleri ve bakış açılarına göre vergiye farklı anlamlar yüklenmiştir. Günümüzde maliye literatüründe verginin tanımı genel kabul görmüş şekliyle Halil Nadaroğlu tarafından şöyle yapılmıştır: Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak yada kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla, ekonomik birimlerinden (gerçek veya tüzel kişiler) kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere aldıkları para tutarlarıdır.

Nadaroğlu'nun yapmış olduğu bu vergi tanımından hareketle vergi kavramının ayırt edici özelliklerini şöyle ortaya koymak mümkündür:

-Vergi zorunlu (cebri) bir kamu finansman aracıdır. Yani vergiler devletin egemenlik gücünden kaynaklanan ve tek taraflı olarak vaz edilmiş olup ödenmesi konusunda bireyler inisiyatif sahibi değildir.

-Vergi karşılıksız olarak alınan bir vergi türüdür. Yani, vergiyi veren şahıslar ödedikleri bu verginin karşılığını birebir alamazlar. Vergi, genel manada tüm kamu hizmetlerinin karşılanmasında kullanılır. Sadece belli bir kamu hizmetine tahsis edilememektedir.

-Vergiler, yasama organı tarafından konulur ve yasal düzenlemelerle değişiklik yapılabilir. Vergi koyma yetkisi devlet tekelindedir. Vergiler kanunla düzenlenebilir.

-Vergiler, ekonomik, fiskal ve sosyal hedefleri gerçekleştirebilmek için toplanır. Vergileme erki elinde olan devlet bu hedeflerden dilediğini gerçekleştirmek için vergileri kullanır.

-Vergi parasal bir finansman aracıdır. Günümüzde takas ekonomisi mevcut değildir. Tüm ekonomik değerler parasallaşmıştır. Dolayısıyla, istisnaları olmakla birlikte vergiler nakdi olarak ödenmektedir.

2.VERGİNİN FONKSİYONLARI

Eskiden olduğu gibi şunda da vergilendirme devletin egemenliğinde olan bir yetki türüdür. Devletin kullanmış olduğu bu yetki doğrudan onun bulunduğu toprak parçası üzerindeki egemenlik vasfından kaynaklanmaktadır. Tabii ki, devlette bu egemenlik yetkisini kullanırken sınırsız bir şekilde bireylerin yaşamlarına müdahale edemez. Devletin bu egemenlik hakkını kullanırken belli prensip ve ilkelere bağlı olarak hareket etmesi gerektiği sosyal bilimciler tarafından kabul edilmiş ve bu “vergileme ilkeleri” olarak literatürde yerini almıştır.

Maliye alanında söz sahibi olan sosyal bilimcilerin vergiye olan bakış açısı genellikle verginin yerine getirdiği fonksiyonlarla ilişkilidir. Vergilerin hangi fonksiyonları eda ettiği ve bu vergilerin hangi amaç ve hedeflerle şekillendiği üzerinde durulan önemli bir nokta olarak değerlendirilmiştir.

Devletler; güvenlik, adalet ve altyapı gibi geleneksel; etkin kaymak kullanımı ve ekonomik istikrar gibi çağdaş fonksiyonlarını yerine getirebilmek için harcama yaparlar. Gerçekleştirilen bu harcamaları finanse edebilmek için gelire ihtiyaç duyarlar (Özsoylu 1996:33). Devletin ihtiyaç duyduğu bu gelir kaynağının en zahmetsiz ve en sık kullanılan kısmı vergilerdir. Devletin kamusal hizmet sunumunda ihtiyaç duyduğu kaynakların sağlanmasında vergiler öncelikli bir maliye politikası aracıdır.

Ayrıca, devletin değişen yapısı ile birlikte vergiler sadece bir kamu kaynağı olarak görülmekten çıkmış devletin ekonomik istikrarın sağlanması ve sosyal hayata bir müdahale aracı olarak görülmüştür. Bir zamanlar salt bir kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli kaynağın sağlanması olarak görülen vergiler artık devletin sosyal ve iktisadi hayata bir müdahale aracı olarak görülmeye başlamıştır.

Temelde modern dünyada insan ihtiyaçlarının şekil değiştirmesi ve devlet sistemlerinin daha kompleks hale gelmesi vergilerin yerine getirdiği fonksiyonlarında başkalaşmasına yol açmıştır. Devletin kullanmış olduğu bu araçlardan biri olan vergiler devlet anlayışı çerçevesinde devletin amaç ve hedeflerine göre belli bir fonksiyonu yerine getirir. Devlet sistemlerindeki farlılaşmalar göz önünde bulundurularak verginin fonksiyonları şunlardır: mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlar.

2.1.MALİ FONKSİYON

Maliye teorisinde verginin fiskal fonksiyonu olarak da ifade edilen verginin en önemli amacı, kamu harcamalarına finansman sağlamaktır (Kırbaş 1991:3). Verginin temel amacı malidir. Çünkü, devlet sürekli artış gösteren kamu giderlerini karşılamak için vergi dışı gelirlerini artırma yoluna gitmesine rağmen, vergisel açıdan ya yeni vergiler salmakta ya da mevcut vergilerin gelirlerini artırıcı düzenlemeler yapmaktadır. Bu bakımdan verginin devlet giderlerinin karşılanması için başvurulan bir araç oluşu onun ilk ve en önemli amacının mali olduğunu ortaya koymaktadır (Taş 1994:3). Bu hedeflerin gerçeleştirilmesi mali açıdan vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi, vergi istisna ve muafiyetlerinden mümkün olduğunca kaçınılması, belli aralıklarla yapılan politize edilmiş vergi aflarından uzak durulması ve vergi tarifelerinin arttırılmasına bağlıdır.

Klasik devlet anlayışına göre, verginin tek amacının mali olması gerekmektedir. Bu görüşe göre devlet, asli görevleri olarak nitelendirilen; adalet, savunma, altyapı gibi hizmetlerin finansmanı için vergi gelirlerine başvurabilir. Vergileme ile gelir dağılımının düzenlenmesi, yatırımların yönlendirilmesi gibi piyasaya müdahaleler gerçeleştirilemez. Bu bağlamda aşırı vergi yükünden kaçınılır. Klasik devlet anlayışında devlet faaliyetleri minimum seviyede kaldığı için, devletin fazla gelire ihtiyaçı kalmayacaktır. Bu da mevcut vergilerin oranlarının arttırılmasını veya yeni vergilerin salınmasını engelleyecektir. Böylelikle aşırı vergileme ile piyasada oluşacak haksız rekabetin oluşması engellenecektir. Kısacası, klasik devlet anlayışında vergilerin mali gayesi demek, vergilemenin temel amacı olan gelir elde etmek ve vergilemeyi rekabet açısından mümkün merteye tarafsız kılmak, yani arzulanmayan ikame etkilerini önlemek suretiyle veri bir vergi hasılatını sağlamak demektir (Turhan 1993:34)

Daha sonra özellikle 1929 dünya ekonomik buhranı sonrasında Keynesyen İktisat anlayışının genel kabul görmesi ile birlikte devletin müdahalesi ön plana çıkmış vergi ciddi bir gelir kaynağı olarak görülmeye başlanmıştır. Artan kamu harcamaları daha fazla vergi geliri artışı ile giderilmeye çalışılmıştır. Bu, verginin artık tarafsız olmadığını piyasa mekanizması üzerinde devletin bir müdahale aracı olduğunu gösterir.

2.2.İKTİSADİ FONKSİYON

Verginin asıl fonksiyonu, kuşkusuz kamu giderlerini karşılamaktır. Ancak, 19. yüzyılın ikinci yarısından bu yana, özellikle 1930'lardan itibaren vergi, sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkmış, devletin elinde iktisadi ve sosyal hayata müdahalenin etkin bir aracı haline gelmiştir. Verginin ekstra- fiskal fonksiyonları olarak da adlandırılan bu ekonomik ve sosyal fonksiyonlar, devlet anlayışında olagelen değişmelere paralel olarak önem kazanmıştır (Kırbaş 1991:4).

Vergilerin ekonomik fonksiyonu, ekonominin vergisel tedbirler ile yönlendirilmeye çalışılmasını ifade eder (Özsoylu 1996:34). Bu minvalde devletin kamu gelirlerini sağlamada uygun kararlar alarak enflasyonist dönemlerde vergi gelirlerini attırması; durgunluk dönemlerinde ise vergi yükünü azaltıcı tedbirlere başvurması gerekir. Ayrıca sektörel bazda vergi muafiyet ve istisnalarına başvurarak istikrarlı bir ekonomik ortamın oluşmasına zemin hazırlamalıdır.

Vergi bireylerin harcama güçlerini denetim altında tutmak bakımından çok etkin bir araçtır. Toplam harcama miktarı azaltılmak istendiği zaman vergiler artırılır, aksi durumda da azaltılır (Aren 1992:233). Bununla birlikte, devlet, vergileme ile ülkenin üretim yönünü de etkileyebilir. Gelişmesini istediği sektörlerle getireceği vergi indirimleri ile, bu sektörlerdeki üretimi teşvik edebilir. Ayrıca, vergiler ile bölgeler arası üretim bölüşümü de düzenleyebilir. Kısacası, devlet, vergilemenin ekonomik fonksiyonu ile temel makro göstergeler olan istihdam ve fiyat seviyesi, büyümeyi de etkileyebilmektedir (Musgrave 1989:269).

Buna karşılık, Liberal iktisadi düşüncüyü savunan fikir adamları verginin ekonomik yönü olmakla beraber, bu etkinin ekonomik trendi etkilemeyecek kadar az olması gerektiğini ifade etmektedirler. Kendi içerisinde dengeyi sağlayacak mekanizmalara sahip olan piyasa mekanizmasına vergilerle müdahale edilmesi etkin bir

piyasa ortamının oluşmasının önünde bir engel olarak görülmektedir. Piyasa ortamında rekabet eden firmalar için belirleyici unsurlar “etkinlik, karlılık ve verimlilik” iken bu parametrelerin yerini politize edilmiş, subjektif olan “vergi fırsatları” almaktadır. Serbest piyasa ekonomisinde yer alan mobilite, sektörel akışkanlık engellenmekte yeni vergiler konulması, vergi oranlarının artırılması sektöre yeni girmek müteşebbisleri olumsuz etkilemektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi etkin bir araçtır istendiği takdirde uygulanan ekonomi politikalarına uyumlu bir şekilde amaçlara uygun bir işlev yerine getirebilir.

2.3.SOSYAL FONKSİYON

Vergilerin sosyal fonksiyonu ile gider politikası önlemleriyle yeterli veya hiç gerçekleştirilemediği oranda gelir ve servetin ekonomik yönden zayıf olan lehine politik bakımdan istenilen ölçüde dağıtılmasıdır (Neumark 1975:21). Vergilerin konulmasında birinci derecede önem arz eden amaç toplum içerisindeki mutabakatı sağlamak için adil bir gelir dağılımının sağlanmasıdır.

Verginin sosyal yönünü ilk inceleyen kişi Adolph Wagner'dir. Wagner, çalışmalarında, piyasa ekonomisi ile ortaya çıkan gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliklerin vergi yoluyla düzeltilebileceğini belirtmiştir. Bu amaçla artan oranlı bir verginin kullanılmasını tavsiye etmiştir. Ayrıca, gelirin toplumun varlıklı tabakası ile varlıksız tabakası arasında yeniden dağıtımına tabi tutulması ve servetin belirli ellerde ölçüsüz derecede birikimine olanak verilmemesini, verginin “yeniden dağıtıcı” rolü ile mümkün olabileceğini belirtmiştir (Neumark 1975:201).

Elde ettiği refahı halkının sosyal gelişmişlik düzeyini artırmak için harcayan sosyal devletlerde, vergiye atfedilen sosyal rol daha fazla ağırlık kazanmaktadır. Bundan dolayı, eşit bir refah paylaşımı için yüksek gelir sahiplerinden fazla, düşük gelir elde edenlerden az vergi alınması vergilerin sosyal görevlerinden biridir. Gelir dağılımında adaletin sağlanması yanında ayrıca düzenli yaşanabilir bir altyapının ve çevrenin tüm ülke bireylerine sunumu, toplumu rehabilite ederek onu zararlı faktörlerde uzak tutacak önlemlerin alınması ve planlı bir nüfus artışı için gerekli tedbirlerin alınması gibi sosyal hayatı tanzim etmeye yönelik nitelikleri verginin diğer sosyal fonksiyonları arasında yerini almaktadır.

Vergiye yüklenen bu fonksiyonların artması ile birlikte, bu fonksiyonların birbiriyle çakışması sorunu gündeme gelmiştir (Herber 1981:31). Verginin bir fonksiyonuna yoğunluk verilmesi diğer makro ekonomik ve sosyal hedeflerde olumsuz etkilere yol açabilmektedir. Vergi afları ile ödeme konusunda sıkıntıya düşmüş mükellefleri göz önünde bulundurarak alınmasına rağmen bireyler bunu artık rutin hale getirdiklerinde düzenli vergisini ödeyenler için bu bir haksız rekabet koşullarının oluşmasına neden olabilmektedir. Ki buda etkin bir piyasa mekanizmasının önünde bir engel teşkil etmektedir. Üst gelir gruplarına uygulanan vergi oranlarının aşırı derece arttırılması, bireylerin servetlerini yatırıma dönüştürmelerinde zor durumda kalmalarına yol açarak yatırımın ve ekonomik büyümenin engellenmesine yol açmaktadır.

Ayrıca verginin sosyal fonksiyonu kendi içerisinde bile tutarsızlık göstermektedir. Verginin sosyal fonksiyonu ile alkol, tütün, uyuşturucu gibi maddelerin vergisel müdahaleler ile kullanılmasının azaltılması amaçlanmaktadır. Fakat bunlara getirile yeni vergiler ya da mevcut vergilerin oranlarının artırımı, bu malların kullanımını azaltmadığı gibi, bu malı kullanan ve gelir seviyesi yüksek insanlara karşın harcama bütçelerinde önemli bir meblağ oluşturan gelir seviyesi düşük insanların gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır. Çünkü, bu mallar fiyat esnekliği düşük olan mallardır ve fiyat artışları tüketimde caydırıcı bir etkiye yol açmaz (Herber 1981:32).

Vergiye yüklenen fonksiyonların tarihsel süreci incelendiğinde: vergi ilk zamanlar bir gelir kaynağı olarak kabul edilirken, daha sonraları iktisadi ve sosyal hayata müdahale aracı olarak kullanılmaya yönlendirilmiştir. Verginin bu fonksiyonel değişiminin nedeni, verginin içinde bulunduğu dönemin ekonomik ve siyasi yapısının tesiri altında kalmasına bağlıdır. Örneğin, müdahaleci devlet anlayışının yaygın olduğu dönemlerde verginin ekonomik ve sosyal işlevi üzerinde durulmuş, mekanik yada liberal devlet anlayışının etkili olduğu dönemlerde ise verginin sadece gelir sağlama (mali) işlevi tercih edilmiştir. Verginin temel amacının mali olmasına rağmen, günümüzde bu işlevi ikinci palana bırakıp sosyal adaleti sağlam işlevi temel amaç olmuştur. Verginin bu şekilde bir gelişme göstermesi ise piyasa dinamiklerinin olumsuz etkilenmesine yol açmaktadır (Mises 1996:738).

3.VERGİLEME İLKELERİ VE NİTELİKLERİ

Daha önce açıklamaya çalıştığımız vergisel amaçların icra edilebilmesi için, vergilerin hangi ilke ve kurallara göre uygulanmasının gerektiğini ortaya koymak gerekir. Kendisinden beklenen fonksiyonları eda edebilmesi için vergilerin oluşturulmasında, teknik altyapısında ve uygulama aşamasında dikkat edilmesi gereken noktalara kısaca “vergilemenin ilkeleri” diyebiliriz.

Bilim adamlarının vergileme ilkelerine karşı takındıkları tutum, geniş ölçüde bunların vergiye yükledikleri fonksiyonlarla ilgilidir. Vergiyi sadece mali bir araç olarak kabul eden görüş ile, vergiye mali fonksiyon yanında ekonomik ve sosyal fonksiyonlar da yükleyen görüşün vergileme ilkeleri aynı olamaz (Tekin 1978:6).

Vergileme ilkeleri, değişik koşullara göre farklılık arz etmektedir. Vergilerin uygulanacağı ülkelerin ekonomik, sosyo-kültürel, demografik yapısı toplumun sosyal refah düzeyi, entelektüel seviyesi, halkın hukukun üstünlüğüne olan inancı, uygulanmakta olan kamu hukukunun durumu tüm bu unsurlara göre şekillenmektedir. Vergileme ilkeleri sosyal bir olay olmayıp değişik içsel ve dışsal faktörlerin etkisine göre farklı farklı formlarda ortaya çıkmaktadır. Ve aynı zamanda bulunduğu coğrafyanın hakim olan siyasi ve ideolojik zeminine uyum sağlamaktadır. Bu nedenlerle çoğu araştırmacı tarafından bu farklılıktan dolayı olanı ifade etmekten çok olması gerekeni ortaya koymaya çalışan vergileme kural ve ilkeleri oluşturulmaya çalışılmıştır.

Maliye yazınında, vergi kavramı ortaya çıktığından beri vergileme ilkeleri konusunda bilim adamı ve akademisyenler tarafından sürekli farklı ilkeler ortaya konmuştur. Ancak tüm bu ilkeler incelendiğinde A. Smith ve A. Wagner’in ciddi etkisinin olduğu görülmektedir. Bu, bilim adamlarının ortaya koydukları görüşler maliye ve vergi politikası ile vergilemenin teknik arka planının oluşturulmasında önemli derecede etkiye sahiptir. Bu iki vergi teorisyenin vergi ve vergileme ilkelerine katkılarının öncelikli olarak ele alınmasında fayda vardır.

3.1. A. SMİTH’İN VERGİLEME İLKERİNE GENEL BİR BAKIŞ

Vergileme ilkeleri konusunda en tanınmış ve hatta günümüze kadar önemini hiç kaybetmeden gelen görüşler, Smith’in 1776 yılında yayınlanan “Ulusların Zenginliği” eserinde ortaya koyduğu dört ilkedir (Taş 1994:5-6):

3.1.1.Adalet İlkesi

“Eşitlik ilkesi” olarak da isimlendirilen bu ilkeye göre, kişiler iktidarlarına göre kamu harcamalarına katılmalıdırlar. Smith bu ilkenin açıklamasını yaparken, devlet masraflarını birçok hissedarı bulunan büyük bir mülkün idari giderlerine benzetmekte ve hissedarların, bu mülkten sağladıkları menfaatle orantılı olarak masraflara da katılmaları gerektiğini ifade etmektedir. Smith’in bu ilkesi, günümüz maliye literatüründe vergilemede adalete ulaşmak için genel kabul gören fayda kuramı ve ödeme gücü kuramlarının her ikisini de içermektedir. Çünkü, Smith, kişilerin hem ödeme güçlerine göre, hem de kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydaya göre vergilendirilmeleri gerektiğini belirtmektedir.

3.1.2.Belirlilik İlkesi

Bu ilkeye göre, ödenecek vergilerin miktarı ile bu vergileri ödemeye ilişkin kurallar keyfi olmayıp, açık net ve kesin olmalıdır. Kişiler keyfi uygulamalarla karşılaşmamalıdırlar. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek miktar yükümlü için olduğu kadar, diğer bütün toplum için de açık ve net olmalıdır.

3.1.3.Uygunluk İlkesi

Bu ilkeye göre vergiler, kişilerden en uygun şartlarda ve en uygun zamanda alınmalıdır. Kişilerin, vergi ödeme olanaklarına en yüksek düzeyde sahip olduğu zamanda ve uygun koşullarda vergisini ödemesi fikrinden kaynaklanan bu ilke, vergini yük olarak olarak mükellefler arasında dağılımını değil, ödenecek verginin ödenme dönemleri ve koşulları bakımından eşit ve uygun olarak dağılımını amaçlamaktadır.

3.1.4.İktisadilik İlkesi

Bu ilkeye göre, verginin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğunca düşük olması amaçlanmaktadır. Kişilerin ödediği vergiler ile devlet hazinesine giren tutar arasında mümkün olduğunca az fark olmalıdır. Diğer taraftan, farklı bir görüş olarak bu ilke, vergilemenin iktisadi faaliyetlere mümkün olduğu kadar az tesirde bulunması şeklinde de yorumlanmıştır. Ama genel kanı, bu ilkenin tarh ve tahsil masraflarının az olması gerektiğini belirttiği şeklindedir.

3.2. A. WAGNER'İN VERGİLEME İLKELERİNE GENEL BİR BAKIŞ

Vergilemenin, mali amaçlar dışında ekonomik ve sosyal amaçlar için de kullanılabileceğini ileri süren Wagner, Smith'in ileri sürdüğü vergileme ilkelerinden kısmen yararlanarak vergileme ilkelerinin dört grupta toplamıştır (Taş 1994:6-9).

3.2.1.Mali İlkeler

Mali ilkeler, yeterlilik ve esneklik olmak üzere iki kısımdan oluşur. Yeterlilik ilkesine göre vergi, bir mali dönem içerisinde ortaya çıkan devletin gelir ihtiyaçlarının, diğer finansman araçlarının yetersiz kaldığı ya da istenmediği oranda karşılayabilmelidir.

Esneklik ilkesine göre ise, vergi gelirleri, mali ihtiyaçlardaki değişmelere paralel bir gelişme göstermelidir. Mali ihtiyaçların artması halinde vergi gelirleri artırılabilir, ihtiyaçların azalması halinde ise vergi gelirleri azaltılabilir.

3.2.2.İktisadi İlkeler

Bu ilke, ekonomik bakımdan uygun olan vergi kaynaklarının seçimi ile ekonominin üretim, dağıtım ve mükelleflerin davranışları üzerinde yapacakları etkiler bakımından uygun vergi türlerinin seçimine işaret etmektedir.

3.2.3. Ahlaki İlkeler

Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik ilkeler olarak belirtilen ahlaki ilkeler, genellik ve eşitlik ilkeleri diye ikiye ayrılmaktadır: Genellik ilkesine göre, ülke içinde bulunan herkes vergi mükellefi olarak kabul edilmekte, kişilere vergisel ayrıcalıkların tanınması reddedilmektedir.

Eşitlik ilkesine göre ise, kişilerin vergilendirilmesinde subjektif durumları dikkate alınmalıdır. Buna göre, eşit ya da benzer durumda olanların, vergi konusunda aynı işleme, farklı durumda olanların ise farklı bir işleme tabi olması gerekmektedir.

3.2.4. Teknik ve İdari İlkeler

Vergi tekniği ve vergi idaresi ile ilgili olan bu ilkeler, belirlilik, uygunluk ve ucuzluk ilkelerinden oluşmaktadır.

Belirlilik ilkesine göre, vergi idaresi personelinin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşması gerekmektedir. Vergi sistemi basit ve anlaşılır olmalıdır. Verginin ödeneceği tarih, yer ve meblağın açık ve kesin olarak bilinmesi gerekir.

Uygunluk ilkesine göre, verginin ödenmesi mükellef için en uygun yer ve zamanda, en uygun ödeme araçları ve yöntemleri ile gerçekleştirilmelidir.

Wagner'in ucuzluk ilkesi ise, Smith'in iktisadilik ilkesi ile aynı anlamı içermektedir. Bu ilkeye göre, verginin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğunca düşük tutulması amaçlanmaktadır.

3.3. VERGİLEME İLKELERİNİN AYIRT EDİCİ ÖZELLİKLERİ

Bilindiği üzere, vergileme ilkeleri biraz kuramsal düzlemde vergiden beklenen amaçların etkin bir şekilde elde edilebilmesi için olması gereken niteliklerin neler olduğunu ortaya koymaya yöneliktir. Dolayısıyla vergileme ilkelerinin taşınması gereken niteliklerde yine vergiden elde edilmek istenen amaca göre çeşitlilik arz etmektedir.

Mali amaca göre şekillenen vergileme ilkeleri ile verginin en az masrafla toplanabilmesi, toplanan vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayabilecek seviyede olması ve ayrıca kamu harcamalarında meydana gelebilecek değişmelere paralel olarak vergi gelirlerinde de değişimin gerçekleşebileceği prensipleri göz önünde bulundurulmuştur. Neumark, verginin esas amacının mali olduğunu belirtip, verginin mali fonksiyonu ile ilgili ilkelerinin, temel vergileme ilkeleri olarak kabul edilmesi gerektiğini ifade etmiştir (Neumark 1975:26)

Verginin ekonomik fonksiyonu çerçevesinde şekillenen vergileme ilkeleri ile ilgili olarak iki ayrı durum söz konusudur: Verginin iktisadi hayatı yönlendirmesi ve yönlendirmemesi, Wagner'e göre, verginin ekonomik fonksiyonunu gerçekleştirebilmek için olması gereken vergileme ilkeleri ile verginin iktisadi hayat üzerinde bir etki ortaya çıkarması gerekmektedir. Vergileme ilkeleri, ekonomik bakımdan uygun olan vergi kaynaklarının seçimi ile ekonominin üretim, dağıtım ve mükelleflerin davranışları üzerinde yapacakları etkiler bakımından uygun vergi çeşitlerinin neler olması gerektiği konusuna ilişkin sorunlar üzerinde durmalıdır. Diğer taraftan, verginin ekonomik fonksiyonu çerçevesinde şekillenen vergi prensipleri ile ilgili olarak ifade edilen ve verginin tarafsızlığı ilkesinden kaynaklanan görüşe göre, vergileme ilkeleri ile verginin

iktisadi hayat üzerindeki etkisinin azaltılması gerçekleştirilmelidir. Neumark'ın iktisadi vergileme ilkeleri ile verginin piyasa ekonomisine müdahale etkisinin azaltılması, vergisel tedbirleri piyasa aktörlerini yönlendirmemesi, vergilerin rekabet sistemine verebileceği zararların azaltılması gibi işlevleri gerçekleştirilen ilkelerden oluşmaktadır (Neumark 1975:35).

Vergiden beklenen sosyal amaca göre farklı şekillerde sıralanan vergileme ilkeleri, vergi yükünün eşit ve adil dağıtılması noktasından hareketle hangi bireyden ne kadar vergi alınacağına o bireyin şahsi durumu göz önünde bulundurularak; bu bireylerin ne kadar vergi yükünün altından kalkabileceklerinin göz önünde bulundurulmasını amaçlamaktadır. Buradan hareketle, çalışmamızın ikinci bölümünde adil bir vergilemenin nasıl olması gerektiği hususu irdelenecektir.

Sonuçta, verginin sahip olduğu fonksiyonları eda etmesi için gerekli olan vergileme ilkeleri, verginin sahip olması gereken fonksiyonlara uygun olarak eş zamanlı olarak değişir. Bu değişimler, içinde buldukları zamanın sosyal, kültürel, siyasi, teknik ve ideolojik idrak anlayışındaki değişimlerden etkilenir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ADALETİNE KURAMSAL YAKLAŞIM

1.VERGİ ADALETİ KAVRAMI

Bu bölümde öncelikli olarak adalet kavramının hijyen koşulları ve farklı ideoloji, dünya görüşü, mali ve iktisadi bakış açılarına göre bu kavramın izahını yapmaya çalışacağız. Bunun ardından, vergi yükü ile vergide adaletin sağlanması üzerinde duracağız.

1.1.ADALET KAVRAMININ TANIMI

Tarih boyunca adalet kavramı birbirinden farklı içerik ve anlamlarla ifade edilmiş olup, değişik adalet teorileri geliştirilmiştir. Aslında bir adalet teorisi geliştirmek bir toplum teorisi geliştirmek demektir (Yayla 2000:173). Toplum mühendisleri tarafından yanlış giden bir şeylerin ıslahı için bir teori ortaya atılmışsa her şeyden önce bu teorinin adil olması gerekmektedir. Bir teorinin toplumsal zemin bulması, halk tarafından benimsenmesi ve kabullenilmesine bağlıdır. Bu sayede, görüşler hem meşruiyet kazanacak hem toplum tarafından benimsenecek bu da başarılı olan görüşün sürekli ve uzun ömürlü olmasını sağlayacaktır.

Adalet bir “olması gereken” dir; ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içerir. Bu görecelik, adaletin hem hukuk hem de hukuk dışı alanlarını kapsar. Etik alanlar bir yana bırakılırsa, adalet, hukukun özü ve amacı olarak açıklanır ve “haklılık”, “hakkı olanı vermek” kavramlarıyla birlikte telaffuz edilir (Soydan 2000:81). Hukukun doğal işlevi adaletin korunmasıdır o kadar ki halkın kafasında adeta hukuk ve adalet tek ve aynı kavram olarak kabul edilmektedir. Bu yüzden hepimizde yasaya uygun olan her şeyin aynı zamanda adil olacağı konusunda güçlü bir kanaat vardır (Bastiat 1997:8).

Adaletin toplumdaki yansıması ise hukuk kuralları ile yani yasalar ile gerçekleşmektedir. Bu çerçevede adalet kavramının tanımlanmasında “yasal” ve “yasa üstü” adalet ayırımına gidilmektedir. Kanunlara uygun davranış ve tutum biçimi veya kanunları yerine getirme olarak ifade edilen yasal adaletin yanında hukuk felsefesini

özellikle ilgilendiren asıl kavram yasa üstü adalettir. Çünkü kanunlara uygun olan, kanunlarca belirlenmiş olan her davranış ve ilişki biçimi mutlak olarak adil olmayabilir. Söz konusu yasaların gerçekten adaleti yansıtmayı yansıtmadığı önem taşımaktadır. Yasa üstü adalet, tüm hukuk sistemlerine egemen bulunan objektif ve salt bir değer niteliğindeki adalettir (Gürdal 1994:6). Bastiat bunu şu şekilde ifade etmiştir: Adaletin özünü de hukuksal düzenlemelerle oluşturulan yasal adaletten ziyade yasa üstü adalet anlayışı oluşturmaktadır. Çünkü çoğu zaman, yasa koyucular, hazırladıkları bu yasalarla adaleti sağlamaktan öte, kendi faydalarını maksimize etmeye yönelmiş olup, yasalarla adaletsizliği ve yasal soygunu gerçekleştirmişlerdir.³

Adalet kavramı, M.S. III. Yüzyıl düşünürlerinden Ulpianus de Diegesta tarafından “herkese hakkını verme yolunda daimi ve değişmez iradedir.” Şeklinde tanımlarken Roma hukukçuları adaleti, “herkese payına düşeni vermek.” Yada “herkese kendine ait olanı vermek.” Şeklinde tanımlanmıştır. Rasyonalist doğal hukukçularından Thamosius’un “sana yapılmasını istemediğin şeyi sen de başkasına yapma” sözleri de adaletin açıklaması olarak nitelendirilmektedir. Aydınlanma çağı düşünürlerinden Hobbes ise sözleşmeye uymamayı adaletsizlik saymıştır (Gürdal 1994:52).

Adaletin kendine özgü belirli ilkeleri yoktur. Adalet yalnızca, toplumsal-siyasal ilişki düzenlemelerini belirleyen normların özelliğine ilişkin bir talep getirmektedir. Toplumsal, hukuksal, siyasal kararları ve eylemleri belirleyen ilkelerin, mevcut gerçek durumlarda temel insan haklarının getirdikleri İlkeler olması talebini ya da bu ilkelerin kişilerin insan haklarını gerçekleştirme imkanı sağlayan ilkeler olması şartını gerektirmektedir (Saban 2000:66).

Geçmişten günümüze kadar bir türlü sınırları ve ölçüsü tam olarak ortaya konulamayan adalet kavramı, iki temel görüş üzerinde odaklanmıştır: Bunlardan birincisi, “Pazar adaleti” veya “denkleştirici adalet”, ikincisi ise “sosyal adalet” veya “dağıtımcı-yeniden dağıtımcı adalet” anlayışıdır (Yayla 2000:171).

Denkleştirici adalet; kişilerin subjektif özelliklerinin dikkate alınmayarak herkesin eşit muameleye maruz kalması gerektiğini savunmaktadır. Buna göre, söz konusu olan herkes, kendisini diğerinden ayırt eden herhangi bir özellik dikkate

³ “Yasal Soygun” kavramı hakkında daha fazla bilgi için bkz. Bastiat (1997).

alınmadan aynı biçimde ele alınmalıdır. Zengin yada yoksul, zenci yada beyaz, kadın ya da erkek olup olmadığına bakılmaksızın, bu konuda hiçbir ayırım yapılmaksızın herkesin eşit işleme tabi tutulması gerekmektedir. Dağıtıcı adalet; kişilerin subjektif özelliklerinin dikkate alınarak kişiler arasında denge kurmayı amaçlamaktadır. Adalet kavramının ortaya konulmasında geliştirilen “hakkaniyet” ise, insanların bireysel özelliklerinin, farklılıklarının ve spesifik olayların göz önünde tutulmasını gerektirir (Saban 2000:66-67).

Bu iki adalet görüşü incelendiğinde iki temel farklılıktan söz edebiliriz: “Özgürlük” ve “Eşitlik”. Denkleştirici adalet, “özgürlük” eksenli bir adalet anlayışıdır. Gerçek adalet, aynı ilkelerin herkese uygulanmasıdır. Piyasa ekonomisinin işleyişi içerisinde gelir dağılımının veya bazı sosyal ilişki kalıplarının adaletli olup olmadığına, piyasa dışı kurallar karar veremezler. Bununla birlikte piyasanın işleyişi sonucu oluşan durumlarda adaleti sağlamak için yapılan müdahaleler daha çok adaletsizliğe yol açmaktadır. Adaletle ulaşmak, birey özgürlüklerinin korunması ile mümkün olmaktadır. Bu çerçevede, piyasaya ve kişilere yapılan müdahaleler oranında adaletten uzaklaşmış olur. En adil sistem, birey özgürlüklerinin muhafaza edildiği sistemdir (Hayek 1978:100-100; Nozick 1974:111).

Yatay ve dikey eşitlik ilkesini esas alan dağıtıcı adalet anlayışına göre; her şey piyasa koşullarına bırakıldığında bireylerin birbirlerine karşı dengesiz durumların ortaya çıkması sonucunda bu dengesizliğin üstün bir erk tarafından giderilmesi ile gerçek bir adaletin gerçekleşeceği ile ilgilidir. Ki bu da subjektif bir durumdur. Bu müdahaleyi gerçekleştirecek olanların bu adil durumun tespit edilmesinde ve uygulanmasında ne kadar adil olacakları meçhuldür. Bu görüşe göre, tüm bireylerin asgari yaşam standartlarına sahip olması ile bireyler arasındaki ayrımların kaldırılması en adil durumdur. Bu noktadan hareketle, herkesi belli bir yaşam kalitesine getirmek için özgürlüklerine yapılan müdahaleler yadırganmamalıdır.

Hayek’e göre adalet; bir toplumda mevcut iktisadi değerlerin yeniden dağıtımı ile değil, aksine toplumsal kuralların “adil” olması ile sağlanır. Bu bağlamda Hayek, “Dağıtıcı Adaleti”i eleştirir ve “Denkleştirici Adaleti” savunur. Ona göre, denkleştirici adalet şu ilkelerin varlığına bağlıdır:

-Kanunlar genel ve soyut olmalı bazı kişi ve grupları koruyucu ve gözetici nitelikte olmamalıdır. Yani, “kanun önünde eşitlik” denkleştirici adaletin ve hukuk devletinin temel ilkelerinden biridir. Bu doğrultuda Hayek, artan oranlı bir vergiye kanun önünde eşitlik ilkesini bozduğu için karşı çıkmakta, bunun yerine düz oranlı bir vergiyi önermektedir.

-Kanunlar genel ve soyut olmalı bazı kişi ve grupları koruyucu ve gözetici nitelikte olmamalıdır. Yani, “kanun önünde eşitlik” denkleştirici adaletin ve hukuk devletinin temel ilkelerinden biridir. Bu doğrultuda Hayek, artan oranlı bir vergiye kanun önünde eşitlik ilkesini bozduğu için karşı çıkmakta, bunun yerine düz oranlı bir vergiyi önermektedir.

-Kanunlar sık sık değiştirilmemeli, öngörülebilir ve tarafsız olmalıdır. Hayek’in önemle üzerinde durduğu konu, kuralların keyfice ve sık sık değiştirilmesinin durdurulmasıdır (Aktan 1995:83-84).

Çağdaş demokrasilerde çıkar ve baskı gruplarının hükümetler ve bürokrasiyi etkileyerek yeniden-dağıtımçı politikalar uygulamaya sevk ettiğini ve bunun da adaleti yozlaştırmaktadır. “Sosyal adalet” (dağıtıcı adalet) kavramı, toplumdaki belli grupların, kendi çıkarlarını maksimize etmek için başvurdukları bir yöntemdir. Grup çıkarları hiçbir zaman ekonominin genel çıkarına katkı sağlamaz. Bu yüzden sosyal adalet kavramı genelden ziyade belli grupların çıkarlarına hizmet etmek için başvuru bir araçtır. Jhon S. Mill de sosyal adaleti zenginliğe yönelik bir düşmanlık olarak tanımlamaktadır. Mill’e göre, sosyal adalet kavramı ile toplumda zenginliğe ulaşmak ve çok kazanmak bir şekilde engellenmektedir (Hayek 1995:99-100).

Bu iki görüşün bir sentezi olarak değerlendirebileceğimiz Rawls’a göre, adaletin hem kişi özgürlüklerini koruduğu hem de kişiler arasındaki dengelerin sağlandığı ölçüde gerçekleşebileceğini belirterek adaleti, piyasada gerçekleşen bir ekonomik değişimin, toplumun en kötü durumundaki bireyin refahını artırması olarak tanımlamıştır (Rawls 1997:5-6).

Adalet, bir ülkedeki mevcut siyasi sistemin ve hukuksal düzenlemelerin en önemli amaçlarından biridir. Ülkedeki siyasi otoritenin, adil sistemlerin oluşması ve sürdürülebilmesi için gerekli düzenlemeleri yapmaları gerekmektedir. Bunu ise, ya negatif hukuk normunda ya da pozitif hukuk normunda gerçekleştirir. Negatif hukuk

normunda yapılacak bir müdahale ile siyasi otorite, adil bir sistemi toplumda oluşturmaktan öte, zaten adil olduğu kabul edilen doğal düzenin güvencesini teminat altına almayı amaçlar. Pozitif hukuk normunda yapılacak bir müdahale ile de, kendi adalet anlayışını toplumda oluşturmak ister ve bu müdahale sürekli toplumda daha adaletsiz durumların ortaya çıkmasına neden olur (Bastiat 1997:27).

İnsanlık tarihi boyunca adalet kavramının esas olarak birkaç noktada temerküz ettiği görülmektedir: birinci görüşü savunulara göre değişik baskı odaklarına karşı, bu zamana ve zemine göre değişkendir, bireyin özgürlük alanına yapılacak müdahalelerin engellenmesi, ikinci görüşü savunulara göre ise çeşitli nedenlerle ortaya çıkan dengesizliklerin bir şekilde giderilmesi şeklinde ifade etmek mümkündür. İşte bu ikinci görüşte odaklanan anlayışa göre devlet adaleti sağlamak için müdahale ihtiyacı duyar ve vergilendirme yetkisini kullanır. Kullandığı bu egemenlik yetkisine göre devlet, hem koymuş olduğu vergilerde adalet sağlamayı hem de vergi ile adaleti sağlamayı hedefler.

1.2.VERGİ ADALETİ KAVRAMI VE KURAMSAL ÇERÇEVEDE FARKLI VERGİ ADALETİ KAVRAMLARI

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için gerçekleştirilmesi gerekli olan temel ilkeler fedakarlık yaklaşımınca ortaya konulmuştur. Fedakarlık yaklaşımına göre, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergi dolayısıyla katlandıkları fedakarlık veya refah kaybı eşit olmalıdır. Bu yaklaşımda, refah kaybı, gelir kaybı ile ilişkilidir. Bundan dolayı aynı gelir düzeyinde olanlar aynı miktarda, farklı gelir düzeyinde olanlar farklı vergi ödemelidir. Aynı gelir düzeyinde olanların aynı vergiyi ödemesi *yatay adalet ilkesi*, farklı gelir düzeyinde olanların farklı vergi ödemesi *dikey adalet ilkesi* olarak kabul edilir. Yatay adalet daha temeldir ve daha az tartışmalıdır. Daha zor olan konu, farklı gelir düzeylerinde bulunanların ne kadar farklı vergi ödeyeceklerinin belirlenmesidir (Richard Musgrave & Peggy Musgrave 1973:198)

Ekonomik ve sosyal gerçeklere uygun bir vergi sisteminde başlıca iki ölçüt aranmaktadır: bunlardan birincisi, kaynakların optimal dağılımı ve optimum kullanımını mümkün olduğunca kolaylaştırmak; diğeri ise, vergi yükü dağılımını toplumdaki hakim anlayışa göre adil sayılan gelir dağılımına uygun tarzda yapmaktır (İl 1988:75).

Topluluk halinde yaşayan sosyal bir varlık olan bireyler genelde birlikte yaşmalarına karşılık elde ettiği avantaj ve fırsatlara eşit olarak sahip olmayı istedikleri gibi aynı zamanda bu kazanımları karşılığında bunun maliyetlerine de aynı oranda katılmak isterler. Sarf ettikleri emek ve yaptıkları harcamaların karşılığını bulamayan bireyler rahatsız oldukları gibi aynı zamanda sağladıkları faydanın üzerinde bir külfet ve maliyet ile karşılaştıklarında yine huzursuz olurlar. Vergilerde kısaca bireylerin topluluk hizmetlerinden faydalanmaları karşılığında elde ettikleri faydanın bir karşılığıdır. Geçmişten günümüze mali alanda faaliyet gösteren bilim adamlarının üzerinde yoğunlaştıkları temel konulardan biriside bu külfetlere katılımın adilane dağıtılmasıdır. Yani, bireylere toplu olarak sunulan bu hizmetlerin karşılığında alınacak verginin mükellefler arasında dengeli ve eşit bir şekilde dağıtılmasıdır.

Vergiler kimlerden ne kadar alınmalıdır? Bunun kişilerin, kişisel mali durumlarına göre ölçüsü ne olmalıdır? Tüm bu soruların cevaplandırılması, vergileme ilkeleri üzerindeki araştırmaların çoğu kez vergi adaleti ilkesi üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur. Ayrıca adil olmayan ve adil olduğuna inanılmayan bir vergi sisteminin başarılı ve kendinden beklenen amaçları gerçekleştirme şansı pek yoktur (Rawls 1997:7). Verginin adil bir şekilde bireyler arasında dağılımının nasıl sağlanacağı konusunda maliyeciler arasında bir görüş birliği yoktur. Görüş ayrılıklarının olmasının temelinde yine adalet kavramında olduğu gibi bireyler arasında ekonomik, sosyal, kültürel ve psikolojik farklılıkların olması yatmaktadır.

Vergi adaleti, içeriği çok farklı şekilde doldurulabilecek bir kavramdır. Bu kavram, vergi devletinde, artan kamu harcamalarının finansmanını temin etmek için vergi yükünün artırılmasını haklı göstermek amacıyla sık sık kötüye kullanılmıştır. Siyasi partiler ise onu sürekli, temsil ettikleri çıkar gruplarının yararına kullanmaktadır. Ayrıca vergi adaleti, farklı kültürlerde farklı içeriklerle kabul edilebilir. Nitekim, Hıristiyan toplumlar ruhban sınıfının vergi ödememesini adil olarak değerlendirmiştir. Çünkü, onlar dualarıyla devlete hizmet ediyordu. İslam Hukukuna göre ise Müslüman olmayan kişilerden kendi inançlarını muhafaza edebilmeleri için cizye adı altında alınan bir vergi adildir (Lang 1998:3).

Vergi adaleti, verginin konulmasından vergi idaresinin uygulamalarına ve vergi yargısına kadar tüm aşamaları içerir. Vergi adaletinin yasama, yürütme ve yargı

boyutlarının yanında yasamayla bağlantılı olarak “verginin adalete uygun olup olmadığı” konusunun dikkatten uzak tutulmaması gerekir (Gürdal 1994:8).

Vergileme adaletinden asıl anlamamız gereken kamu harcamaları için konulacak ve tahsil edilecek verginin yüklenicileri arasında adilane bir şekilde taksimi ile ilgilidir. Bu dağılımın nasıl olması konusunda literatürde üzerinde durulan iki yaklaşım mevcuttur: Ödeme Gücü Esasına dayalı olan yaklaşım ve Fayda Esasına Dayalı yaklaşım. İlerleyen bölümlerde bu iki yaklaşımla ilgili ayrıntılı ve geniş bilgi verilecek olmakla beraber kısaca şu şekilde ifade edebiliriz. Ödeme gücü Esasına dayalı yaklaşımda vergiyi ödemek durumunda kalan mükellefin şahsi durumu göz önünde bulundurularak ne kadar bir vergiyi yüklenebileceğinin göz önünde bulundurulması; fayda esasına dayanan yaklaşımda ise kamu hizmetlerinden yaralanan mükelleflerin bu hizmetlerden faydalanmaları nispetinde bir vergi ödemeleri esasına dayanır.

Artık asıl üzerinde durmak istediğimiz vergilemede adalet kavramı ile ilgili günümüze kadar ortaya konan birbirinden farklı çok sayıda vergi adaleti kavramları mevcuttur.

1.2.1.Vergilemede Matematik Adalet

Vergilemede matematik adalet, vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelir üzerinden aynı oranda vergi alınmasını ifade eder. Bu görüşün uygulanması açık ve basittir. Vergilemede matematik adalet anlayışında vergi, mükelleflerin şahsi durumları dikkate alınmadan sadece vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelirlerin miktarı göz önünde tutulur ve bu miktarlara eş oran uygulanır (Türk 1992:142). Bu görüşe göre aynı geliri elde eden fakat yaşam koşulları daha ağır, bulunduğu mahaldeki ev kirası daha fazla ve bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı fazla olan bir bireyle bulunduğu çevrede yaşama maliyeti daha düşük ve yalnız yaşayan bir birey aynı vergiyi ödemek durumundadır. Maliye alanında söz sahibi bilim adamlarına göre mükelleflerin şahsi durumlarını dikkate almayan düz bir matematiksel adaletin pek uygun olmadığı savunulmaktadır.

1.2.2. Edilgen Vergi Adaleti

Şahsi vergi adaleti olarak ta ifade edilen, bu görüş, vergileme adaletinin vergi yükümlülerinin sadece elde ettikleri gelirlere göre değil de kişisel durumları göz önünde tutularak vergilendirilmesiyle gerçekleşeceğini öngörür (Türk 1992:143).

Burada belirtmemiz gereken nokta biraz önce üzerinde durduğumuz matematik vergileme adaleti ile edilgen vergileme adaleti arasındaki temel fark bireylerin şahsi durumlarının dikkate alınıp alınmadığı ile ilgilidir. Edilgen vergileme adaletinde bireylerin şahsi durumlarının hesaba katılması yönüyle ödeme gücü esasına dayanan yaklaşımın, bireylerin bizzat faydalandıkları nispette vergi yüküne katlanmaları yönüyle fayda esasına dayanan yaklaşımın etkili olduğu görülmektedir. Herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gibi pasif bir kavram olarak ele alındığı bu yaklaşımda yükümlüler, sahip oldukları ödeme gücüne göre vergilendirilirler (Uluatam 1971:73). Bu noktadan hareketle edilgen vergi adaletinde kişiler arasındaki gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesi söz konusu olmaktadır ki bu yönüyle aktif vergi adaletine bir yaklaşma söz konusudur. Aynı zamanda gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermemeye yönelmeyen tarafı göz önünde bulundurulduğunda fayda ilkesine doğru bir yaklaşma görülür. Çünkü, bu ilkede böyle bir işlev söz konusu değildir.

Pasif vergi adaletinde, vergilemede adalet sağlanmalıdır. Fakat bu adaletin sağlanmasında vergi bir araç olarak görülmemektedir.

1.2.3. Etkin Vergi Adaleti

“Vergide denkleştirme” olarak ta ifade edebileceğimiz etkin vergi adaleti kavramına göre, çeşitli müdahalelerle gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikler giderilmelidir.

Kişiler arasındaki gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri giderebilen bir vergi sisteminin adil bir vergi sistemi olduğunu belirten bu yaklaşıma göre vergi, ekonomik ve sosyal yaşama müdahalede bulunmanın bir aracıdır. Bu araç ile toplumdaki gelir ve servet adaletsizliği giderilebilmektedir. Etkin vergi adaleti, edilgen vergi adaletinin belirttiği “vergide adaletin gerçekleşmesi” değil, “adaletin vergi yoluyla gerçekleşmesi”nden bahsetmektedir (Gürdal 1994:11).

2.VERGİLEMEDE ADALETİN SAĞLANMASINDA İLERİ SÜRÜLEN YAKLAŞIMLAR

Devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin karşılığında kimlerden ne kadar vergi alınacağı; bunun için oluşturulacak kaynak konusu birçok maliyecinin üzerinde kafa yordukları önemli konular arasında yer almaktadır. Toplumun geneli tarafından benimsenen görüşe göre; adil bir vergi sistemi, devlet tarafından toplanan verginin bireylerden adil bir şekilde tahsili esasına dayanmalıdır. Fakat adilane bir dağılımın hangi yöntem ve metotlarla sağlanacağı üzerinde hala bugünde tartışmalar devam etmektedir.

Vergi kavramının ortaya çıktığı tarihten günümüze kadar vergilemede adaletin nasıl sağlanacağı üzerinde birçok görüş ortaya atılmıştır. Adil bir vergileme sisteminin gerçekleşmesinin sağlanması adına birçok fikir ortaya atılmakla beraber genel kabul görmüş ciddi olarak üzerinde durulan iki yaklaşım söz konusudur. Fayda Esasına Dayanan Yaklaşım ile Ödeme Gücü Esasına Dayanan Yaklaşım.

2.1. VERGİLEMEDE FAYDA (YARAR) İLKESİ

2.1.1. Vergilemede Fayda İlkesinin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

Tarihi Adam Smith ve daha önceki yazarlara (Locke, Hume, Hobbes) dayanan bu yaklaşıma göre, vergi mükellefleri, kamu hizmetlerinden ya da mallarından elde ettikleri faydaya göre vergi ödemelidirler (Musgrave 1989:219). Toplumsal sözleşme kuramınının Locke ve Hobbes gibi teorisyenler tarafından farklı bir anlam vererek yorumlamalarından doğmuştur.

Fayda ilkesi, ilk kez 17. ve 18. yüzyılda Locke, Hobbes ve Hume gibi düşünürler tarafından savunulmuştur. Bu yazarlara göre vergi, “devletin bireyleri koruması karşılığında ödenen bir fiyat yada kişilerin organize olmuş bir topluma girmek için ödedikleri bir çeşit pay” olarak tanımlanmıştır (Şener 1984:121). Adam Smith ise vergilemede hem fayda kuramını hem de ödeme gücü kuramını kabul etmiştir. Smith, fayda kuramına öncelik tanımış ama kamusal faaliyetlerin faydasının belirlenememesinden dolayı ödeme gücü kuramına yönelmiştir (Musgrave 1989:219).

Liberal düşüncenin hakim olduğu 18. ve 19. yüzyıllarda bu özgürlükçü ortam vergilemede de kendini hissettirmiş sonuç olarak devlet yapılarında da farklılaşmaya yol açmıştır. Artık, devlet toplumsal yaşamın iyi bir şekilde idamesi için gerekli hijyen koşullarını sağlayan bir sosyal güvenlik sistemine dönüşmüştür ve bireylerde bu sistemin devamı için gerekli primi ödeyen kişiler olarak değerlendirilmiştir.

Devletten beklenen fonksiyonların arttığı 20 yüzyılda, yararlanma ilkesi daha geniş bir açıdan yorumlanmıştır. Bu nedenle yararlanma ilkesi Pantaleoni, Mazzola, DeViti de Marco, Sax, Wicksell gibi yazarlara göre, piyasada kaynak tahsisinin daha verimli gerçekleşmesi için kullanılmalıdır. “Ayrıca Wicksell, sorunun siyasal yönü üzerinde durur ve bu kuramı, modern demokratik toplum ruhuna uygun bulduğu için kabul eder. Toplum, ferdin özgürlüğüne dayanır; bu nedenle ferdi, istemediği kamu hizmetine zorlamak doğru olmaz” (Tekin 1978:10).

Fayda kuramını kabul eden yazarların çoğu, düz oranlı vergiyi savunmuşlardır. Yalnız Rousseau, Sismondi gibi yazarlar artan oranlı verginin gerekli olduğunu söylemişlerdir. Rousseau, zenginlerin güvenlik hizmetlerinden daha çok istifade ettiklerini, Sismondi ise güvenlik ihtiyacının gelirden hızlı arttığını ileri sürerek artan oranlı vergiyi savunmuşlardır. De Viti de Marco her ferdin kamu hizmetlerinden geliri ile orantılı faydalanacağını varsaysa da verginin artan oranlı olması sonucunu çıkarır. Böylece, fayda kuramını savunanların bir kısmı düz oranlı, bir kısmı ise artan oranlı vergiyi savunmuşlardır (Kızılot 1997:3).

Bu ilkenin ortaya koyduğu tema, kamu hizmetlerinden istifade eden her bireyin istifadesi oranında vergi ödemesi gerektiğidir. Piyasa mekanizması sisteminde olduğu gibi serbest bir ortamın olması söz konusudur. Bu ilkenin savunucularına göre, ister özel sektör ister devlet tarafından sağlanılsın kişilerin elde ettikleri hizmetin karşılığını ödemeleriyle adaletin sağlanacağı esasına dayanır. Bunun aksine, “bedavacı sorunu”nda olduğu gibi birilerinin sağladıkları faydanın maliyetini başkalarına yüklemeleri ile adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır.

Bu ilkeye göre, vergi, devletin ihtiyaçları için sunulan mal ve hizmetlerin bireyler tarafından tüketilmesi sonucunda alınan bir karşılıktır. Kısaca vergi, kamu hizmetlerinden bireylerin yararlandıkları ölçüde kendilerinden talep edilen bir maliyettir. Kişiler belli bir fayda sağlayacaklarına inandıkları zaman mali programlara

daha fazla katılacaklardır (kamu giderlerine mali yardımları artacaktır). Bu nedenle belirli harcamalar için belirli vergilerin düzenlenmesi, başarıya ulaşmak için daha rasyonel bir yoldur (Musgrave 1989:220).

2.1.2. Verginin Fayda Teorisine Göre Açıklanmış Şekilleri

Bu ilkeyi belirleyici temel unsur fayda kavramıdır. Kişilerin kamusal hizmetlerin finansmanına katılımlarının sağladıkları faydaya göre belirlenmesi esasına dayanır. Bu teoriyi çözümleyebilmek için üç yaklaşım kullanılmaktadır. Bunlar:

- değişim görüşü yaklaşımı
- sigorta primi yaklaşımı
- sosyal üretim giderlerine katılım payı yaklaşımıdır.

-Değişim Görüşü Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre vergi, devletin gerçekleştirdiği mal ve hizmet karşılığında aldığı bir bedeldir. Bu nedenle vergiler kişiler arasında kamu harcamalarından sağlanan faydaya göre dağıtılmalıdır. Devletin rolü, herkese eşit fedakarlık yüklemek olmayıp, bireylere sağladığı hizmetlerin adil bir şekilde bedelini ödetmektir (Akdoğan 1993:110). Diğer taraftan neo-klasiklerin marjinalist yaklaşımları ile kişilerin kamu hizmetlerinden faydalanma ölçüsü marjinal fayda ile ölçülmüştür. Buna göre, fertten vergi olarak alınan para kendisine kalsaydı ona sağlayacağı fayda vergi karşılığı devletin yaptığı hizmetin faydasından az ise bu para vergi olarak alınacak, yoksa alınmayacaktır (Erginay 2000:223).

-Sigorta Primi Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre vergi, toplumdaki kişilerin mal ve mülklerini güvenlik altında bulduran devlete, bu hizmetlerin karşılığı olarak ödemiş oldukları bir sigorta primidir. Bu görüşe göre, devlet sanki bir sigorta şirketi gibi fertlerden bir bedel talep etmekte, bunun karşılığında onların güvenliğini sağlamaktadır. Yani, devlet bir sigorta şirketi vazifesi görürken, kişilerde sigorta şirketinin müşterisi statüsündedir (Nadaroğlu 2000:223).

-Sosyal Üretim Giderlerine Katılım Payı Yaklaşımı: Bu son yaklaşıma göre ise, toplum bir üreticiler birliğine benzetilmekte olup, bir kısım üretim giderlerinin genel giderler olduğu kabul edilmektedir. Devletinde bu bir kısım üretimlerin gerçekleşmesi için çeşitli faaliyetleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Vergi de devletin sosyal üretime katılmaları neticesinde, bireylerin ödemekle yükümlü oldukları bedeldir (Nadaroğlu

2000:224). İşte toplumu oluşturan bireyler toplu üretim faaliyetlerinin birer iştirakçisi olarak bu faaliyetlerin gerektirdiği temel harcamalara katılmakta ve bu birliğin faaliyetlerinin devamı için faaliyetlere ortak olmaktadır.

Sonuç itibariyle bu üç görüş tarafından ortaya konan ana fikir, toplumu oluşturan bireylerin devlet tarafından kendi faydalarına sunulan mal ve hizmetlerden faydalanmaları neticesinde devlete bunun karşılığını bir şekilde ödemeleri gerektiği görüşünü savunmaktadır.

2.1.3. Faydalanma İlkesinin Uygulanma İmkanları

Fayda yaklaşımı, kişilerin kamu hizmetlerinden faydalanmaları ölçüsünde vergi ödemeleri gerektiğini savunan faydalanma teorisi bazı noktalardan tenkit edilmiştir. Bu tenkitlerin odak noktası bu kuramın uygulanabilirliğinin söz konusu olmadığı yönündedir.

Fayda yaklaşımının temel hareket noktası, bireylerin elde ettiği kamu hizmetleri ölçüsünde bu hizmetlerin maliyetlerine katılması gerektiğidir. Fakat bilindiği üzere salt kamusal mallarda “bölünemezlik” söz konusudur. Yani, hangi yurttaşın bu malların ne kadarını tükettiğini tespit etmek neredeyse imkânsızdır. Bu durumda kimin hangi kamu hizmetinden ne ölçüde faydalandığını tespit etmenin çok güç olacağı ortadadır.

Diğer taraftan, bu görüşe göre, kişilerin kamu hizmetlerinden istifade edebilmeleri için belli bir bedel ödemeleri gerekmektedir. Eğer kişilerin bu bedeli ödeyecek geliri yoksa bu hizmetlerden faydalanmayacak mıdır? Kaldı ki bu gibi kamu hizmetlerinin sağlanması, teker teker kişilerin şahsı ile ilgili olmayıp, millet olmanın bir gereğidir (Seyidoğlu 1992:953). Bu kamu hizmetleri bireylerin istifadesinden mahrum bırakılmayacağı hizmetlerdir. Yani, hiçbir birey bu hizmetlerin sunumundan istifade etmekten dışlanamaz. Tüm bu gerekçelerle pür kamusal malların finansmanına bireylerin elde ettikleri fayda ölçüsünde katılmaları olanaksızdır.

Piyasa ekonomisinin sonuçları göz önünde bulundurularak değerlendirildiğinde bir diğer bir eleştiri noktası daha ortaya çıkmaktadır. Eğer fayda yaklaşımını kabullenecek olursak, piyasa ekonomisinin gerçekleştireceği gelir ve servet bölüşümünü de adil saymak gerekecektir. Çünkü, bireyler devlet hizmetlerinin karşılığında fiyat yöntemi, yani bir bedel ödeyerek istifade ediyorsa, bu hizmet ve mallardan ancak

gelirleri oranında yararlanabilecekleri anlamına gelmektedir ki bu da kamusal hizmetlerden yararlanmada eşitlik ilkesini zedelemektedir (Tekir 1993:52).

Fayda yaklaşımı, bugün sadece sağlanan fayda esasına göre vergi alınabilme imkanı olan bazı kamusal faaliyetler için geçerlidir. Örneğin, karayollarının yapım, bakım, işletme vb. giderleri nedeniyle devlete olan maliyeti, bu yollardan en fazla faydalanan motorlu araç sahiplerinden alınan vergiler ve harçlar tarafından karşılanabilmektedir. Ayrıca, “gayrimenkul kıymet artışı vergisi” adı altında bir verginin fayda yaklaşımına göre alınması mümkündür. Çünkü şehirleşme projeleri ve bayındırlık hizmetleri, bazı gayri menkullerin değerini hızla artırabilir. Bu projenin maliyetine, bütün halkı iştirak etmektense değeri artan gayri menkul sahiplerini katmak daha adil olacaktır(Şener 1984:220).

Diğer taraftan, çalışanların sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanı için oluşturulan fonlara yaptıkları katkılar (vergiler), bir anlamda “fayda kuramı”nın uygulama şekline örnek verilebilir. Çünkü burada, kişiler bu fona yaptıkları katkılar neticesinde bu kurumun faaliyetlerini finanse etmektedirler. Fakat işverenlerin bu fona yaptıkları yardımlar ise fayda kuramı kapsamı dışındadır (Musgrave 1989:210).

Neticede; bu kurama göre salt kamusal mallarda piyasa koşulları içerisinde arz ve talebe göre belirlenecektir. Buna karşılık, salt kamu malların doğası gereği maliyetlerin bölüşümünün sağlanması imkanı yoktur. Tüm bu gerekçeler ışığında belli başlı bazı kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması bu kurama uygun bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

2.1.4. Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Rolü

Devletin kamu harcamalarının finansmanında en öncelikli gelir kaynakları arasında vergiler gelmektedir. Bu sebeple, devlet herhangi bir kamu hizmeti sunması durumunda öncelikli olarak alternatif gelir kaynağı olarak vergiler yer almaktadır. vergi gelirlerinin istenen düzeye ulaşabilmesinde devletin vergilerin tahsilinde teknik üstünlüğe sahip olması, bireylerin ise ödemede istekli olmaları gerekmektedir ki buna kısaca “vergi bilinci” demek mümkündür. Devlet vergi gelirlerini arttırmak istiyorsa ya yeni vergiler salacak yada var olan vergilerin oranlarında artış yapacaktır. Bunlarla beraber vergi kayıp ve kaçığının önüne geçebilmek için yeni yöntem ve teknikler uygulamaya koyacaktır. Diğer yandan, bireylerin sıkça başvurduğu bir yol olan

vergiden kaçınma yöntemi ancak vergi etiğinin toplum olarak benimsenmesi ile önüne geçilebilecektir.

Toplumdaki vergi bilinci sadece vergiyi ödeme bilinci olarak algılanmamalıdır. “insanlar vergilerini iyi ödüyorlarsa vergi bilinci yerleşmiştir.” Anlayışı tam sağlıklı ve gerçekçi bir anlayış değildir. Vergi bilinci, mükellefin ödedikleri vergilerin bütünüyle kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görebilmeleri ve bu nedenle de vergilendirme işlemlerine karşı daha anlayışlı olmaları olarak ifade edilebilir (Şenyüz 1994:83). Vergide şeffaflaşmanın sağlanması yani mükelleflerin ödemiş oldukları vergilerin reel hayatta kamu mal ve hizmetlerine dönüştüğünü görmeleri vergi ödemede istekli olmalarını ve ödedikleri vergilerin boşa gitmediğini görmeleri sağlayacaktır. Bu noktadan hareketle, vergi bilincinin topluma kazandırılmasında en etkili yol, mükelleflere ödemiş oldukları verginin bir karşılığının olduğunu göstermek olacaktır. Ayrıca, vergi bilinci toplumsal bir otomasyon sisteminin de gelişmesini sağlayacaktır. Yani, kaynakların hangi amaçla ve etkin kullanılıp kullanılmadığının toplumsal kritiği yapılabilecektir. Devletin tasarrufları, yatırım harcamaları ve bu harcama ile tasarrufların yurttaşlar tarafından denetlenebilmesi de vergi bilincinin değişik yansımaları olarak değerlendirilebilir.

Kısaca, bu kuramda vergi bilinci açısından en dikkat çekici unsur, vergi ödeyen mükelleflerin kamu harcamalarından elde ettiği faydadır. Vergiyi deruhte eden şahısların ödediği vergilerin karşılığını görmesi durumunda vergi bilincinin artması söz konusu olacaktır. Bu çerçevede vergilemenin fayda ilkesi doğrultusunda ele alınması durumunda vergi bilincinin toplumda taban bulması ve yaygınlaşması sağlanacaktır.

Diğer yünden, vergi veren bireylerin bunun yansımalarını gündelik yaşamında görmesiyle vergilere karşı göstermiş olduğu direnç azalacaktır. Bu durumda mükellefler kamu hizmetlerinin yetersizliği karşısında kendilerini sorumlu hissedeceklerdir.

Ayrıca kamu hizmetlerinden yararlanan ve bunu yaşantısı içinde gören mükelleflerin vergiye karşı dirençlerinin azalacağını söylemek mümkündür. Bu koşullarda, kamu hizmetlerinin yetersizliğinden veya yeterliliğinden mükelleflerin kendilerini sorumlu tutmamaları için hiçbir sebep kalmayacaktır. Böylelikle de mükellef, herhangi bir kamu hizmetinin genişletilmesi ya da artırılması için çekinmeden vergi ödeme işlevini gerçekleştirecektir. Diğer taraftan vergi mükellefi, ödediği

vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmediği kanısına varırsa vergi ödeme sorumluluğuna karşı isteksizleşecek ve vergi kaçırmaya çalışacaktır. Vergi kaçırmak, vergi yükünü ortadan kaldırmamakta, bu yükü diğer mükelleflere atarak vergi adaletsizliğe yol açmaktadır (Laufenburger 1967:291).

Nihayet, “kamu hizmetinin karşılığı olarak vergiler” anlayışının hakim olması vergi bilincinin yerleşmesi açısından ciddi bir etkisi olacaktır. Ki, vergi bilinci toplumda yaygınlaştıkça vergiler daha adil bir şekil paylaşılacaktır.

2.1.5. Fayda Kuramı ve Vergi Adaleti Analizi

Fayda kuramına göre, daha önce ifade ettiğimiz üzere bireyler kamu hizmetlerinin finansmanına faydalanmaları nispetinde katılmalıdırlar. Bu kuramın gerçekleştirmeye çalıştığı finansman sistemi pasif bir vergi adaletinin sağlanmasına yol açmaktadır. Çünkü, bu kuramla uygulanmak istenen sistem gelir v servet dağılımında bir adaletin sağlanmasını hedeflememektedir. Ayrıca, piyasa mekanizması kendiliğinden adil bir gelir ve servet dağılımını sağlayacaktır. Devletin adaleti sağlamak adına müdahalesine ihtiyaç yoktur.

Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik yaklaşımlardan biri olan fayda yaklaşımının savunucularına göre adalet eşitsizliklerin giderilmesi ile sağlanmaz aksine özgür bir ortamın oluşturulması ile sağlanır. Bu nedenlerle vergilemede adalet iktisadi karar birimlerine yapılan müdahalelerin kaldırılması ile sağlanacaktır. Neumark bu durumu “bireylerin özel alanlarına ve iktisadi karar hürriyetlerine yapılan vergisel müdahalelerin asgariye indirilmesi” şeklinde ifade etmiştir. Bu görüşe göre, mükellefin özel ve bireysel durumlarına mali idarenin müdahalesi veya bireylerin iktisadi karar hürriyetlerine vergilerin sebep olduğu kısıtlama, asgari seviyede olmalıdır (Neumark 1975:276).

Vergiler vasıtasıyla kişilerin iktisadi karar alma hürriyetlerinin kısıtlanması iki şekilde olmaktadır: Her şeyden önce vergi, kişilerin gelirinden alınır. Bu sebeple vergileme ile kişilerin gelirinde olan azalma, onların iktisadi planlarını etkileyebilir ya da vergileme ile doğan fiyat artışları kişilerin kararlarını etkileyebilir (Neumark 1975:271-274).

Kısaca iktisat kuramındaki serbest piyasa sisteminin maliye politikasındaki izdüşümü olan fayda yaklaşımına göre, toplumun fertlerinin faydalanmadığı hizmetlerin maliyetlerine katlanmaları için hiçbir gerekçe yoktur. Vergilemede adalet ise, kamu hizmetlerinden doğrudan faydalanan kullanıcılar arasında maliyetin paylaşılması ile sağlanır. Bu görüşe göre, kişilerin kullanmadıkları bir hizmetin maliyetine katlanmak zorunda kalırlarsa bu pek adil bir dağılım olmayacaktır.

Bu yaklaşım, kişilerin tüketim davranışlarında daha dikkatli olmalarına neden olacağı için kaynak tahsisine de olumlu katkısı olacaktır (Goodspeed 1998:580). Bireyler kendilerinin faydalarına katılmayacaklar böylece kaynak tahsisinde verimli bir ortam oluşacaktır. Faydasız olan hizmetler dışlanarak bireyleri sunulan kamu hizmetlerinin belirlenmesinde dolaylı da olsa etkili olacaklardır. Diğer yönden bireylerin toplanacak vergilerin hangi hizmetlere tahsis edilmesine iştirak etmesi vergilerin toplanmasında gönüllü uyuma ortam sağlayacaktır. Kamu ihtiyaçlarının sağlanması için gerekli vergilerin etkin bir şekilde toplanması sayesinde vergilemede adaletsizliğe yol açan aşırı vergi artışlarının önüne geçilmiş olacaktır.

Özetle, fayda esasına dayanan yaklaşıma göre, insanların ne ölçüde kamu hizmetlerinden faydalandıklarına bakılmaksızın, sırf elde etmiş oldukları kazançları üzerinden vergi alınması adil olmayacaktır.

2.2. VERGİLEMEDE ÖDEME GÜCÜ İLKESİ

2.2.1. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesinin Tanımı ve İncelenmesi

Vergilemede ödeme gücü kuramı, vergilemenin yapılmasında bireylerin iktisadi ve mali durumlarının göz önüne alınması esasına dayanır. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerinin ödeme güçlerine göre dağıtılmasıdır.

Vergilemenin, bireylerin ödeme güçlerine uygun bir şekilde saptanması görüşü, fayda ilkesinden önce incelenmiştir. 16.yüzyılda Rousseau, Say ve Mill gibi düşünürler bu kuramı incelemişlerdir (Musgrave 1989:223). Fakat bu düşünce ilk olarak 1791 yılında ve iki farklı yerde ciddi bir şekilde ifade edilmiştir: A. Smith'in 1791 tarihli "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations" eserinde ve 1751 tarihli Fransız Anayasası'nda. Smith'e göre, tebaların yönetim yüklerine mümkün olduğunca "in proportion to their respective abilities" (mali güçleriyle orantılı olarak) katılmaları

gerekmektedir. 1971'deki Fransız Anayasasının girişine konulan ve insan hakları bildirisinin 13.maddesinde, kamusal yüklerin “Jait etre egalement reportie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultes” (vatandaşların arasında mali güçlerine göre eşitçe paylaşılması) temel hakların 2. noktasında yük dağılımının “en proportion de leurs facultes” (mali güçleriyle oranında) olması gerektiği “mali güç” şeklinde yorumlanmış ve daha sonra geliştirerek, “vergilemenin mali güçte orantılı olması ilkesi” şeklinde bilim adamları tarafından ifade edilmiştir (Başaran 2000:91-92). Bu açıklamalar doğrultusunda daha önce açıkladığımız fayda ilkesi, kaynakların etkin kullanılmasına yardımcı olabilir ancak bu tek başına adil bir ortamın oluşmasına zemin hazırlamaz. Vergilemede adaletin sağlanması için öncelikli olarak bireylerin ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Literatüre bakıldığında ödeme gücü ile aynı anlamda kullanılan benzer terimlere rastlamak mümkündür. “İktidar Prensibi” kavramı genellikle ödeme gücü ilkesi ile aynı anlamı taşımaktadır. Diğer taraftan, “eşitlik” kavramı da çoğu zaman ödeme gücü ya da mali güç kavramıyla birlikte aynı anlamda yorumlanmaktadır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilemenin yapılmasını öngörür. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanlardan aynı, mali gücü farklı olanlardan farklı oranda vergi alınmasıdır (Anayasa Mahkemesi 6.7.1995:80/27).

Ödeme gücü yaklaşımında vergide eşitliğin sağlanabilmesi için, mükelleflerin ödedikleri vergiden dolayı katlanmak zorunda kaldıkları fedakârlığın eşit olması gerekir. Ödeme gücü kuramına göre, vergi adaletinde iki tür adaletten söz edilir: Yatay ve Dikey Adalet. Yatay vergi adaletine göre, aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı oranda vergilendirilmeleri gerekir. Dikey vergi adaletine göre ise, farklı ödeme gücüne sahip bireylerin farklı oranda vergilendirilmeleri gerekmektedir (Musgrave 1989:223-224). Fakat gerek yatay gerek dikey vergi adaletinde göz ardı edilen bir nokta; kişilerin gelirleri aynı ya da farklı olmaları neticesinde eşit ya da farklı vergi oranlarına tabi olmalarına rağmen bu kişilerin masraflarının aynı ya da farklı olabilmesi ihtimali dikkate alınmadığı müddetçe gerçek anlamda bir gelir eşitlemesinin gerçekleşmeyecek olmasıdır (Minarik 1985:21-22).

Vergilerin yükümlüler arasında dağılımında, kişilerin faydalanma derecesini göz önünde bulundurmayan, bireylerin ödeme gücünden hareket edilmesi gerektiğini

söyleyen bu kuramın temelinde, “ödeme gücü”nün ne olduğu yatmaktadır. Yani, ödeme gücü kavramı ile neyin ifade edildiğidir. Wagner’e göre, kişinin ödeme gücü kendisini ve ailesini geçindirebilecek olan gelirden fazla olan kısımdır. İtalyan maliyecisi Morsell’ye göre ise kuram, her bireyin kendi gelir ve servetiyle orantılı olarak vergi vermesidir (Tekin 1978:21). Ayrıca, 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın İkinci Kısmı’nın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı IV. Bölümünde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” şeklindeki ibareyle ödeme gücü ilkesine yer verilmiştir. Buradaki mali güç ile bireyin kendisi ve ailesine yetecek gelirden fazlası ifade edilmek istenmiştir.

Günümüzde vergi yükünün bölüşümün de ödeme gücü prensibinden istifade edilmektedir. Burada öncelikli nokta, bireylerin kamu hizmetinden ne kadar istifade ettikleri değil, bireylerin vergiyi ödeme güçleri olup bu yaklaşımda gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesidir.

2.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Göstergeler

Vergilemede ödeme gücünü esas alan bu yaklaşıma göre, adil bir vergisel paylaşımın bireylerin ödeme güçleri göz önüne alınarak sağlanacağı esasına dayanır. O halde, mali gücü hangi unsurlardan oluşan bir terkiptir? Önceleri mali gücün temel belirleyicisi bireylerin sahip oldukları servet ve varlıklarıydı. Mesela, toprak sahibinin mamelekindeki arazisi ve çiftlik hayvanları refahının göstergesiydi. Daha sonraları, bilhassa sanayi devrimiyle birlikte mali gücün belirleyicileri de değişim göstermiştir. Şimdilerde, mali gücün karakteristiğini oluşturan üç parametreden söz etmek mümkündür. Bunlar: Gelir, servet ve harcamadır.

— Gelir: Bir kimsenin belirli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Vergilendirmeye tabi gelir iki şekilde tanımlanır. Bunlardan birincisi, “kaynak teorisi”dir. Buna göre gelir, belirli bir kaynaktan üretim faktörlerinin üretim sürecinde yarattıkları düzenli ayni ve nakdi gelirleri ifade etmektedir. İkinci tanım olan “safı artış teorisi”ne göre ise gelir, belli bir dönemde mükellefin servetinde meydana gelen artış olarak ifade edilmekte olup bu servetteki artışı sağlayan ve kaynağı ister sürekli, ister ise sürekli olmayan her türlü kazanç vergi kapsamında ele alınmaktadır (Ortaç 2000:27-29). Kişilerin gelirini oluşturan bu miktar, kişinin kendisi ve ihtiyaçlarını karşılamakla

yükümlü olduğu ailesini geçindirmeye yetmeyecekse, o bireyin vergi ödemeye iktidarı olmadığı kabul edilir.

Geleneksel doktrin, en iyi mali güç göstergesi olarak, geliri göstermektedir (Neumark 1975:145; Musgrave 1989:225). Gelirin en iyi mali güç göstergesi olduğunu savunanlara göre gelir, bireyin ekonomik gücünün en sağlam endeksidir ve yine vergilendirilebilir kapasiteyi en iyi gösteren unsurdur (Akalın 2000:319). Öte yandan en az geçim indirimi, istisnalar, muafiyetler ve buna benzer uygulamalar neticesinde gelirin tamamının vergilendirilmesine imkan kalmamaktadır (Lang 1998:12). Bununla beraber, gelirin kapsamının ne olacağı, gelir süreklilik arz eden bir değişken olup olmadığı ve safi gelire ulaşmada sadece o geliri elde etmek için yapılan harcamaların düşülüp düşülmeyeceği konusundaki tartışmalar sonucunda görülecektir ki gelir, ödeme gücünün tek parametresi değildir. Bu nedenle başka belirleyici unsurların olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

— Servet: belirli bir kimsenin belirli bir zaman dilimi içerisindeki mal varlığının toplamıdır. Servet gelir getirebilir veya getiremez. Ama neticede potansiyel bir gelir kaynağıdır. Bu nedenle gelir getirmeyen servetler de vergilendirilmelidir (Nadaroğlu 2000:365). Çünkü, gelir getirmeyen servetler sahiplerine verdikleri güven hissi ve potansiyel gelir niteliğinden dolayı vergilendirilmelidir. Diğer taraftan gelir getirmeyen bir varlıktan -özellikle de zarar etmiş bir dönemde - bundan vergi alınması pek de adil olmamaktadır (Lang 1998:12).

— Harcama: Bu kavramın bir ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilmesi, gelir ve servetin aksine tartışmalıdır. Daha çok geliri bulunan kişilerin daha çok harcama yapacakları, bu nedenle ödeme gücü göstergesi olarak kabul edileceği mümkün olmakla birlikte, harcamalar üzerinden alınacak vergilerin şahsileştirilememesi dolayısıyla ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca, tüketime konulan bir vergi neticesinde bundan en olumsuz yönde etkilenenler, gelir seviyesi düşük kişilerdir. Çünkü gelir seviyesi düşük insanların yaptıkları tüketim harcamaları, kişilerin gelirinde, gelir seviyesi yüksek insanlara göre daha fazla bir oranda hissedilir (Birhbaum 1998:566).

Yukarıda saydığımız ödeme gücü ölçütleri tek başına ödeme gücünü tamamlamaya yeterli değildir. Bu parametrelerin ödeme gücünü oluşturma yönünden

olumlu ve olumsuz yönleri sahiplerdir. Genellikle günümüzde, üç kriterinde bir arada kullanılmasından müteşekkil vergilemede adaletin sağlanması amacıyla karma bir sistem uygulanmaktadır. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bu üç kriterin kapsamlı, uygulanabilir ve gerçekçi olmasını sağlamadan verilemede adaletin gerçekleştirilmesi güç olacaktır.

2.2.3. Ödeme Gücüne Ulaşma Metodları

Ödeme gücü kuramının ortaya konabilmesi için öncelikle vergilerin kişilere özgü olarak ele alınması gerekmektedir. Yani, mükellefin ödeme gücünün tespitine imkân sağlayacak tüm öznel durumlarının göz önünde bulundurulmasıdır. Günümüz yaşam koşullarının değişmesi, iktisadi ve mali durumların karmaşık hale gelmesi ile birlikte ödeme gücüne ulaşmada değişik araç ve yöntemlerden istifade edilerek yükümlülerin ödeme gücünün tespitine çalışılmaktadır. Bilhassa, şahsi kriterlerin göz önünde bulundurulmasına imkân sağlayan dolaysız vergiler açısından etkili olan yöntemler şunlardır:

- Asgari geçim indirimi uygulanması yöntemi
- Ayrırma tekniği yöntemi
- Artan oranlı vergi tarifeleri yöntemi
- Muafiyet ve istisna uygulanması yöntemi'dir.

2.2.3.1. Asgari Geçim İndirimi:

Kişilerin vergi ödeme gücünün saptanmasında kullanılan ve vergi ödeme gücünün başlangıç noktası olarak kabul edebileceğimiz "asgari geçim indirimi miktarı", mükelleflerin kendisinin ve ailesinin yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan gelir miktarını ifade eder. Dolayısıyla, en az geçim indiriminin uygulanmaması, vergi ödeme gücü olmayanlardan da vergi alınması anlamına gelmektedir (Değirmendereli 1997:9).

Kişilerin asgari geçim seviyeleri tespit edilirken, mükellefin şahsi ve ailevi durumları dikkate alınır. Buna göre, mükellefin kendisinin ve ailesinin durumunun evli yada bekar, çocuklu yada çocuksuz, bakmakla yükümlü olduğu kimselerin bulunmasının, en az geçim miktarının tespitinde göz önünde bulundurulması gerekir. Öte yandan, mükellefin asgari geçim seviyesi tespitinde, kişinin fizyolojik ihtiyaçlarının

mı yoksa buna ilaveten kültürel ihtiyaçlarının da mı dikkate alınması gerektiği konusunda görüş ayrılıkları söz konusudur (Akdoğan 1993:184; Tekir 1993:58). Fizyolojik asgari görüşe göre, en az geçim indirimi, kişinin fizyolojik ihtiyaçlarını karşılamak için gereken miktardır. Bu görüşe göre, kişinin içinde bulunduğu topluluk, yaş, cins gibi farklılıklar en az geçim seviyesinin tespitinde ayırt edici bir işlev görmez. Kültürel asgari görüşe göre ise, en az geçim indirimi çeşitli sosyal sınıfların hayat seviyelerine göre ayarlanmaktadır. Bu görüşte kişilerin, içinde buldukları sosyal sınıfın özelliğine, cinslerine vb. etkenlere göre asgari geçim seviyeleri tespit edilmektedir. Bununla birlikte, sosyal bir sınıf içinde yaşayan insanın sadece fizyolojik ya da zaruri ihtiyaçlarının değil, kültürel ihtiyaçlarının da göz önünde bulundurulması gerekmele beraber uygulamada genellikle asgari fizyolojik görüş, en az geçim seviyesi olarak kabul edilmektedir (Akdoğan 1993:185).

En az geçim indiriminin kimlere uygulanacağı konusunda iki farklı yöntem vardır: Bu yöntemlerden ilki, en az geçim indiriminin sadece belli bir gelirin altındaki kişilere uygulanması şeklindeki yöntemdir. Diğeri ise, kişilerin gelirlerinden bağımsız olarak, en az geçim indiriminin herkese uygulanmasıdır (Ortaç 2000:52).

En az geçim indirimi müessesini savunanlar ve yerenler vardır. Geçim indirimini savunanlar her şeyden önce, bunun ödeme gücüne dayandığını ileri sürerler. Zira, ödeme gücü, bir kimsenin kendisini asgari seviyede geçindirebileceği gelirin üstündeki kısmı kapsamaktadır. Bu yüzden mükellef, zaruri ihtiyaçlarını karşılayabilecek kadar gelir elde ediyorsa, bundan vergi alınması haksızlık olur. Ayrıca, Mazzola de Marco'ya göre, geçim indiriminin vergi dışı kalması mantık gereğidir. Çünkü bu, düşük gelirli vergilendirmek için yapılacak masraflardan elde edilebilecek hasıllardan daha fazla olacaktır (Erginay 1992:57-58).

En az geçim indirimi uygulamasını savunanlar gibi eleştirenlerde mevcuttur. Bu uygulama, toplumun belli bir kesiminin vergi dışı bıraktığı gelirin kişinin refahına katkısı olmayacak bir düzeyde saptanmakta ve vergileme işlemlerinde karmaşıklığa yol açmaktadır (Tekir 1993:62). Vergiden sağlanan verim asgari geçim indirimi ile azalmaktadır. Çünkü, gelişmekte olan Ülkelerde toplumun büyük bir kısmının bu uygulamadan faydalanması ile verginin genelliği ilkesinden bir sapma meydana gelecektir.

Birçok bilim adamı tarafından uygun bulunan en az geçim indirimi uygulaması pek doğru bir uygulama değildir. Çünkü devletin yerine getirdiği hizmetlerin büyük bir kısmı (eğitim, sağlık) en az geçim indiriminden faydalanan sınıfın menfaatindedir. Eğer bunlar vergiden muaf olurlar ise, bu hizmetten hiç istifade etmeyen kesimin vergi yükleri artmakta, bu da adalete uymayan bir durum teşkil etmektedir. Ayrıca, en az geçim indirimi tutarının, toplumdaki bütün bireyler için eşit bir miktar olamayacağını ifade etmekte ve bu tür uygulamaların birçok keyfi uygulamalara zemin hazırlayacağını belirtmektedir. Bir vergi sisteminde asla bulunmaması gereken özellik varsa o da “keyfi muamelelerdir (Mehmet Cavit Bey 1329:175-176).

2.2.3.2. Ayırma (Tahsis) Yöntemi

Vergilemede ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan ikinci yöntem “ayırma tekniği”dir. Bu yöntemde, yükümlülerin ödeme gücüne ulaşabilmek için elde ettiği gelir kaynaklarının nitelik ve iktisadi koşulları göz önünde bulundurularak ayrı ayrı ele alınır. Bu yönteme göre, gelirler üç ayrı grupta ele alınır: Sermaye konulmasından elde edilen gelirler, Emek gelirleri ve hem emek hem sermayeden birlikte elde edilen gelirler.

Ayırma kuramına göre, emek gelirlerine konulan vergiler sermaye üzerine konulan vergilerden daha hafif olmalıdır. Emekten elde edilen gelirin sermayeden elde edilen gelirden daha hafif vergilendirilmesine dayanan bu kuramın temel argümanlarını Ortaç (2000:46) şu şekilde özetlemiştir:

Her şeyden önce emek geliri, sermaye gelirine oranla daha güç elde edilir ve bu nedenle ek bir emek gelirinün kişiye sağladığı fayda, sermaye gelirinün kişiye sağladığı ek bir faydadan daha fazladır. Buna ilave olarak, emek gelirinün devamlılığı yoktur. Çünkü kişinin hastalanması, sakatlanması vb. nedenlerden ötürü bu gelirin elde edilmesi sona erebilir. Oysa sermaye gelirinün sürekliliği daha fazladır. Ayrıca emek geliri, stopaj yoluyla vergilendirildiği için vergiden kaçınma olayı yoktur. Oysa sermaye gelirlerinin vergilerinin kesin bir şekilde saptanamaması neticesinde, sermaye gelirlerinden vergi kaçırma olanağı çok daha fazladır.

Diğer yünden, ayırma kuramının ortaya koymuş olduğu bu argümanlara karşı değişik eleştiriler mevcuttur. Bunları kısaca şu şekilde özetleyebiliriz:

Sosyal refah devleti anlayışının dünya çapında yaygınlık kazanmasıyla beraber sosyal güvenlik sistemleri de buna paralel bir gelişme göstermiştir. Bunun neticesinde de emek gelirleri de artık süreklilik kazanmıştır. Vergi denetim ve kontrollerinin etkin hale gelmesi ile birlikte artık sermaye üzerinden alınan vergilerdeki kayıp ve kaçakların daha da azalması sağlanmıştır. Eleştirenler, ayırma kuramının ortaya atmış olduğu sermaye üzerinden daha fazla vergi alınması gerektiği görüşü sermaye terakümünü ve dolayısıyla ekonomik gelişmeyi olumsuz etkilemesi yüzünden bu kuramın gerekli bir kuram olmadığı görüşünü savunmuşlardır.

Ayrıca, ayırma kuramı yatay vergi adaletinden bir sapma teşkil eder. Çünkü bu kuram, gelirin elde edilmiş olduğu kaynaktan yola çıkarak bir farklılaştırma yapmaktadırlar. Aynı gelir düzeyine sahip olmalarına rağmen sermaye geliri elde edenlerin emek geliri elde edenlerden daha fazla vergilendirilmelerini kabul etmektedirler.

2.2.3.3. Artan Oranlık

Artan oranlık ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bir diğer tekniktir. Gelir üzerinden ödenmesi gereken oransal büyüklüğe veya birim vergi matrahı üzerinden alınması gereken büyüklüğe bilindiği üzere vergi oranı adı verilmektedir. Bu oranın uygulanmasında üç farklı tarife söz konusudur. Bunlar: artan, düz oranlı ve azalan.

Ödeme gücüne dayanan vergilendirme sisteminde artan oranlı vergilerin adaleti sağlayacağı kabul edilir. Bu anlayışa göre, kişinin gelir düzeyi arttıkça ödeme gücünde artacağı için ödemesi gereken vergi oranı da arttırılmalıdır. Şunu belirtmek gerekir ki gelire uygulanacak olan oran yalnızca gelir düzeyine bağlı olarak belirlenemez. Farklı etkenlerde göz önünde bulundurulabilir. Örneğin, elde edilen meblağa bakılmaksızın birisinden miras kalması durumunda uygulanacak vergi oranı matraha bakılmaksızın ölen kişiye yakınlık göz önünde bulundurulularak belirlenir.

Artan oranlı tarife, vergi matrahı ile vergi oranı arasındaki doğru yönlü ilişkinin olduğu, dolayısıyla vergi matrahı yükseldikçe vergi oranının da yükseldiği tarifedir. Bu özelliği dolayısıyla artan oranlı tarife, vergilemede adaletin gereği olan yatay adalet ilkeleri ile dikey adalet ilkelerini gerçekleştirir artan oranlı tarifinin eşit marjinal fedakarlık ilkesine göre vergilemeyi mümkün kılacak şekilde düzenlemesi kolay değildir. Zira bu, bir taraftan bireylerin gelirlerinin marjinal fayda eğrilerinin şeklini

bilmeyi diğer taraftan bireyler arası fayda karşılaştırması yapabilmesi gerekli kılar. Sözü edilenlerin gerçekleştirilmesindeki güçlük artan oranlı bir tarifenin sosyal faydayı maksimize ederken, katlanılan toplam fedakarlığı minimize edecek şekilde düzenlenmesi ve böylece bir taraftan da daha adil bir gelir dağılımı sağlaması konusundaki başarılarını da sınırlamaktadır. Bu sebeple, artan oranlılık derecesi, siyasi olarak belirlenmekte, bu yönüyle de keyfi olarak nitelendirilmektedir (Yılmaz 2006:25).

Artan oranlılık prensibi, geniş ölçüde marjinal fayda yaklaşımından esinlenerek, gelir arttıkça ödeme gücünün daha çok artacağı yaklaşımına dayandırılmaktadır. Buna göre, gelirin artması ile birlikte gelirin marjinal faydaları azalacağından, fedakarlıkta eşitlik prensibi açısından artan oranlılığın vergi adaletini sağlama yönünden uygun olacağı görüşü yaygınlaşmıştır (Minarik 1985:35). Bununla birlikte, vergi adaleti, azalan marjinal faydanın daima bir nispi oranı gerektirmediğinin 1989'da J.A. Cohen-Stuard tarafında matematiksel olarak kanıtlanmasına rağmen, verginin artan oranlı olmasıyla özdeşleşmiştir (Wittmann 1993:51). Ayrıca bireylerin fedakârlık derecelerini tayin etmek mümkün olmadığı için, artan oranlılığın fedakârlık prensibi çerçevesinde vergi adaletini sağlaması pekte gerçekçi olmayan bir iddiadır (Mehmed Cavid Bey 1329:177).

Artan oranlı tarife, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin değil, aksine sosyal devlet ilkesinin yeniden dağıtım amacının bir sonucudur. Çünkü artan oranlılığın amacı olan, gelirin ve servetin yeniden dağılımını gerçekleştirmek, devlete daha fazla vergi geliri temin etmek ya da dolaylı vergilerin riciliğini (tersine artan oranlılık) kısmen telafi etmek, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin görevleri arasında yer almamaktadır.

Artan oranlılık, günümüzün vergileme ilkelerinin vazgeçilmez bir amacı olmuştur. Hatta artan oranlılık “vergide eşitlik” ilkesinin çerçevesini aşmış ve “vergileme yolu ile eşitlik sağlama” amacına dönüşmüştür. Artan oranlı tarifenin vergi adaletini sağlamaya yönelik bir araç olarak kabul görmesinin ve yaygınlaşmasının temelinde şu gerekçeler yer almaktadır: Eksik rekabet koşulları nedeniyle, piyasa mekanizması sayesinde adil bir gelir ve servet dağılımının kendiliğinden gerçekleşebilme imkanı yoktur. Bu eşitsizliği düzeltebilecek araçlardan bir tanesi de artan oranlı tarifedir (Nadaroğlu 2000:312-314; Erginay 1992:74-75).

Günümüzde yüksek gelir gruplarındaki bireylerin (kapital sahipleri ve zenginlerin) düşük gelirli bireylere göre belli bir refah ve birikim sahibi olmalarından dolayı yüksek miktarda gelir elde etmeleri mümkündür. Bu durumda, vergilemede bir adaletin sağlanması açısından üst gelir gruplarından daha fazla vergi alınması uygun olacaktır.

Günümüzde sosyal devlet anlayışının yaygınlaşması ile birlikte devletin daha fazla sosyal görev ve sorumluluk üstlenmesi neticesinde ihtiyaç duyduğu gelir kaynaklarında bir artış meydana gelmiştir. Artan oranlı vergiler işte devletin bu ihtiyaç duyduğu gelirlerin sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

Her şeyden önce, artan oranlılığı savunan düşünürler, piyasa mekanizmasının sonuçlarının pek de adil olmadığı kanısındadırlar. Onlara göre, piyasa mekanizmasının yarattığı bu dengesizliği gidermek için vergilemeden faydalanılabilir. Artan oranlılık da bu yöntemlerden biridir. Ama, fakiri zengin yapması amaçlanan bu uygulama ile zengin daha zengin, fakir daha fakir olmaktadır (Meier 1976:285). Bununla birlikte artan oranlılık, kişilerin elindeki üretim faktörlerinin mülkiyetinin devletin eline geçmesine yol açmakta olup, çalışmayı ve daha fazla kar elde etme şevkini olumsuz etkilemektedir. Artan oranlı bir vergi sisteminde bireyler yatırım ve tasarruf yapmak istemeyeceklerdir (Hayek 1978:311-313). Ayrıca artan oranlı bir vergi sistemi, piyasaya yeni girecek firmalar için bir engel oluşturduğu için, piyasada mevcut bulunan eski firmalar için haksız bir rekabet ortamı oluşturmaktadır (Çağan 1987:282).

Vergi dilimlerinin ayarlanmasının siyasi iktidarların birer oyuncağı haline gelmesi ve bunun mükellefler arasında ciddi dengesizliklere yol açması artan oranlılığın eleştirildiği noktalardan bir diğeridir. Bilhassa üst vergi dilimlerine doğru vergi oranlarında bir artış olması verginin hem matrahının hem konusunun belirlenmesinde keyfiliklere yol açmaktadır. Vergilerin artan oranlı olması iktidarlar tarafından çok ciddi bir politik malzeme olarak kullanılmaktadır. Çünkü iktidar açısından bu durumun lehine ciddi getirileri olacağı aşikârdır. Neticede artan oranlılık artık bir vergilemede eşitlik sağlamaktan uzaklaşarak vergileme yoluyla toplum katmanları arasında eşitlik sağlamasını sağlayacak bir enstrüman olacaktır.

Bununla birlikte, artan oranlılığın siyasi otoritelerce gelişigüzel belirlenmesi sonucunda her türlü kamusal hizmetin finansmanında vergilerin kullanılması

düşünülmüş, bu da aşırı vergi oranlarının mükelleflere salınması sonucunu doğurmuştur. Aşırı vergi yükü de vergiden kaçırma çabalarının artmasına neden olmaktadır (Özsoylu 1996:70). Böyle bir çabanın sonucunda ise, toplumdaki bir takım insanların, başkalarının vergileriyle kendi yaşamlarını sürdürmeleri eğilimini artıracaktır (Goodspeed 1998:582).

2.2.3.4. Muafiyet ve İstisnalar

Günümüz vergi sistemlerinin kabul etmiş olduğu en önemli ilkelerden biri, bir ülkedeki herkesin-eğer vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmişse- vergi vermesidir. Vergi de genellik ilkesi olarak da ifade edilen bu ilkeye göre, bir ülkede gelir elde eden herkes ırk, din, sosyal sınıf, cinsiyet vb. gözetilmeksizin vergi yükümlüsü olmak zorundadır. Fakat bazen devletler, sosyal, ekonomik, politik ve idari nedenlerden dolayı bu ilkeyi suiistimal edebilmektedir. Devletler ekonomik, mali ve sosyal nedenlerden dolayı vergiyi doğuran olay ortaya çıksa dahi bazı vergi yükümlülüklerini ve bazı vergi konularını vergiye tabi tutmazlar (Ortaç 2000:54). Nesnel olarak verginin konusunun vergiden harici tutulması istisna verginin yükümlü kişi veya kurumları vergi harici tutması muafiyet olarak adlandırılır.

Bazı vergi konularının ve mükelleflerinin kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması çeşitli nedenlere dayanabilir. Fakat bunların içinde ödeme gücü ilkesi gereklerini yerine getirmenin daha ağır bastığı söylenebilir (Değirmendereli 1997:58). Muafiyet ve istisna ile asıl amaçlanan gelir seviyesi veya mali durumu vergi ödevini yerine getirmesine engel kişi ve kurumlara bir kolaylık sağlamaktır. Böylece gelir seviyesi ve ödeme gücü düşük kişilere vergisel boyutta kolaylık sağlanmasıyla gelir ve servet dağılımında bir adalet sağlanması hedeflenmektedir. Kişilerden ödeme güçleri ölçüsünde vergi alınmasına hizmet eden bu istisna ve muafiyetler bu yönüyle olumlu olmakla beraber diğer vergi ödemesi gereken bir kesimin vergi ödemekten kaçınması ve daha az vergi ödemesine yol açabilmesi açısından vergi adaletini olumsuz olarak etkileyebilmektedir.

Vergi adaleti açısından dikkate alınması gereken bir önemli nokta da özellikle gelir ve kurumlar vergileri alanında yükümlülere sağlanmış olan bu muafiyet ve istisnaların hem yatay hem de dikey vergi adaletini bozmakta olduğu ve böyle

uygulamaların vergi kaçakçılığına müsait bir zemin hazırlayarak, idari etkinliği zayıflattığıdır (Önder 1993:33).

Muafiyet ve istisnalar, vergi adaletini olumsuz olarak etkileyen unsurlardır. Çünkü bu tür uygulamalardan toplumda, gelir durumu iyi olan kişiler istifade edebilmekte ve devletin azalan bu gelir gereksinimini de gelir seviyesi düşük kesimin vergi yükü arttırılarak karşılanmaktadır. Bununla birlikte bu muafiyet ve istisnalar, kısa dönemde gelir dengesizliğine neden olabilir ama uzun dönemde üretimin artması, fiyatların düşmesi gibi nedenlerden gelir dağılımını düzeltici bir etkiye yol açmaktadır (Herber 1981:50-51).

Ödeme gücüne ulaşmada ciddi katkıları olmakla birlikte aynı zamanda sosyal ve iktisadi hayata müdahale etmede ciddi bir rol üstlenen istisna ve muafiyetler, iktidar sahiplerinin kimi sektörlerde müdahale etmelerine, kişilerin refah seviyelerinin artmasına yardımcı olmaktadır. Muafiyet ve istisnalar keyfiliklere açık bir zemin oluşmasına yol açabileceği gibi şirketlerde ataletten neden olabilir. Yani şirketler karlılık ve verimlilikle verdikleri vergilerden dolayı kayıplarını telafi edecekleri yerde vergisel avantajları kullanmayı tercih edebilirler.

Özetle, muafiyet ve istisnalar vergi adaletini sağlamaya yardımcı olmakla beraber aşırı derecede başvurulması durumunda vergi ataletine, kayıp ve kaçaklara yol açabilir. Bunun sonucunda aşırı derecede muafiyet ve istisnalara başvurulması vergisel adaletsizliklere neden olur.

2.2.4. Vergi Adaleti ve Ödeme Gücü İlkesi Analizi

Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermek için devlet, vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmektedir (Shultz 1997:47). Toplum katmanları arasındaki adaletsizlikleri telafi edebilmek ve sosyal stabilizeyi temin edebilmek amacıyla devlet, vergisel enstrümanlar kullanabilmektedir. Bu hedefi gerçekleştirebilmek için devletin ödeme gücüne göre vergilendirme yöntemini kullanması gerekmektedir.

Ödeme gücüne göre vergilendirme anlayışında devlet, sosyal hukuk devletinin bir gereği olarak ödeme gücünü kullanarak aktif bir şekilde müdahale yolunu seçmektedir. İşte bu aktif vergi adaleti kavramının içerisine hem ödeme gücüne göre

vergi alınmasını hem de gelir dağılımında bir adaletin sağlanmasını dâhil edebiliriz. Vergi ödeme gücüne ulaşmada kişinin geliri, serveti, geçim kaynakları ve harcamaları top yekûn hesaba katılır. Bu noktada, adilane bir vergi yükü paylaşımının sağlanmasını öncelikli hedef olarak kabul eden bir devlet, bireylerin şahsi ve mali durumlarını ve bu doğrultuda ne kadar vergi alınacağını göz önünde bulundurmalıdır. Sosyal amaçlar güdülerek istisna ve muafiyetler tanınması, farklı mali ve ekonomik koşullarda olanlardan aynı verginin alınmaması, asgari geçim düzeyinden artık durumdaki gelirin vergilendirilmesi, gelirin elde edildiği kaynağın ve bireyin subjektif durumunun göz önüne alınarak vergi yükünün farklılık arz edecek şekilde uygulanması vergide adaletli bir dağılımın sağlanmasına yönelik faaliyetlerdir.

Ödeme gücüne dayalı bir vergi adaleti sağlanması anlayışında eşitlik odaklı sosyal dengenin sağlanması amacı vardır. Hedeflenen şey serbest piyasa mekanizması tarafından zedelenen gelir ve servet dağılımının tekrar düzene sokulmasıdır. Esasında ödeme gücüne göre vergilendirmenin temelinde müdahaleci devlet anlayışının hâkim olduğu bilinmektedir. İşte vergide bu müdahale araçlarından biridir. Bu nedenle bireyler arasındaki gelir servet eşitsizliğini kaldırmaya yönelik tedbirler alınması, vergilerin konulmasında kişilerin şahsi durumlarının göz önünde bulundurulması amacıyla müdahale ve önlemler alınması meşru olarak kabul edilmektedir.

Vergilerin temel işlevi “fiskal”dir, yani vergilendirmenin esas amacı hükümet harcamalarını finanse etmektir. Bu amaç için de “ödeme gücü kuramı” günümüzde kabul gören vergileme ilkesi olmuştur (Mises 1996:738). Buna rağmen vergiler, günümüzde fiskal amacının dışında bazı sosyal amaçları gerçekleştirmek için de kullanılmaya başlanmıştır. Bu doğrultuda vergileme, işçi hareketlerinin ve radikalizmin baskısı altında gelir ve servet dağılımını düzeltme amacıyla uygulanmıştır (Wittmann 1993:51). Artık adil vergilemenin esasını, bireysel gelirler üzerine artan oranlı bir vergi konulması ve herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi oluşturmuştur. Böylelikle devlet, hem gelir ihtiyacını karşılamakta hem de sosyal eşitsizliği gidermeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda kriz yada savaş zamanlarında yüksek gelirlere özel tarhlar, acil ihtiyaçlar ve savunma katkıları yüklenilmektedir. Diğer taraftan ödeme gücü kuramı, devletlerin vergilendirme yetkisinde keyfi davranmalarına neden olup, her türlü harcamayı vergiler ile finanse etmeye başlamasına neden olur (Mises 1996:741).

Ödeme gücüne göre şekillenmiş bir vergi yapısı piyasada şu üç etkiyi gösterir:

- Vergilendirme ile üretim ve tüketim kısıtlanır.
- Vergilendirme ile kişisel servetin bir bölümü kamulaştırılır.
- Vergilendirme ile kişisel servetin tümü kamulaştırılır.

Bu üç etkide bireysel özgürlükleri kısıtlayan, ekonomik serbestliği engelleyen ve netice olarak da vergi adaletini olumsuz etkileyen unsurlar olmaktadır (Mises 1996:741-742).

Kamu hizmetlerinin-devletin sosyal müdahaleci bir karakter arz etmesi dolayısıyla-artması, devletin vergileme konusundaki yetkilerini arttırmıştır. Devletlerde bu yetkilerini kullanarak, sürekli birey özgürlüklerini kısıtlamışlardır. Oysa olması gereken adil bir vergi sisteminin, kişilerin iktisadi kararlarını mümkün olduğunca az etkilemesi ve piyasa aktörlerini yönlendirmemesidir (Cagan 1987:275; Gwartney-Stroup 1999:64-65).

Ödeme gücü kuramı ile “aşırı kar” ya da “çok kazanç” vergilendirilmektedir. Bu kuram ile kar elde etmek veya çok kazanmak engellenmekte, kişilerin çalışma ve üretim yapma özgürlüğü ellerinden alınmaktadır (Mises 2000:60). Oysa “kar”, piyasa ekonomisinin dümeni olup, yeni yatırımların ve üretimlerin gerçekleşme nedenidir. Eğer siz “kar”ı vergilendirirseniz, piyasa ekonomisini sabotaj etmiş olursunuz ve kazanmaya yönelik insan gayretini kınayan zihniyeti vergileme ile gerçekleştirmiş olursunuz (Mises 1996:809; Arsan 1994:27). Bununla beraber kar dürtüsüyle hareket eden bireylerin kazançlarına el atılması onlarda bir adaletin oluşmasına ve bu ekstra kazanç dolayısıyla oluşacak sosyal faydalardan istifade edecek toplum fertleri de refah kaybına uğrayacaktır. Buda özgürlüklerin temin edilmesinin önünde bir engel olarak duracaktır.

Ödeme gücü ilkesi ve onun unsuru olan artan oranlılık, toplumdaki gelir eşitsizliğini gidermek amacıyla, bir kısım insanın elinde bulunan gelirin ve gücün devletin tekeline geçmesi (cebri) olarak da tanımlanabilir (Nozick 1974:111). Bu bir anlamda yasal bir soygun olarak da ifade edilmektedir (Bastiat 1997:25). J.S.Mill ise artan oranlılığı, “kibar bir soygun” türü olarak tanımlamıştır (Hayek 1978:308).

Özetlersek; devlet, Anayasada sayılmış olan temel ilkelerinden sosyal devlet ilkesini yerine getirirken hukuk devleti ilkesinin gereklerini de yerine getirmek zorundadır. Yani, devletin gelir ve servet dağılımındaki uçurumları gidermeye çalışması aynı zamanda kişilerin özgürlüklerinin ve hürriyetlerinin korunmasını sağlaması gerekmektedir. Vergilendirme anlayışında da temel hareket noktasının bu olması gerekmektedir.

3.VERGİLEME ADALETİNİ KAVRAMINI ETKİLEYEN UNSURLAR

Vergi adaleti kavramının elde edilmesinde, değişik şekilde irdelenmesinde etkili olan çok fazla eleman bulunmaktadır. Araştırmamızın bu kısmında bu unsurları ele alacağız.

3.1. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ ESNEKLİĞİ KAVRAMLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.1.1. Vergi Yükü Kavramı

Şüphesiz ki vergi, ödeyen üzerinde bir yükür. Çünkü ödenen vergi kişinin varlığında bir eksilmeye veya azalmaya neden olur. Vergi yükü, bir ülkede bir yıl içerisinde toplanan kamu gelirlerinin o ülke milli gelire oranını gösterir. Vergi yükünün hesaplanması açısından vergi kapsamında ele alınacak unsurların belirlenmesi yönünden dar ve geniş anlamda vergi yükü tanımlamaları mevcuttur. Sadece genel bütçe (veya konsolide bütçe) vergi gelirlerinin milli gelire oranı dar vergi yükü olarak ifade edilir. Vergi ve benzeri gelirler ile kamu fonlarının gelirleri ve devletin ekonomik kurumlarının gelirlerinin toplamının milli gelire oranı ise geniş anlamda vergi yükü kavramı olarak kabul edilmektedir (Oyan 1999:101). Devletin borçlanma yoluyla sağladığı gelirler vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınmaz (Bilici 1997:17).

Vergi yükünün hesaplanması çeşitli açılardan önem arz etmektedir. Buna göre, vergi yükü tahlilleri bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda kaldığı yükün tespiti, ekonominin gelişmesi, gelir dağılımında adaletin sağlanması, bazı sektörlerin teşviki, yatırımların artırılması, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro seviyedeki hedeflerin tespiti için yapılır (Şeker 1994:25).

Vergi yükü, bireyler açısından (mikro yaklaşım) veya toplum açısından (makro yaklaşım) değerlendirilebilir. Ferdi açıdan vergi yükünün hesaplanmasında tek bir kişi, sosyal grup veya sektör ele alınır ve bunların ödedikleri vergi miktarları, vergiye tabi gelirlerine oranlanır. Toplam vergi yükü ise, toplam vergi gelirlerinin (konsolide bütçe vergi gelirleri) gayri safi milli hasılaya oranlanması ile elde edilir. Vergi yükünü nihai olarak kimin yüklediği sorusunun karmaşık yapısı, uygulanan vergi sayısının artması ile daha da içinden çıkılmaz bir hal almaktadır (Önder 1990:163).

Ferdi vergi yükü farklı açılardan değerlendirilerek ayrımlara tabi tutulmaktadır. Bunların en yaygını “sübjektif” ve “objektif” yük ayrımıdır. Sübjektif vergi yükü, yükümlünün ödediği vergi dolayısıyla gelirinde ve sahip olduğu iktisadi değerlerdeki azalmanın neden olduğu fedakârlık yada refah kaybının yükü taşıyanın bilinme derecesine dayanır. Sübjektif vergi yükü bireylere göre değiştiğinden ve kişisel bir değer şeklinde olduğundan saptanması ve bireyler arasında karşılaştırma yapılması olanaksızdır. Objektif vergi yükü, ödenen verginin yükümlünün geliri, bakmak zorunda olduğu kimseler gibi iktisadi durumu göz önünde bulundurarak ölçülmesi ile belirlenir. Objektif vergi yükü daha gerçekçi olarak saptanabildiğinden incelemelere konu oluşturur (Arsan 1975:11-12).

Diğer taraftan, toplam vergi ve vergi benzeri gelirlere ödenen transfer gelirlerinin ve mali yardımların çıkartılması ile “net vergi yükü”nü buluruz. Gerçek vergi yükü ise, verginin ekonomiye dolaylı, dolaysız bütün etkileri hesaba alınarak hasıl ettiği bütün kayıp ve kazançların birlikte düşünülmesi ile elde edilir. Teorik olarak gerçek vergi yükü, marjinal analizle verginin muayyen miktarının artırılması halinde bu değişmeden ekonomiye hasıl olan gerçek etki olarak gösterilebilir. Bu, fert ve bütün ekonomi içinde düşünülebilir. Eğer zararı faydasından fazla ise vergi gerçek yük olmaktadır, az ise gerçek yükü negatif olur ve yük olmaktan çıkar (Cullis 1975:14).

Vergi yükü ile ilgili önemli bir husus da ülkeler arası vergi yükü karşılaştırmasında vergi yükünün oranının değil, kullanılabilir reel gelir miktarının önemli bir kıstas olmasıdır. Eğer kullanılabilir reel gelir, refah toplumunun gereklerini yerine getirebilmeye yeterli ise, o zaman vergi yükü çok fazla dahi olsa ortada bir vergi baskısı yoktur. Vergi ödemelerinin ardından kişinin yada kurumun elinde kalan gelir ile

tüketim, tasarruf veya yatırım yapma imkânı doğuyorsa, bu durumda vergi yükü yüksek değildir ve vergi yükünün adil dağılımı gerçekleşmiş olur (Yereli 1992:9).

Gerek genel olarak gerekse kesimler arası karşılaştırmalar açısından vergi adaletinin sağlanıp sağlanmadığı hakkında önemli bir gösterge de, vergi yükü ile ilgili verilerdir. Vergi yükünün gerek bireyler gerekse sosyal sınıflar açısından ölçülü ve adalete uygun dağıtılıp dağıtılmadığını belirlemek bakımından vergi yükü hesaplamaları önem taşımaktadır. Bu hesaplamaların ortaya çıkardığı sonuçlar vergilendirmenin şekil ve yapısını vergi adaletine uygun olarak belirlemede önemli rol oynayacaktır (Gürdal 1994:46).

3.1.1.1. Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yükü ve Değerlendirmesi

Ülkemize ait son on yılın vergi yükü oranları Tablo 1’de gösterilmiştir. Bu tablo da görüldüğü üzere resmi vergi yükü olarak ta ifade edilen resmi vergi yükü para fiskal gelirler üzerinden alınan vergi ile advalorem gelirler üzerinden alınan çıplak vergi yükünden müteşekkildir. Parafiskal vergi yükü ile ifade edilmek istenen sosyal güvenlik kurumları tarafından alınan kesenek, prim ve aidatlardır. Ayrıca 5564 sayılı “Konut Edindirme Yardımı Hak Sahiplerine Ödeme Yapılmasına Dair Kanun” ile 22/05/2007 tarihine kadar yürürlükte bulunan 3320 sayılı kanuna göre konut edindirme yardımlarının işverence karşılanan kısmını ve 3417 sayılı “Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi Ve Bu tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanun” 24/04/2003 tarihinde çıkarılan “Çalışanların Tasarruflarını Teşvik Hesabının Tasfiyesi ve Bu Hesaptan Yapılacak Ödemelere Dair Kanun” ile yürürlükten kaldırılmadan önce kamu da görevli memur ve işçilerden yapılan kesintiler ile işçi ve işverenlerce ödenen tasarruf kesinti ve katkılarının tutarları da parafiskal gelirler içerisinde gözükmektedir (2008 Yıllık Ekonomik Raporu).

Tablo-1: Türkiye’de Vergi Yüğü Oranları (1998-2007)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Çıplak Vergi Yüğü	22,2	20,6	22,7	27,6	17,6	18,7	18,1	18,7	18,6	18,4
Parafiskal Vergi Yüğü	3,9	5,6	5,9	5,1	4,7	5,1	5,4	5,1	5,8	5,5
Resmi (Toplam) Vergi Yüğü	26,1	26,2	28,6	32,7	22,3	23,8	23,5	23,8	24,4	23,9

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, 2003 ve 2008 Yıllık Ekonomik Raporları

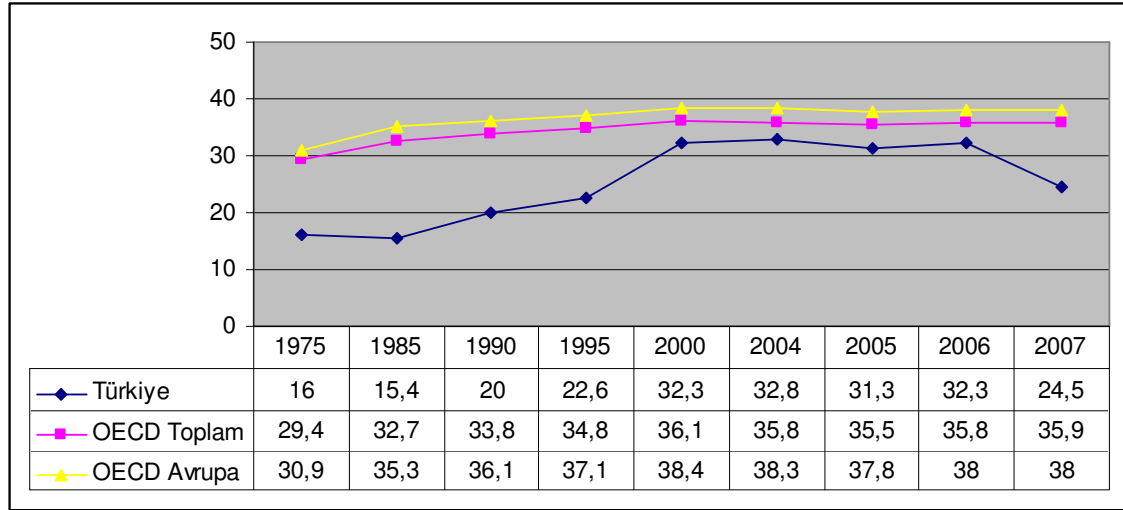
Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere 1998 ve 2001 yılları arasında vergi yükünde sürekli bir artış meydana gelmiştir. 2001 yılı bankacılık krizi ile birlikte vergi gelirlerinde bir düşüş görülmektedir ve 2007 yılına kadar ki zaman diliminde istikarlı yavaş bir değişim seyri söz konusudur. Bunda etken faktörlerden bazıısı devletin bir takım parafiskal gelirlerden vazgeçmesi ve asgari geçim indirimi olabilir. Kısaca vergi gelirlerinin GSMH içindeki payında 2000 yılından sonra 2007 yılına kadar bir azalma görülmektedir.

Tablo-2: OECD Üyesi Ülkelere Ait Vergi Yüğü Oranları (Parafiskal Gelirler Dahil)

OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü (Yüzde)										
	1975	1985	1990	1995	2000	2003	2004	2005	2006	2007 Geçici
Kanada	32,0	32,5	35,9	35,6	35,6	33,6	33,6	33,4	33,3	33,3
Meksika	-	17,0	17,3	16,7	18,5	19,0	19,0	19,9	20,6	20,5
ABD	25,6	25,6	27,3	27,9	29,9	25,7	26,0	27,3	28,0	28,3
Avustralya	25,8	28,3	28,5	28,8	31,1	30,7	31,1	30,8	30,6	-
Japonya	20,9	27,4	29,1	26,8	27,0	25,7	26,3	27,4	27,9	-
Avusturya	36,7	40,9	39,6	41,2	42,6	42,9	42,8	42,1	41,7	41,9
Danimarka	38,4	46,1	46,5	48,8	49,4	47,7	49,3	50,7	49,1	48,9
Fransa	35,4	42,8	42,0	42,9	44,4	43,1	43,5	43,9	44,2	43,6
Almanya	34,3	36,1	34,8	37,2	37,2	35,5	34,8	34,8	35,6	36,2
Yunanistan	19,4	25,5	26,2	28,9	34,1	36,3	27,1	31,3	31,3	-
Macaristan	-	-	-	41,3	38,0	38,1	37,6	37,2	37,1	39,3
İzlanda	30,0	28,2	30,9	31,2	37,2	37,8	38,3	40,7	41,5	41,4
İtalya	25,4	33,6	37,8	40,1	42,3	41,8	41,1	40,9	42,1	43,3
Hollanda	40,7	42,4	42,9	41,5	39,7	37,0	37,4	38,8	39,3	38,0
Norveç	39,2	42,6	41,0	40,9	42,6	42,9	43,3	43,5	43,9	43,4
İspanya	18,4	27,6	32,5	32,1	34,2	34,3	34,7	35,8	36,6	37,2
İsveç	41,2	47,3	52,2	47,5	51,8	50,1	49,9	49,5	49,1	48,2
İsviçre	23,9	25,5	25,8	27,7	30,0	29,4	29,1	29,2	29,6	29,7
Türkiye	16	15,4	20	22,6	32,3	32,8	31,3	32,3	24,5	23,7
İngiltere	35,2	37,6	36,1	34,5	37,1	35,4	35,6	36,3	37,1	36,6
<i>Ortalama:</i>										
OECD Toplam	29,4	32,7	33,8	34,8	36,1	35,8	35,5	35,8	35,9	-
OECD Amerika	28,8	25,0	26,8	26,7	28,0	26,1	26,2	26,9	27,3	27,4
OECD Avrupa	30,9	35,3	36,1	37,1	38,4	38,3	37,8	38,0	38,0	-
AB 15	32,2	37,6	38,2	39,0	40,6	39,7	39,1	39,7	39,8	-
Kaynak: Revenue Statistics 1965-2007 - 2008 Edition www.sgb.gov.tr										
AB 15 ülkeleri: Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, İspanya, İsveç ve İngiltere AB 19 ülkeleri: AB 15 ve Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Polonya ve Slovakya										

Yukarıdaki tablo da görüleceği üzere belirtilen zaman aralıkları göz önünde bulundurulduğunda görülmektedir ki OECD üyesi ülkelerde vergi yükü istikrarlı bir artış göstermektedir. OECD toplamında 2004 yılında 35.5 olan vergi yükü 2005 yılında 35,8 e yükselmiştir. Euro bölgesinde son yıllardaki en ciddi artış (AB 15) 2004 yılında 39,1 olan vergi yükü 2005 yılında 39,7'ye çıkması ile gerçekleşmiştir. 2006 yılında ise hafif bir hareketlilikle 39,8'e yükselmiştir. Ülkemizde ise 1975 ve 2005 yılları arası ele alındığında vergi yükü artışında ciddi bir tırmanışın olduğu görülmektedir. 2005 yılı sonrasında ise vergi gelirlerinin GSMH içerisinde payında bir düşüş sürecinin yaşanmaya başladığı görülmektedir. Son yıllarda Türkiye'nin OECD ortalamasına yakın bir vergi yükü ile karşı karşıya olduğu görülmektedir. 2004, 2005 ve 2006 yıllarında Türkiye'de vergi yükü oranları sırasıyla 31.3, 32.3 ve 24.5 iken OECD ülkelerinde ortalama olarak 35.5, 35.8 ve 35.9 civarındadır.

Tablo 3 Vergi Yükü Açısından Türkiye-OECD Genel Ortalaması ve OECD Avrupa Ortalamasının Karşılaştırılması



Kaynak: OECD ve Maliye Bakanlığı verileri kullanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo 3'te görüldüğü üzere 2000'li yıllara doğru Türkiye'deki vergi yükü oranları OECD ülkelerinden oldukça düşük bir seyir izlemekte iken 2000 yılından günümüze vergi yükünde hem istikrarlı hem de OECD üyesi ülkelere yakın bir vergi yüküne ulaşıldığı görülmektedir. Dikkatle bakıldığında 1995 yılında vergi yükümüz %22,6 civarında iken bu oran OECD üyesi ülkelerde ortalama olarak %34,8 ve OECD'ye üye Avrupa ülkelerinde %37,1'dir. Tabi ki sağlıklı bir karşılaştırmanın yapılabilmesi için ayrıca ülkeler arasındaki satın alma gücü paritesinin ve kişi başına

düşen gelir seviyesinin de bilinmesi gerekmektedir. Çünkü bireylerin vergilendirilebilecekleri kapasiteyi belirleyen en temel unsur kişi başına düşen gelir düzeyi olmaktadır. Örneğin ülkemizde 2007 yılı itibariyle kişi başına düşen gelir ortalama 9.305 dolar iken bu rakam AB-27 ortalamasında 25.855 dolar, ABD’de 45.725,30 dolar, Japonya 34.296,10 dolardır (DPT Uluslararası Ekonomik göstergeler 2008:19). Dolayısıyla ülkemiz kişi başına gelir düzeyi yaklaşık olarak 2,5 kat fazla olan AB-27 ülkeleri ve yaklaşık olarak 4,5 kat fazla olan ABD gibi gelişmiş ülkelerle benzer vergi yüklerine sahip olması durumunda gerçek vergi yükü çok daha ağır olmaktadır.

Bununla birlikte, vergi yükünün düşük yada yüksekliği hakkında bilgi verecek başka bir unsur da, “tasarruf hacmi oranı”dır. Çünkü tasarruf hacmi ve vergi yükü birbirlerine zıt iki kavramdır. Vergi yükünün arttırılması, kişilerin tasarrufa ayıracakları meblağın vergi olarak ellerinden alınmasına neden olur ki buda tasarruf hacminin aşınmasına yol açar. Vergi yükünün iç tasarruflar aşındırılarak arttırılması, büyüme hızının düşmesine, işsizliğe ve yoksulluğa sebep olmaktadır. Vergi yükünün tasarruflar aleyhine arttırılması, yatırımların azalması ve doğurduğu işsizlik nedeni ile aslında emeğin yani ücretin vergilendirilmesi anlamındadır (Akalin 2001:8). Bu doğrultuda gelişmekte olan bir ülkede alınan toplam vergi yükünün yapılan iç tasarruf haddini aşması, aşırı bir vergi yükünün varlığını gösterir. Türkiye’de vergi yükü aşağıdaki tablolardaki çalışmalardan da görebileceğimiz gibi örneğin 2005 yılında %32.3 seviyesinde iken kamu tasarruf hacmi %16.5 seviyelerindedir bu da kalkınmakta olan bir ülkede aşırı vergi yükü olduğunun bir göstergesidir.

Tablo 4: Türkiye’de vergi yükü ve Kamu Tasarrufu yüzdeleri

YILLAR	VERGİ YÜKÜ	KAMU TASARRUFU
2000	32,3	17,8
2001	35,1	19,2
2002	31,1	19,2
2003	32,8	16,6
2004	31,3	16,8
2005	32,3	16,5
2006	24,5	17,1

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Göstergeler (1987-2006), Devlet Planlama Teşkilatı, Yıllık Programlar (1999-2007).

Yine bununla birlikte; bir ülkede kamu gelirlerinin, kamu giderlerini karşılamayacak düzeyde olması ve KKBG’nin varlığı vergi yükünün düşük olduğunu göstermez. Belki de diğer göstergeler de dikkate alındığında devletin ekonomik hacminin aşırı büyüklüğüne işaret eder. Bir başka deyişle, devletin siyasi ve özellikle de ekonomik işlevlerinin tanımı çok geniş ve keyfi tutulduğu için, kabaran kamu harcamalarının finansmanına vergi yükümüz yetişmemektedir (Akalin 2001:8). Bu doğrultuda kamu harcamalarına ilaveten finansman sağlamak için vergi yükünün daha fazla arttırılması mı gerekir? Yoksa kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması veya devletin yapması gereken kamusal hizmet tanımının yenilenmesi mi gerekir?

Son olarak vergi yükü hesaplamalarında borçlarında dikkate alınması durumunda Türkiye’deki vergi yükü çok daha fazla çıkacaktır. Çünkü devletin borçlanma yoluyla elde ettiği gelirlerin faizlerinin de ileride yine mükellefler tarafından gerek yeni vergiler gerekse enflasyon vergisi yoluyla ödendiği düşünülürse bu ilavenin yapılmasının haklılığı anlaşılır. Ayrıca, vergi yükü hesaplamalarının mükellef sayısı yerine tüm ülke nüfusu dikkate alınarak yapılması da Türkiye gibi toplam nüfus içinde mükellef sayısının az olduğu ülkelerde bu oranın düşük çıkmasına yol açmaktadır. Vergi yükünün düşük olmasının nedenlerinden biri de, vergi dışı ekonominin var olmasıdır. Bu nedenle vergi dışı yani kayıtdışı ekonomi ile mücadele edilerek bu alanın daraltılması ve vergi kaçığının önlenmesi de bu konu açısından önem taşımaktadır (Bilici 1997:118-119).

Az önce ifade etmeye çalıştığımız gerekçeler doğrultusunda Türkiye’deki vergi yükünün yüzeysel olarak görüldüğünün aksine çokta düşük olmadığı görülmektedir. Bu noktadan hareketle ülkemizde asıl temel problem vergi yükünün azlığı veya fazlalığı değil bu yükün yurttaşlar arasında eşit dağılımının sağlanamamış olmasıdır. Ki, ülkemizde bu yük kimi mükellefler için gereğinden fazla kimi mükellefler için olması gerekenin altında gerçekleşmektedir. Kısaca ifade etmek gerekirse, vergi yükünün yüksek hadlerine tahammül edecek mükellefler için vergi yükü düşük iken, aşırı vergi yükünü kaldıramayacak durumdaki mükellefler örneğin ücret geliri elde edenler için oldukça yüksektir.

Vergi yükünün ücretliler açısından değerlendirilmesinde ve ücretli kesimin aşırı vergi yükü altında kaldıklarını göstermek için “vergi baskısı” kavramını kullanmak yeterli olacaktır. Buna göre; vergi baskısı, ücretlilerin gelir vergisi içindeki payının, işgücü ödemelerinin milli gelirden aldığı paya oranını gösteren katsayı olarak ifade edilir (Oyan 1999:105).

Bütçe açığının ve bu açığın sebep olduğu enflasyonun gerçek nedeninin aşırı kamu harcamalarından değil de düşük vergi gelirlerinden kaynaklandığını (Şenatalar 1990:75) savunan görüşe göre, ana hedef OECD ülkelerine göre düşük olan vergi yükümüzün arttırılması olmalıdır (Kızılot 1997:10). Oysa, günümüzde kişi başına gelirin 6000-7000 dolar arasında olduğu ülkemizde %30'lara varan vergi yükü hiçte göz ardı edilebilecek bir oran değildir. Ayrıca eğer vergi yükünde bir artış gerçekleştiğinde şirketler ekonomik krize sürükleniyor ise artık taşıyabilecekleri vergi yükünün sınırlarına ulaşmışlar demektir. Son yıllarda artık vergi yükünün OECD oranlarına yaklaşması ile birlikte asıl yapılması gereken vergi yükü dağılımının adil bir şekilde gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır. Çünkü optimal vergi yükünün aşılması sonucunda Arthur LAFFER’in ortaya koyduğu gibi vergi oranlarının artmasının vergi hasılatını düşürmesi muhtemeldir. Ayrıca dikkat etmek gerekir ki kayıtdışılığın meydana gelmesinde birey ve firmalar üzerindeki vergi yükünün aşırı olması da ciddi bir etken olabilir.

Sonuçta; devletin kamu hizmetlerini sunması amacıyla yapmış olduğu kamu harcamaları vergi yükünün hacmini belirler ki; bu da devlet yapısında optimalitenin sağlanmasında önemli bir noktadır. Kamu yetersizliğinden ziyade kamu harcamalarının

rasyonel olmaması temel olarak vergi dağılımında adaletin sağlanmasında da asıl mihenk taşıdır ve çözümü sağlanmasını da yine bu temin edecektir.

3.1.2. Vergi Esnekliği

Vergi esnekliği, vergi gelirlerinin milli gelirdeki değişmelere karşı duyarlılığını ifade eden bir kavramdır. Vergi gelirlerindeki yıllık artış, vergi yükü tablosundaki parafiskal gelirler hariç vergi gelirleri toplamındaki yıllık değişmeyi göstermektedir (Karluk 2000:130) milli gelirdeki artış kadar vergi gelirlerinde bir artış meydana gelmesi halinde vergi esnekliği oranı 1 olmaktadır. Vergi esnekliği oranı 1'in üzerine çıkarsa milli gelirdeki artıştan daha fazla vergi gelirinde bir artış gerçekleşmiş demektir.

Tablo-5: Türkiye'de Vergi Esnekliği Oranı (1999-2007)

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Vergi Gelirleri Artışı	57,5	76,8	52,3	36,8	38,7	23,2	19,2	14,9	11,2
GSYH Yıllık Artışı (Yüzde)	48,2	60,9	43,2	55,6	29,6	19,7	16,1	16,9	12,6
Toplam Vergi Gelirlerinin Esnekliği	1,19	1,26	1,21	0,66	1,31	1,18	1,2	0,9	0,9

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı 2005 ve 2008 Yıllık Ekonomik Raporları

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere 1999 yılından 2005 yılına kadar 2002 yılı hariç vergi esnekliği oranı hep 1'in üzerine çıkmıştır. Bunun anlamı; vergi gelirleri artış oranı milli gelir artış oranına göre daha yüksektir. 2006 ve 2007 yıllarında ise vergi gelirlerindeki artış milli gelirdeki artıştan daha az bir oranda gerçekleşmiştir. Görüleceği gibi Türkiye'deki vergi sistemi istediği ölçüde genel talebi kontrol altında tutabilme kapasitesine sahiptir. Yani, buradan hareketle vergilerin devlet yapısı içerisinde üstlenmiş olduğu değişik fonksiyonlar görülmektedir. Vergiler artık değişik sosyal ve ekonomik hedefleri gerçekleştirmek için araç olarak kullanılmaktadır. Devlet iktisadi gelişmelerin kontrol altına alınabilmesi ve gelir dağılımında adaletin sağlanması adına vergi ve maliye politikalarına başvurmaktadır. Halbuki, bu konuda devletin dikkatle hareket etmesi gerekmektedir. Piyasa mekanizmasının işleyişine ve bireylerin hareket serbestisine aşırı müdahale sonucunda adil bir vergi sisteminden uzaklaşmış olunabilecektir.

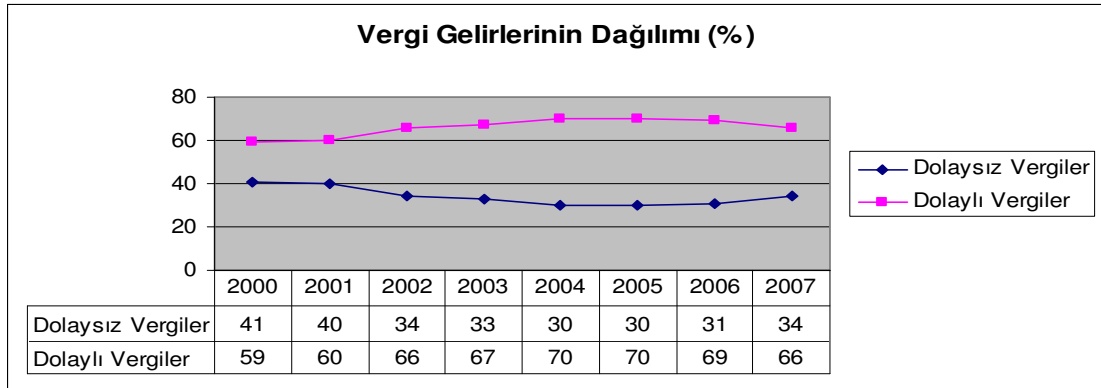
3.2 Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı Ve Vergi Adaleti

3.2.1. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı

Vasıtalı-vasıtasız vergi olarak da tanımlanan bu ayrımın çok kesin ölçütleri bulunmamakla beraber, mükellefin kişisel/öznel durumunu daha iyi gözetebilen ve ödeme gücünü dikkate alan, yansıtılmaya ise daha uzak olan vergiler dolaysız vergiler olarak tanımlanmaktadır. Mevcut vergi sistemimizden örnekler vermek gerekirse; gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi gibi vergiler dolaysız vergilerdir. Diğer taraftan harcamalar üzerine konulan yada başka bir ifade ile malların satış fiyatlarına eklenerek tüketiciye yansıtılarak tahsil edilen ve mükellefin kişisel özelliklerini pek dikkate almayan vergiler ise dolaylı vergilerdir. Katma değer vergisi, satış vergisi, gümrük vergisi gibi dolaylı vergilerdir (Oyan 1999:99).

Ödeme gücü yaklaşımına göre; dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adildir. Çünkü dolaylı vergiler gelire göre tersine artan oranlı yani mükellefin geliri arttıkça verginin yükünü azaltan, geliri azaldıkça vergi yükünü arttıran bir yapıyı sergiledikleri için adil olmayan niteliklere sahiptir (Oyan 1999:100). Dolaysız vergilerin kişinin ödeme gücüne göre ince ayarlamalar yapılabilmesi nedeniyle adil bir vergi sisteminin karakteristik özelliklerini taşıdığı kabul edilmektedir. Buna ilaveten dolaysız vergiler, gelirin yeniden dağıtılması gibi sosyal bir fonksiyonu da yerine getirdikleri için vergiler aracılığıyla gelirin yeniden dağıtılması anlayışına göre adil bir vergi niteliği taşımaktadır. Bu doğrultuda, mükelleflerden toplanan vergi yelpazesi içerisindeki dolaylı vergilerin ağırlığının artırılması adaletli bir vergi dağılımını engelleyecektir.

Tablo-6: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Ayrıştırılması



Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı 2008 Yıllık Ekonomik raporu

Türkiye’de merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payı 2000 yılında %40’a yükselmişken 2005 yılına kadar gerilemiş ve %30’lar düzeyine inmiştir. Tekrar 2006 yılında %31 olmuş ve 2007 yılında %34’e yükselmiştir. Dolaylı vergilerin ise, vergi gelirleri içerisindeki payı 2000 yılında %59 iken 2005 yılında %70’ler düzeyine tekrar çıkmıştır. Dolaylı vergilerin payı 2006 yılında %69 ve 2007 yılında %66 düzeyine inmiştir. Özetle son birkaç yıl haricinde 10 yıllık zaman sürecinde vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin etkisi ağırlıklı olarak hissedilmektedir (Tablo-7). Bu tabloya göre ülkemizde adaletsiz bir vergi dağılımı olduğu açıktır. Artık son birkaç yıl içerisindeki dolaylı vergilerin azaltılmasında toplumsal taşıma haddinin sonuna gelindiğinin etkisi görüldüğü söylenebilir.

Tahsil edilen vergilerin toplum içindeki adaletsiz gelir dağılımının ortadan kaldırılması için kullanılması gerektiğini savunan dağıtımcı adalet anlayışına göre; dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının artırılması çok daha ciddi bir gelir dağılımı adaletsizliğine yol açacaktır. Türkiye’deki vergi yapısındaki oransal dağılımın tarihsel gelişimi ile gelir dağılımı katsayılarının birlikte alınması durumunda bu görüşü savunanların kısmen haklı oldukları ama istikrarlı olarak böyle bir korelasyon serisinin olmadığı görülecektir. 1987 yılında dolaylı gelirlerin payı %50,4 iken Gini katsayısı 0,43’tür. 1994 yılında ise dolaylı vergiler %51,8 seviyesine çıkmış buna paralel olarak Gini Katsayısı da %49 düzeyine çıkmış gelir dağılımında dolaylı vergilerdeki artışa paralel olarak bir bozulma meydana gelmiştir. Ancak 2002, 2003 ve 2004 yıllarında sürekli dolaylı vergilerde bir artış olmasına rağmen Gini Katsayısı 0 seviyesine yaklaşmaya devam etmiştir. Kısaca dolaylı vergilerdeki artış ile gelir dağılımındaki bozulmanın paralellik arz ettiğini savunan bu görüşün ortaya koyduğu iddialar tam olarak istikrarlı değildir.

Tablo-7: Türkiye’ de Vergilerin Tasnifi ve Gelir Dağılımı

Yıllar	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Gini Katsayısı
1987	50,4	49,6	0,43
1994	51,8	48,2	0,49
2002	66	34	0,44
2004	70	30	0,40
2005	70	30	0,38

Kaynak: www.tuik.gov.tr/istatistik/2006, T.C. Maliye Bakanlığı 2007 yıllık ekonomik raporu verilerinden yola çıkılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Yine yukarıda yapmış olduğumuz çalışmadan hareketle Türkiye’de gelir dağılımındaki adaletsizliğin tek nedeni vergi yapısındaki niteliksel değişim değildir. Ekonominin sürekli olarak enflasyonist bir ortamda seyretmesi, nüfus artışının işsizliği tetiklemesi, devletin kamu finansman açığını kapamak için vergi gelirlerinden ziyade borçlanmayı tercih etmesi ile faiz hadlerinin tırmanması gibi nedenler de gelir dağılımının adaletsiz bir hale gelmesinde etkili olmuştur.

Diğer taraftan fayda yaklaşımına göre ise, adil bir vergi sisteminin temelinde, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri yararlarla orantılı olarak vergi ödemeleri gerçeği ifade edilmektedir. Bu açıdan dolayı vergiler daha adil bir yapıya sahip olup, adil bir vergi sistemi için dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru yönelişin olması gerekmektedir (Akalin 1993:99).

Dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere üstünlüğünün; bu tür vergilerde “verginin kişiselleştirilmesi” ve bunun sonucunda kişinin gerçek gelirinin tespiti ile ödeme gücünün ortaya çıkarılabilmesi olduğu ifade edilmektedir. Oysa dolaysız vergilerde verginin kişiselleştirilmesi neticesinde kişinin gelirine uygulanan en az geçim indirimi, muafiyet gibi uygulamalar gerçek gelirin tespitini imkansız hale getirmektedir (Davies 1963:493). Ayrıca kişinin ödeme gücünü gösteren kriterlerden (gelir, tüketim, servet) tüketime en sağlıklı sonucu verildiği bilinmektedir. Zira, bir ekonomide en eşitsiz dağılımın sırasıyla servet, gelir ve tüketim olduğu ifade edilmektedir. Yani; Gini Katsayısı cinsinden bu ölçütleri sıralarsak; $0 < G_{tüketim} < G_{gelir} < G_{servet} < 1$ bulunur (Akalin 2000:319).

Diğer taraftan dolaysız vergilerden yapısından gelen ve verginin kişiselleştirilmesini gerçekleştirmek için kişilere ve gelirlere uygulanan muafiyet ve istisna gibi uygulamalar neticesinde vergi tabanı azalmakta, birçok mükellef vergi kapsamı dışına çıkarılmaktadır. Bu da vergi gelirlerini muhafaza etmek için ya yeni vergi mükellefleri kazanmakla ya da mevcut vergilerin oranlarını arttırmakla mümkün olur ki böylelikle belli bir kesimin faydalandığı kamu hizmetlerinin maliyetini bu hizmetlerden istifade etmeyen başka bir kesimin üzerinden finanse etmeye yol açar. Nihayetinde, adil bir vergi sistemi oluşturmak gayesiyle uygulanan ve tercih edilen dolaysız vergiler, gayri-adil bir yapının doğmasına neden olur (Hafer-Trebing 1980:472).

Türk Vergi Sistemi'nde de yaygın olarak kullanılan vergi ayrıcalıkları, vergi yapısının enflasyon sonucu bozulması (vergi matrahının ve indirimlerinin aşınması) gibi nedenlere bağlı olarak dolaysız vergilerin, vergi adaletini sağlamadaki yetersizliği önemini korumaktadır (DPT VII. BYKP).

OECD üyesi ülkelerin hemen hepsinde vergi reformları son yılların en çok ilgi uyandıran konusu olmuştur. Özellikle ABD, İngiltere gibi ülkelerde kayda değer vergi reform tasarıları hazırlanmıştır. Bu reform çalışmalarının odak noktası; mevcut vergi yapısının toplum üzerinde meydana getirdiği yükün ağırlığından ziyade vergilerin ekonomik kararlar üzerindeki bozucu etkileri, adaletsizliği, gereksiz ölçüde karmaşıklığı ve büyük vergi kayıp ve kaçakları konuları olmuştur. Örneğin; ABD de 1986 yılında Reagan yönetimi tarafından gerçekleştirilen TRA86 olarak bilinen "Tax Reform Act of 1986" adlı yasanın temelinde: oran yapısının azaltılması, ekonomik girişimciliğin teşvik edilmesi, sistemin basitleştirilmesi gibi gerçekler yer almaktaydı (Karayılmazlar 2001:197-199). OECD ülkelerindeki mevcut vergilerin görünür tarzda artan oranlı olmalarına rağmen, yeniden dağılımla ilgili sonuçların oldukça sınırlı kalışı ve aynı şartlardaki kişilere farklı davranılıyor olması, sistemlerin adaletsizliği hakkındaki görüşü kuvvetlendirmiştir (Çakmak 1998:96).

Türkiye'de olduğu gibi diğer OECD üyesi ülkelerin vergi gelirleri profiline baktığımızda 1996 yılı öncesi dönemlerde dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı dolaylı gelirlere göre fazla iken 2000'li yıllardan günümüze ciddi manada dolaylı vergiler tırmanışa geçmiştir. Daha önce belirttiğimiz gibi 2005 yılında %70'ler düzeyini bulmuştur (**Tablo-8**).

Tablo 8						
Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı 2005						
	1000 Gelir ve Kurumlar	2000 Sosyal Güvenlik	3000 Ücretler	4000 Emlak	5000 Mal ve Hizmetler	6000 Diğer
Kanada	47.5	14.8	2.0	10.0	25.4	0.3
Meksika	24.1	15.7	1.2	1.6	56.7	0.7
ABD	46.5	24.7	-	11.4	17.4	-
Avustralya	59.1	-	4.5	8.7	27.8	-
Japonya	33.8	36.8	-	9.7	19.4	0.3
Kore	29.3	21.0	0.2	11.9	34.3	3.2
Yeni Zelanda	63.0	-	-	4.9	32.1	0.0
Avusturya	28.6	34.5	6.1	1.3	28.4	0.9
Belçika	38.3	30.6	-	4.7	25.3	0.1
Çek Cum.	24.1	42.9	-	1.2	31.3	0.0
Danimarka	61.0	2.2	0.4	3.7	32.2	0.0
Finlandiya	38.3	27.3	-	2.7	31.3	0.1
Fransa	23.5	37.0	2.7	7.8	25.3	3.5
Almanya	28.2	39.9	-	2.5	29.0	0.0
Yunanistan	25.5	35.2	-	4.3	34.6	-
Macaristan	23.6	31.3	2.2	2.3	39.7	0.7
İzlanda	45.4	8.0	-	6.0	40.4	0.2
İrlanda	38.4	14.8	0.7	7.9	37.8	-
İtalya	31.5	30.8	-	5.0	26.4	5.9
Hollanda	27.7	33.9	-	5.3	31.7	0.5
Norveç	49.1	20.4	-	2.6	27.9	-
Slovak Cum.	18.0	40.4	-	1.6	39.7	-
İspanya	29.4	33.7	-	8.4	28.0	0.4
İsveç	39.1	26.7	4.7	3.0	26.1	0.1
İsviçre	44.5	23.9	-	8.0	23.6	-
Türkiye	21.8	22.4	-	3.3	49.3	3.1
İngiltere	38.5	18.8	-	12.0	30.3	-
OECD Toplam	35.2	25.6	0.8	5.6	31.9	0.7
OECD Amerika Kıtası	39.4	18.4	1.1	7.7	33.2	0.3
OECD Pasifik Bölgesi	46.3	14.4	1.2	8.8	28.4	0.9
OECD Avrupa	32.7	28.5	0.8	4.7	32.3	0.7
AB 19	31.1	30.5	0.9	4.7	31.7	0.7
AB 15	33.8	28.4	1.0	5.3	30.3	0.8
KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2007						
www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_7.xls.htm						

OECD ülkelerinde, dolaylı vergiler alanında yapılan reformlar genellikle, geniş tabanlı tüketim vergileri ile vergi tabanının genişletilmesi, çarpıklıkların azaltılması ve vergi tarifelerinin düzeltilmesi şeklinde ortaya çıkmıştır (Çakmak 1998:97). Özellikle de dolaylı vergilerin şekillendirilmesinde belli bazı ürünlerin (akaryakıt, alkollü içecekler ve tütün gibi) farklı oranda vergilendirilmesi gerekir fikrinin benimsenmesine rağmen dolaylı vergilerin, geniş bir tüketim tabanına dayandırılan şekli (KDV gibi) tercih edilmiştir (Çakmak 1998:98). Bu doğrultuda; alkollü içecekler, tütün ve akaryakıt gibi özel mal ve hizmetlerden elde edilen vergi gelirlerinin GSMH içerisindeki payı azalma göstermektedir.

(http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_30.xls.htm). Örneğin OECD ortalamasında tütün, alkollü içecekler, akaryakıt gibi özel mal ve hizmetlerden alınan vergi gelirlerinin, GSMH'a oranı 1995 yılında % 4,3 iken bu oran 2006 yılında 3,7'ye düşmüştür. Oysa bu oran ülkemizde; 1995'te % 1 seviyesinde iken 2006'da %6 seviyesine ulaşmıştır (Tablo 9).

Tablo 9										
Belirli Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin (5120) GSYİH İçindeki Payı										
	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006
Kanada	4,3	4,1	4,3	4,0	4,2	3,7	3,5	3,0	3,0	2,9
Meksika				5,6	8,2	5,9	6,0	6,2	7,3	7,2
A.B.D.	3,7	3,2	2,6	2,2	2,1	1,9	2,1	1,9	1,8	1,7
Avustralya	4,8	4,4	4,9	6,0	5,9	4,4	4,2	4,4	3,7	3,6
Japonya	4,6	4,1	3,1	3,6	3,3	2,2	2,2	2,1	2,1	2,1
Kore			7,1	6,8	6,1	4,9	4,3	4,6	4,1	4,0
Yeni zellanda	4,4	4,5	3,9	3,4	3,6	3,4	3,1	2,5	2,3	2,3
Avusturya	6,1	6,1	5,1	3,9	4,1	3,6	3,2	3,3	3,3	3,2
Belçika	4,0	4,5	3,9	3,7	3,6	3,6	3,7	3,2	3,3	3,3
Danimarka	8,7	6,9	5,8	5,8	6,0	5,1	5,6	5,5	5,4	5,2
Finlandiya	7,1	6,2	5,8	6,3	6,0	5,6	5,5	5,1	4,7	4,5
Fransa	4,9	4,0	3,2	3,4	3,7	3,7	3,8	3,6	3,3	3,2

Almanya	4,6	4,1	3,7	3,4	3,2	3,2	3,5	3,3	3,5	3,3
Yunanistan	6,0	5,5	4,6	5,4	5,3	4,1	4,7	3,4	2,9	2,8
İrlanda	10,8	10,3	8,5	8,8	7,6	6,6	5,7	4,4	3,4	3,2
İtalya	6,2	6,0	3,5	2,9	3,1	4,0	4,5	4,1	3,8	3,8
Lüksemburg	3,1	2,0	2,6	3,3	4,4	3,7	4,5	4,9	4,7	4,2
Hollanda	4,8	4,1	3,3	3,1	3,1	3,2	3,7	3,5	3,6	3,5
Norveç	5,5	6,2	6,3	6,8	7,7	6,3	6,3	4,1	3,4	3,3
Polonya							6,3	4,4	4,4	4,2
Portekiz	7,0	6,7	5,7	6,6	7,5	6,6	5,6	4,6	5,0	5,1
İspanya	2,7	2,5	1,6	2,4	3,5	3,4	3,3	3,3	3,0	2,9
İsveç	6,7	6,2	4,4	4,3	5,5	4,8	3,7	3,6	3,4	3,2
İsviçre	3,7	3,7	2,8	2,7	2,4	2,1	2,3	2,4	2,3	2,2
Türkiye	5,6	4,5	4,9	3,4	1,4	1,1	1,0	4,0	6,2	6,0
OECD Toplam	5,8	5,3	4,7	4,7	4,8	4,1	4,3	3,9	3,8	3,7
OECD Amerika Kıtası	4,0	3,6	3,5	3,9	4,9	3,8	3,9	3,7	4,0	3,9
OECD Pasifik Bölgesi	4,6	4,3	4,8	5,0	4,7	3,7	3,4	3,4	3,1	3,0
OECD Avrupa	6,2	5,6	4,8	4,7	4,8	4,2	4,5	4,0	3,9	3,8
AB 19	6,0	5,5	4,5	4,5	4,8	4,4	4,8	4,1	3,8	3,7
AB 15	6,0	5,5	4,5	4,5	4,8	4,4	4,4	4,0	3,8	3,7
KAYNAK: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES,PARIS,2008 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_30.xls.htm										

Ayrıca ifade etmek gerekir ki gelişmişlik düzeyi yüksek OECD üyesi ülkelere (ABD, Japonya, İngiltere, Almanya, Kanada, Fransa, İsveç ve İtalya gibi) baktığımızda dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının diğer ülkelere göre daha yüksek olduğu görülmektedir (Tablo 9).

Bunun temel nedeni, bu ülkelerde yüksek oranlarda olan ve dolaysız vergi kategorisinde ele alınan sosyal güvenlik vergisinin varlığıdır. Zira bu ülkelerin sosyal

güvenlik vergileri, OECD ortalamasına (%25,6) eşit yada üstünde gerçekleşmiş olup, sadece Kanada da bu oran (%14,8), OECD ortalamasının çok altında gerçekleşmiştir. Bu da, bu ülke nüfusunun çoğunluğunun gençlerden oluşmasından kaynaklanmaktadır (Emes-Walker 2001:86).

Ayrıca gelişmiş ekonomilerde sektörel gelir kaynakları çoğalmakta; bu durumda, doğal olarak vergi tabanını genişletmekte ve çeşitli vergi tiplerinin uygulanabilmesine imkan sağlamaktadır. Bu arada, ülkenin gelişmesi ile vergi idaresi de güçlenmekte, vergi toplama, kanun uygulama, denetleme kapasitesi artmakta ve bunlarda vergi kaçakçılığını olumsuz etkilemektedir(Çakmak 1998:127). Böylece, gelişmekte olan ekonomilerde tahsil, denetleme ve kontrol imkanı, dolaysız vergilere göre daha kolay olan dolaylı vergiler tercih konusu olmaktadır.

3.3. VERGİ ADALETİ VE VERGİ TARİFELERİ

Adil bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için üzerinde durulması gereken hususlardan biri de vergi oran yapısıdır. Vergilemede oranların nasıl olması gerektiği, gerek vergi tarifesi bakımından gerekse sosyo-ekonomik açıdan günümüze kadar süregelen ve etkileri bakımından giderek önem kazanan bir konudur (Kızılot 1997:75).

Bilindiği üzere, uygulanmakta olan vergi tarifesinin temel ve sayısal ögesidir. Vergi oranı, bireylerin ve kurumların ödemeleri gereken vergi borçlarını hesaplayabilmek için vergi matrahlarına uygulanan oran olarak tanımlanmaktadır. Vergi matrahına uygulanma şekline göre; vergi oranları, “düz oranlı”, “artan oranlı” ve “azalan oranlı” vergiler şeklinde kategorize edilmektedir.

Uygulama da vergi tarifelerini oluşturan temel etkenler, politik, ekonomik, sosyal ve mali tercihlerdir. Vergi sistemlerinden beklenen hem ekonomik kalkınmayı destekleyecek, hem de sosyal dengesizlikleri giderecek önlemleri gerçekleştirmesidir (Hill 1988:8).

3.3.1. Sabit miktarlı (Ric'i) Vergiler

Bu tür vergiler de verginin matrahı önemli değildir. Önceden saptanan bir nominal bir vergi miktarı vardır ve matrah ne olursa olsun bu nominal vergi miktarı değişmemektedir. Bu durumda verginin miktarı sabit olduğu için vergiye uygulanan vergi oransal olarak azalmaktadır. Bu ters orantılılığa verginin ric'iliği adı

verilmektedir. Kısaca bir tür tersine artan oranlılık durumu söz konusu olmaktadır. İncelendiğinde dolaylı vergilerin anti-sosyal karakterli olmasının temelinde bu ric'i olmalarının etkisi görülmektedir.

Vergi miktarı	Gelir	Vergi Oranı
100	1.000	%10
100	10.000	%1
100	100.000	%0.1
100	1.000.000	%0.01

(Sabit Miktarlı Vergi)

Sabit miktarlı vergilerde vergi oranı, gelirin arttığı oranda küçülür. Bu durum yukarıdaki tablo da görülmektedir.

3.3.2. Düz Oranlı (Nispi) Vergiler

Düz oranlı vergilerde tüm vergi mükelleflerinin ödeyeceği verginin sabit belirli bir oran dahilinde geliriyle orantılı olarak artması şeklinde uygulanmaktadır. Bu durumda vergi oranı sabittir fakat matrahtaki artma ile paralel olarak ödenen vergi de artmaktadır. Vergi matrahındaki değişmeye karşılık vergi oranı değişmemektedir.

Bunu tablo şeklinde aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz.

Gelir	Vergi Oranı	Vergi miktarı
1.000	%10	100
10.000	%10	1.000
100.000	%10	10.000
1.000.000	%10	100.000

(Düz Oranlı Vergi)

Vergilemede adalet, geleneksel olarak zenginlerin daha fazla vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bunun da yolu, artan oranlı bir vergi sistemine sahip olunmasıdır. Oysaki, düz oranlı vergileme ile de bu amaç gerçekleştirilebilmektedir. Eğer mükellef A, mükellef B'ye göre sayıyla 10 kat fazla gelir elde ediyorsa, ödeyeceği vergi de (düz oranlı bir vergileme) 10 kat fazla olacaktır. Bir çok Amerikalının vergilemede adalet prensibinden anladığı budur (Minarik 1985:36). Aslında bu tez çok eski zamanlardan beri yerli ve yabancı bir çok düşünür tarafından savunulmuştur ki Mehmet Cavit Bey'e göre vergilerde keyfiliği önlemek için tek çıkar yol olarak görülen düz oranlı vergileme, vergilemede en adil yöntemdir (1329:177).

3.3.3. Artan Oranlı (Müterakki) Vergiler

Artan oranlı vergiler, matrahın büyümesi ile birlikte oranı da yükselen vergilerdir. Ancak bu tür vergilerde oran bazen matrahın büyümesinin dışındaki başka etkenler dolayısıyla da değişebilir. Örneğin veraset intikal vergisinde, vergi matrahının yanı sıra, mirasçılarının varise olan yakınlık derecesi de oranı etkilemektedir. Artan oranlı vergilerin esası, değişen matrahın belli bir noktasına kadar vergi oranının da artmasıdır. Burada matrahın belli bir noktasına kadar ifadesinin kullanılmasının sebebi, bir verginin matrahın tamamını vergi haline dönüştürecek noktaya kadar artan oranlı olamayacağını belirtmek içindir. Aksi halde, yani verginin oranının matrahın tamamının %100'üne ulaşması halinde, bu bir vergi değil el koymadır (Hills 1988:18).

Artan oranlılık devletin elindeki vergileme yetkisinin keyfi olarak kullanılmasına açık bir vergileme türü olmasından dolayı bireylerin gelirleri üzerindeki şahsi edimleri kısıtlanmakta buna ilaveten istisna ve muafiyetlere yol açtığından ayrıca adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır.

3.4. VERGİ ADALETİ VE VERGİNİN TARH YÖNTEMLERİ

Vergileme tekniği açısından tarh, mükellefin ödemesi gereken vergi miktarının hesaplanması, hazine adına bir vergi alacağının belirlenmesi için yapılan idari bir işlemdir. Vergi tarhının yapılabilmesi için her şeyden önce vergi matrahının belirlenmesi, belirlenen bu matraha ilgili kanunlarda yer alan oranların uygulanması gerekir. Vergi tarhı, mükellefiyetin belirlenmesinden, verginin tahakkuku aşamasına kadar yapılan çeşitli aşamaları ilgilendiren bir zaman olup, vergilendirmenin ilk aşamasıdır (Tekir 1993:116).

Vergi adaletinin sağlanması üzerinde tarh yöntem ve teknikleri doğrudan veya dolaylı etkiler meydana getirmektedir. Bu doğrultuda vergi adaletinin sağlanması için bu yöntem ve tekniklerin uygulanmasına da dikkat edilmelidir. Tarhiyat yöntemleri üzerinde bir literatür taraması yaptığımızda yaygın olarak kullanılan üç yöntemin var olduğunu görmekteyiz. Bu yöntemler: Beyana dayalı tarhiyat yöntemi, kaynakta kesinti usulüyle (stopaj) tarhiyat yöntemi ve götürü usulüyle tarhiyat yöntemi.,

3.4.1. Beyan Yöntemi

Vergiye tabi mal, kazanç ve gelir miktarının bizzat mükellef tarafından tespit edilerek yazı ile beyan edilmesine “beyan usulü” denilmektedir (Tekir 1993:118). Bu usulde inisiyatif mükellefe bırakılmış olup, verginin tarh edilmesinde esas teşkil edecek tüm gerekli bilgiler mükellef tarafından vergi idaresine bildirilmektedir. Mükellef tarafından vergi idaresine verilen bilgiler vergi idaresi tarafından değerlendirilerek vergi borcu hesaplanmaktadır.

Vergilendirilmesi gereken ekonomik unsurların en sağlıklı biçimde mükellefin kendisi tarafından bilinebileceği ve bu nedenle onun vereceği bilgilerin vergilendirmede esas alınması ilkesine dayanan beyan yöntemi, verginin kişiselleştirilmesine en yatkın olan uygulama biçimidir. Bundan dolayı vergi adaleti açısından beyan yöntemi yararlı bir yapıya sahiptir. Ancak bu olumlu sonuca ulaşılması, mükellefin bildirimlerinde samimi oldukları varsayımının geçerliliğine bağlıdır (Akdoğan 1980:34). Gürdal’a (1994:38) göre; bu samimiyet ölçüsünden uzaklaşıldığı zaman; ideal bir vergi sisteminin yöntemi olduğu belirtilen ve vergi adaleti açısından en uygun vergi tarh yöntemi olduğu ifade edilen beyan yöntemine göre, eğer bir kısım mükellefin gelirleri olduğu gibi beyan edilirken buna karşılık diğer bir kısım mükellef vergi ahlakı ve zihniyeti ile vergi denetiminin gelişmemiş olmasının doğal bir sonucu olarak gelirlerini düşük beyan ederlerse, beyan yöntemi yolu ile vergi adaletsizliği gerçekleştiriliyor demektir.

3.4.2. Kaynakta Vergileme (Stopaj) Usulü

Bu usulde vergi, vergi idaresi tarafından değil vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanda başkalarınca hesaplanıp kaynağında kesilerek tahsil edilir. Yani, vergi doğduğu anda ve gelirin elde edilmesinden önce kaynakta kesilmekte ve vergi idaresine yatırılmaktadır (Tekir 1993:127). Kaynakta vergileme yöntemi, bir taraftan yönetim ile karşı karşıya kalan mükellef sayısının ve yönetimin tahsil giderlerini azalttığından diğer taraftan vergi kaybına yol açılmadan büyük tutarlarda vergi tahsiline izin verdiği için vergi yönetimini kolaylaştırıcı niteliktedir (Akdoğan 1980:118).

Oysa bu tür bir uygulama özellikle enflasyonist ortamlarda, gelirini gelecek yıl beyan eden ve üç taksit halinde ödeyen mükellef aleyhine bir durumun ortaya çıkmasına neden olur. Böyle bir durumda vergi adaletinin olumsuz etkilenmesine

sebebiyet vermektedir. Bununla birlikte, enflasyon ortamında verginin tahakkuk ile tahsilat aşamaları arasında meydana gelen gecikme, ülkede reel vergi hasılatında düşmelere yol açmaktadır. Vergi hasılatındaki azalma şu formülle hesaplanmaktadır.

$$R=1/(1+P)^n$$

R=Verginin Reel Değerini

P=Aylık enflasyon Oranını

N=Ay OLARAK Gecikme Süresini

gösterir.

Tahsil ve tahakkuk süresi arasındaki gecikme ne kadar uzun ve enflasyon oranı ise ne kadar yüksekse, toplanacak verginin reel değeri o kadar küçülür. Böyle bir durumda devlet, gerekli vergi gelirlerini sağlamak için daha fazla vergi salarak vergi adaletini zedelemektedir (Çelen-Işık 2000:125).

Nihayet, stopaj yöntemi günümüzde siyasal iktidarlar tarafından uygulanan en yaygın tarh yöntemlerinden biri olup kapsamı sürekli gelişmektedir. Vergi kayıp ve kaçığının önleminde etkili olan ve vergi tahsilini kolaylaştıran bu yöntemin tüm vergilerde uygulanamaması adaletsizliklere yol açmaktadır.

3.4.3. Götürü Yöntem

Götürü vergilendirme usulünün temelini vergi matrahının idare tarafından tespit edilmesi oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle, genel ve objektif bir biçimde vergi idaresinin vergi tutar veya matrahlarını tespit etmesi ve bu matrahları belirlerken mükellefle ilgili belli kıstasları göz önünde bulundurarak ödenmesi gereken vergiyi saptamasıdır.

Götürü vergileme, mükellefin vergi ödeme güçlerini bireysel anlamda dikkate almaması ve ödediği vergi miktarının vermesi gereken gerçek vergi miktarından genellikle az veya bazen de fazla olması sonucu vergi adaletsizliğine yol açan bu olumsuz tarafına karşın devleti ve mükellefi uzun işlemlerden kurtarması gibi olumlu yönleri de mevcuttur. Bununla birlikte modern vergicilik anlayışında götürü usulün uygulama alanının daraltılması hatta kaldırılması yönünde bir eğilim hakimdir (Akdoğan 1980:37).

3.5.VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEN YAPISAL FAKTÖRLER

Vergi adaleti kavramı içinde geliştiği toplumun ekonomik, kültürel, mali ve sosyal yapısından etkilenmektedir. Bu diyalektiki etkileşimler sonucu farklı anlamlar kazanmaktadır. Bu nedenden dolayı bu bölümde bu siyasi, ekonomik ve mali çevresel faktörler üzerinde duracağız.

3.5.1.Siyasal Yapı

Ülkelerin içerisinde bulunduğu siyasal yapı uygulanacak vergi sistemini ciddi mana da etkilemektedir. Ülkenin içerisinde bulunduğu siyasi konjonktür, devlet sistemi, ülkenin siyasal yapısının demokratik yada teokratik olması, yasama ve yürütme icraatları, politik etiğin gelişmişliği, halkın seçimlere ve politik faaliyetlere bakış açısı vergi adaletinin oluşmasında son derece belirleyici bir role sahiptir. Buna ilaveten, siyasal erk, politik tavrına göre vergi adaletini birincil derecede ele alabileceği gibi ikinci plana da itebilmektedir.

Totaliter rejimlerde, erkin şahısta odaklanması sonucunda vergi adaleti konusundaki öncelik tamamen ona aittir. Buna göre, kendi anlayışına göre, vergi sistemini oluşturur ve uygular. Halkın talep ve istekleri daima ikinci plandadır ve pek nazarı dikkate alınmaz. Aynı zamanda bir grup olarak görülen toplumun vergi sisteminin tesisi esnasında herhangi bir dahli yoktur. Buna rağmen, böyle sistemlerde halk, “ayaklanmalar” ve “isyanlarla” varlık göstermektedir. Daha önceki bölümlerde belirttiğimiz gibi tarihin bir çok döneminde bu tür olaylar gerçekleşmiş ve yeni siyasal yapıların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Diğer taraftan, demokratik parlamenter rejimlerde ise, adil bir vergi sisteminin oluşmasında az veya çok halkın etkisi olabilmektedir. Çünkü böyle sistemlerde siyasal gücü elinde bulunduran gruplar, varlığını devam ettirebilmeleri için halkın düşüncelerini ve isteklerini de dikkate almak zorundadırlar. Vergilerin ödeyicisi durumundaki kitleler, gösterecekleri tepkiler ve temsilcileri üzerindeki oy baskısı yolu ile, kendileri açısından daha adaletli sayılabilecek bir vergi yapısının oluşmasına az veya çok katkıda bulunabilmektedirler (Akdoğan 1980:7). Bazı durumlarda siyasi güç, varlığını sürdürebilmek için, geniş hak kitlelerinin faydalarını maksimize etmek yerine, bu geniş halk kitlelerine hakim olan azınlık grubun faydasını maksimize etmeye

çalışmaktadır. Böyle durumlarda ise, adil bir vergi sistemi ile azınlık grubun çıkarları, geniş halk kitlelerinin önünde yer almakta ve azınlık grubun istekleri doğrultusunda, daha adil bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmaktadır (Wittmann 1993:52).

Hayek (1978:318-319) ise demokratik parlamenter sistemlerde, siyasi gücün vergilendirme yetkisini kullanarak, vergi adaletini zedelediğini ifade etmektedir. Ona göre siyasi güç, kendi varlığını sürdürebilmek için, kendi seçmen grubunun faydasını maksimize etmek zorundadır. Bu da daha fazla kamu kaynaklarının, kendi seçmen grubuna sunumuna neden olacak ve bu kamu kaynaklarının temini için gereken gelirin (vergiler) ise toplumun diğer kesimlerinden tedarik edilmesine sebep olacaktır. Yani, toplumdaki belli bir grubun kamu hizmetlerinden faydalanma olanakları artarken, başka bir grubun vergi yüklerinin artması gerçekleşecektir. Bu nedenle Hayek, adil bir vergi sisteminin oluşmasında, halkın etkisinin olmasından öte, toplanan bu vergilerin devlet tarafından kullanımının niteliğinin vergi adaletini etkileyeceğini belirtmiştir.

3.5.2. Ekonomik Yapı

Ülkelerin içinde buldukları ekonomik koşullar ve izlenen iktisat politikaları vergi adaleti üzerinde etkili olmaktadır. Gelişmiş ülkelerin ekonomik yapıları ve politikaları etkisiyle vergi adaletinin gerçekleşmesi daha kolay olduğu halde, gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapı ve politikalarının vergi adaletinin sağlanmasına olan katkısı oldukça zordur (Akdeniz 1969:58).

İktisadi yapı, verginin temel işlevinin "etkinlik" mi yoksa "eşitlik" mi olmasını saptayan bir durum tercih etmelidir (Hill 1988 :8). Bu doğrultuda vergilemede adaleti, gelir dağılımının düzeltilmesi şeklinde yorumlanan görüşe göre, gelişmiş ekonomilerde vergi adaletinin gerçekleşmesi, gelişmemiş ekonomilere göre daha kolaydır. Çünkü, "gelişme için vergileme" nin klasik yaklaşımında, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliğin düzeltilmemesi savunulur. Buna göre, kalkınma için ihtiyaç duyulan sermayeyi sağlamak için tasarrufların vergilendirilmemesi ya da yüksek vergi oranlarına maruz bırakılmaması gerekir ki bu da gelir ve servet eşitsizliğinin düzeltilmesine engel olur (Herber 1981:52). Ayrıca gelişmemiş ülkelerde küçük işletmelerin gelişmiş ülkelere oranla fazla olması ve bu işletmelerin vergi denetiminin zor olması gelişmemiş ülkelerdeki vergi kaçakçılığının artmasına neden olur ki bu da vergi adaletini olumsuz etkiler (Akalm 1993:17).

Diğer taraftan, müdahaleci devlet anlayışının ekonomik faktörleri etkileme ve yönlendirme gayesi neticesinde çeşitli kişi ve gruplara vergi indirimi, muafiyeti ve istisnası tanınması, bu olanaklardan yararlananların, toplumun diğer kesimi tarafından finanse edilmesine neden olur ki bu da vergide adaleti büyük ölçüde zedeler (Minarik 1985:31-32). Ayrıca gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerine ihtiyacı, gelişmiş ülkelere göre çok daha fazladır. Bu ülkelerde devlet vergi hasılatının artmasına çalışacaktır. Ki, böylece devlete daha fazla kaynak transferi sağlayan vergi sisteminin daha adil olacağını topluma sürekli olarak benimsetmeye çalışacaktır.

Bunlara ilaveten, gelişmemiş ülkelerin temel sorunu olan "enflasyon" da vergi adaletini iki şekilde olumsuz etkilemektedir. Bunlardan biri, enflasyon nedeni ile vergisini bir yıl sonra ödeyen mükellefin, vergisini stopaj yöntemiyle ödeyen mükellefe göre daha avantajlı duruma gelmesi nedeniyle oluşan gayri-adil bir vergi yapısı iken diğer etken ise, enflasyon dönemlerinde nominal gelirlerin artmasına rağmen reel gelirlerin değişmemesi mükelleflerin artan oranlılık nedeniyle yüksek oranlı bir vergilemeye maruz kalmaları ile oluşan gayri-adil bir vergi yapısıdır (Hayek 1978:318).

3.5.3. Sosyal Yapı

Vergi adaleti ile sosyal yapı arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Toplumun kabul ettiği yada istediği bir gelir bölüşümü ile ilgili düzenlemeler vergi adaletinin de temelini oluşturur. "Buna göre en adil vergi sistemi, toplumda var olan düşünce birliğine göre en adaletli olarak kabul edilen reel gelir bölüşümünün ölçülerine uygun olanıdır" (Akdoğan 1980:7). Eğer toplumsal etik, piyasa mekanizması içerisinde tüm yurttaşların yaptığı katkı ve emeğine karşılık adil bir gelir dağılımının söz konusu olmadığını ve bu gelir dağılımının adil paylaşımının sağlanmasını istiyorsa, buna uygun bir vergi sistemi tesis etmek zorundadır. Bu vergi sistemi de piyasa da oluşan vergi dağılımını yatay ve dikey olarak düzenlediği ölçüde adil olacaktır.

Bunun dışında, toplumsal sosyal ahlak, piyasada oluşan gelir dağılımını adil kabul edip, devletin müdahalesi ile bu adil olarak kabul edilen gelir bölüşümünün bozulduğunu benimseyen bir görüşe hakim ise, vergileme ile gelir dağılımının yeniden düzenlenmesini pek de adil kabul etmemektedir. Ayrıca böyle bir müdahale ile birey özgürlüklerinin kısıtlandığı fikrini kabullenmektedir (Hills 1988:10).

Toplumdaki vergi bilincinin oluşması da vergi adaletini etkileyen bir unsurdur. Eğer halk, vergisinin kendisine sunulan kamu hizmetlerinin temel finansman aracı

olduğunu bilir ve vergi geliri olmadan bu hizmetlerin yerine getirilemeyeceğini fark ederse, adil bir vergi yapısının oluşmasına katkıda bulunur. Böyle durumlarda adil vergileme, vergi kaçakçılığının ya da vergiden kaçınmasının azaldığı oranda gerçekleşecektir (Shultz 1977:47-48).

Diğer taraftan, sosyal yapı içerisinde vergi adaleti ile ilgili düşüncelerin karar organlarına yansıtılmasını sağlayacak sosyal gelişmişlik düzeyinin de bulunması vergi adaletinin gerçekleşmesinde etkili olmuştur (Akdoğan 1980:8). Çünkü, olması gereken, toplumda var olan yaygın anlayışa göre bir vergi sistemi uygulamak önemli değil, asıl önemli olan bunun siyasal organlara yansıtılması sürecinin iyi organize edilmesi gerekmektedir.

3.5.4.Mali Yapı

Mevcut olan ekonomik, siyasal ve sosyal koşulların vergi adaleti üzerindeki olumlu yada olumsuz yöndeki etkileri yanında, ülkenin içinde bulunduğu mali yapının da vergi adaleti üzerinde etkisi olmaktadır. Ekonomideki kamu kesiminin büyüklüğü, devletin ekonomiye müdahalesinin boyutları, kamu harcamalarının rasyonelliği ve toplumun gelir düzeyinin düşüklüğü vergi adaletini belirgin ölçüde etkileyen mali yapının unsurlarıdır (Gürdal 1994:43).

Vergi, öncelikli olarak devletin faaliyetlerini sürdürebilmesi için en önemli gelir kaynaklarından biridir. Devletin değişik enstrümanlar kullanarak ekonomiye müdahale etmesi ve faaliyet alanının genişlemesi sonucunda vergi gelirlerinde bir artışa ihtiyaç duyacaktır. İşte bu devletin ihtiyaç duyduğu vergilerin sağlanması için yeni vergisel düzenlemelerin yapılması hem vergi yükünün adil dağılımını bozacak hem de doğru bir vergi yükü tahlilini güçleştirecektir. Sonuç olarak, bu da vergi adaleti üzerinde olumsuz etkilere yol açacaktır.

Bununla birlikte, kamu kesiminin sınırları artmasa bile rasyonel bir kamu harcama politikasının izlenmemesi ve bu harcamalarda israfın büyük boyutlara ulaşması, adaletli bir vergi sisteminin sağladığı gelirlerin yetersiz kalmasına neden olabilecek ve yeni gelir gereksinimi vergi adaletini zedeleyebilecektir. Ayrıca kişi başına düşen gelir düzeyinin düşük olması da, kamu faaliyetlerinin finansmanı için gereken gelirin adil bir vergi uygulaması ile sağlanamamasına yol açacaktır (Akdeniz 1969:52).

Uygulanan vergi sistemi ile, vergi kaçakçılığının ya da vergiden kaçırmanın boyutları artmış, kısacası "kayıtdışı ekonomi" nin hacmi genişlemiş ise o topluma vergi veren mükellef, vergi ödemeyen bireyleri de finanse etmeye başlamış olacaktır. Böyle bir durumda birey, çok fazla vergi ödediği kanısında olursa gerek kanuni gerekse kanunsuz yollardan vergi ödememeye çalışacak ve vergi kaçıracaktır. Bu da, adaletsiz bir vergi yapısının toplumda gelişmesine katkıda bulunacaktır (Özsoylu 1995:67).

Bu açıdan bakıldığında;

- Ülkelerin içinde buldukları yüksek enflasyon olgusu,
- Fert başına düşen milli gelirin yetersizliği ve gelir dağılımının bozukluğu,
- Bölgelerarası gelişmişlik düzeyi farklılığı,
- Genelde eğitim düzeyinin yetersiz olması,
- Hızlı kentleşme ve göç olgusu ,
- Ortalama işletme ölçeğinin küçük olması ve çok farklılık göstermesi,

- Toplanan vergilerin nerelere harcandığı konusunda toplumda farklı görüşlerin olması, adil ve düzenli bir vergi sisteminin oluşmasını ve gelişmesini engelleyen etkenler olarak ortaya çıkmaktadır (Aktan 1998:13).

Bunlara ek olarak, adaletli ve düzenli bir vergi sisteminin yerleşmesinde ülkenin ekonomik ve sosyo-kültürel gelişmişlik düzeyi belirleyici bir rol oynamaktadır.

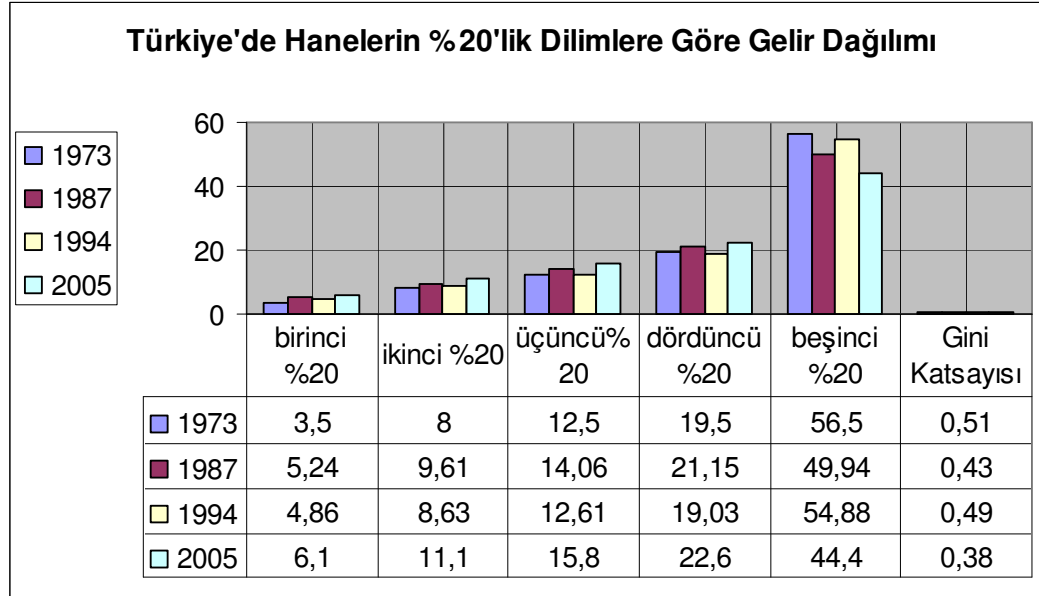
4.GELİR DAĞILIMI VE VERGİLEME İLİŞKİSİ

Bu bölümde, gelir dağılımı üzerinde durularak bu dağılımın üzerinde devletin vergilendirme yetkisinin ne kadar etkili olduğu üzerinde durulacaktır. Ülkemiz ile çok değişik alanlarda koordinasyon içerisinde bulunduğumuz OECD Üyesi ülkeler de vergilendirme yetkisi ile ilgili ne gibi düzenlemelerin söz konusu olduğu ve gelir dağılımı oranlarının ne düzeyde olduğu konularına temas edeceğiz. Böyle bir çalışmada tabi ki öncelikli olarak vergilendirme ve gelir dağılımı ilişkisi müstemilatıyla ele alınacak, gelir dağılımı mevzuu ile ilgili diğer konulara kısaca temas edilecektir.

4.1.GELİR DAĞILIMININ TANIMI VE FARKLI GELİR DAĞILIMI KAVRAMLARI

Gelir dağılımı, bir ülkede belli bir dönemler içinde yaratılan milli hasılanın, bu hasılanın elde edilmesine katkıda bulunanlar arasında paylaştırılmasıdır. Gelir dağılımı kavramı literatürde, "sektörel", "bölgesel", "fonksiyonel" ve "kişisel" olmak üzere dört farklı şekilde yer almaktadır. Üretim sektörlerinin milli gelirden ne oranda pay aldığını bulmak için sektörel gelir dağılımı kullanılır. Bir ülkenin çeşitli bölgeler arasındaki kişi başına isabet eden gelir farklılıklarını bulmaya yarayan gelir dağılımı türü bölgesel gelir dağılımıdır. Fonksiyonel gelir dağılımında ise, üretim faktörlerinin fonksiyonlarına göre milli gelirden aldıkları payları, yani üretim sürecine katkıları açıklanmış olur. Gelirin fertler ve aileler arasındaki dağılımına da kişisel gelir dağılımı denilmektedir (Ensari 1997:6).

Gelir dağılımı politikalarıyla gerçekleştirilmek istenen genel amaç, toplumdaki düşük gelirli grupların belirlenmesi ile ülke genelindeki düşük gelirli grupların gelirlerinin daha iyi hale getirilmesi için sürdürülecek ekonomik yöntemlerin belirlenmesine yön vermektir. Böylece düşük gelirli grupların gelirlerini arttırmak ve sosyal gruplar arasında denge sağlayarak ekonomik gelişmeyi hızlandırmak, ülkenin iktisadi kalkınmasında uygulanacak stratejileri de yönlendirecektir (Eriş 1995:198). Oysa gelir dağılımı ile kalkınma arasında ters yönde bir ilişkinin varlığı Kuznets tarafından yapılan ve beş ülke verilerini kullanarak yapmış olduğu çalışmada kanıtlanmıştır. Buna göre, gelir dağılımı ile ekonomik kalkınma büyüme arasında bir ilişki olduğu tartışma götürmez. Ama bu ilişki bir çok insanın ifade ettiği gibi doğru orantılı değil aksine ters orantılıdır. Gelir düzeyi arttıkça eşitsizlik önce artmakta sonra ise azalmaktadır. Bu ilişki "ters U savı" olarak bilinmekte ve gelir düzeyi ile dağılımın gösteren eğri "Kuznets eğrisi" olarak adlandırılmaktadır. Kuznets bu ilişkiyi tarımdan tarım-dışı sektörlerle olan istihdam akışı ile izah etmeye çalışmaktadır. Tarım-dışı sektördeki verimlilik tarıma göre daha yüksektir. Göç nedeniyle üretim artacak ve gelir dağılımı bozulacaktır. Gelir artışı daha sonra dağılımın iyileşmesini de beraberinde getirecektir (Özmucur 1995:145).

Tablo 10: Türkiye’de Hanelerin %20’lik Dilimlere Göre Gelir Dağılımı

Kaynak: TÜİK verileri kullanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıda TÜİK vergilerinden hazırladığımız tablodan anlaşılacağı üzere 1973 yılından 2005 yılına gelinceye kadar gelir dağılımında ufakta olsa olumlu bir gelişme meydana gelmiştir. Bu gelişme hem gini katsayısından görülmekte hem gelir dilimlerine bakıldığında gelir dağılımında daha adil bir durumun ortaya çıkmaya başladığı görülmektedir. Fakat yine tüm bu gelişmeler yeterli ölçüde sosyal bir mutabakatın oluşmasını sağlayacak ölçüde yeterli değildir. En zengin %20’lik dilimin gelirin aşağı yukarı yarısını alması en fakir %20’lik dilimin ise sadece %5’ler civarında gelirden pay alması kaygı verici bir durumdur. Bu gelir dağılımı çarpıklığının bir çok nedeni olmakla önemli olanları şu şekilde sıralanmıştır.

4.2.GELİR DAĞILIMINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bir ülkede gelir dağılımı bozuklukları bir çok nedene dayanmaktadır . Bu konuda mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar birçok neden ve sorun sıralamak mümkündür. Bunlar arasında en önemlileri: nüfus artışı ve işsizlik, enflasyon, faiz hadlerinin yükselmesi, siyasi yapı, vergileme politikalarıdır (VII. BYKP 1995:289).

4.2.1.Nüfus Artışı ve İşsizlik

31 Aralık 2008 tarihi itibarıyla Türkiye nüfusu 71.517.100 kişidir. 2008 yılında Türkiye nin yıllık nüfus artış hızı Binde 13,1 olarak gerçekleşmiştir. Ülke nüfusunun % 75 i il ve ilçe merkezlerinde yaşamaktadır. Bu oran gelişmiş ülkelerde %0,7, AB ülkelerinde ortalama %0,5 gelişmekte olan ülkelerde %1,8 civarındadır.son yıllarda ülkemizin nüfus artış hızı gelişmekte olan ülkeler ortalamasının altına düşmesine rağmen hala gelişmiş ülkelerin ve AB ortalamasının üzerinde bir nüfus artışına sahiptir. Bu da demektir ki işgücü piyasasına sürekli yeni bireyler eklenmektedir. Diğer yandan 1978 yılından itibaren kronik hale gelen aşırı yüksek enflasyon haddi 1994 ve 2001 krizleri ile daha da derinleşmiştir. 2002 sonrası istikrar havasının hakim olmaya başlaması ile ciddi manada hem enflasyonda gerileme hem de ekonomik büyüme istihdam artışı sağlamıştır. 2009 yılında başlayan global kriz ile bu olumlu hava tekrar dağılmıştır ve ekonomi tekrar bir durgunluğun içine sürüklenmiştir. Bu da istihdam da daralmaya işsizlik oranlarının artmasına neden olmuştur. Bir yandan artan nüfus diğer yanda azalan istihdam oranları (işsizlik oranları %11’ler düzeyinde) gelir dağılımı konusunda emek geliri elde edenler üzerinde ciddi bir etki meydana getirmiştir.

4.2.2.Enflasyon

Enflasyon ekonomik ve sosyal değerleri eriten bir faktör olarak gelir dağılımı çarpıklığının en temel nedeni olmaktadır. Fiyatlardaki bu derece yüksek oranlı değişimler özellikle dar ve sabit gelirli bireylerde önemli reel gelir kayıplarına neden olmaktadır. GSMH’deki artışlardan (yada büyümeden) reel anlamda pay alamayan sosyo-ekonomik grupların durumu daha da kötüye gitmektedir (VII.BYKP 1995:320). Bu da gelir dağılımındaki mevcut çarpıklığın daha da artmasına neden olmaktadır. 2000’li yıllar öncesinde enflasyon oranları %100’ün üzerinde seyretmekteydi. 2001’krizi sonrasında enflasyon hedeflemesi rejimi ve “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” sayesinde enflasyon 2008 yılı itibarıyla %10,1 olarak gerçekleşmiştir. Böylece geçmiş yıllarda olduğu gibi enflasyonun gelir dağılımını büyük oranda bozucu etkisi büyük ölçüde kırılmıştır. ABD ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerde sırasıyla %1,8 ve %0,4 olarak gerçekleşmiştir. AVRO bölgesinde ise %1,6 ve gelişmekte olan ülkelerde %11’ler civarındadır (VIII.BYKP, www.treasury.gov.tr, www.ekutup.dpt.gov.tr).

4.2.3. Faiz Hadlerinin Yükselmesi

Ülkemizde 1980 yılı sonrası vergi gelirlerinin azalması ve kamu gelir ihtiyacının borçlanma ile karşılanması, faiz hadlerinin yükselmesine neden olmuştur. Borçlanmada izlenen bu gelişmeler ve faiz hadlerinin artması, yüksek gelir gurbunda bulunanlara gelir transferi yapmakta ve gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir (Ortaç 1999:347). Örneğin 2008 verilerine göre sanayileşmiş ülkeler ortalamasına göre yıllık faiz oranı %4,3, AB üyesi ülkelerde %5, gelişmekte olan ülkelerde ise %14 ülkemizde ise %15,99 seviyesindedir (DPT 2008:45, www.tcmb.gov.tr).

4.2.4.Siyasi Yapı

Demokratik ülkelerde hükümetler seçimle işbaşına gelir. Dolayısıyla özellikle seçim dönemlerinde kendilerine oy verecek kesimleri mutlu etmek için belli kesimlere gelir transferinde bulunur ve gelir dağılımını etkilerler. Şehirlerde gecekondu imar affı getirilmesi, kamu yatırımlarının bölgesel dağılımı, kamu mal ve hizmetlerini fiyatlandırma politikaları, tarımsal taban ürün fiyatları, gübre sübvansiyonları, yatırım ve ihracat teşvikleri, memur ve işçilere verilen ek zamlar, asgari ücretin arttırılması bu uygulamalara örnektir. Özetle, toplumdaki politik güç, genel oy tabanına hoş gelecek tedbirleri olarak gelir dağılımını isterse etkileyebilmektedir (Çakmak 1998:125). Türkiye gibi siyasi tarihinde politik istikrarsızlıkların olduğu birkaç yılda bir seçim yapılan ülkelerde her siyasi otorite kendini muhafaza etmek maksadıyla politik tavırlarda bulunarak gelir dağılımını olumsuz olarak etkilemektedir.

4.2.5.Vergileme Politikaları

1929 krizinden sonra, devletin ekonomide artan fonksiyonu sonucu gelirin bir kesimden diğer bir kesime aktarılması yani ikincil gelir dağılımı önem kazanmıştır. Bu gelişmenin bir sonucu, farklı ekonomik sistemlere sahip ve farklı gelişme seviyelerinde bulunan tüm ülkelerde gelir dağılımının iyileştirilmesi, iktisat politikasının amaçları arasında yer almaktadır (Çakmak 1998:122).

Piyasa ekonomisi karşıtlarına göre, piyasa mekanizmasının kendiliğinden oluşturduğu gelir ve servet dağılımının gayri-adil yapısının düzeltilmesi, günümüz devletlerinin temel amacı olmalıdır. Devletin bu işlevini gerçekleştirebilmesi için iki büyük aracı bulunmaktadır: Kamu harcamaları ve vergiler. Bir taraftan devlet, bazı mal

ve hizmetleri düşük gelirlilere parasız ve ya çok düşük bedellerle, maliyetinin altında sunarak ve ya bir üretim faktörü karşılığı olmaksızın transfer harcamaları yoluyla gelir dağılımı düzeltmesi amaçlayabilir. Diğer taraftan, yüksek gelir elde edenlerden artan oranlı tarifelerle sağlanan vergiyi, yine transfer harcamaları yoluyla düşük gelir gruplarına aktararak, piyasanın sağlayamadığı adil gelir dağılımını gerçekleştirmeye çalışır (Palamut 2001:5).

Devlet, ekonomiye yaptığı dolaylı ya da doğrudan müdahaleler sırasında üstlendiği rollerin finansmanı için vergi toplar ve bu vergileme süreci de gelir dağılımını doğrudan etkiler (Sönmez 1990:55). Verginin Sosyal amacı olarak da ifade edilen bu işlemi, harcama politikası önlemleriyle yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyen gelir ve servetin ekonomik yönden güçsüz olanların lehine, politik olarak ise istenilen düzeyde dağıtılmasını sağlamaktadır (Neumark 1975:21).

Günümüz maliye literatürüne göz attığımızda çoğunluğun görüşüne göre, gelir dağılımındaki adaletsiz durumun ancak vergilemede ödeme gücünün esas olarak alınması sonucunda çözülebileceği üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu düzlemde, ödeme gücü belli bir düzeyin altında olanlardan vergi alınmaması, yukarı doğru gelir seviyesi yükseldikçe bu yükselmeye orantılı olarak çok olandan vergi alınması ve böylece gelir seviyesi düşük olanlara bir gelir transferinin sağlanması ile adaletli bir vergilemenin sağlanmasına çalışılmaktadır. Ayrıca vergileme sürecinde kişilerin servet, gelir ve tüketim unsurları göz önünde bulundurularak, bu unsurların “ayırma ilkesi”, “asgari geçim indirimi”, “artan oranlılık” ve “istisna ve muafiyetler” ile subjektif hale getirilmesi hedeflenmektedir. Bu uygulama ile kişilerin kendilerine özgü durumları (gelir, servet gibi) ayrı ayrı ele alınarak vergisel bir farklılaşma ve bunun akabinde vergi dağılımında bir adaletin sağlanmasına çalışılmaktadır.

Yapılan çalışmalar ile elde edilen kişilerin gelir, servet ve harcamaları tek başına kişinin ödeme gücüne ulaşmada yetersiz kalmaktadır. Ayrıca kişilerin subjektif durumlarından yola çıkılarak uygulanan “asgari geçim indirimi”, “artan oranlılık” ve “istisna ve muafiyetler” de kişilerin gerçek ödeme güçlerinin tespitini zorlaştırmaktadır. Bu da verginin gelir dağılımının sağlanmasındaki etkinliğini oldukça azaltmaktadır. Çünkü, kişilerin elde etmiş olduğu net verginin ne kadar olduğunun tespitini zorlaştırmaktadır. Buna ilaveten, baskı gruplarının da etkisiyle ve politize olmuş mali

bakış sonucunda “istisna ve muafiyetler” daha çok üst gelir gruplarının istifadesine sunulmuştur. Bu da gelir dağılımındaki adaletsizliği arttırmaktadır. Böylelikle, gelir dağılımındaki çarpıklığı revize etmek amacıyla ortaya atılan “ödeme gücü prensibi” bu adaletsizliği daha da körüklemektedir.

Bunlara ilaveten, gelir dağılımındaki gayri-adil dağılımla ilgili olarak unutulmaması gereken önemli bir unsur da "enflasyon" dur. Zira, enflasyon dönemlerinde, düşük ve orta gelir grupları üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Çünkü, enflasyon nedeniyle düşük ve orta gelirli grupların nominal gelirleri daha üst seviyedeki dilimlere girmekte, böylece bu grupların reel gelirlerinde artış olmayıp, aksine azaldığı halde, nominal artış nedeniyle cari gelir seviyesindeki toplam vergi oranları artmakta ve sonuçta, vergi yükleri de ağırlaşmaktadır (Öner 1988:194). Bununla birlikte, ödeme gücüne ulaşma tekniklerinden biri olan "artan oranlık" da enflasyonun oluşmasına neden olan bir uygulamadır (Goode 1980:19).

Çünkü, devletin yaptığı kamu giderlerine karşılık yeterli vergi tahsilatına sahip olmaması yani bütçe açığı durumu enflasyonu körükleyen çok genel bir neden olmasına rağmen, devletin bu açığı telafi etmek amacıyla vergi oranlarında bir artışa gitmesi enflasyonu kendiliğinden şiddetlendiren bir uygulama olmaktadır. Zira, yüksek vergi oranları ücretlerin erimesi sonucunda ücret artışı talebine ve vergi artışının fiyatlara yansıtılması sonu fiyatlarda bir artışa neden olarak enflasyonun yükselmesine neden olmaktadır. Böylece, gelir dağılımını adaletli bir hale getirmek amacıyla kullanılan artan oranlılık tam tersine bir etki meydana getirmektedir. Gelir dağılımını bozan enflasyonun oluşmasına ve daha da körüklenmesine neden olmaktadır.

Diğer taraftan, enflasyonist bir ortamda, farklı yükümlülerin farklı zamanlarda vergilerini ödemeleri de gelir dağılımının düzeltilmesini olumsuz etkilemektedir. Vergileri kaynaktan kesilen ücretliler, enflasyonunun yarattığı şişkinlik dolayısıyla yasalarla öngörülenden daha ağır vergi yüküne maruz kalırken, gelirini bir sene sonra beyan edip vergisini üç taksitte ödeyen beyannameli mükellefler ise, enflasyonun yarattığı erozyon nedeniyle, yasalarla öngörülenden daha az vergi yüküne maruz kalmaktadırlar (Palamut 2001:7).

Gelir dağılımındaki eşitliği sağlayıcı bir araç olarak vergi politikasının uygulamasında şu koşulların göz önünde tutulması gerekmektedir:

- Vergilemeyle etkilenen üretim faktörleri ülkeyi terk edebilir. Özellikle de sermaye daha mobil olduğu için, yabancı ülkelere transferi gerçekleşebilir. Bu nedenle vergilerin artırılması sermaye hareketine yol açabilir (Zee 1958:587).
- Vergilemeyle etkilenen üretim faktörleri, ülke içinde daha düşük vergilenen faaliyetlere kayabilir. Bu da verimsizliği ve kaynak israfını doğurur.
- Aşırı vergiler, vergi kaçakçılığını doğurur. Makul vergi oranları kaçakçılık şevkinin kırılmasına neden olur.
- Vergi yansıması, yeniden dağıtım amacıyla konulan vergilerin istenen sonuçları vermesini engelleyebilir (Herber 1981:55-56)

Bilhassa, vergiyi gelirin yeniden paylaşılmasında ve gelir dağılımını yeniden sağlamada bir araç olarak gören yaklaşıma göre, vergileme ile gelir dağılımındaki adaletsiz yapının düzeltilmesi amaçlanırken, yukarıdaki hususlarında göz ardı edilmemesi gerekir. Vergiyi, gelirin yeniden paylaşılması konusunda gerekli görmeyen ve piyasa mekanizmasının gelir dağılımında yeterli olduğunu savunan yaklaşıma göre ise, vergileme yöntemleri ile gelir ve servet dağılımının yeniden düzenlenmesi, mevcut piyasa koşulları tarafından tesis edilen gelir ve servet dağılımını bozucu bir etki meydana getirmektedir.

Bir toplumda asıl olan, refah adaletinin sağlanmasıdır, vergileme ile sefaletin adil paylaşımı değildir. Çağdaş devletlerin en önemli görevlerinden biri bu olmalıdır. Vergi adaletinin hiç kuşkusuz gelir dağılımı adaleti ile ilişkisi vardır. Buna rağmen bir toplumda, özellikle de yaygın bir vergilemeyi henüz başaramamış bir toplumda vergilemenin gelir dağılımı adaletinin başlıca belirleyicisi olduğunu ileri sürmek gerçekçi değildir. Şöyle ki, gelir dağılımının arzu edilen bir düzeyde olmadığı bir toplumda vergilemenin gelir dağılımı adaletinin başlıca belirleyicisi olduğunu ileri sürmek gerçekçi değildir Zira gelir dağılımının arzu edilen bir düzeyde olmadığı bir toplumda bu dağılımı çok daha yakından belirleyen ekonomik ve sosyal politikaların öncelikle ele alınmaları gerekir. Bu yapılmadıkça, vergileme yolu ile gelir dağılımı adaletinin sağlanması başarısızlıklara mahkûmdur (Ocakçoğlu 1993:127).

O halde, vergileme ile gelir dağılımının düzeltilmesinden öte, vergileme ile ekonomi ve sosyal gelişmiş düzeyinin sağlanması ve daha sonra artan refahın, paylaşımı

daha adilane bir çözüm olmaktadır. Barry J.Seldon (University at Texas at Dallas) ve Roy G.Boyd (Ohio University) tarafından "Hesaplanabilir Genel Denge Modeli" (CGE- Computable General Equilibrium Model) kullanılarak yapılan bir analizde; artan oranlı bir vergi sisteminin ekonomide yarattığı etkinsizliğin düz oranlı vergileme ile giderilmesinden doğan ekonomik genişleme sonrası ortaya çıkan kazancın toplumun çok geniş bir bölümüne dağıtılabileceği ifade edilmekte, bi"tü:i gelir gruplarının düz oranlı vergilemeden yararlandığı, gelir gruplarının düz oranlı vergilemeden yararlandığı, gelir grupları arasında en düşük gelir grubunun en fazla kazancı, gelir grupları arasında en düşük gelir grubunun en fazla kazancı elde ettiği, buna karşılık en yüksek gelir grubunun yararlanma açısından üçüncü sırada yer aldığı hesaplanmaktadır (Emes-Walker 2001:340). Böylece, artan oranlı bir vergi sisteminin uygulanılmasından ziyade düşük ve düz oranlı bir vergi uygulanması toplumdaki refah kaybının telafi edilmesinde daha verimli ve etkin olduğu yapılan bir çok araştırma ile iddia edilmektedir.

Tablo-11: Vergi Oranları İle Ekonomik Büyüme Ve Refah Arasındaki İlişki

	En yüksek dilime uygulanan Gelir Vergisi Oranı		Kişi Başına GSYİH'da Yıllık Büyüme Hızı
	1984	1989	(1980- 1990)%
YÜKSEK VERGİ ORANINA SAHİP ÜLKELER			
İran	90	75	-1,2
Fas	87	87	1,4
Zambiya	80	75	-2,9
Dominikan Cumh.	73	73	-0,1
Tanzanya	95	50	-0,3
Zimbabve	63	60	-0,5
Aire	60	50	-1,4
Kamerun	60	60	-0,7
Gana	60	55	-0,7
Ort.Büyüme Oranı			-0,7
Düşük Vergi oranına Sahip Ülkeler	1984	1989	(1980-1990)%
Hong Kong	25	25	5,7
Endonezya	35	35	3,7
Mauritius	30	35	3,7
Singapur	40	33	4,2
Malezya	45	45	2,6
Ort.Büyüme Hızı			4,2

Kaynak: J.D.Gwartney and R.L. Stroup, Economics and Proeperity, Tallahassee, FL: The James Madison İnstitute for Public Policy Studies, 193,s.58.

Tabloya göre en yüksek gelir dilimine uygulanan gelir vergisi oranının yüksek olduğu ülkelerde kişi başına reel GSYİH'daki büyüme hızı düşük olarak gerçekleşirken, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde büyüme hızı yüksektir. Vergi oranlarının çok

düşük olduğu Hong Kong, Singapur, Malezya gibi Asya Pasifik ülkelerinde 1980-1990 yılları arasında ortalama kişi başına reel GSYİH'daki büyüme hızı yüzde 4'ün üzerindedir. Buna karşın vergi oranlarının çok yüksek olduğu İran, Fas, Zambia, Tanzanya, Zimbabwe, Zaire, Kamerun ve Gana'da, söz konusu dönemde kişi başına milli gelirdeki büyüme hızı İran hariç tüm ülkelerde negatiftir. İran'da ise bu on yıllık dönem ortalamasında gerçekleşen büyüme hızı yüzde 1.4'tür. İran'da 1989 yılında en yüksek gelir dilimine uygulanan marjinal gelir vergisi oranı yüzde 25, Singapur'da yüzde 33, Endonezya ve Mauritius'da yüzde 35'dir (ATA 2001:92).

Tablodaki verilerden yola çıkarak şu sonucu elde edebiliriz ki vergi oranlarının düşük seviyelerde olduğu ülkelerde toplumsal refah düzeyinin daha iyi olduğu görülmektedir. Düşük seviyelerdeki vergi oranları insanları daha çok motive etmektedir. Bu da bireylerin daha fazla yatırım ve tasarrufa yönelmelerini sağlamaktadır. Bunun sonucunda ekonominin dinamizmi artmakta ve toplam üretim artışı gerçekleşmektedir.

4.2.5.1. Gelir Dağılımı Açısından Türkiye-OECD Üyesi Ülkelerin Vergi Yapılarının Değerlendirilmesi

Son yıllarda gelişmiş ekonomilerdeki gelir dağılımı eşitsizlikleri bir hayli azalmıştır. Bu ülkelerde en yüksek gelirli nüfus grubunun milli gelirden aldıkları pay zamanla düşerken düşük gelirli grupların payları ise artmıştır. Gelişmiş ekonomilere ait bu olumlu değişiklik, gelişmekte olan ülkeler için de genel amaç olmaktadır. Gelişmekte olan ekonomiler açısından da uzun dönemde gelişmiş ekonomilerin gelir dağılımına benzer değişimler görülmekle beraber eşitsizliğin daha fazla olduğu anlaşılmaktadır (Karaman 1995:156).

OECD üyesi ülkelere ait (Türkiye de dahil) gelir dağılımı ile ilgili veriler aşağıdaki tabloda verilmiştir. Tabloda, bireyler %20'lik gelir dilimleri halinde ele alınmış olup, "araştırma yılı" adı altındaki kısım ile verilerin ait olduğu yada araştırmanın yapıldığı tarih belirtilmektedir. Tabloya bakıldığında zaman zaman OECD ülkelerinde genellikle Gini katsayısının 0.25-0.40 arasında iken bu oran ülkemizde 0.40'ın üzerinde hatta 0.50'lerde seyretmektedir.

Tablo-12: OECD Ülkelerinde Gelir Dağılımı

ÜLKELER	Baz alınan yıl	Gini katsayısı	Birinci 20%	İkimi 20%	Üçüncü 20%	Dördüncü 20%	Beşinci 20%
KANADA	1994	0,31	7,5	12,9	17,2	23,0	39,3
MEKSİKA	1996	0,51	4,0	7,6	12,2	19,6	56,7
A.B.D.	1991	0,40	5,2	10,5	15,6	22,4	46,4
AVUSTRALYA	1994	0,35	5,9	12,0	17,2	23,6	41,3
JAPONYA	1993	0,24	10,6	14,2	17,6	22,0	35,7
KORE	1993	0,31	7,5	12,9	17,4	22,9	39,3
YENİ ZELANDA	—	—	—	—	—	—	—
AVUSTURYA	1987	0,23	10,4	14,8	18,5	22,9	33,3
BELÇİKA	1992	0,25	9,5	14,6	18,4	23,0	34,5
ÇEKOSLOVAKYA	1996	0,25	10,3	14,5	17,7	21,7	35,9
DANİMARKA	1992	0,24	9,6	14,9	18,3	22,7	34,5
FRANSA	1995	0,32	7,2	12,6	17,2	22,8	40,2
ALMANYA	1994	0,30	8,2	13,2	17,5	22,7	38,5
YUNANİSTAN	1993	0,32	7,5	12,4	16,9	22,8	40^
MACARİSTAN	1998	0,24	10,0	14,7	18,3	22,7	34,4
İRLANDA	1987	0,35	6,7	11,6	16,4	22,4	42,9
İTALYA	1995	0,27	8,7	14,0	18,1	22,6	36,3
HOLLANDA	1994	0,32	7,3	12,7	17,2	22,8	40,1
PORTEKİZ	1994-1995	0,35	7,3	11,6	15,9	21,8	43,4
İSPANYA	1990	0,32	7,5	12,6	17,0	22,6	40,3
İSVEC	1992	0,25	9,6	14,5	18,1	23,2	34,5
İSVİÇRE	1992	0,33	6,9	12,7	17,3	22,9	40,3
TÜRKİYE	199-4	0,49	4,8	8,6	12,6	19,3	54,8
İNGİLTERE	1991	0,36	6,6	11,5	16,3	22,7	43,0

Kaynak: <http://www.worldbank.gov>

Kısacası ülkemizdeki gelir dağılımı eşitsizliği OECD ülkelerine göre çok daha fazladır. Bunun yukarıda da ifade edildiği gibi (enflasyon,işsizlik,nüfus) bir çok nedeni olmakla beraber vergi yapısı açısından değerlendirirsek şu sonuçlara varabiliriz:

- OECD üyesi ülkelerinin vergi yapısında genellikle dolaysız vergiler ağırlıktayken, ülkemizde ise dolaylı vergilerin ağırlığı artmıştır. Özellikle 1985 yılından itibaren dolaylı vergilere yönelik artmış olup, gelir dağılımının bozuk olduğu bu ülkede vergi gelirlerinin dolaylı vergiler yönünde gelişme göstermesi geli dağılımındaki bozulmayı hızlandırmıştır (Ortaç 199:347). Ayrıca mevcut dolaysız vergi yapımızda, o kadar muafiyet, indirim ,istisna gibi gerçek gelirin tespitini zorlaştıran uygulamalara maruz kalmıştır ki buda gelirin eşitlenmesi işlevini gerçekleştirememiştir. Örneğin; AB ülkelerinde gelir vergisinin milli gelir içerisindeki payı 1996 yılı itibariyle %11.1 iken bu oran ülkemizde %5.2'dir (Kızılot 1997:11).

- OECD ülkelerinde vergi sistemi ile ilgili temel amaç , vergi sisteminin basitleştirilmesi iken (Karayılmazlar 2001:197) iken ülkemizde ise her siyasi iktidar seçmen grubunu mutlu edecek vergisel reformlarla iktidar koltuğuna gelerek yeni vergi reformları yapmaktadır. Buda vergi yapısının her 3-4 yıl süreç içerisinde değiştirilmesine ve neticede karmaşık bir yapıya sahip olmasına neden olmaktadır.

Ülkemizin vergi sistemi ile ilgili temel sorunlarından biri de vergi sistemimizin piyasa ekonomisi ile uyumlaştırılmamasıdır. Zira piyasa ekonomisi ile uyumlaştırılmayan bir vergi sistemine sahip ülkelerin yeterli üretimi, ticareti gerçekleştirememesi neticesinde gerek vergi geliri gerekse vergi kaynağı azalmaktadır. Buda devletin gelir ihtiyacını karşılamak için daha fazla vergi yükünü arttırarak gelir dağılımını bozmasına yol açmaktadır. Örneğin; AB ülkelerinde dış ticaretten alınan vergilerin milli gelire oranı sıfır iken (1996 yılı) bu oran ülkemizde %2.7'dir (Kızılot 1997:12).

-Ülkemiz ile OECD üyesi ülkeler ile ülkemiz arasındaki vergi yapısı ile ilgili olarak ayrışma noktalarından biriside vergi oranlarının yapısal farklılıklarıdır.

Tablo-13:Bazı OECD Ülkesine ve Türkiye'ye Ait Gelir Vergisi Tarifelerinin En Yüksek Marjinal Oranlarındaki Değişmeler

ÜLKELER	1986	1990	1995
AVUSTRALYA	57	47	47
AVUSTURYA	62	50	50
YUNANİSTAN	62	50	40
İRLANDA	58	53	48
YENİ ZELANDA	57	33	33
İSPANYA	66	56	56
TÜRKİYE	55	50	55
İNGİLTERE	60	40	40

Kaynak: Ayşe Nil Özbakan, Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temelleri ve Alternatif Görüşler, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi) Ankara, 1998: Hacettepe Üniversitesi.

- Tabloda bazı OECD ülkelerine ait gelir vergisi oranlarındaki değişim gösterilmektedir. Kıyaslamada bu ülkelerin seçilmesindeki neden, benzer şekilde merkezi gelir vergisi uygulamalarına sahip olmaları ve mahalli düzeyde gelir vergisi uygulamamalarıdır (Özbakan 1998:109). Bu verilere göre Türkiye dışındaki ülkelerde ortalama eğilim gelir vergisi oranlarının düşürülmesi şeklindedir. Sadece ülkemizde bu oran 1986-1995 yılı arasında aynı oranda kalmaktadır (ATA 2001:95).

Ayrıca yukarıdaki ülkeler dışındaki diğer OECD ülkelerinde de genel kanı gelir vergisi oranlarının düşürülmesidir (Karayılmazlar 2001:198). Örneğin ABD'nin 1986 yılında yaptığı vergi reformu ile gelir vergisindeki en yüksek oran %28'e indirilmiştir (Karayılmazlar 2001:201).

Diğer yandan, ülkeler arasındaki gelir dağılımının karşılaştırılabilmesi için verginin direkt gelir dağılımı üzerindeki etkileri yanında vergilemenin makro ekonomik veriler üzerindeki etkileri de dikkate alınmak durumundadır. Yüksek vergi oranları gerek işsizliği gerekse enflasyonu etkilemek suretiyle gelir dağılımının bozulmasına neden olmaktadır.

Sonuç olarak, gelir dağılımındaki adaletin sağlanması için tek başına vergilemenin yeterli olmadığı görülmektedir. Bununla beraber, işsizlik ve enflasyon gibi kriterlerde gelir dağılımını olumsuz etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Şunu unutmamak gerekir ki, ülke tarafından uygulanan vergi politikaları gelir dağılımını olumsuz etkileyebildiği gibi gelir dağılımı üzerinde etkili olan unsurları etkileyerek gelir dağılımı üzerinde dolaylı bir tesir meydana getirebilir.

5.VERGİ ADALETİ VE DEVLETİN YAPISI

Adil bir vergi sisteminin oluşturulması, bütün toplumların ortak amaçlarından biri olmuştur. Bugüne kadar adil bir vergi sistemi için yapılan düzenlemelerin temel yaklaşımı, vergi reformu yada kamu gelirlerinin gözden geçirilmesi ekseni olmuştur. Oysa adil bir vergilemenin sadece kamu gelirlerinin düzeltilmesiyle gerçekleşmeyeceği hem siyasi otorite tarafından hem de sivil toplum örgütleri ve bilim adamları tarafından dile getirilmektedir. Bu bağlamda, adil bir vergi yapısı için kamu maliyesi reformu sadece kamu gelirlerinde yada vergilerde yapılacak bir düzenleme ile değil aynı zamanda kamu harcamalarında da yapılacak düzenlemelerle de gerçekleşir (Ortaç 1999:344).

Vergi sisteminin tek başına incelenmesi adaletli bir vergi sisteminin sağlanmasında yeterli olmayacaktır. Vergilerin toplanması ile hedeflenen temel faktörün kamu harcamaları olduğundan yola çıkarak kamu harcamalarının da vergi adaleti ile doğrudan bir ilişkisinin olduğunu söyleyebiliriz. Diğer bir deyişle, devletin yönetim

şekli, organlarının yapısı ve fonksiyonları vergi adaleti kavramını şekillendirmektedir. Bu yüzden bu bölümde, devlet modelleri, devletin yapısı ve fonksiyonları ile birlikte aşırı derecede büyümesinin vergi adaleti üzerinde ne gibi etkilerinin olacağı inceleme konusu yapılacaktır.

5.1.DEVLET MODELLERİ VE BAŞARISIZ DEVLET

Musgrave'e göre; 18. yüzyıl başından günümüze kadar gelen süreç içerisinde devleti dört başlık altında incelemek mümkündür. Bunlardan ilki, "hizmet devleti"dir. Kaynağını Adam Smith'in Ulusların Zenginliği kitabında yer alan hizmet devletinin üç temel işlevi vardır: savunma, iç düzen-adalet ve dışsallıklardan dolayı oluşacak piyasa başarısızlıklarını giderecek faaliyetlerde bulunmaktır. İkinci devlet tiplmesi ise, "refah devleti'dir. Burada da devletin rolü, piyasanın kendi başına belirlediği ve gayri-adil olarak kabul edilen gelir dağılımının, toplum tarafından adil kabul edilen bir şekilde paylaşılmasıdır. Üçüncü devlet modeli olan "komünal devlet" ise, hedeflerini ve görevlerini kendi ihtiyaçlarına göre belirlemektedir. Buna göre, devletin çıkarları her şeyin üstünde kabul edilmektedir. Bireyin menfaatinden ziyade devletin çıkarları ön plandadır. Musgrave son olarak yeni bir devlet sınıflandırmasını ifade etmektedir: başarısız devlet. Buradaki odak noktası, piyasa başarısızlıklarından devlet başarısızlıklarına kaymaktadır (Güneri 1998:77).

Devletin başarısızlığı teorisi özetle, devletin ekonomiye yaptığı düzenleme ve müdahalelerin olumsuz sonuçlarını ortaya koymaktadır. Başka bir ifade ile, bu kuram ile devletin görev ve sorumluluklarının aşırı büyümesi ve devleti yönetenlerin güç ve yetkilerinin sınırsız olması neticesinde devletin kendisinden beklenenleri yerine getirmede başarısızlığa uğrayacağı belirtilmektedir. Buna göre, nasıl ki piyasa ekonomisinin başarısızlığı söz konusu ise devletin de bir takım nedenlerden dolayı başarısızlığı söz konusu olabilmektedir (Aktan 1995:66).

Devletin başarısızlığının en temel nedeni kamu ekonomisinin oldukça büyümesi yatmaktadır. Devlet faaliyet ve fonksiyonlarının gün geçtikçe artması günümüzdeki devletlerin yerine getirmesi gerektiği icraatların sayısını arttırmaktadır. Bu durumda devlet gelir dağılımı gibi asıl faaliyetlerini yerine getirmede zaafa düşmektedir. Bununla ötesinde devletin artan bu fonksiyonları yerine getirmesi gerektiği faaliyetlere bizzat zarar vermektedir.

Bu bağlamda başarısız devletten başarılı nasıl geçileceği ve kamu hizmetlerinin nasıl daha etkin bir şekilde sunulabileceği konusunda çarelerin aranması gerekmektedir. Örneğin 1994 Dünya Kalkınma Raporu, daha küçük ve daha az müdahaleci bir devlet önermektedir. Başarısız devlet için küçük devlet önerisi, bu küçülmenin nasıl olması konusunu gündeme getirmiştir. Kamu yönetiminde yapılacak bir reformun yanı sıra, sosyal harcamalarda da bir azalmaya gidilmesi gerektiği öneriler arasındadır. Özellikle gelişmiş ekonomilerde tarihsel süreç içinde devletin hızla büyüdüğü gözlemlenmiştir. Bu artış özellikle sosyal devlet kavramı ile bağlantılı kamu harcamalarına dayanmaktadır. Yapılan araştırmalara göre, 1960'lara kadar eğitim, sağlık gibi sosyal hizmetlere yapılan harcamalar sosyal göstergelerde önemli gelişmelere yol açmış ancak 1990'lara gelindiğinde artan harcamalara rağmen, yaşam beklentisi, bebek ölüm oranı, okur-yazar olmayan nüfus gibi sosyal göstergelerdeki gelişmeler oldukça sınırlı kalmıştır. Bu nedenle de, devletlerin sosyal ve ekonomik hedeflerinden fazla ödün vermeden 30-40 yıl öncesinin büyüklüğüne (GSMH'nın %30'nun altına) sahip olabileceği iddia edilmektedir. Bunu gerçekleştirmek için de bazı hizmetleri sunan bir kurum olmaktan çıkıp, bu hizmetleri düzenleyen ve gözetilen bir kurum olması gerektiği ifade edilmektedir. Yine mart 1996 yılında OECD üye ülkelerin bakanlar düzeyinde temsil edildiği ve Paris'te düzenlenen "OECD Ministerial Symposium on the Future of Public Services" adlı bir toplantıda devletin rolü ve yapısında değişiklik gerekliliği vurgulanmış olup özellikle aşırı büyüyen bir devletin bir çok sorunun kaynağı olduğu tespit edilmiştir (Güner 1998:195-196).

5.2.VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEVLETİN AŞIRI BÜYÜMESİNİN SONUÇLARI

Devletin ya da kamu ekonomisinin aşırı büyümesinin birçok nedenleri olmakla beraber Kamu Tercih Teorisine göre iki temel etken sıralanabilir. Bunlar:

- Siyasi karar alma mekanizmasında rol alan seçmenlerin, politikacıların ve bürokratların kendi çıkarlarını maksimize etme çabalarıdır. Buna göre; seçmen kitleleri, kendilerine daha fazla kamusal mal ve hizmet sunulması talebinde bulunacaktır. Bu da, politikacıların yeniden seçilmeyi başarabilmek için bu talepleri gerçekleştirmesine

imkan vermektedir. Böylelikle politikacılar kamu harcamalarını arttırıcı politikalar uyguladılar ve aşırı büyümenin dinamiği olurlar (Gökbunar 1998:235).

-Kamu tercihi iktisatçılara göre kamu sektörünün aşırı büyümesinin nedenlerinden birisi de Keynesyen iktisat politikalarıdır. Keynesyen iktisat politikacılarının, "tarafsız devlet" anlayışı ve "denk bütçe" yerine "müdahaleci devlet" anlayışı ve "telafi edici bütçe" görüşünü savunmaları kamu sektörünün zaman içerisinde büyümesinde etkili olmuştur (Gökbunar 1998:236).

Böylece, kamu kaynaklarına gerek iktisadi gerek sosyal amaçla olsun aşırı müracaat edilmesi kamu bürokrasisindeki büyümenin temel nedenlerinden biridir.

5.2.1.Aşırı Büyümenin Siyasi Sonuçları

Kamu müdahaleciliğinin yaygınlaşması ve dolayısıyla kamu kesiminin ekonomideki payının artması siyasal sorunlar ve yozlaşmalarında kaynağını oluşturur. Sınırsız devlet, siyasal sorunların nitelik ve nicelik olarak artmasına neden olur. Özellikle politik süreçte yozlaşmanın olduğu bir ortamda rüşvet, kayırmacılık, oy satın alma, lobicilik, politik hileler, yanlış ve hesapsız politik vaatler, rant kollama gibi yolsuzluk olayları meydana gelecektir (Aktan 1995:61).

Politik süreçte yer alan politikacılar, bürokratlar, seçmenler ve baskı ve çıkar grupları sürekli kendi özel faydalarını maksimize etme çabasıdadırlar. Özel fayda ilkesinin geçerli olduğu bir politik süreçte bireyler, gruplar sürekli devletten kendi çıkarları doğrultusunda kaynak aktarma (transfer etme) peşinde olacaklardır. Özellikle de, demokrasi ve sosyal devlet kavramlarını kullanarak bu hedeflerini gerçekleştirmek isteyeceklerdir (Altay 1995:254). Bu sayede vergiler artık farklı bir hüviyet kazanarak gelir sağlama amacının dışında gelir transferi fonksiyonunu kazanmaktadır.

Devletin aşırı büyümesi ve her alana müdahale etmesi onda "güçlü olma", "en üstün olma" kompleksi oluştururken içine düştüğü olumsuz durumlarda mutlaka gelir elde etmek gayretine girmesi, bu gayretin halkın belli kesimlerinde odaklanmasına ve egemenliğini sürdürebilmek için çeşitli çıkar gruplarına karşı bir takım tavizlerde bulunmasına yol açmaktadır. Bu durumda devletin yönetimi, büyük grubun kendi adına seçtiği küçük gruptan çok, baskı gruplarına geçmekte ve baskı grupları kendi çıkarları doğrultusunda bu küçük grubu yönlendirebilmektedir (Yereli-Meriç 1992:66).

Böyle bir politik süreçte, çıkar güdüsünün etkin olması, ekonomik kaynakların bu çıkar grupları için kullanılması ve nihayetinde kamu harcamalarının aşırı şekilde artmasına yol açacaktır. Bu durumda kamu kaynakları verimli ve faydalı alanlara yönlendirilmekten çıkıp, kişisel beklentileri arttıracak verimsiz alanlara yönelecektir. Kaynakların bu şekilde kullanılması ise, toplumun bütünü için refah artırıcı veya pozitif etkili olmadığı için israftır (Altay 1995:237). Çıkar gruplarınca ortaya çıkan bu kaynak israfı çoğu zaman onlar tarafından karşılanmamaktadır. Bu kaynak israfı çok genel manada tüm vergi mükellefleri tarafından karşılanmaktadır ki buda ciddi bir adaletsiz durum açığa çıkaracaktır.

5.2.2. Devletin Aşırı Büyümesinin Ortaya Çıkardığı Ekonomik Sonuçlar

Sürekli genişleyen ve büyüyen devlet ekonomik sorunların bizatihi kaynağını teşkil eder. Bilindiği üzere kamu harcamaları genel olarak vergi gelirleriyle karşılanır. Kamu harcamalarının artması, vergi gelirlerinin artırılması gereksinimini doğurur. Artan vergiler ile de; tasarrufların ve yatırımların azalması, çalışma gayretlerinin düşmesi, yer altı ekonomisinin genişlemesi gibi ekonomik açıdan olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına neden olur (Aktan 1995:59). Yatırımların ve tasarrufların azalması mal arzının düşmesine buna karşılık fiyatlar genel düzeyinin atmasına neden olur. Mükelleflerin elde ettikleri tasarruflarında vergilendirilmesi sonuç olarak yatırımları uzun vadede oldukça düşürür yatırımların azalması da istihdama aşırı derecede azaltır. Optimal dengenin sağlanamaması neticesinde devlet gelir dağılımını sağlamak için ekonomiye müdahale etmektedir. Fakat aşırı müdahale sonucunda da yine işgücü istihdamının daralması neticesinde gelir dağılımında olumsuz bir gelişme meydana gelmektedir.

Diğer taraftan, artan kamu harcamalarının borçlanma ve emisyon ile karşılanması da ekonomik sorunların katlanarak artmasına yol açar. Özellikle para basmak suretiyle kamu harcamalarının finansmanı, enflasyonist eğilimleri artırır. Örneğin Derdiyok'un 1992 yılında yaptığı bir çalışma ile ülkemizde 1960-1989 döneminde kamu harcamalarında artışa paralel olarak fiyatlar genel düzeyinin de arttığını ortaya koymuştur (Derdiyok 1992:37).

Ayrıca kamu harcamalarının borçlanma ile finansman da üretimin azalmasına, fiyatların yükselmesine ve buna bağlı olarak da gelir dağılımındaki adaletsizliğin

büyümesine neden olmaktadır. Aynı zamanda borçlanma gelecek kuşakların gelirlerine şu andan el koyma olarak yorumlanmaktadır (Buchanan 1996:51).

Tablo 14: Kamu Gelir Ve Giderleri Arasındaki Dengesizliğin Ekonomik Sonuçları

VERGİ İLE FİNANSMAN			BORÇLANMA İLE FİNANSMAN			MERKEZ BANKASI KAYNAKLARI İLE FİNANSMAN
Vergi Yükünün Artması			İç borç Yükünün Artması	Dış Borç Yükünün Artması		PARASAL GENİŞLEME
			Yüksek Faiz Politikası	Faiz Yükünün Artması		Parasal İstikrarsızlık
Vergi Kaçakçılığının Artması	İşsizlik	Yatırımların Azalması	Yatırımların Azalması	Rant Ekonomisi	Döviz Kaynaklarının Azalması	ENFLASYON
Vergi Gelirlerinin Azalması	Yatırımların Azalması	Ekonomi de Büyük İstikrarsızlık	Büyük İstikrarsızlık	Çalışma Gayretinde Azalma	Ödemeler Dengesinde İstikrarsızlık	
		Durgunluk Stagflasyon	Durgunluk Stagflasyon	Prodüktivitenin Düşmesi		

Bununla birlikte Güner'in ülkemizi konu alan ve 1963-1993 yılları arasında kapsayan bir çalışması kamu yatırımlarının artırılmasının ekonomik büyüme üzerinde negatif bir sonuç yarattığını, özel sektör yatırımlarının ise büyümeye pozitif katkısı olduğunu ortaya çıkarmıştır (Güner 2000:253).

Böylelikle devletin aşırı büyümesi yani kamu harcamalarını artırma teşebbüsü, piyasada devlete oranla daha verimli çalışacak kişi veya grupların alanının daraltılması neticesinde birçok ekonomik olumsuzlukların kaynağı olmaktadır. Nihayetinde devletin artan masrafları neticesinde, gelir-gider dengesizliğinin oluşması ekonomik açıdan birçok olumsuz sonuçların kaynağı olmaktadır (Tablo 14) (ATA 2001:98).

5.2.3. Devletin Aşırı Büyümesinin Doğurduğu Sonuçların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

Kamu bürokrasisinin aşırı büyümesinden kastedilen milli ekonomi içerisindeki kamu payının artmasıdır. Yani, bir ekonomide elde edilen GSYİH içerisindeki kamu harcamaları miktarının oransal olarak artması kamu payının büyüdüğünün göstergesidir. Bununla bağlantılı olarak kamu harcamalarının artması sonucunda bunu finanse edebilmek için kamu gelirleri de artacaktır. Bu finansman yöntemlerinden ilki ve en bilindiği tabii olarak vergi gelirleridir.

Vergi devletin en önemli gelir kaynağıdır. Devlet, toplumda adaleti- emniyeti sağlamak ve ülkeyi dışa karşı korumak gibi asli görevlerini yerine getirebilmek için gelire ihtiyaç duyar; bu gereksinim de özel mülkiyet haklarının sınırlarını daraltıp vergi toplamayı gerekli kılar. Devlet, bu asli görevleri yanında başka faaliyetlere yönelmeye başlayınca özel mülkiyet hakkının sınırlarını daha da daraltmakta ve birey özgürlüklerini kısıtlamaktadır (Buchanan 1996:50; Savaş 1997:113). Buda adil bir vergi sisteminin olması gereken niteliği olan, birey özgürlüklerinin muhafazası şartının ihlali olmaktadır. Bununla birlikte devlet, artan masraflarını enflasyona yani para basmaya başvurmadan karşılaması durumunda vergileri arttırmak ve piyasadan borç aktarmak mecburiyetinde kalacaktır. Diğer bir deyişle, kamu gelirlerini arttırmak için bireylerin üretimi ve ekonomik serbestliği daralacaktır (Mises 2000:106). Bunun sonucunda bireylerin salt egemenlik alanlarına müdahale anlamı taşımaktadır.

Hayek'e göre; devletin temel işlevi, bireysel özgürlüğün korunması ve genişletilmesi olmalıdır. Bu anlamda devlet hem gelir hem de harcama yönünden mümkün merteye özgürlükleri kısıtlamaması gerekir. Vergiler aşın artan oranlı olmasa da harcamalar kanadı, optimizasyondan uzaklaşırsa bu da bireysel özgürlüğü ve serbestliği engeller. Devlet faaliyetleri, bireysel özgürlüğün ihlalden çok güvencesi olduğu sürece haklılık kazanır (ATA 2001:99).

Kamu harcamalarının artması, piyasa ekonomisinin hacminin daralmasına neden olur. Oysa ki piyasa ekonomisi, bireysel özgürlüğün vazgeçilmez şartıdır. Bu bağlamda piyasadan yana olmak, servet yada refahla değil, özgürlükle ilgili bir tavidir (Yay 1993:71).

Öte yandan, baskı ve çıkar gruplarının baskıları neticesinde devlet gücünün iktisadi alanda gereksiz sahalara doğru kaydığı ve böylece ülkenin dirlik ve düzenini,

sosyo-ekonomik alt yapılarını ve vatandaşın sosyal güvencesinin temelini sağlamak yerine tüccarlığa, sanayiciliğe kayması devleti iktisadi hayatla kilitlenmektedir. Böylece devlet tarafından istihdam edilenlerin sayıları artarken verimlilikleri azalmakta, bu azalma devletin artan giderlerini karşılamak için yeni kaynaklara zorlamaktadır. Zorlanan kaynağın tek yolu vergilerdir. Bulunan ve bilinen en basit vergi yöntemi ise dolaylı vergiler ile ücret gelirleridir. Böyle bir yöntem ise bu vergileri ödeyenlerin vergi yüklerini ağırlaştırdığı için yeni adaletsizliklere yol açmaktadır (Eriş 1995:2000).

70 milyonu geçkin nüfusuyla birlikte bu nüfusun vergi gelirlerini karşılayan nüfusun %10'u kadar vergi mükellefi olan ülkemizde, vergi mükellefinin aşağı yukarı beş katı seçmen kitlesi vardır. Haliyle bu durum vergi sisteminin de politize olmasına yol açmaktadır. Salt kamu hizmetlerinden alabildiğine bedava yararlanarak bunun karşılığında vergi vermeden kaçınan seçmen sayısı oldukça fazladır. Buda gittikçe kamu harcamalarının miktarını arttırmaktadır. Bunun sonucunda vergi yükü vergi kaçırma ve kaçınma imkanına sahip olmayan ücretliler üzerindeki vergi yükünü ciddi şekilde arttıracaktır. Mesela, diğer ülkeler ile ülkemizde sabit ücretliler üzerindeki vergi yükünü karşılaştırdığımızda bunu rahatlıkla görebiliriz.

Tablo-15: Ülkeler İtibariyle Ortalama Brüt Ücretin % Olarak Kesinti Oranları

ÜLKELER	KESİNTİ	ÜLKELER	KESİNTİ
İZLANDA	0.0	İNGİLTERE	16.5
LÜKSEMBURG	1.6	FİNLANDIYA	17.00
PORTEKİZ	6.9	İTALYA	16.6
AVUSTURYA	7.7	İSVEÇ	17.0
JAPONYA	9.4	ABD	19.0
İSVİÇRE	9.6	İRLANDA	21.0
BELÇİKA	10.7	Y. ZELLANDA	21.4
FRANSA	11.2	ALMANYA	22.4
İSPANYA	12.2	HOLLANDA	31.5
KANADA	12.2	DANİMARKA	32.5
AVUSTRALYA	14.3	TÜRKİYE	38.8
AB ORT.	16.6	OECD ORT.	15.2

Kaynak: A. Fazıl Özsoylu, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, Bağlam Yay. Ankara, 1996, s 86

Ayrıca, politik yozlaşmanın bir göstergesi olan baskı ve çıkar gruplarının baskısı sonucu çıkarılan vergi afları da, adil bir vergilemenin olumsuz etkilenmesine tesiri olan bir unsurdur. Zira vergi afları, beyan ve ödeme mükellefiyetini zamanında yerine getiren vergi mükelleflerini cezalandırma, bu yükümlülüklerini yerine getirmeyenleri ise mükafatlandırma anlamına gelmektedir. Bu uygulama, adalet duygularını sarsan ve vergi kaçakçılığını teşvik eden bir etkiye yol açmaktadır. Örneğin; Türk Vergi

Hukukunda, 1960'tan 1992 sonuna kadar vergi alanında affa ilişkin hükümler taşıyan, çeşitli biçimlerde çıkarılmış 15 adet kanun düzenlemesi yapılmıştır (Özsoylu 1996:74). Bu durum vergisini zamanında ödeyen mükellefler aleyhine adaletli olmayan bir durum ortaya çıkarmıştır.

Diğer taraftan kamu harcamalarının artması ile ihtiyaç duyulan kamu gelirlerinin vergi dışı kalemlerce (emisyon ve borçlanma) karşılanması da vergi yükünün artmasına ve bu yükün gayri-adil bir şekilde dağılımına neden olur. Devletin para basmak suretiyle gelir ihtiyacını karşılaması neticesinde oluşan enflasyonist ortam ,kişilerin daha fazla vergi ödemelerine neden olur. Çünkü artan oranlı sistemde bireylerin reel gelirleri artmadığı halinde nominal olarak gelirlerinin artması, daha fazla bir vergi yükü ile karşılaşmalarına neden olur. Ayrıca enflasyonist bir ortamda vergisini peşin ödeyen, bir yıl sonra ödeyen mükellef arasında adaletsiz bir uygulamaya sebep verir. Diğer taraftan kamu gelirlerinin borçlanma ile karşılanması, gelecek nesillerin vergi yükünün artması sonucunu doğurur (Buchanan 1996:46); ki böylesine bir durumda bireyler hem daha fazla bir vergi yükü altına girecekler hem de adaletli olmayan bir vergi ile karşı karşıya geleceklerdir.

5.3.DEVLETTE OPTİMAL DENGENİN SAĞLANMASI

Şu ana kadar yapılan açıklamalar göstermiştir ki devletin aşırı büyümesinin ekonomik, sosyal ve siyasal bir takım sonuçları bulunmaktadır. Aşırı devlet ilk olarak ekonomi üzerinde ciddi sorunların doğmasına neden olur. Artan kamu harcamaları, vergi ve borç yükünün ağırlaşmasına neden olur. Ağır vergi yükü ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde olumsuz sonuçlar doğurduğu gibi adil bir vergi yapısından da uzaklaşmaya neden olur. Ayrıca ağır vergi yükü kayıt dışı ekonominin kaynağını oluşturur ki bu da vergi gelirlerinin azalmasına neden olur. Bununla birlikte aşırı devlet ekonomik sorunlar dışında siyasal sorunların ve siyasal yozlaşmanın da ağırlaşmasına neden olur (Aktan 1995:145).

Bu bağlamda yukarıdaki olumsuzlukların giderilmesi için her şeyden evvel devlet anlayışının gözden geçirilmesi ve devletin yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Buna göre; merkezîyetçi ve vesayetçi bir devlet modeli yerine, adem-i

merkeziyetçi; mal ve hizmetleri halka direkt götüren değil, piyasa mekanizması aracılığıyla hizmetin halka götürülmesini sağlayan bir devlet anlayışının 21.yy için önerilen devlet modelinin temel karakteristik özelliği olması gerekir. Günümüzün optimal devlet anlayışı ne aşırı müdahaleciliği ne de minimal devlet (sadece vatandaşın can ve mal güvenliğini sağlamak üzere oluşturulmuş devlet) anlayışını kabul eder. Optimal devlet, görev ve sorumlulukları mümkün olduğunca daraltılmış sınırlı devlet yani oyunun kurallarını saptayan hakem devlet anlayışını savunmaktadır. Optimal devlet, hukukun üstünlüğüne hukuk devleti olarak bireyin hak ve özgürlüklerini güvence altına alan "Bireyci Devlet" felsefesini kabul eder. Yine optimal devlet vatandaşlarına ihsan dağıtan baba devlet değil , vatandaşların can ve mal güvenliğini koruyan bir koruyucu devlet anlayışını benimser. Ayrıca optimal devlet, açık bütçe ilkesine dayalı bir devlet anlayışı yerine, gelir ve giderleri birbirine denkleğini öngören "denk bütçe" ilkesine dayalı devlet anlayışını savunur (Aktan 1995:148).

Sonuçta; siyasi olarak devlet faaliyetlerinin sınırlandırılması, devletin faaliyet alanının daraltılması ve sonuç olarak optimal bir dengenin sağlanması ile adil bir vergi sistemi tesis edilmiş olacaktır. Bu sayede insan hak ve özgürlüklerinin en büyük garantisi olan devlet kendi eliyle özgürlükleri kısıtlamaktan kurtulmuş olacaktır.

5.4. EKONOMİK ÖZGÜRLÜKLER VE DEVLET

Ekonomik özgürlükler, bireylerin serbestçe iktisadi faaliyetlerde bulunma ve bu faaliyetler sonucunda elde ettikleri değerleri dışarıdan herhangi bir zorlama olmaksızın serbestçe kullanabilmelerini ve sahiplenebilmelerini ifade eder. Bu bağlamda devletin, artan kamu harcamalarını karşılamak için vergilere başvurması bu özgürlüklerin kısıtlanmasına neden olmaktadır. İnsan hak ve özgürlüklerini sağlamaya yönelik olarak karşımıza çıkan ilk kavram, devlettir. Toplumların devlet adını verdikleri bir kurumu oluşturmanın temelinde, bireysel hak ve özgürlüklerin korunması yatmaktadır. Fakat bireysel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla oluşturulan devletin bir süre sonra bu hak ve özgürlükleri ihlal etmeye başladığı görülmüştür. Bu ihlallerin temelinde devleti yönetenlerin elinde bulundurduğu güç ve yetki yatmaktadır ki vergilendirme de bunlardan birisidir (Dileyici-Özkıvrak 2001:36).

Bir ekonominin ticaret politikasına, devletin mali yüküne, devletin ekonomiye müdahalesine, para politikasına, sermaye akışı ve yabancı yatırımlara, bankacılık sektörüne, ücretler ve fiyat kontrolüne, mülkiyet haklarına, regülasyonlara ve yer altı ekonomisine ilişkin bilgiler, ekonominin özgürlük derecesi hakkında bilgi vermek için seçilen kriterlerdir (Dileyici-Özkıvrak 2001:38).

Bu kriterler dikkate alınarak Heritage Foundation ile Wall Street Journal tarafından ortaklaşa yayımlanan "2000 Ekonomik Özgürlük İndeksi"ne göre 161 ülkenin ekonomik özgürlük dereceleri araştırılmıştır. Buna göre, ülkeler özgürlükler yönünden 1'den 5'e kadar derecelendirilmiştir. Ekonomik özgürlükler konusunda ülkeler, 1.00-1.95 arası puan alan ülkeler "özgür", 2.00-2.95 arasında puan alan ülkeler "önemli ölçüde özgür", 3.00-3.95 arasında puan alan ülkeler "önemli ölçüde özgür olmayan" ve 4.00-5.00 arası puan alan ülkeler ise "baskı altında olan" ülkeler olarak dört kategoride ele alınmıştır (<http://www.heritage.org>).

Sıra	Ülke	2000 Puanı	Sıra	Ülke	2000 Puanı
1	Hong Kong	1.30	53	Polonya	2.80
2	Singapur	1.45	61	Kolombiya	2.90
3	Y.Zellanda	1.70	71	Malta	2.95
4	Bahreyn	1.80	74	Meksika	3.00
4	Lüksemburg	1.80	81	Kenya	3.05
4	ABD	1.80	84	Gabon	3.10
7	İrlanda	1.85	90	Moldova	3.20
8	Avustralya	1.90	94	Romanya	3.30
8	İsviçre	1.90	100	Bulgaristan	3.40
8	İngiltere	1.90	108	Cezayir	3.45
11	Kanada	2.00	110	Mısır	3.50
15	Hollanda	2.05	116	Nikaragua	3.60
17	Belçika	2.10	120	Malawi	3.65
19	Japonya	2.15	122	Rusya Fed.	3.70
27	Danimarka	2.25	127	Hindistan	3.80
28	İtalya	2.30	134	Sudan	3.85
31	İsveç	2.35	136	Zimbabve	3.90
33	İspanya	2.40	139	Haiti	4.00
49	Yunanistan	2.75	160	İran	4.90
49	TÜRKİYE	2.75	161	Kuzey Kore	5.00

Kaynak: www.heritage.org

Tabloda görüldüğü gibi, ekonomik özgürlükler sıralamasında Hong Kong, Singapur, Yeni Zelanda gibi ülkeler ilk sıralarda bulunurken, Libya, İran, Kuzey Kore gibi ülkeler ise en son sıralarda yer almaktadırlar. Tabloda bazı ülkelerin aynı sıralama seviyesinde gösterilmesinin nedeni, bunların aynı özgürlük puanına sahip olmasından kaynaklanmaktadır (ATA 2001:104).

Ülkemiz ise 2.75 olan puanı ile “önemli ölçüde özgür” kategorisinde yer almaktadır. Ülkemizin özgür kategorisinde yer alamamasının nedeni olarak Türk Vergi sisteminde yaşanan sorunlar ve vergi oranlarının yüksekliği, gelişmiş ülkelere göre kişi başına gelir düzeyinin düşük olması, hem teşebbüs özgürlüğünün hem de yabancı sermaye girişinin kısıtlanması, yeni iş kurma aşamasında yaşanan bürokratik engeller sıralanmaktadır (Dileyici-Özkıvrak 2001:41).

Sonuçta; kamu bürokrasisinin hala GSYİH payının hala çok yüksek olması ve bunun açığa çıkardığı ekonomik ve siyasal olumsuz durumlar, mutlu ve müreffeh bir azınlığa rağmen çoğunluğun üzerinde olumsuz bir takım durumların açığa çıkmasına neden olmaktadır. Mesela, ülkedeki doğrudan yabancı yatırımının artması bir takım sektörlerde faaliyet gösteren iş çevrelerini rahatsız etmekle beraber bu sermaye girişi ve rekabet ortamının artması ekonominin dinamizmini arttıracak ve toplumun genel refahını arttıracaktır.

6.VERGİ ADALETİ VE DEVLETİN FİNANSMANI

Belli bir toplumda yaşamanın bir gereği olarak ortaya çıkan sosyal maliyetlerin finansmanının sağlanması açısından en önemli kaynak vergi gelirleridir. Devletin bu finansman aracını etkin olarak kullanabilmesi belli kriterlere uygun olarak hareket etmesine bağlıdır. Bu kriterlerden bize göre en önemlilerinden birisi “vergi adaleti”dir. Toplumsal meşruiyet zeminini uygun bir şekilde oluşturulduğu, bulunduğu toplumun sosyo-ekonomik yapısına uygun olarak şekillenen ve adil olduğuna inanılan bir vergi sisteminde bireyler vergi borcunu zamanında bilinçli, gönüllü ödeyecek, ödemekten kaçınma yolları aramayacak ve sonuç olarak vergi gelirleri artacaktır. Ayrıca, vergi adaleti subjektif değişken bir kavramdır. Bundan dolayı vergi adaleti kavramı ile devlet faaliyetlerinin finansmanı kavramı sürekli olarak farklılık arz etmektedir.

Verginin ödeme gücü kavramı gerçekleşerek vergi adaletinin gerçekleşeceğini savunanlara göre; devletin ihtiyaç duyduğu gelirlerin temin edilmesinde, “çok kazananın çok, az kazananın az alınması” yöntemine başvurulmalıdır. Böylelikle, devletin ihtiyaç duyduğu herhangi bir gereksinimin faturası toplumun üst gelir dilimindeki bireylere çıkarılmaktadır. Bu bir anlamda, devletin finansmanına bütün toplum değil de toplumun belli bir kesiminin (üst gelir durumundakilerin) iştirak etmesidir. Devletin finansman ihtiyacı için ister yeni vergilerin konması, ister ise vergi

oranlarının yükseltilerek (ki bu tür uygulamalar genellikle, devletin yeniden-bölüşün işlevi adı altında üst gelir durumundaki bireylerden alt gelir durumundakilere gelir transferi amacıyla gerçekleşir) gelir elde edememesine (vergi sınırı) yol açar (Goode 1980:17). Çünkü bu tür uygulamalar vergi kaçakçılığını ve vergi ödememeyi cazip hale getirecek ve vergi hasılasını azaltacaktır. Arthur B. Laffer, incelemeleri sonucunda ve maliye literatüründe "Laffer Eğrisi" olarak kabul edilen çalışmada, vergi oranlarının artırılmasının, her zaman vergi gelirlerini artırmayacağını, belli bir optimal noktadan sonra ise vergi hasılatını azaltıcı etkileri doğuracağını ifade etmiştir. Çünkü belli bir noktadan itibaren mükellefler vergi vermek yerine vergi ödememeyi yeğleyeceklerdir. Buda kayıt dışı ekonominin varlığını ortaya çıkartırken devletin gelir eksikliğini doğuracaktır (ATA 2001:108).

Örneğin bu konuda İstanbul Sanayi Odası'nın 1995 yılında yaptığı bir araştırmanın sonuçlarına (Karayılmazlar 2001:250) göre; Ülkemizde mal ve hizmetlerden alınan vergilerdeki kayıp (KDV kaybı) 417.7 trilyon TL iken, gelirden alınan vergilerdeki GV ve KV kaybı 546 trilyon TL olmak üzere toplam 963.7 trilyon TL'dir. Söz konusu büyüklüğe kayıtdışı çalışanların ödemedikleri GV'leri de dahil ettiğimizde toplam vergi kaybı 1.080 trilyon TL'ye ulaşacağı ve bunun da GSMH'nin %13.7'si gibi bir rakam olacağı hesaplanmıştır. Aynı çalışmada bu kayıtdışı kesimin %70'nin kayıt altına alınması durumunda mevcut KDV oranlarının yarısıyla aynı vergi hasılatının elde edileceği tahmin edilmektedir. Diğer taraftan, gelirden alınan vergilerle ilişkili olarak da, %70 kayıt altına alınma durumunda aynı hasılat düzeyini korumak GV oranlarının 10 puan, mevcut KV oranının da 15 puan düşürülebileceği hesaplanmıştır (ATA 2001:106).

Bununla birlikte, ülkemizde gelir vergisinin üst dilimin fon dahil vergi oranı olan (1993 yılı itibariyle) %60.5 (%55+%5.5) de mükellefleri sistem dışına itecek kadar yüksektir. Gerçek oran bu olmakla birlikte özellikle üst dilimler üzerinden toplanan beyana dayalı vergi, toplam vergi gelirlerinin %1'nden daha azdır. Bu durumu 1993 yılı kazançlarına ilişkin olarak 1994 yılında beyan edilen toplam kazanç ve iratlardan yararlanılarak çıkarılan aşağıdaki grafik ile açıklamak mümkündür (Kızılot 1997:15).

Kamu gelirlerinde önemli bir yer teşkil eden vergi gelirlerini artırmanın yolu vergi oranlarını arttırmak değil vergiyi tabana yaymak ile mümkündür. Vergi tabanının yüksek miktarlarda vergi yükü altına sokulması vergiden kaçınamayan mükelleflerin daha ağır şartlar altında ezilmelerine neden olmaktadır. Aşırı vergi oranları hem devleti tahsil aşamasında sıkıntıya iterken hem de mükellefi ağır bir vergi yükü altına sokmaktadır.

Ayrıca ödeme gücünün saptanması için verginin şahsileştirilmesi de vergi gelirlerini olumsuz etkiler. Çünkü, kişilerin subjektif ödeme güçlerinin tespiti için kullanılan istisna, muafiyet, indirim ve uygulamalar vergi tabanını ve vergi hasılatını olumsuz etkilemektedir (Pearzman 1998:576).

Bununla birlikte klasik maliyeciler "verimli vergiler adaletsiz, adil vergiler ise verimsizdir" diyerek vergide verimlilik ile adalet arasında çatışma olduğunu savunmaktadırlar. Onların bu görüşleri dolaylı ve dolaysız vergiler hakkındaki fikirlerine dayanmaktadır. Dolaylı vergilerin adaletsiz fakat vergi hasılasının yüksek olması, vergi adaleti ile vergi gelirleri arasındaki çatışmayı doğurmuştur. Fakat vergileme tekniğindeki gelişmeler, dolaysız vergilerin verimsiz oldukları düşüncesinin geçerliliğini yok ettiği gibi, dolaylı vergiler alanında da adil düzenlemeler gerçekleştirilmektedir (Ocakçıoğlu 1993:128-129).

Diğer taraftan verginin "fayda kuramı" gerçekleştirilerek vergi adaletinin gerçekleşeceğini savunanlara göre ise, devletin vergiler ile finansmanında, "amaç-bağımlı vergiler" diyebileceğimiz (Wittmann 1993:58) belli bir kamu hizmetinden istifade etme şartıyla ödenen vergiler kullanılmalıdır. Bu görüşe göre, bireyler devletten aldıkları belli bir hizmet için ödeme yapıyorlarsa, devlet hizmetlerinin finansmanı adil olabilir.

Fayda kuramına göre devletin finansmanı için iki tür vergileme yoluna başvurula bilinir: Bunlardan birincisi, asli kamu hizmetleri için gereken ve kullanma ölçüsünde tedarik edinilebilme imkanı olmayan giderler için gereken genel vergilerdir. Diğeri ise amaç-bağımlı vergilerdir (Wittmann 1993:56-57).

Genel vergiler kuramına göre, devletin asli hizmetleri olan ve tam kamusal mal niteliğindeki hizmetlerin finansmanına bütün toplum bireylerinin hiçbir ayrıma, istisnaya ve muafiyetine imkan tanımadan katılmaları gerekmektedir. Hem bu verginin genellik ilkesinin de gereği olarak bütün bireylerin vergi kapsamına alınmasına yardımcı olacaktır. Böyle bir uygulama ile toplumu oluşturan bütün bireylerin herhangi bir ayrıma tabi olmadan aynı oranda vergiye maruz kalmaları gerekecektir. Böyle bir uygulama her şeyden önce, devletin aşın fonksiyonlarını kısıtladığı için, kamu gelir gereksiniminin azalmasına neden olacaktır ki bu da bütün toplumun maruz kalacağı genel vergi oranlarının yeterince düşük tutulmasına yol açacaktır (ATA 2001:108).

Fayda kuramına göre devletin vergiler ile finansmanında başvurulacak ikinci yöntem ise amaç-bağımlı vergilerdir. Böyle bir uygulama her şeyden evvel, tam kamusal mal özelliği taşımayan mal ve hizmetler için geçerli olabilecektir. Bu tür uygulama neticesinde bireyler kamu hizmetlerinden yararlanma ölçüsü oranında bu tür hizmetlerin maliyetine iştirak ederek kaynak dağılımındaki etkinliği sağlamakta ve devlet hizmetlerinden optimum arzın oluşmasına yardımcı olmaktadır. Amaç-bağımlı vergiler ile bireyler, kamu hizmetlerinden faydalanma oranında vergiye maruz kalacaklardır. Böyle bir uygulama ile bireyler vergilerin ne için alındığını bilecek ve vergiden kaçırarak, vergi ödememek gibi vergi adaletini olumsuz etkileyen yöntemlere başvurmayacaklardır. Eğer devletin finansmanında amaç-bağımlı vergiler ne kadar geniş yorumlanırsa ve uygulanırsa, belirli bir amaca bağlı olmayan genel vergilere olan mali ihtiyaç o kadar küçük olur. Genel vergilere olan ihtiyacın düşük olması ise, toplumun bütününe salınacak vergi oranının düşük olmasına neden olur (ATA 2001:108).

Bununla birlikte Witmann'a (1993:58) göre, vergiyi herkesten toplamının, belirli bireylere yüklenmekten daha ucuz olduğu durumlara yani, genel verginin topluma olan maliyetinin, amaç bağımlı verginin topluma olan maliyetinden düşük olduğu pozisyonlarda, devlet, hizmetlerini finanse etmek için genel vergilere başvurabilir. Böylece, eğer karayolu ücretlerini toplamayı aşın pahalı buluyorsa devlet, akaryakıt vergilerine başvurur.

Sonuç olarak; milletlerin zenginliği kaynakların etkin kullanılmasına ve doğru tahsisine bağlıdır. Kaynakların kullanılmasında ve tahsisinde kar motifinin ve 19. asırdaki (Laissez faire, laissez passer) felsefesinin ve uygulamasının, sosyalizmden ve

her türlü devlet müdahaleciliğinden daha verimli ve üstün olduğu bugün galiba çok daha geniş çevrelerce anlaşılmıştır (Karakaş 1995:189). Bunun sonucunda çok gelir elde edenlerden fazla vergi alınması, az gelir elde edenlerden ise az gelir alınması esasına dayanan “ödeme gücü” kuramının hem finansman kıtlığına yol açması hem de adil olmayan bir vergi kaynağı haline dönüşmesi nedeniyle pek cazibesi kalmamıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ ADALETİNİN ANAYASAL TEMELLERİ

Bu bölümde, vergi adaleti kavramının soyut olarak en temel kaynağı olan ana tüze üzerinde durulacaktır. Öncelikli olarak vergi adaleti kavramı hukuki açıdan ele alındıktan sonra T.C. Anayasası'nın vergiye ilişkin normları irdelendikten sonra bu normlar doğrultusunda vergi adaleti kavramının değerlendirilmesi yapılacaktır.

1. HUKUKİ DEĞER OLARAK VERGİ ADALETİ

Adalet, hukukun özü ve amacıdır. Hukuk, adaletin soyuttan somuta taşınması işlemi olup adaleti gerçekleştirmek üzere oluşturulan normlar bütünüdür. Hukuki değer olarak adalet, nesnel (objektif) ve öncel (sübjektif) diye iki farklı anlamda kullanılır (Saban 2000:65). Öznel adalet, adaleti gerçekleştirmeyi amaçlayan bir tutum olarak adalet severlikten başka bir şey değildir. Kişiler kendi değer yargılarına göre adaleti gerçekleştirmeye çalışırlar. Nesnel adalet ise kişinin bir özelliği değil, kişilerin somut durumlarda gerçekleştireceği ilişki biçiminin bir özelliğini ifade eder. Hukuk alanında da hukuki değer olarak adalet, nesnel anlamda adalet anlayışıdır. Çünkü hukuk, insanlar arası ilişkileri biçimlendiren, onlara görünür ve algılanabilir bir düzen veren ve bu amaca yönelik normlar bütünüdür. O halde, adalete ulaşmak için hazırlanan hukuk kuralları her şeyden önce kişilerin, kişisel değer yargılarına göre değil, toplamda var olan inancı ve değer yargısına göre şekillenmelidir (ATA 2001:109).

Adaletin bir türü olarak da vergi adaleti, vergilendirmenin "hakça olması"dır. Neyin hakça olduğuna ise zamana ve yere göre hukuk cevap verir. Ya da hukuk, hakça vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere belirlediği kriterlerle kavramın içeriğini oluşturur. Vergilendirmenin hakça olması gereksinimi soyuttan somuta yani norm öncesi durumdan hukuk kuralına taşınması "anayasa" ile gerçekleşir. Diğer bir deyişle vergi adaletinin normatif düzeyi, anayasadır (Soydan 2000:81).

Anayasal vergileme ilkeleri, bir taraftan devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahalesine bir sınır getirmesini ve

vergileendirme yetkisinin keyfiliğe dönüşmesini engellemede önemli bir etken olmakta diğer taraftan anayasal vergileme ilkeleri ile devletin mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda devletin vergileendirme yoluyla, kişilerin sahip olduğu hak ve özgürlüklere bir ölçüde sınır koyması gereği belirtilmektedir (ATA 2001:108).

Vergileme ile ilgili ilkelerin anayasalarda yer alması, o vergi normunu tek başına adil kılmaz veya vergileme normunun anayasada bulunması, onun doğru uygulandığı anlamına gelmez. O halde her şeyden önce vergi adaletini yansıtan hukuksal kriterlerin saptanması gerekmektedir. Lang'a (2000:29-31) göre, hukuk normunda vergi adaletinin tespiti, iki kritere göre yapılmaktadır. Özgürlük hakları yoluyla vergi adaletinin tespiti ve sosyal devlet ilkesi yoluyla vergi adaletinin tespiti (ATA 2001:108).

Verginin anayasal olarak çerçevesini belirleme gereği, tarihi gelişim içinde vergileendirme yetkisinin kullanım sonucu sınırsız yetki nedeniyle keyfi uygulamalara engel olabilmek için ortaya çıkmıştır. İlk anayasal metinler niteliğindeki özgürlük bildirgelerinden günümüz modern anayasalarının vergi adaletine ulaşma yöntemleri "eşitlik" ve "özgürlük" eksenli bir şekilde gerçekleştirilmeye çalışılmıştır (Saban 2000:69; Soydan 2000:82).

Bireysel özgürlüğü en üst sıraya koyan Kuzey Amerikan anlayışıyla şekillendirilmiş anayasaların tersine, özgürlük haklarının kamu yaran ile ilişkilendirildiği ve bu bağlamda özgürlüklerin sınırlandırılabilirdiği Kıta Avrupa anayasaları (hatta Türk Anayasası da bu gruba dahil edilebilir), vergi adaletinin anayasal temellerini özgürlük ve eşitlik değerleri üzerine koymuşlardır (Lang 2000:3-4).

1.1. ÖZGÜRLÜK HAKLARI YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ

Denkleştirici adalet anlayışına göre adalet, birey özgürlüklerinin korunması ile gerçekleşebilir. Bu çerçevede vergilemede adalet, ancak temel hak ve özgürlüklerin korunması şartıyla sağlanabilir. Devlet vergileendirme yetkisi ile birey özgürlüklerine

müdahalede bulunmamalıdır. Zira, vergi, siyasi iktidarların elinde, ekonomiye ve bu yolla kişilerin temel hak ve özgürlüklerine bir müdahale aracıdır. Ekonomik ve sosyal yaşamı düzenleyen kanunlarla, her zaman vergiyi doğuran olaylar önlenebilir ve caydırılabilir. Bu yolla kimi temel hak ve özgürlüklerin özüne zarar verilebilir (Doğrusöz 2000:152).

Alman Federal Anayasa Mahkemesi Üyesi Paul Kirchhof (Lang 2000:29), vergi adaletinin temelinde özgürlük haklarının korunması gerektiğini ifade etmektedir. Çünkü vergi, bir "özgürlük ve şahsi kullanıma hizmet eden mülkiyet düzeni" kurumudur. Yani vergi, bireysel özgürlükleri ve bu özgürlüklerin göstergesi olan özel mülkiyeti korumalı ve geliştirmelidir (ATA 2001:108).

Vergileme ile hiçbir zaman bu iki kavram zarara uğratılmamalıdır. Ayrıca Kirchhof, özel mülkiyetin sosyal bir yükümlülüğü olduğunu ve topluma karşı olumlu katkısı olduğunu belirterek vergi ile bu kavramın (mülkiyetin) korunması gerektiğini belirtmiştir. Aynı zamanda Alman Anayasası'nın 14. maddesi, mümkün olduğu derece özgürlüklerin korunması gerektiğini belirtip, eğer vergiler ile bu özgürlükler kısıtlanıyor ise bu anayasaya aykırı ve bir "el koyma" olayıdır şeklinde yorumlayıp vergi ile birey özgürlüklerinin kısıtlanamayacağını ifade etmiştir (Başaran 1998:87).

Ülkemizde de vergi ile birey özgürlüklerinin kısıtlanamayacağı ama bazı durumlarda bunun istisnalarının olabileceği anayasamızda (madde 12, madde 13) ifade edilmiştir. Bu doğrultuda Anayasa Mahkememizin 7.11.1989 tarih ve 6/42 Sayılı Kararına göre; "Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin ancak olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı tümüyle yada bir bölümüyle olanaklı yada olanaksız kılar... yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır (ATA 2001:110).

1.2.SOSYAL DEVLET İLKESİ YOLUYLA VERGİ ADALETİNİN TESPİTİ

1.2.1. Sosyal Devlet Kavramı

Sosyal devlet, bir toplumda sosyal refahın, sosyal adaletin ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimsemiştir. Hukuk devletinde yasa önünde eşitlik, sosyal devlette ise sosyal adalete uygun fırsat eşitliği söz konusudur. Sosyal devlet anlayışında temel amaçlar; ekonomik kalkınmayı planlı bir şekilde gerçekleştirmek, vatandaşların sosyal güvenliğini sağlamak, gelir ve servet dağılımını sağlayarak, kişilerin ulusal gelirden adil bir pay almalarını gözetmektir. Kısacası sosyal devlet, sosyal eşitsizliklerin dengelenmesini amaçlayan ve bunun için olması gerekeni ifade eden bir devlet anlayışıdır. Her şeyden önce sosyal devletin bu amaçları kendi aralarında çoğu kez çatışmaktadır (Devrim-Altay 2000:30).

“Sosyal Devlet” ile “Refah Devleti” çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılmakla birlikte aynı anlamı taşımazlar. Refah devleti, toplumu oluşturan her bireye çağdaş yaşam ve geçim düzeyi sağlayabilen devleti ifade eder ve bu bağlamda çoğunlukla gelişmiş ülkeleri anlatır. Bu şekilde, refah devleti, sosyal devleti kapsar. Fakat her sosyal devlet, refah devleti olmayabilir (Devrim-Altay 2000:31).

1.2.2.Vergi Adaleti Kavramının Sosyal Devlet Kavramı Açısından Yorumlanması

Sosyal devlet, sosyal eşitsizliklerin düzeltilmesini amaçlayan ve bundan dolayı adil bir vergi sisteminin en önemli işlevinin yeniden dağıtım olduğunu ifade eden bir anlayışa sahiptir. Buna göre vergi adaleti, sosyal dengeyi öncelikle fiskal amaçlı normlarla, yani verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin tutarlı bir şekilde uygulanması yoluyla sağlanır. Sosyal devlet ilkesinde verginin yeniden dağıtım işlevini gerçekleştirilebilmesi için de artan oranlı bir verginin varlığı kabul edilir. Böylelikle artan oranlılık meşruiyetini sosyal devlet ilkesinde bulur ve verginin yeniden dağıtım işlevini gerçekleştirmek için kullanılır (Lang 2000:32).

Yeniden dağıtım ilkesinin gelişmesi, ekonomilerde belli hizmetlerin, bir takım insanlara bedava sunumunu gerçekleştirmektedir. Bu da bedavacı kesimin bu tür hizmetleri, devletten sürekli olarak bedava talep etme alışkanlığı kazanmalarına neden olmaktadır. Diğer taraftan bu bedava hizmetlerin maliyeti de toplumdaki üst gelir

grubuna dahil insanlarca karşılanmaktadır. Musgrave, “adalet” fikrinin, toplam gelir üzerindeki bir eşitleme politikasının zararlı etkilerini göz önüne alarak geliştirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Eğer yeniden dağıtım amacı fazla ileri götürülürse, belirli aşamada, kullanılan kaynakların verimliliğinde bir azalmayla diğer amaçlar zarar görecektir ve dağıtılacak pasta küçülecektir. Bu tür sonuçlara yeterince dikkat sarf etmeyen bir vergileme politikası uzun dönemde kendi temellerini tahrip edecektir (Witmann 1993:54).

2.TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANAYASAL ÇERÇEVESİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Vergilendirme yetkisinin, niteliği, özellikleri ve kapsamı anayasal kurullarla belirlenir ve bu yetkinin kullanılma biçimi ve sınırı çoğu kez anayasalarla düzenlenir (Çağan 1984:6).

2.1. 1982 ANAYASASINA KADAR OLAN ANAYASALARDAKİ VERGİLEME İLKELERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Ülkemizde 1982 Anayasası’na kadar olan süre zarfında hazırlanan anayasalarda vergi ödevi ile ilgili şu hükümler yer almıştır (Doğruöz 2000:155-157)

1921 tarihli Teşkilatı Esasiye Kanunu’nda vergi ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. 1924 Anayasası’nın ise 84 ve 85. Maddelerinde vergi ödevi ile ilgili hükümler yer almaktadır: “Vergi, devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa muğayir olarak hakiki veya hükmi şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, aşar ve sair tekalif alınması memnudur (madde84).” İle “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. Devlet vilayet hususiyetleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekalifin kanunları tanzim edilinceye kadar kemaken cibayete devam olunabilir (madde84).

1961 Anayasası’nda ise 61. Madde de “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur”. Vergi ödevi ile ilgili hüküm yer almaktadır. Buna göre 1961 Anayasası, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne

göre vergi vermesi gerektiğini belirtmiş ve vergilerin ancak kanunla düzenlenebileceğini işaret etmiştir.

Türkiye’de; vergilemenin ödeme gücü ilkesine göre yapılacağı 1961 yılından itibaren, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ise 1982 yılından itibaren anayasal bir ilkedir. Zira, Türkiye’de ödeme gücü ilkesi esas itibarıyla sosyal devlet anlayışını uygulamaya geçirecek tedbirlerin yer aldığı ilk anayasa olan 1961 Anayasası’nın 61. Maddesinin 1.fıkrasında “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” şeklinde yer almıştır. Aynı ifade, 1982 Anayasası’nın 73. Maddesinin 1. Fıkrasında yer almış olmakla beraber aynı maddenin 2. Fıkrasında, daha önce olmayan, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesi yer almıştır. Anayasadaki bu hüküm gereği 1982 yılından itibaren vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması da devletin görevlerinden biri haline gelmiştir. Dolayısıyla vergisel düzenlemeler bu anlayışa uygun bir şekilde yapılmalıdır (YILMAZ 2006:61)

2.2. 1982 ANAYASASI’NDAKİ VERGİLEME NORMLARI

2.2.1. 1982 Anayasası’ndaki Vergi ile İlgili Hükümler

Anayasa’nın (1982) 73. Maddesinin 1. Ve 2. Fıkralarında vergi dar anlamda 3 ve 4. Fıkralarında ise geniş ise geniş anlamda kullanılmıştır. Dar anlamda vergi, devletin vergi gelirleri arasında sadece vergi adı altında aldığı geliri ifade ettiği halde, geniş anlamda vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanımına dayanan vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülükler gibi her türlü yükümlülüğü ifade etmektedir. Devletin sadece kamu gelirleri içindeki vergi koymaya ilişkin yetkisi dar anlamda vergilendirme yetkisi olup ödeme gücü ilkesini dikkate almaktadır. Devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisi ise geniş anlamda vergilendirme yetkisi olup, karşılık (faydalanma) esasını dikkate almaktadır (Çağan 1984:171-172).

2.2.2 Anayasal Vergilendirme İlkelerinin Anlamı

Anayasamızın vergi ile ilgili maddesinin (73.madde) birinci fıkrasında yer alan “herkes..... vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü, vergi yükünün belli bireyler ya da

toplumsal kesimlere yüklenilmeyerek, ülkede yaşayanların tümüne dağıtılmasını öngörmektedir. Bu hüküm “verginin genellik ilkesini” ifade etmektedir. Ayrıca bu hükümde “herkes” kavramı “mali güç” kavramıyla birlikte değerlendirilmektedir. Bundaki herkes deyimiyile ülkede yaşayan tüm insanlar değil, vergi ödeme gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla ilişki kuranlar anlaşılmaktadır (Taş 2000:276).

Devletin “vergileme ile eşitlik sağlama” gayesiyle hareket etmesi neticesinde uyguladığı muafiyet istisnalar ile bir çok vergi yükümlüsü ya vergi kapsamı dışında bırakılmakta yada mali güçlerinin çok altında vergilendirilmektedir. Bu da anayasal vergileme ilkeleri olan “genellik” ve “eşitlik” ilkelerinin çiğnenmesine neden olmaktadır (Arıkan 1996:20).

Adalet gibi net olmayan bir kavramı, maliye politikasının sosyal bir amacı şeklinde ifade ederek bir anayasal ilke olarak belirtmek en azından kuramsal bir düzeyde çok tartışmak ve hiç de net olmayan bir kavramı bir üst hukuk formuna taşıyarak belirsizlik yaratmaktan başka bir sonuç vermeyecektir.

3.ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

Hemen belirtelim ki Anayasamız’daki (1982) vergileme ilkeleri “hukuk devleti” ilkesinin somutlaştırılmış bir ifadesidir (Soydan 2000:82).

Anayasamızdaki 73. Maddenin başlığının “vergi ödevi” olarak tanımlanması bile Anayasamızın genel ideolojik tercihinin devletten (sosyal devlet) yana konulduğunun bir göstergesidir. Zira, bu madde başlığın “vergi ödevi” olarak tanımlanması çağdaş anayasa hukuku çerçevesinde bireysel özgürlükler kapsamında sorgulanması gereken bir alan oluşturmaktadır. Anayasamızın 73. Madde başlığını vergi ödevi olarak tercih etmesi yurttaş (vergi mükellefi) devlet ilişkisinde ağırlığın ve gücün devletten yana olduğunu göstermektedir (Karakaş 2000:216).

“Sosyal devlet” tercihine göre şekillenen anayasal vergileme ilkelerine göre vergi, devletin bir takım sosyal ve ekonomik amaçlarını gerçekleştirebilmek için kullanılabileceği bir araçtır. Özellikle ülkemiz gibi az gelişmiş ülkelerin en somut göstergesi olan gelir dağılımının çarpıklığının verginin “yeniden dağıtım” işlevi ile

düzeltilmesi, anayasal vergi normlarının en temel özelliğidir. Yani, 73. Maddedeki vergileme ilkeleri, milli gelirin dağılımına yön verecek adil bir vergi sistemine ulaşmayı temel hedef olarak saptamışlardır. Bununla birlikte, Anayasamızdaki diğer vergileme ilkelerinden olan ve ekonomik gelişmeyi sağlamayı amaçlayan “muafiyet”, “istisna” ve indirimlerden en üst gelir dilimindeki grupların yararlandığı da çok bilinen bir gerçektir. Bu durumda, söz konusu avantajlardan üst gelir gruplarının yararlanması, verginin adil ve dengeli dağılımı kavramının içeriğini boşaltır. Parlatmentonun bu gibi vergisel avantajları takdir yetkisi içindeki tercih ise ekonomik değil politik olandır (Soydan 2000:91).

Demokratik toplumlarda fertleri, bazılarının bu gibi avantajlardan yararlandıklarını öğrenir öğrenmez, kendilerinin de benzer kolaylıklardan yararlandırılmalarını talep edeceklerdir. Seçmenle “kişisel çıkar-oy verme” ilişkisi içinde olan siyasi iktidar, bu talepleri geri çevirmeyecek ve vergi kolaylıkları ekonominin her kesimine yayılacaktır. Bu durumda, vergi gelirleri azalacağı gibi herkese yaygınlaştırılmış olan kolaylıklar, gerçek bir “teşvik” veya “koruma” niteliğini kaybedecektir (Savaş 1997:122).

Özetle, anayasamız, vergi ile temel hak ve özgürlüklerin zarar görmesini kısıtlarken, bu kısıtlamayı “kamu yararı” gerekçesi ile çoğu zaman askıya almaktadır. Buda anayasal vergileme ilkelerinin, vergi adaletine ulaşmak için, sosyal devlet ilkesi tercihini, özgürlükler ilkesi tercihine göre daha üstün tuttuğunun bir göstergesi olmaktadır. Buna ek olarak, Anayasamızın 12. Maddesinde temel hak ve özgürlükler tanımlanmıştır. Ancak diğer anayasalara göre, son derece ayrıntılı olarak sayılmış olan temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması ilkeleri çok daha ayrıntılı olup, haklara göre, bu hakları sınırlama imkanı tanıyan düzenlemeler ağırlık kazanmaktadır. Bu düzenlemeler de 1982 anayasasının kişiye göre devlete üstünlük tanıyan bir Anayasa kimliğinde olmasına neden olmaktadır (Sonsuzoğlu 2000:245).

SONUÇ

Teknik, sosyo-kültürel etkileşim, ekonomik gelişmişlik düzeyine paralel olarak devlet yapısının morfolojisinde değişimler olmuş; bu değişimlerle devletin üstlendiği fonksiyonların artmasına yol açmıştır. İşte devlet faaliyetlerinin sürekli artış göstermesi hem kamu gelirleri olan vergilerin ortaya çıkmasına hem de sürekli olarak faaliyet alanının genişlemesine yol açmıştır. Kamu finansmanının sağlanmasında vergilerin payı oldukça yüksektir. İlkel dönemlerdeki devlet yapılarından günümüz modern ulus ve refah devletine kadar verginin farklı boyut ve hacimlerde uygulanmasına neden olmakla birlikte tarihin hemen hemen her döneminde verginin önemi azalmak bir yana sürekli artış göstermiştir. Klasik devlet anlayışı içerisinde devlet faaliyetlerinin savunma ve adalet olarak çok genel düzeyde kalması, ihtiyaç duyulan kamu gelirleri doğrultusunda vergilerin düzeyi de buna göre şekillenmiştir. 1929 yılındaki “Büyük Buhran” sonrası dönemde piyasa ekonomisinin başarısızlıklarından yola çıkarak devlet sosyal ve ekonomik alanlarda daha fazla rol almaya başlamıştır.

Genel bir ayrıma gidersek devletin faaliyetlerini iki ana başlık altında toplayabiliriz. Devletin görevlerinden birincisi mali, ikincisi ise mali olmayan (sosyo-ekonomik vs. görevler başlıkları altında toplayabiliriz. Devletin mali olmayan görevlerini; ekonomik istikrarın sağlanması, ekonomik kalkınma ve gelişme, kaynakların etkin ve verimli kullanılması ve sosyal hayatın asgari gelişmişlik düzeyinin temin edilmesi olarak sıralayabiliriz.

Vergi niteliği itibarıyla fonksiyon ve tanımına çok çeşitli boyutlar kazandırmaktadır. Başlıca niteliklerini; siyasal bir süreç tarafından belirlenmesi, zorunlu bir kamu geliri aracı olması, bir karşılığının olmaması, devletin anayasal görevlerini yerine getirmek amacıyla kullandığı en temel gelir kaynaklarından biri olması şeklinde sıralayabiliriz. Uygulanmakta olan vergiler, milli gelirin çeşitli katmanlar arasında dağılımını hem de ülkenin milli gelir düzeyini etkilemektedir. İşte tüm bu nedenlerden yola çıkılarak; önemli bir maliye politikası aracı olan vergilerle kaynakların optimal dağılımı ve gelir dağılımı adaletsizliklerinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Ancak, gelişmiş ülkeler açısından hem sosyal amaçları gerçekleştirmek hem de yatırım ve tasarrufları teşvik etmek bir arada gerçekleştirilmesi oldukça zor hedeflerdir.

Devletin yerine getirmesi gerektiği sosyal ve ekonomik hedefler için tahsil ettiği vergilerin toplumun tamamına dengeli olarak dağıtılması, vergilerin doğduğu andan itibaren en temel sorunsallardan biridir. Etrafında uzunca süredir devam eden gelen tartışmalara rağmen, tam manasıyla ortak bir çözüm geliştirilememiştir. Hala dünya genelinde devlet yapılarının ve siyasi sistemlerin çok farklı uygulamaları mevcuttur. Bunun nedenlerinden bir tanesi de adalet kavramının kendi kimyası dolayısıyla çok subjektif ve göreceli olmasıdır. Çünkü, adalet, öznel kişisel yargılardan etkilenen; içinde bulunduğu toplumun siyasi, sosyal ve ekonomik koşullarına göre şekillenen izafi bir kavramdır. Her kavramın da normatif olduğu belirtilir ama olması gerekenin ne olduğu tam olarak ortaya konulamamıştır.

Adalet kavramındaki bu göreceli durum devletin çok genel ve önemli amaçlarından biri olan bu kavramdan vazgeçeceği anlamını taşımaz. Bunun aksine tüm siyasi sistem ve ideolojiler adaleti tesis etmek suretiyle toplumsal konsensüsün sağlanacağına inanmaktadırlar. Adalet sayesinde toplumsal meşruiyet kazanmış devlet faaliyetlerinin başarılı olacağı bilinmektedir.

Toplum tarafından paylaşılan genel kanı, vergi adaletine ulaşabilmek için mümkün mertebe bireyler arasındaki gelir ve servet dengesizliğinin ortadan kaldırılması düşüncesidir. Bunun sağlanabilmesi için bireylerin özgürlük alanlarına gerekli müdahaleler yapılmasında sakınca görülmemektedir. Halbuki, yaptığımız bu çalışmada ortaya koymaya çalıştığımız üzere, vergi asıl yatay ve dikey adaleti sağlama niteliğinden çok bireylerin özgürlük alanlarını koruyucu bir niteliğe sahip olmalıdır.

Devletlerin günümüzde faaliyet alanlarının genişlemesi sonucunda; sosyal ve müdahaleci bir karakteristik özelliğe sahip olmaları nedeniyle harcamalarının artması ve akabinde vergilendirme yetkilerinin artmasına neden olmuştur. Böylece, bireylerin şahsi tasarruf haklarının sınırlanması, bireysel özgürlük alanlarının daralmasına yol açmıştır.

Bilindiği üzere, fayda ilkesinde asıl amaç kaynakların etkili ve verimli kullanılması iken; ödeme gücü ilkesinde gelir dağılımı dengesizliklerinin bertaraf edilmesidir. Halbuki yapmış olduğumuz çalışmada görüleceği üzere salt ödeme gücü ilkesi ile vergilemede adaletin sağlanması mümkün gözükmemektedir. Çünkü ödeme gücüne esas olarak ele alınacak kriterler subjektif hale gelmektedir. Mesela, hayatında

hiç toplu taşıma aracı kullanmayan sürekli kendi binek otomobilini kullanan bireyin ulaşım hizmetleri için vergi ödemesi veya hiç çocuğu olmayan çiftlerin çocukların kullanımına sunulan park alanlarının vergisel maliyetlerine katlanmaları ne derece adil olacaktır.

Ayrıca, bize göre negatif yönleri olmakla birlikte önceden belirlenmiş harcama kalemlerine göre toplanacak vergilerin gideceği yerin bilinmesi halktaki vergi bilincinin ve güvenin artmasını sağlayacaktır. Buda vergi gelirlerinde artış imkanı doğuracaktır. Ayrıca böyle bir yöntem, maliye literatüründe geçen “bedavacı sorununa” da çözüm teşkil edecektir. Bu sayede tüm bireyler vergi yükünün paylaşımına müdahil hale geleceklerdir ve adaletli bir vergi sistemi oluşmuş olacaktır.

Bu çerçevede devletin kamu harcamalarının finansmanı nasıl sağlanmalıdır? Devlet salt kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için düz tek oranlı sabit bir gelir vergisi uygulamalı ve hiçbir istisna ve muafiyet uygulamasına yer vermemelidir. Buna ilaveten, bölünebilen ve fiyatlandırılabilen mal ve hizmetlerde fayda esasına göre bireylerin yararlanmaları ölçüsünde değişken bir vergilendirme yöntemi uygulanabilmelidir. Bu uygulama sayesinde öncelikli olarak, gereksiz kamu hizmetleri ortadan kaldırılacak; muafiyet, istisnaların ve vergi oranının düşük olması sayesinde verginin tabana yayılması sağlanmış olacaktır. Bunun neticesinde devletin finansman sıkıntısı büyük ölçüde giderilecek ve bireysel özgürlük alanına müdahale anlamı taşıyan kamu gelirlerine devletin başvurmasına gerek kalmayacaktır.

Vergilendirmede ödeme gücü ilkesi benimsenmesi doğrultusunda artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanması neticesinde vergi kaçakçılığı artacak ve yer altı ekonomisi büyüyecek, yatırım ve tasarruf sahipleri vergiden kaçınmanın yasal boşluklarını aramaya başlayacaklardır. Sonuç olarak, sosyal adaleti savunanlar tarafından tercih edilen ödeme gücü ilkesi, sosyal adaleti sağlamak bir yana sosyal refah kaybının en temel nedeni olacaktır. Toplumsal refah ve sosyal refah hedefleniyorsa düz oranlı vergiler ve fayda kuramının beraber kullanılması doğru olacaktır.

Diğer taraftan, ödeme gücü ilkesinin kavramsal olarak kendi içerisinde boşluklar söz konusudur. Çünkü, ödeme gücünün esasını teşkil eden mali güç nasıl ve neye göre tespit edilecektir. Bir çok ülkede, ödeme gücü ilkesi doğrultusunda bir vergilendirme

söz konusu iken tanınan bir sürü istisna ve muafiyetler bu kuramın göstermelik olarak kullanıldığına delil teşkil etmektedir.

Vergilemede keyfi bir duruma neden olan ödeme gücü kuramının vergi adaleti üzerinde olumsuz etkileri söz konusudur. Vergilendirme sonuç olarak siyasi bir süreçtir. Bu nedenle çeşitli çıkar grupları, siyasi erki tesir altında bırakarak adaletli olmayan bir vergi yapısının meydana gelmesine yol açabilmektedir.

Vergilendirme yetkisi her şeyden önce sınırları belirlenmiş anayasal bir yetkidir. Bir devletin vergilendirme ile ilgili sınırların belirlenmesinde doğrudan söz sahibi olması mali ve ekonomik özgürlüğe sahip olup olmadığının en büyük göstergesidir. Ancak, bireylerin sahip oldukları hak ve özgürlükler devlet tarafından bir nevi sınırlandırılmaktadır. Devlet bu sınırlamalara başvururken sosyal devlet olmanın gereğini yerine getirmektedir. Bu doğrultuda, anayasa koyucu sınırları belirleyerek kanun uygulayıcıların keyfi yaklaşımlarının önüne geçmektedir. Bu sayede hem vatandaşlar hem de siyasi güç odakları siyasi iktidarın üzerinde kontrol hakkı kazanmaktadırlar.

Vergileme ile ilgili Anayasal düzenlemeler tek başına adaletli bir vergilendirme sağlamaz. Aynı zaman da bu vergilerin gerçek hayatta uygulanmasını sağlayan devlet birimlerinin yaklaşımları da önemlidir. Mesela, vergilemenin anayasal çerçevesi ile toplumda var olan sosyal eşitsizlikleri gidermek pahasına kişi hak ve ödevleri gasp ediliyorsa, adaletli olmayan bir yapı tesis ediliyor demektir.

Mevcut anayasal sistemimiz mümkün olduğunca sosyal eşitsizlikleri gidermek amacıyla adil bir vergileme sisteminin tesis edilmesini öngörmüştür. Bu doğrultuda bireysel özgürlük alanı bir nevi daraltılmıştır. Çünkü, asıl amaç bireysel hak ve özgürlükleri korumak değil eşitsizlikleri gidermektir. Bu nedenle vergilemede bir adaletin sağlanması mümkün değildir.

Özetle, bir ülkedeki mevcut anayasa sosyal amaçlarla vergiyi mali amaçları dışına çıkararak toplumsal katmanlar arasında gelir aktarımı aracı olarak kullanıyorsa adil bir vergi sistemi söz konusu değildir. Temel hak ve özgürlükleri teminat altına alan anayasal düzenlemeler artık üzerine düşen fonksiyonu yerine getirmemektedir. Ki yapmış olduğumuz bu çalışmada da görüleceği üzere aslında ülkemizdeki vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin belirli bir iktisadi temeli yoktur. Daha çok politik kaygılar göz

önünde bulundurularak belirli düzenlemeler yapılmıştır. Yada düzenlemeler uygulama safhasında engellenmiştir. Böylece vergisel düzenlemeler kendilerine düşen fonksiyonu eda edememiştir.

KAYNAKÇA

- Aren, S. (1992) İstihdam Para ve İktisadi Politikalar, Savaş Yayınları: Ankara.
- Arsan, H.Ü. (1975) Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Ankara Üniversitesi Basımevi: Ankara.
- Berktaş, H. (1983) Kabiliden Feodalizme, Kaynak Yayınları: İstanbul
- Çağın, N. (1981) Vergilendirme Yetkisi, Kazanç Hukuk Yayınları: İstanbul.
- Akalın, G. (2000) Kamu Ekonomisi, Akçağ Yayıncılık: Ankara.
- Akalın, G.(1993) "Türkiye'de Mali Buhran ve Mali Sistemin Reformu" Vergi Dünyası Dergisi, c.16, s.3, ss.147.
- Akalın, G. (2001) "Kayıtdışı Devlet-İstikrar Programı" Asomedia Dergisi.
- Akdeniz, G. (1969) "Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti." Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, c.IX, ss.1460.
- Akdoğan, A. (1980) "Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım", Ankara Üniversitesi İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, s.137.
- AKGOĞAN, A. (2007) Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi: Ankara.
- AKALIN, G. (1990) "Türkiye'de Gelir ve Vergi Yüğü Dağılımı." VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Aktan, C.C. (1995) "Optimal Devlet", TÜSİAD Yayınları, c. 75/74, s. Şubat, ss 24.
- Aktan, C.C. (1998) "Arz Yönlü İktisat ve Haldun Laffer Etkisi", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, s. 10, ss.36.
- Altay, A. (1995) "Politik Süreçte Yozlaşma ve Rant Kollama Faaliyetleri." Yeni Türkiye Dergisi, c. 6, s. Eylül-Ekim, ss.42..
- Arkan, Z. (1996) "Türk Vergi Düzenine Anayasal Yaklaşım", Dokuz Eylül İİBF Dergisi, c. 1, s. 11, ss. 54.
- Arsan, Y. (1994) "İktisatta Zihniyet ve Metodoloji: Liberal Bir Perspektif", Polemik, c. 12, s. Mart-Nisan, ss. 63.
- Ata, A. Y. (2001) Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.

- Bastiat, F. (1991) Hukuk, (Çev. Yıldırım Arsan), Liberte Yayınları: Ankara.
- Başaran, F. (1999) "Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu Mudur?", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi, s.13.
- Başaran, F. (1998) "Alman Anayasa Mahkemesinin Vergi Hukukuna Önemli Gelişmeler Getiren Varlık Vergisi Kararının Değerlendirilmesi ve Türk Vergi Sistemine Yansımaları.", Marmara Üniversitesi İİBF Yayınları.
- Bellek, İ. (1997). "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi." Vergi Sorunları Dergisi, ss. 105.
- Bilici, N. (1997) "Türk VERGİ Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi" Yaklaşım Dergisi, s. 5, ss. 58.
- Buchanan, J. (1996) "Bütçe Açıklarının Ekonomik Sonuçları" (Çev. Ayça EKER), Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, s. 11, ss.11.
- Cagan, P. (1987) Deficits, Taxes and Economic Adjustments, American Enterprise Institute Press, Washington:
- Cullis, J. and Jones P. (1997) Public Finance and Public Choice, Oxford Uni. Press: Oxford.
- Çakmak, O. (1998) 1980 Sonrası Türkiye’de Tüketim Vergilerinin Gelişimi ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İzmir.
- Çelen, M. Ve Işık A. (2000) "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu", Marmara Üniversitesi Yayınları, ss. 600.
- Davies, D. (1963) "Vasıtalı Vergiler ve Vergi Adaleti" (Çev. Mehmet Akmansu), İktisat ve Maliye Dergisi, s. 9, ss. 11.
- Derdioyok, T. (1992) "Türkiye’de Kamu Maliyesinin Yapısı: 1960-1989". Maliye Yazıları, c. 37, s. Ekim-Aralık, ss.17.
- Devrim, F. ve Altay A. (1999) "Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi" XV. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Dileyici, D. ve Özkıvrak Ö. (2001) Yeni Yüzyıl ve Yeni Türkiye: İzmir.

- Doğruöz, B. (1997) “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının değerlendirilmesi.” XVIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu Antalya.
- DPT (1999), Uluslar arası Ekonomik Göstergeler: Ankara.
- Ensari, S. (1997) “Son 20 Yıldır Gelir Dağılımı.” Ekonomik Forum Dergisi, s. 4, ss.23.
- Erginay, A. (1992) Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları: Ankara.
- Eriş, M. (1995) “Milli Gelir Dağılımı ve Açmazı.” Yeni Türkiye Dergisi, c.6, s. Eylül-Haziran, ss. 34.
- Gökbunar, R. (1998) “Anayasal İktisadın Vergi Reform Önerisi”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, s. 10, ss. 27.
- Güner, A. (1998) “Başarısız Devlet ve Çözüm Önerileri.”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, c. XIV, s. 1, ss. 28.
- Güner, A. (2000) “Türkiye’de Kamu Yatırımları ile Ekonomik Büyüme İlişkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma (1963-1993)”, Marmara Üniversitesi Yayınları, ss. 600.
- Güran, T. (1999) İktisat Tarihi, Acar Matbaası: İstanbul
- Gürdal, T. (1994) “Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.
- Gürsoy, B. (1980) Kamusal Maliye, Sevinç Matbaası: Ankara.
- Gwartney, J. And Straup R.L. (1997) Temel Ekonomi, (Çev. Yıldıray Arsan), Liberte Yayınları: Ankara.
- Hafer, r.w. and Trebing (1980) E. “The Value-Added Tax: A Rewiev of The Issues.” Federal Reserve Bank, s. 62.
- Hayek, F.A. (1978) The Constitution of Liberty, Chicago Press: Chicago.
- Herber, B (1981) “The İmportance of Taxation and Equity Considerations in the Development Plans of Developing Nations.” Vergi Reformları Kongresi: İstanbul.
- Hills, J. (1989) Changing Tax: London.

- İl, İ. (1998) “Gelir Vergisi Kanunu’nda Vergi Adaleti ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler ve İşleyişleri”, Vergi Dünyası Dergisi, s. 77, ss.78.
- İnalçık, H. (1996) Osmanlı İmparatorluğu, Eren Yayınları: İstanbul.
- Kaneti, S. “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I).” İktisat ve Maliye Dergisi, 1985.
- Karakaş, E. ve Sonsuzoğlu E. (1997). “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi.” XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu: Antalya.
- Karaman, İ. “Dünya da ve Türkiye’de Gelir Dağılımı.” Yeni Türkiye Dergisi, 6, Eylül-Ekim 1995.
- Karayılmazlar, E. “Düz Oranlı Gelir Vergisi ve Alternatiflerinin Tartışması.” (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi, 2001.
- Karluk, R. Türkiye Ekonomisi, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.
- Kırbaş, S. “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi.” Sayıştay Dergisi, 3, 1990.
- Kızılot, Ş. “Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sisteminin Oran Yapısının Değerlendirilmesi.”Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Vergi Sistemindeki Refah Önerileri, 1997.
- Kozak, İ.E. İnsan-Toplum-İktisat, Adapazarı: Değişim Yayınları, 1999.
- Lang, J. “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri.”XIII. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya: 1997.
- Laufenburger, H. Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi, (Çev. İsmail Hakkı ÜLKMEN), Ankara: Sevinç Matbaası, 1967.
- Mehmed Cavit Bey. İlm-i İktisad (Mekatib-i İdadiye Mahsus), İstanbul: Kanaat Matbaası, 1329.
- Meier, M.G. (1976) leading İssues in economic Development, Oxford University Press: New York.
- Mises, V. L. (1996) Human Action: San Francisco.
- Mises, V. L. (2000) Bürokrasi, (Çev. Feridun Ergin), Liberte Yayınları: Ankara.

- Musgrave, R.A. ve Musgrave P. (1989) *Public Finance in Theory end Practice*,: Mcgraw Hill Book Company, New York.
- Nadaroğlu, H. . (2000) *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Matbaası: İstanbul.
- Neumark, F. (1975) *Vergi Politikası*, (Çev. İdal (Feyzioğlu) Can Korel, Filiz Kitabevi: İstanbul.
- Nozick, R. (1974) *Anarchy, State and Utopia*, New York Basic Books: New York.
- Ocakçioğlu, A.B. (1993) “Katma Değer Vergisinin Türkiye’deki Beş Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi.” *Memduh Yaşa’ya Armağan*, İstanbul: Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Yayınları, s. 34, ss.44.
- Ortaç, F. R. (1999) “Kamu Maliyesinin Amaçlarına Gerçekten Ulaşılmak İsteniyorsa Araçlar Doğru Kullanılmalı. “*Yeni Türkiye Dergisi*, c.27, s. Mayıs-Haziran, ss. 55.
- Okumuş, E. (1999) “İbn-i Haldun ve Osmanlı’da Çöküş Tartışmaları.” *Divan Dergisi*, İstanbul, s. 6, ss. 33.
- Oyan, O. (1999) “Vergi Politikasında Yazbozlar.” *Türk İş Yılığı 1997’den 1999’a Değişim Dinamikleri*, c1, s.97/29, ss.47.
- Öner, E. (1993) “Türkiye’ de Vergi Yüğü ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlikler.” *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, c.10, s. 1-2, ss.26.
- Özbakan, N.A. (1998) *Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temelleri ve Alternatif Görüşler*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara
- Özsoylu, A.F. (1996) *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, Bağlam Yayınları: İstanbul.
- Palamut, M. (2001) “Türkiye’de 1980-2000 Döneminde Gerçekleşen Gelir Dağılımının İstenen Vergi İle Eğitim ve Sağlık Harcamaları İlişkisi.” XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu: Antalya.
- Rawls, J. (1997) *Bölüşürücü Adalet*, (Çev. Vural F. Savaş).
- Saban, N. (1997) “Prof. Dr. Joachim Lang’in Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri Tebliğine Yorum.” XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu: Antalya.
- Seyidoğlu, H. (1991) *Ekonomik Terimler Sözlüğü*, Güzen Yayınları: Ankara.

- Soydan, B.Y. (1997) “Vergi Adaleti Kuramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak.” XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu: Antalya.
- Sönmez, M. (1990) Türkiye’de Gelir Eşitsizliği, İletişim Yayınları: İstanbul.
- Şenatalar, B. (1990) “Türkiye’de Kamu Kesimi Ekonomisi Genel Önerileri.” TÜSEV, c.5, s.23, ss. 45.
- Şener, A. (1994) “Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler” Yaklaşım Dergisi, s.5, ss.52.
- M.B. (2008) Yıllık Ekonomik Rapor, Maliye Bakanlığı Yayını: Ankara.
- Turhan, S. (1993) Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi: İstanbul.
- Türk, İ. (1992) Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi: Ankara.
- Uluatam, Ö. (1971) Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Yalçın, A. (1991) İktisadi Doktrinler ve Sistemler Tarihi, Aydoğdu Ofset: Ankara.
- Yereli, A.B. (1991) “İşveren Üzerindeki Ücret Yüğü-Ücret Üzerindeki Devlet Yüğü.” Vergi Sorunları Dergisi, c.XXII, s.34, ss.56.
- Yay, T. F.A. (1993) Hayek’te İktisadi Düşünce, Ezgi Kitabevi: Bursa.
- Yılmaz, G. A. “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilemede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Marmara İİBF Dergisi, İstanbul, Cilt XXI, Sayı 1, 2006
- Budak, T. (2007) “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti”, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, Nisan, Sayı 308, ss.205-219
- Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-2008), 1923-2008 Temel Bütçe Gelirleri İstatistikleri, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2008) Temel Ekonomik Göstergeler, www.gelirler.gov.tr
- Aktan, C. C. (23.03.2009) Optimal Devlet, www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi
Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (12.11.2008)
Ekonomik Veriler, www.bumko.gov.tr/upload/ButceBulteni.
- Yılmaz, G. A. (24.06.2009) Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilemede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, www.iibf.marmara.edu.tr/index.php

- Devlet Planlama Teşkilatı (23.02.2009) Ekonomik Göstergeler,
<http://www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608>
Türkiye İstatistik Kurumu (10.12.2008) Türkiye İstatistik Yıllığı, www.tuik.gov.tr
- Gökbunar, A. R. (02.04.2009) Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme,
www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeler-i.pdf ,
- Seviğ, V. (17.01.2009) Yılı Vergi Gelirlerinin Oluşumu ve Analizi,
www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=114918.
- Dünya Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (20.09.2009) Temel Ekonomik veriler,
www.oecd.org.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Gürhan SOĞUKPINAR
Doğum Yeri ve Tarihi : Eskişehir, 15.05.1979

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Abant İzzet Baysal Üniversitesi İİBF Kamu Yönetimi
Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı
Bildiği Yabancı Diller : İNGİLİZCE.
Bilimsel Faaliyetleri : -

İş Deneyimi

Stajlar : -.
Projeler :
Çalıştığı Kurumlar : ÇEVRE VE ORMAN BAKANLIĞI D.M.İ.G.M.
: MALİYE BAKANLIĞI

İletişim

e-posta Adresi : gurhan26@windowlive.com
Tarih : 2009