ANKARA
HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

DEMOKRASİNİN GELİŞİM SÜRECİNDE VERGİNİN ROLÜ

Kemal İĞDELİ

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Osman Fatih SARAÇOĞLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI

KASIM - 2019

IBM

DEMOKRASİNİN GELİŞİM SÜRECİNDE VERGİNİN ROLÜ

Kemal İĞDELİ

YÜKSEK LİSANSTEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

KASIM 2019

Kemal İĞDELİ tarafından hazırlanan "DEMOKRASİNİN GELİŞİM SÜRECİNDE VERGİNİN ROLÜ" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Maliye Anabilim Dalında Maliye Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Unvanı Adı SOYADI Doç.Dr. Fatih SARAÇOĞLU
Anabilim Dalı, Üniversite Adı Maliye, AHBVÜ
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~ .....

Başkan : Unvanı Adı SOYADI Doç. Dr. EREN GAŞKIRLI
Anabilim Dalı, Üniversite Adı Maliye, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~ .....

Üye : Unvanı Adı SOYADI Dr. Öğr. Üyesi Debi KONUKCU ÖNAL
Anabilim Dalı, Üniversite Adı MALİYE, HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~ .....

Tez Savunma Tarihi: 14/11/2019

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....
Prof. Dr. Figen ZAİF
Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Kemal İĞDELİ

14.11.2019

DEMOKRASİNİN GELİŞİM SÜRECİNDE VERGİNİN ROLÜ

(Yüksek Lisans Tezi)

Kemal İĞDELİ

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Kasım 2019

ÖZET

Klasik tanımı ile vergi; devletin egemenlik gücüyle, kamu harcamalarının finansmanı için, kişilerden karşılıksız olarak aldığı zorunlu ayni yada nakdi değerlerdir. Devlet anlayışındaki değişime paralel olarak verginin tanımı ve fonksiyonları da değişmiştir. Vergi ilk uygulanmaya başladığı dönemlerde, gönüllü bir ödeme iken, zamanla zorunlu bir ödeme halini almıştır. Verginin cebri olma özelliği vatandaşların yaşamlarına müdahaleyi beraberinde getirmiş, bu müdahaleler zaman zaman keyfi ve sınırsız bir hal almaya başlamıştır. İktidarların bu şekilde baskıcı ve keyfi uygulamaları karşısında, halkların göstermiş olduğu tepkiler birer demokrasi hareketine dönüşmüş ve günümüzdeki modern demokrasilerin temeli öncelikle vergi isyanları ile başlamıştır. Vergilerin kamu finansmanının en önemli aracı olması nedeniyle devletler vergi gelirlerini artırmak istemektedirler. Devletler bir taraftan vergi gelirlerini artırırken bir taraftan da vergide eşitlik ve adalet ilkelerini göz önünde bulundurmalıdırlar. Aksi halde mükelleflerin tepkileri ile karşılaşacaklardır. Mükelleflerin devlet yönetiminin adil, eşit, saydam ve hesap verilebilir olduğuna inançları ne kadar yüksek olursa, vergiye gönüllü uyum süreçleri de o kadar yüksek olacaktır.

Bilim Kodu	:	112007
Anahtar Kelimeler	:	Demokrasi, vergi, vergi ilkeleri
Sayfa Adedi	:	109
Tez Danışmanı	:	Doç. Dr. Osman Fatih SARAÇOĞLU

THE ROLE OF TAX IN THE DEVELOPMENT PROCESS OF DEMOCRACY

(M.Sc. Thesis)

Kemal İĞDELİ

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL FOR ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

November 2019

ABSTRACT

Tax with classic definition; These are the compulsory in-kind or cash values obtained from natural and legal persons in order to meet public expenditures based on the sovereign power of the state. Parallel to the change in the understanding of the state, the definition and functions of the tax have changed. While tax was voluntarily paid in the first periods of application, it became a compulsory payment over time. The forced nature of the tax brought the intervention into the lives of the citizens and these interventions started to become arbitrary and unlimited. In response to the oppressive and arbitrary practices of the governments, the reactions of the peoples have turned into a democracy movement and the basis of modern democracies today has started with tax rebellions. As taxes are the most important instrument of public finance, governments want to increase their tax revenues. States should consider the principles of equality and justice in taxation while increasing tax revenues. Otherwise, they will face the reactions of taxpayers. The higher the taxpayers' belief that the state administration is fair, equal, transparent and accountable, the higher the voluntary compliance process.

Science Code	:	112007
Key Words	:	Democracy, tax, tax principles
Page Number	:	109
Supervisor	:	Doç. Dr. Osman Fatih SARAÇOĞLU

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET iv

ABSTRACT v

İÇİNDEKİLER vi

ÇİZELGELERİN LİSTESİ ix

ŞEKİLLERİN LİSTESİ x

1. GİRİŞ 1

2. DEMOKRASİNİN GELİŞMESİNDE VERGİNİN ROLÜ 3

2.1. Demokrasi Kavramı 3

2.2. Verginin Tarihsel Gelişim Sürecinde Demokrasiye Etkisi 6

2.2.1. İlkçağda 8

2.2.2. Ortaçağda 9

2.2.3. Yeniçağda 10

2.3. Demokrasi ve Vergi İlişkisi: Ülke Örnekleri 11

2.3.1. İngiltere 11

2.3.2. Amerika Birleşik Devletleri 13

2.3.3. Fransa 15

2.4. Türkiye'de Demokrasinin Tarihsel Gelişimi ve Vergi 16

2.4.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi 16

2.4.1.1. Osmanlıda vergilendirmenin gelişim süreci 16

2.4.1.2. Osmanlıda vergi uygulamaları ve isyan 19

2.4.2. Cumhuriyet Dönemi Demokrasi ve Vergi 24

2.4.2.1. 1924 Anayasası dönemi 24

2.4.2.2. 1961 Anayasası dönemi 25

2.4.2.3. 1982 Anayasası dönemi 26

Sayfa

3. GÜNÜMÜZDE DEMOKRASİ VE VERGİ 31
3.1. Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti Açısından 31
3.1.1. Sosyal Devlet Açısından 32
3.1.1.1. Vergi adaleti ilkesi açısından 33
3.1.1.2. Maliye politikası açısından 34
3.1.2. Hukuk Devleti Açısından 35
3.1.2.1. Hukuki güvenlik ilkesi 35
3.1.2.2. Kanuni idare ilkesi 36
3.1.2.3. Genellik ve eşitlik ilkeleri 37
3.1.2.4. Belirlilik ilkesi 39
3.1.2.5. Geriye yürümezlik ilkesi 42
3.2. Kanunilik İlkesi Açısından 43
3.2.1. Birey Yönünden 44
3.2.1.1. Temsilsiz vergi olmaz ilkesi 44
3.2.1.2. Kanunsuz vergi olmaz ilkesi 46
3.2.1.3. Verginin belirgin olması ilkesi 47
3.2.2. Devlet Yönünden 48
3.2.2.1. Verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi 48
3.2.2.2. Verginin cebren alınması ilkesi 49
3.3. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Açısından 49
3.3.1. Tek Taraflı Sınırlandırma 51
3.3.2. Uluslararası Anlaşmalarla Sınırlandırma 52
3.3.3. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılarak Sınırlandırma 54
3.3.4. Vergi Uyumlaştırması 56
3.4. Demokrasilerde Mükelleflerin Vergiye Karşı Tepkileri Açısından 58
3.4.1. Demokrasi ve Vergiye Gönüllü Uyum 58

Sayfa

3.4.2. Demokrasi ve Vergiden Kaçınma 60
3.4.3. Demokrasi ve Vergi Kaçakçılığı 61
3.4.4. Demokrasi ve Verginin Telafisi 62
3.4.5. Demokrasi ve Verginin Yansıması 64
3.4.6. Demokrasi ve Tüketim-Tasarruf ve Yatırım Kararlarında Değişiklik 65
3.4.7. Demokrasi ve Verginin Ödenmemesi veya Geç Ödenmesi 66
3.4.8. Demokrasi ve Seçmenlerin Vergi Politikalarının Oluşumunda Etkileri 68
4. DEMOKRASİYE ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 71
4.1. Temel Vergi İlkelerine Uyum ve Demokrasi 71
4.1.1. Vergide Adalet İlkesi Açısından 72
4.1.2. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi Açısından 72
4.2. Ödeme Gücünün Doğru Biçimde Kavranması ve Demokrasi 75
4.3. Vergi Bilincinin Sağlanması ve Demokrasi 80
4.4. Vergi Kanunları - Temel Hak ve Özgürlükler ve Demokrasi 82
4.5. Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Demokrasi 85
4.6. Kalkınmanın Sağlanması ve Demokrasi 87
4.6.1. Kalkınmanın Sağlanması ve Demokrasi Açısından Dolaysız Vergiler 89
4.6.2. Kalkınmanın Sağlanması ve Demokrasi Açısından Dolaylı Vergiler 91
4.6.3. Demokrasinin Gelişimine Etkileri Açısından Vergi Gelirlerinin Dağılımının Değerlendirilmesi 93
5. SONUÇ 99
KAYNAKLAR 103
ÖZGEÇMİŞ 109

ÇİZELGELERİN LİSTESİ

Çizelge **Sayfa**

Çizelge 4.1. 2018 Yılı Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku, Tahsilatının Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Kümülatif) 94

Çizelge 4.2. 2018 Yılı Genel Bütçe Vergi Gelirleri Dağılımı Tablosu 95

Çizelge 4.3. 2018 Yılı Gelir ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri..... 97

ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil **Sayfa**

Şekil 4.1. 2018 yılı genel bütçe vergi gelirleri grafiği 97

Şekil 4.1. 2018 yılı gelir ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri 98

1. GİRİŞ

Birey olarak insan ne kadar üstün özelliklere sahip olursa olsun, sahip olduğu bu özellikler, insanın tek başına yaşamasını mümkün kılmamaktadır. İnsanların birlikte yaşama zorunluluğu, toplumlarda farklı yapıların ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Şehitoğlu, 2015: 5). İnsanlar birlikte yaşamaya başlayıp, bu birliktelikleri siyasal bir topluluk halini almaya başladıktan sonra; ortak ihtiyaçlarını karşılamak için, topluluk üyelerini vergiler aracılığıyla yükümlü kılma yöntemlerini aramışlardır (Turhan, 1998: 1).

Siyasal toplulukların yapılarında meydana gelen gelişmelere bağlı olarak bu toplulukların nitelikleri, yönetim şekilleri ve üstlenmiş olduğu görevler önemli değişimlere uğramıştır. Yaşanılan bu süreç, toplulukların ortak ihtiyaçlarının finansmanında kullanılan kaynakların yapılarında ve amaçlarında önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir.

Vergiler, ilk ortaya çıktığı dönemlerde bir çeşit gönüllü hediye niteliğinde olup, kişiler sahip olduğu varlığının bir kısmını hediye olarak sunmaktadır. Tarihsel süreç içerisinde vergiler; dinsel amaçlı gönüllü ödemeler, devlete yapılan yardımlar, kamusal mal ve hizmetlerden yararlanma karşılığı bireyin katlandığı fedakarlıklar, gönüllü yardımlar şekline dönüşmüş olsalar da (Giray, 2001: 8), toplumların yapılarında, ihtiyaçlarında meydana gelen değişimlere bağlı olarak, gönüllülük özelliğini kaybetmiş ve zamanla zorunlu bir yükümlülük haline dönüşmüştür (Turhan, 1998: 1).

Temsili demokraside seçmenler egemenliklerini seçmiş oldukları temsilciler aracılığıyla kullanırlar, seçmenler tarafından belirlenen temsilciler kamu gelir ve giderlerinin dağılımı, niteliği ve miktarı üzerinde belirleyici olurlar. Bu mekanizma aracılığıyla dolaylı da olsa seçmenlerin siyasal karar alma sürecine katılımı sağlanır. Seçmenlerin ödedikleri vergiler, seçmen tercihlerini etkileyen önemli bir faktördür. Gelişmiş bir demokratik sistemde, ödemiş oldukları vergilerle kamu harcamalarının finansmanını sağlayan seçmenler, yine bunların hesabını siyasal mekanizmalar aracılığıyla sorarlar. Demokratik sürecin sağlıklı bir şekilde işlemesi, toplumdaki vergi bilinci ve vatandaşların vergi algısıyla yakından ilgilidir. Vergi bilinci ile vatandaşlık bilinci arasındaki bağın sıkı olması gelişmiş demokrasinin olmazsa olmazlarındandır. Bu ilişki bize demokrasi ile verginin birbiri için ne kadar gerekli ve önemli olduğunu göstermektedir (Bağdigen ve Yılmaz, 2015: 192).

Yaşanılan olaylar ve süreçler bize göstermiştir ki, vergi ve demokrasi kavramları birbirinin ayrılmaz parçalarıdır. Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde öncelikle

demokrasi ve vergi kavramları ele alınacak ve bu kavramların teorik çerçevesi çizilmeye çalışılacaktır. Tarihsel süreç içerisinde ülke örnekleri ve yaşanılan olaylarda demokrasi ve vergi kavramlarının birbirleriyle olan ilişkileri ve birbirini etkileme süreçleri ortaya konulacaktır. Osmanlı İmparatorluğu'nda ve Türkiye Cumhuriyeti'nde demokrasi hareketleri, toplumsal ve siyasal olaylar bağlamında, vergilendirme konusunda yaşanılan gelişmeler ve demokrasiye etkileri açıklanmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde; günümüz modern demokrasilerinde egemenlik hakkı ve vergilendirme yetkisi, demokrasinin gerekleri ve vergi ilkeleri açısından incelenecektir. Sosyal devlet, hukuk devleti ve kanunilik ilkesi açısından demokrasi ve vergi ilişkisi açıklanmaya çalışılacak olup, vergilendirme yetkisinin kullanımı uluslararası ilişkiler ve işbirlikleri açısından değerlendirilecektir. Bu bölümde son olarak demokrasi bağlamında mükelleflerin vergiye karşı tepkileri ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde vergi uygulamalarının ekonomiye etkileri üzerinde durulacak, Türkiye'deki vergi yapısı ve uygulamalarının toplumsal, siyasal ve ekonomik sonuçları, demokrasinin temel değerleri bakımından incelenecektir. Türk vergi sisteminin yapısal sorunları, adalet, eşitlik ve mali güce göre vergileme ilkeleri açısından değerlendirilecektir. Çalışmada; demokratik, sosyal ve hukuk devleti bağlamında, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak, ekonomik kalkınmayı ve gelir dağılımında adaleti sağlamak için, mali gücü esas alan bir vergi siteminin taşıması gereken özellikleri, karar vericilerin dikkatine sunmak amaçlanmıştır.

2. DEMOKRASİNİN GELİŞMESİNDE VERGİNİN ROLÜ

2.1. Demokrasi Kavramı

Devlet eskiçağda dinsel bir kuruluş niteliğindedir. Siyasal iktidar kaynağını dinden almakta ve devletin temeli dine dayanmaktadır. Eski çağlarda din ve devlet aynı kabul edilmiş ve hiçbir zaman bir birinden ayırt edilmemiştir. Bu da, devleti maddi ve manevi alanda bireyler üzerinde tam ve mutlak otoriteye sahip, güçlü bir yapı haline getirmiştir (Kapani, 1993: 19).

Eski Yunancada "demos' halk, 'kratos' iktidar ya da egemenlik kelimelerinin birleşmesinden ortaya çıkan demokrasi, halkın egemenliğini ifade eder. Demokrasi, tüm vatandaşların devlet yönetiminin ve politikalarının üzerinde eşit haklara sahip olduğu bir yönetim biçimidir.

Demokrasi Yunan yarımadasındaki kent devletlerinde, Atina demokrasisi olarak adlandırılan, doğrudan demokrasiye çok yakın kabul edilen bir sistem olarak uygulanmaya başlamıştır. Her ne kadar bütün yurttaşların mecliste oy verme ve fikrini söyleme hakkı olsa da, dönemin şartlarında kadınların, kölelerin ve o şehir-devletinde doğmamış olanların bu hakları yoktu.

Eski Yunan'da şehir meclisleri, yirmi yaşını dolduran ve o kent devletinin vatandaşı olan üyelerden oluşmaktaydı. Meclis toplantıları ayda dört defa olmak üzere açık havada gerçekleştirilmekte ve mecliste konuşmalar yaş sırasına göre yapılmaktaydı.

Uygulanması sonucunda ortaya çıkacak sonuçlardan, teklifi veren kişinin sorumlu olduğu kanun teklifleri her ayın il toplantısında verilirdi. Yargılama yetkisi ise halk jürilerindeydi. Halk jürileri on sekiz yaşını bitirmiş, erkek vatandaşlardan oluşurdu. Halk jürilerinin kararları, doğrudan halkın kararı olarak kabul edilirdi. (Barut, 2014: 70).

Yunan kent devletlerinde iktidar üç unsurdan meydana geliyordu. Merkezi yürütme, oligarşik konsey ve yurttaşlar genel meclisi. Tüm yurttaşlar genel mecliste söz hakkına sahip olmasına rağmen, varlıklı soydan gelenler ticaret yapan şehrin büyük konseylerine hâkimdiler. Bu rejimlerin iki ortak özelliği vardı. Birincisi bu rejimler bir yurttaşlık modeli oluşturmuşlardı. İkincisi ise yurttaşlık sorumlulukları genelde dönüşümlü olarak yerine getiriliyordu (Tilly, 2014: 53,54)

Yunan kent devletlerinde uygulanan yönetim sistemi demokrasi olarak adlandırılsa bile, ne kadar demokratik olduğu tartışma konusudur. Yunan kent devletlerinde devlet

yönetimi (yasama, yürütme ve yargı) vatandaşlar eliyle görülmekteydi. Vatandaşlar mecliste kanun çıkarmak, savaşa ve barışa karar vermek, askeri, idari ve yargı alanlarında atamalar yapmak gibi çok geniş hak ve yetkilere sahiptiler. Vatandaşların kent devletlerinde bu kadar geniş siyasi faaliyette bulunması ve karar verici konumunda olması uygulanan sistemin demokrasi olarak nitelendirilmesine sebep oluyordu (Kapani, 1993: 19).

Bu noktada gerçek bir demokrasiden bahsedebilmek için, kimlerin vatandaş olarak kabul edildiğine bakmak gerekir. Yukarıda belirtildiği gibi belli bir yaşın üstündeki, toplumda azınlık denebilecek sayıdaki erkekler vatandaş olarak kabul edilmekteydi. Onun dışında toplumun çoğunluğunu oluşturan; kadınlar, köleler ve o şehir-devletinde doğmamış olanlar (yabancılar) vatandaş olarak kabul edilmemekteydi.

Sayısal olarak nüfusun önemli oranını oluşturan köleler, kanunlar karşısında insan veya bir hukuk kişisi olarak kabul edilmez; bir mal ve evcil hayvanmış gibi görülürdü. O kent devletinde doğmamış olan yabancılar da siyasal hakların tamamından mahrum bırakılmışlardı. Bunlar sadece medeni hakların küçük bir kısmından yaralanabiliyorlardı (Kapani, 1993: 20). Vatandaş olarak kabul edilen ve tüm siyasi ve medeni haklardan yaralanan ayrıcalıklı zümrenin oranı, kent devletlerindeki nüfusun % 5 ila % 10'u arasında değişmekteydi.

Roma İmparatorluğu döneminde uygulanan devlet sistemi, temsili demokrasiye yakın bir nitelik taşımaktaydı. Demokratik haklar genellikle sosyal sınıf ayrımına göre şekillenirdi ve güç elitlerin elindeydi.

Gerek eski Yunan gerekse Roma'da uygulanan sistemin adı ne olursa olsun; aristokrasi, monarşi veya demokrasi, hiç biri gerçek anlamda bir kişi hürriyeti sunmamıştır. Buralarda yaşayanlar bireylerin devlet karşısında bazı haklarının olabileceğini, devletin gücünün bu haklarla sınırlandırılabileceğini düşünemiyorlardı bile. Bu çağda devletin insan için değil, insanın devlet için olduğu düşüncesi hâkimdi ve devlet iktidarının sınırsız olduğu kabul ediliyordu (Kapani, 1993: 22).

Ortaçağa gelindiğinde eski çağdan farklı olarak kişi devlet ilişkisinde Devletin mutlak egemenliğine bir sınır çizildiği görülmektedir. Burada öncelikle insan kişiliğine değer kazandıran Hristiyan felsefesine bakmak gerekmektedir. Hıristiyanlık dinsel otorite ile siyasal otoriteyi birbirinden ayırarak insan vicdanını devletin hegemonyasından kurtarmaya çalışmıştır(Kapani, 1993: 22).

Ortaçağ döneminde, demokrasinin gelişmesindeki en büyük adım Magna Carta Libertatum'un (Büyük sözleşme) ilan edilmesi olmuştur. Büyük sözleşme ile İngiltere'de kralın yetkileri din adamları ve halk adına sınırlanmaya başlanmıştır.

Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi ve Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ile birlikte, 18. ve 19. yüzyıllarda demokrasi, hızlıca yükselen bir değer olmuştur. Bu gelişmelerden önce demokrasi doğrudan demokrasi olarak tanımlanıyor ve büyük devletlere değil, sadece küçük topluluklara uyan bir hükümet şekli olarak kabul ediliyordu.

20. yüzyıla gelindiğinde demokrasi hızlı bir gelişim ve değişim süreci yaşamıştır. Yüzyılın başlarında, I. Dünya Savaşı'nın sonunda Avusturya-Macaristan ve Osmanlı İmparatorlukları yıkılmıştır. Bu imparatorlukların yıkılmasıyla birlikte, içinde bulunulan döneme göre demokratik sayılabilecek yönetimlere sahip birçok yeni devlet ortaya çıkmıştır.

Avrupa, Latin Amerika ve Asya'da birçok ülkede diktatörlüklerin ortaya çıktığı Büyük Buhran döneminde, İspanya, İtalya, Almanya, Portekiz'de Faşist diktatörler yönetimi ele geçirirken; Balkan ülkeleri, Küba, Brezilya, Japonya ve Sovyet Rusya'da demokratik olmayan yönetimler iktidara gelmiştir.

Almanya ve Japonya'da diktatörlüklerin yıkıldığı, II. Dünya Savaşı sonrasında demokratikleşme hareketleri Batı Avrupa'da yoğunlaştı ve tekrar birçok bağımsız ülke ortaya çıktı. Bu süreçte sömürgecilik anlayışının son bulmasıyla birlikte, silahlanma politikaları yerine, II. Dünya Savaşı sonunda imzalanan anlaşmaların da etkisiyle, refah devleti olma amacı ön plana çıkmaya başladı.

Demokrasi en temel anlamıyla halkın iktidarı olarak tanımlanabilir olmasına rağmen, tarihsel süreç içerisinde yaşanan siyasi, ekonomik ve toplumsal olayların etkisiyle tek başına halkın iktidarı olmanın ötesinde birçok bileşeni içinde barından bir sistem halini almıştır. İlk çağlardaki doğrudan demokrasi uygulamalarından başlayıp günümüz temsili demokrasilerine kadar uzanan süreçte, çoğunlukçu ve çoğulcu olmak üzere iki tür demokrasi anlayışı karşımıza çıkmaktadır.

“Çoğunlukçu (Mutlak-Otoriter) demokrasi anlayışında; demokrasi halk çoğunluğunun kayıtsız şartsız iradesine dayanmaktadır. Fransız ihtilali ile ilk olarak somutlaşan çoğunlukçu demokrasi anlayışında; çoğunluğun iradesi belirlendikten sonra, bu iradenin karşısında hiçbir sınırlayıcı veya değiştirici güç olamaz ve olmamalıdır. Böyle bir gücün olması halk iradesinin gerçekleşmesini önlediği için demokrasiye aykırıdır. Bu

demokrasi anlayışına göre oluşan genel irade aslında azınlığın iradesini de kapsamaktadır ve çoğunluk her zaman haklıdır. Sayısal bir üstünlüğü ifade eden çoğunlukçu demokrasi anlayışında, azınlığa belirli aralıklarla kullanacakları oy hakkından başka bir hak ve özgürlük tanınmamaktadır" (Kapani, 1993: 169-170).

Çoğulcu demokrasi anlayışı koşulsuz herkesin eşit ve kişiliğine bağlı bir takım hak ve özgürlüklere sahip olduğu düşüncesinden hareket etmektedir. Bu demokrasi anlayışında da toplumun yönetimi çoğunluğun iradesine dayanmakla birlikte, çoğunluğun iradesi, toplumda herkese tanınan hak ve özgürlüklerle belirlenmiş ve sınırlandırılmıştır (Kapani, 1993: 173).

2.2. Verginin Tarihsel Gelişim Sürecinde Demokrasiye Etkisi

Vergi; devletin kamu harcamalarının finansmanı için, egemenlik gücünden hareketle, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden, cebren aldığı, zorunlu ayni ve nakdi (günümüzde sadece nakdi) değerlerdir. Devlet vergi ve benzeri gelirleri, vergilendirme yetkisine dayanarak toplamaktadır. Bunu yaparken de kişilerin temel hak ve özgürlüklerine kolaylıkla müdahale edebildiği için, kişi hürriyetleri ile devlet çıkarları daima çatışmaktadır. Vergilerin, karşılıksız olması ve cebren alınması özellikleri, kişi temel hak ve özgürlüklerini etkileyici bir nitelik taşımasına sebep olmaktadır (Yılmaz, 2003: 194).

Vergilendirme yetkisinin kim tarafından, nasıl ve ne şekilde kullanılacağı ve verginin kimlerden, ne zaman ve ne kadar alınacağına ilişkin görüşleri sosyal sözleşme teorisi ve egemenlik hakkı teorisi olmak üzere iki başlık altında toplayabiliriz (Bağdigen ve Yılmaz, 2015: 195).

Sosyal sözleşme teorisi, insanların sosyal bir varlık olarak tek başlarına yaşamlarını sürdüremeyecekleri, yaşamlarını devam ettirebilmeleri için birbirlerine ihtiyaçları olduğu düşüncesine dayanır. Birlikte yaşama zorunluluğunun bir sonucu olarak savunma, adalet, güvenlik gibi ortak ihtiyaçlar bir üst siyasal örgütlenme olan devlet tarafından karşılanır. Devletin sunmuş olduğu bu hizmetlerin karşılığı olarak, bireylerin bir bedel ödemesi gerekmektedir. Sosyal sözleşme teorisinde devletle kişiler arasındaki bu ilişkinin doğal ve zımni bir sözleşmeden kaynaklı olduğu kabul edilir (Mutluer vd.'den aktaran Bağdigen ve Yılmaz, 2015: 195).

Egemenlik hakkı teorisinde ise devlet kendi üzerine düşen görevleri yapmak ve fonksiyonlarını yerine getirmek için yapmış olduğu harcamaları karşılamak adına egemenlik gücüne dayanarak cebren vergi toplamaktadır. Demokrasinin gereği olan hukuk

devletinde, iktidarlar vergi toplarken başta anayasa olmak üzere kanunlara bağlı olmak zorundadır. Demokrasi ile yönetilen ülkelerde devletlerin, hükümranlık hakkına dayanarak vergilendirme yetkisini kullanırken keyfi davranma serbestlikleri yoktur. Kaldı ki anti demokratik rejimlerde dahi devletler vergilendirme yetkisini kullanırken bir takım sınırlarla karşı karşıya kalabilmektedirler (Mutluer vd.'den aktaran Bağdigen ve Yılmaz, 2015: 196).

Sosyal devlet olmanın bir gereği olarak, devletin ekonomik, sosyal, toplumsal ve kültürel alanlardaki faaliyetleri artmaya başlamıştır. Bu değişime bağlı olarak artan kamusal hizmetleri sunabilmek için daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duyulmaktadır (Kazak, 1992: 37-41). Müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşması ile birlikte, gelir ihtiyacının artması, devletin en büyük gelir kaynağı olan vergilerin önemini daha da artırmıştır (Tunçer, 2002: 1).

Devletin fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi açısından önemli bir finansman aracı olan vergi, aynı zamanda maliye politikasının hedefleri olan, gelir dağılımının düzenlenmesi ve ekonomik istikrarın sağlanmasında da önemli bir enstrüman olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet egemenlik gücüne dayanarak, sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi ve finansman ihtiyacının sağlanması için vergilendirme yetkisini kullanarak vergi almak durumundadır (Saraçoğlu, 2003: 175).

Devletin sunacağı kamu hizmetleri siyasal karar alma süreci içerisinde belirlenmektedir. Hangi kamu hizmetlerinin sunulacağı, sunulan kamu hizmetlerinden kimlerin faydalanacağı, bu kamu hizmetlerinin türü, miktarı, nasıl sunulacağı ve finansmanının nasıl, hangi vergilerle, kimlerden, sağlanacağı siyasal karar mekanizmasıyla içerisinde, siyasal iktidarı elinde bulunduranlar tarafından belirlenmektedir. Siyasal iktidar egemenlik hakkına dayanarak bu fonksiyonları yerine getirirken sosyal - hukuk devleti olmanın gereği olarak anayasa ve kanunlarla sınırlandırılmıştır (Bağdigen ve Yılmaz, 2015: 196)

Neredeyse insanlık tarihi ile yaşıt olan vergi, devletler kurulmadan önce; kabile-aşiret reisi, derebeyi gibi yöneticilere yapılan gönüllü yardımlar ve bağışlar şeklindeydi. Bu haliyle verginin temelinde rıza ve gönüllülük esası olsa da toplulukların siyasal güç haline gelmesiyle, bu durum değişmeye başlamıştır (Kayan, 2000: 81).

2.2.1. İlkçağda

Paranın bulunmadığı, ilkel toplulukların hâkim olduğu ilk çağda, yoksul köylüler tarafından devlete bağlılığın bir göstergesi olarak da kabul edilen emek vermek şeklindeki vergilendirme, asker olma, kralın madenlerinde ve arazilerinde çalışma ve bunları koruma gibi hizmetlerle ödenmiştir (Giray, 2001: 10).

İlk çağlarda devletlerin giderleri için finansman kaynakları savaşlarda elde edilen ganimetler, harçlar ve uluslararası ticaretten alınan gümrük vergilerinden oluşmaktaydı (Çağan, 1982: 13). İlk çağda devlet daha çok savaş durumlarında vergi toplardı ve bu dönemde alınan vergiler daha çok ayni nitelikteydi. Vergilerin meşruluğu ve halkın tepkisini çekmemesi için alınan vergiler dinsel vecibe olarak kabul ediliyordu (Kayan, 2000: 82).

Vergi tahsilatına büyük önem veren Sümerlerde vergilendirme; o dönemin geçerli parası olan şekel üzerinden ve şekelin belirli oranları olarak alınması suretiyle, takas usulüne dayalı olarak gerçekleştirilmiştir (Bahçe, 2017: 5).

Mısır-Babil mutlakıyet rejimlerinde savaş ve saray masrafları ile saray, piramit ve tapınak gibi yapıların inşası için gerekli kaynak ihtiyacı, vergi idaresini devletin en önemli unsuru haline getirmiştir (Turhan, 1998: 2).

Yunan kent devletlerinde vergi vermenin gönüllülük esasına dayanması dikkat çekmektedir. Tanrı korkusu ve yardımlaşmanın yanında, vergi vermenin en büyük fazilet kabul edildiği kent devletlerinde vatandaşlar aşırı vergi ödeme eğilimi içindeydiler.

İlk ortaya çıkan uygarlıklarda farklı vergilendirme yöntemleri kullanılmış olmasına rağmen, bu medeniyetlerde vergiler hukuki bir dayanaktan ziyade, devletin ve/veya hükümdarın fiili gücüne dayanarak alınıyordu. Tarihte ilk düzenli devlet sistemi ile karşılaştığımız Roma İmparatorluğunda, diğer medeniyetlerden farklı olarak vergilerin; hukuksal bir dayanakla devlet egemenliğinin sonucu olarak alındığı görülmektedir (Gök, 2007: 145).

Roma'nın vergi sitemini Cumhuriyet Dönemi ve İmparatorluk dönemi olmak üzere iki başlık altında toplayabiliriz. Cumhuriyet döneminde kamu gelirleri vatandaşlardan alınan vergilerden çok, mülk gelirleri, tekeller, savaş ganimetleri ve Roma'ya bağlı milletlerden alınan harçlardan ibarettir. Ayrıca gerekli olması halinde vatandaşlardan % 1 oranında servet vergisi alınırdı (Turhan, 1998: 5).

İmparatorluk dönemi başladığında, bir takım mali reformlar gerçekleştirildi. Bu reformalar vergi idaresinin yeniden düzenlenmesi, iltizam sisteminin kaldırılması, devlet maliyesinin merkezileştirilmesi ve para sisteminin iyileştirilmesi şeklinde yapılmıştır. İltizam sisteminde yaşanan sıkıntılar nedeniyle, bütün vergilerin tek bir yapı altında toplandığı, imparatorluğun iç ve dış güvenliğini sağlamlaştıran bir vergi idaresi kurulmuştur. Kamu gelirlerini kendisine bağlı milletlerin harçlarından ibaret olmaktan kurtarmak ve sağlam temellere dayandırmak, ayrıca vergi yükünün adil dağılımını sağlamak için tüm ülkede geçerli çeşitli vergi konuları belirlenmiştir (Turhan, 1998: 5).

Roma İmparatorluğunda savaş ve fetihlerin durmasıyla, vergilendirilebilecek yeni kaynakların ortaya çıkmaması ve yaşanılan enflasyonist süreç mali sistemin çökmesine sebep olmuştur (Bahçe, 2017: 6).

2.2.2. Ortaçağda

Ortaçağ skolastik düşüncenin hâkim olduğu, ekonomik ve sosyal olayların açıklanmasında dinsel düşüncelerin referans alındığı, imparatorlukların yerini feodal devletlerin aldığı ve bu devletlerin gelir kaynaklarının malikâne gelirlerinden oluştuğu bir dönemdi.

Ortaçağda vergi ve mali yükümlülüklerin gelişim sürecini; ayni ekonominin hâkim olduğu feodalizm dönemi, İtalya'nın istilası ile parasal ekonomiye geçilen dönem ve son olarak mutlakiyetçi yönetimlerin ve şehirlerin kuvvetlendiği mali sistemin ve verginin modern haline yaklaşmaya başladığı dönem olarak üç farklı dönemde ele almak mümkündür (Schmölders, 1976: 12).

Ortaçağın ilk yarısında ayni ekonomi hâkim olduğu için bu dönemdeki mali yükümlülükler para anlamındaki vergiler değildi. Devlet giderleri saray masraflarından meydana geldiği için, kral bu giderleri kendi mülk gelirleri arasından karşılıyordu. Savaş zamanlarında orduların masrafları ise feodal beyler tarafından karşılanmaktaydı. Devlet gelirleri genellikle şehir kapılarında alınan gümrük gelirleri, para cezaları, para basılması ve madencilik üzerindeki hükümranlık haklarının satılmasından elde edilen gelirlerden oluşmaktaydı (Kayan, 2000).

Parasal ekonominin gelişmesine bağlı olarak, mali yükümlülüklerin mal yerine parayla ödenmesinin zorunlu hale gelmeye başladığı ortaçağın ikinci döneminde, sarayın mülk gelirleri devlet giderlerini karşılayamaması nedeniyle vergileme kaçınılmaz olmuştu (Turhan, 1998: 9). İmparatorluğa ait bir memur kadrosu olmadığından, süreklilik gösteren

vergiler yerine şehirlerden götürü olarak arazi ve bina vergisi talep edilmekteydi. Kral günümüz vergi anlayışına uygun olamayan bir şekilde, şehirlere ve feodal senyörlere müracaat ederek vergi ödemelerini rica etmekteydi (Schmölders, 1976: 14).

Ortaçağ feodal yapısı içinde, derebeylerinin özel gelir giderleri ile kamunun gelir ve giderleri arasında net bir ayrım yoktu. Derebeyleri olağanüstü dönemlerde mali yardım talep etmek suretiyle vergi almaya başlamışlardı. Böylece inisiyatif daha önce hediyeyi verenlerdeyken, artık yardımı alanlara geçmişti (Turhan, 1998: 1).

Roma İmparatorluğunun yıkılmasından sonra, Ortaçağda hâkim olan feodalitenin politik düzenine uygun olarak, vergilendirme yetkisi beylikler arasında bölünmüştür. Feodal beyler topraklarından, ormanlarından, değirmenlerinden yararlanan serf'leri, bu yararlanmanın karşılığında belli oranda ürünlerini alarak ve belirli işlerde zorunlu çalıştırarak vergilendirmekteydiler. Bu dönemde her ne kadar birtakım mali yükümlülükler olmuş olsa da, nakdi vergilerden ziyade ayni vergilerin daha yoğun olarak uygulandığını ifade edebiliriz. Ortaçağ da para ekonomisinin gelişmeye başlamasıyla birlikte ayni vergilerin yerini nakdi vergiler almaya başlamıştır. Bir süre sonra söz konusu yükümlülüklerin para şeklinde ödenmesi zorunluluk haline gelmiştir. Kamu harcamalarının imparatorluğa ait mülk ve gelirleriyle karşılanamaması neticesinde, vergilendirme kaçınılamaz hale gelmiştir (Asıl, 2014: 172).

2.2.3. Yeniçağda

Ortaçağ feodal yapısının son bulması sonucu devletlerin yapısında meydana gelen değişikliklerle beraber, derebeylerin yerini monarşiler almaya başladı. Bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkan krallıkların giderleri de artmaya başladı. Sık sık yaşanan savaşlar neticesinde güçlü ordu gereksinimlerinin ortaya çıkmasıyla beraber yeni ve daha da önemlisi sürekli gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmaya başladı. Yaşanan gelişmelere paralel olarak vergiler zorunlu ve sürekli bir yükümlülük haline gelmiştir (Çağan, 1982: 14).

Krallar genellikle güçlü oldukları dönemlerde vergi koyarken halk temsilcilerinin onayını almaya gerek duymazlarken, diğer zamanlarda halk temsilcilerinin onayını almayı tercih etmişlerdir. İdarecilerin vergilerin konması ve uygulanması aşamalarındaki keyfi tutumları, bu konularda sınıf ayrımı yapmaları ve halk üzerindeki vergi yükünün giderek artması; ayaklanmalara ve ihtilallere neden olmuştur (Çağan, 1982: 14).

Modern devlet ortaya çımadan önce vergilendirme acil durumlarda başvurulan bir yöntemdi. Genellikle gönüllü olarak kamu varlıklarından ve özelliklede mülklerden

sağlanan gelirlerden oluşurdu. Modern devletlerin var olması sistematik ve düzenli bir vergi sistemine dayanmaktaydı (Pierson, 2000: 57).

Yeniçağda vergi ortaçağdaki olağan üstü gelir kaynağı olma işlevinin ötesinde kamu maliyesinin temel dayanağı olmuştur. Bu dönemde vergi, anlamı ve fonksiyonlarında meydana gelen değişikliklerle, kamu giderlerinin finansman aracı olma görevinin yanı sıra ekonomik ve sosyal hayata müdahale aracı halini almıştır (Turhan, 1998: 13).

2.3. Demokrasi ve Vergi İlişkisi: Ülke Örnekleri

2.3.1. İngiltere

Tüm dünya için devletin ve hükümdarın vergilendirme hakkının sınırlandırılmasıyla ilgili örnek teşkil eden, İngiltere'deki vergilendirme konusundaki gelişmeler, demokrasi mücadelesini başlatan ve ileriye götüren temel unsur olmuştur.

13. yüzyılın başında kral olan John, Fransa ile yaptığı savaş giderlerini karşılamak için, baronlardan ve halktan sık sık vergi istiyordu. Savaştan yenik çıkınca, baronlar ve din adamları yararına bazı tavizler vermek zoruna kaldı. 1215 yılında Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) imzalandı. Bu ferman, kralın mutlak iktidarını sınırlandıran ilk anayasal belgedir (Aslan, 2010: 11).

Magna Carta ile keyfi el koyma olmadan, mülkiyet edinebilme hakkı verildi, bu gelişme ticaretin gelişmesine önemli katkılar sağladı. Bu anlaşma, krallığın keyfi kamulaştırma eylemlerinin önüne geçerek, bireylere, şahsi mülkiyetlerinden yararlanma hakkı getirdi. Mülkiyet hakkı ticaretin artması ve ekonominin gelişmesi açısından önemli bir gelişmeydi ve tüccarlar bu anlaşmanın getirdiği mülkiyet haklarından büyük yarar sağladılar. Bu sayede İngilizler, diğer ülkelerin önüne geçti. Yabancılar dahil, tüccar haklarını güvence altına alan Magna Carta, Feodal özellikler içermesi açısından sık sık eleştirilere maruz kaldı (Çımat, 1998: 51).

Büyük Ferman ile İngiliz demokrasisinin temelleri atılmıştır. Bu ferman bütçe hakkının da başlangıcı olmuştur. Vergilerin kanunla alınması gerektiği hususuna Magna Carta'da yer verilmiştir (Arıkan, 1994: 34).

Büyük Ferman da yer alan "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi ile kralın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmıştır. Bu ferman kralların vergiye ilişkin keyfi uygulamalarını engellemekte yetersiz kaldığından, sonraki dönemlerde kanlı ve şiddetli mücadelelere sahne olmuştur. 1628 yılında yayınlanan Haklar Dilekçesi ve 1689 yılında yayınlanan

Haklar Kanunu bu uzun mücadelenin önemli aşamalarını oluşturmaktadır (Uluatam ve Methibay, 2000: 17).

1628 tarihli Haklar Dilekçesi'nde kralın borçlanması bağış ya da yardım adı altında mali yükümlülükler getirmesi, parlamentonun onaylaması şartına bağlanmıştı. Böylece parlamentonun onaylamadığı vergileri ödemeyenlerin kovuşturulması engellenmiştir. Parlamentonun onayı olmadan, kral tarafından, niteliği vergi olmakla birlikte, değişik adlar altında paralar toplanması ve bu konuda halka baskı yapılması yasaklanmıştır (Aslan, 2010: 13).

Kralın daha sonra parlamentoyu dağıtarak, baskıcı bir yönetim kurma yoluna gitmesi ve parlamento tarafından onaylanmayan vergiler getirmesi, kral ile parlamento arasında yeni bir mücadeleyi başlattı (Uluatam ve Methibay, 2000: 17). Bu mücadelenin neticesinde imzalanan 1689 tarihli Haklar Kanunu'nda; parlamentonun onayı alınmaksızın kral adına veya kral ayrıcalığını kullanarak vergi konulması yasaklanmıştır. Yasama yetkisinin yalnız parlamento tarafından kullanılacağı belirtilmiştir. İngiliz Hukuku'nda önceden var olan parlamentonun vergilendirme yetkisi Haklar Kanunu ile hukuki güvenlik kazanmıştır (Çağan, 1982: 14).

İngiliz Hukuku'nda vergilendirme yetkisi parlamentoya ait olmakla beraber, 1713'ten beri yürütme organında olan teklif verme yetkisi, 20. yüzyılın başlarına kadar yürütme organının öneride bulunması, Avam Kamarası'nın bu öneriyi onaylaması ve Lordlar Kamarası'nın bu onaylamayı uygun görmesi şeklinde devam etmiştir (Aslan, 2010: 13).

1215 yılında hak ve özgürlük bildirgesi olarak kabul edilen Magna Carta'nın yayınlanmasından sonra, Avrupa'da vergi isyanları ortaya çıkmaya başlamıştır. Hak ve özgürlükler alanındaki bu gelişme, yönetimlerin meşruluğunu tartışılır hale getirmiştir. Yaşanılan süreç sonucunda toplumların devlet yönetimlerini sorgulamasının yolu açılmış ve yapılan haksız uygulamalar karşısında gösterilen tepkiler artmıştır (Gök, 2007: 151).

Magna Carta sonucunda oluşan ortamında etkisiyle, gerek İngiltere'de, gerekse kıta Avrupa'sında halka ağır yükler getiren vergi uygulamaları isyanlara dönüşmüş ve bu isyanlar sonucunda önemli demokratik kazanımlar elde edilmiştir. Bu isyanlara aşağıdaki örnekler gösterilebilir.

1381 yılında İngiltere'de yaşanan, veba salgınında köylülere verilen imtiyazların, salgın sonrası kaldırılması, kralın savaş giderleri için koyduğu baş vergisi ve ayni vergi

olarak kiliselere ait arazilerde çalışma zorunluluğu getirilmesi Wat Tyler öncülüğünde isyan başlamasına neden olmuştur. 7 Haziran 1381 Cuma günü başlayan köylü ayaklanması, 15 Haziran 1381 Cumartesi günü, isyanın lideri Wat Tyler'ın yakalanıp kafası kesilerek idam edilmesiyle son bulmuştur. 8 gün gibi kısa bir sürede bastırılan isyan, sosyal bir harekete dönüşememiş olsa da, isyanın sebepleri arasında olan baş vergisinin 1382 yılında kaldırılmasıyla, yeni bir isyan hareketinin başlaması engellenmek istenmiştir (Gök, 2007: 152).

İngiltere'de keyfi vergi uygulamaları sebebiyle baş gösteren diğer bir isyan, 1624 - 1629 yılları arasında yaşanan Hampden hareketidir. Bu hareket kralın meclisi devre dışı bırakarak ve meclisten yetki ve uygunluk almadan vergi koymak istemesi sonucu ortaya çıkmıştır.

Hampden adındaki mükellef verginin kanuna aykırı olduğunu savunarak, vergiye karşı gelmiş ve tutuklanmıştır. Halk ayaklanarak bu olaya tepki göstermiştir. Halkın tepkisi kanunsuz olduğuna inandıkları vergileri ödememe şeklinde olmuştur. Vergilerin ödenmemesi vergi gelirlerini azaltmış, bu durum hükümeti zor durumda bırakmıştır. Kral tepkileri önlemek için 11 yıl aradan sonra meclisi toplasa da, meclis tarafından alınan kararları uygulamadığı için bir süre sonra Londra'dan kaçmak zorunda kalmıştır (Gök, 2007: 152).

2.3.2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergilendirme yetkisinin kullanımı bağımsızlıktan önceki ve sonraki dönemlerde farklı gelişmeler göstermiştir. Bağımsızlıktan önceki dönemde yetki kullanımında İngiltere örnek alınmıştır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması için İngiltere'de verilen mücadeleler, diğer ülkeler için örnek teşkil etmiştir (Arıkan, 1994: 38).

Amerika'nın bağımsızlığını kazanmasında en önemli etken, temsilsiz ve ağır olduğuna inanılan vergilere karşı gösterilen tepkiler sonucunda ortaya çıkan vergi isyanları olmuştur. O dönemde dağınık haldeki koloniler İngiltere'nin uyguladığı vergiler nedeniyle, bir araya gelmişler ve Amerika'nın bağımsızlığını kazanmasını sağlamışlardır. 13 Amerikan kolonisin 1770'li yıllarda vergilere karşı başlatmış olduğu mücadeleyi, diğer vergi isyanlarından ayıran en önemli özellik ise, bu mücadele sonucunda kazanılan bağımsızlık olmuştur (Gök, 2007: 154).

Amerika'da bağımsızlık ateşinin fitilini 1773 yılındaki Boston çay partisi isyanı ateşlemiştir. İngiliz Parlamentosunun, bazı ithal mallara ekstra vergiler getirmesi sonucu, halk ithal malları boykot etmiş ve çıkan olaylarda 3 kişi hayatını kaybetmişti. Çıkan olaylar nedeniyle İngiliz Parlamentosu geri adım atarak ekstra vergi kararından vazgeçmiştir. Fakat egemenlik hakkının sembolü olarak çay vergisini almaya devam etmiştir.

Amerikalılar, çay vergisini kabul etmelerinin İngilizlere her türlü vergiyi getirme hakkı tanıyacağını düşündüklerinden buna karşı çıkmışlardır. Amerikalıların İngiliz gemilerindeki çayları denize dökmesi karşısında, İngilizler de ticari gemilere Boston Limanını kapatmışlardır. Bu gelişmeler üzerine; kolonilerin haklarını savunmak için ilk kongre toplanmıştır. Toplanan kongre sonrasında, kolonilerde kurulan komisyonlar yönetimi ele geçirmeye başlamış, kolonilerin bağımsızlıkları için savaş hazırlıkları hız kazanmıştır. Bağımsızlık mücadelesinin resmen başladığı 15 Mayıs 1775'te Philadelphia'da toplanan İkinci Amerikan Kongresinin ardından, yaşanan zorlu savaşlar neticesinde Amerikalılar galip gelmiştir. Bağımsızlıklarını ilan ettiklerinde ise tarihler 4 Temmuz 1776'dır (Gök, 2007: 155).

Anavatan İngiltere'nin uyguladığı vergilere gösterilen tepkiler, Amerika Birleşik Devletleri'nin bağımsızlığını kazanması ve demokratik rejimin hayata geçmesinde önemli rol oynamıştır (Çağan, 1980: 131). Daha önce İngilizlerde olan vergi ve bütçe hakkı, 4 Temmuz 1776'da Amerikalıların bağımsızlıklarını ilan etmesiyle birlikte Amerikan halkını temsil eden meclislere geçmiştir. Farklı bir ifadeyle Amerikalıların bağımsızlık mücadeleleri sonucunda, vergilendirme yetkisinin egemenlik hakkına sahip vatandaşlarca kullanılmasına olanak sağlanmıştır (Arıkan, 1994: 39).

Amerika'da 1776'da İngiltere ile savaş hazırlıkları sürerken hazırlanıp yayınlanan Bağımsızlık Bildirgesi'nde devletin vergilendirme hakkının sınırları çizilmek istenmiştir: "Hiç kimse, kendisinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın, kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve mahrum bırakılamaz", hükmü ile temsilsiz vergi olmaz ilkesi açıkça belirtirmiştir (Aslan, 2010: 14).

Bağımsızlık Savaşı'ndan sonra 1787 tarihli Federal Anayasa kabul edilmiştir. Bu Anayasa'da daha önceki yıllarda vergilendirme konusunda çıkan büyük sorunlar göz önünde bulundurularak, federal ve federe devletlerin vergi konusunda yetkilerine ilişkin düzenlenmeler yapılmaya çalışılmıştır (Uluatam ve Methibay, 2000: 22).

2.3.3. Fransa

Fransa'da devrimden önce merkezi bir krallık bulunmasına rağmen, derebeylik tam olarak ortadan kalkmamıştı. Fransa'da kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, İngiltere'dekine benzer bir süreç göstermiştir. Ortaçağda ülke, kural olarak mülk gelirleriyle yönetilirken, derebeylerin ve kilisenin de vergilendirme yetkisi vardı. Kralın, savaş gibi olağanüstü durumlarda vergilendirmeye başvurabilmesi için, derebeyi ve din adamlarından oluşan Halk Meclisi'nin onayını alması gerekiyordu (Aslan, 2010: 14-15).

Vergilerin Halk Meclisleri tarafından onaylanması prensibi, 16. yüzyıl sonlarında tamamen ortadan kalkmıştır. Kral bu meclislere başvurmadan vergi almaya başlamıştır (Arıkan, 1994: 40).

16. yüzyılın sonlarından Fransız Devrimi'ne kadar Halk Meclisi'nin hiç toplanmaması ve kralların vergilendirme yetkilerini sınırsız olarak kullanmaya başlamalarıyla birlikte, soylular ve din adamlarının dışındaki halkın üzerindeki vergi yükü daha da ağırlaştı (Çağan, 1982: 24).

Kral Lois, ağır bunalım içindeki Fransız maliyesini düzene sokmak ve asillerden de vergi alabilmek amacıyla Halk Meclisini yeniden toplantıya çağırmak zorunda kaldı. Ancak meclis yeni vergileri reddetmekle birlikte, krala meclis onayı olmaksızın hiçbir vergi koyamayacağını da bildirdi. 1789 yılında Kralın vergi reformuyla başlayan Fransız İhtilali, asillerin ve kilisenin vergilendirmeye ilişkin sahip olduğu yetkileri ve imtiyazları ortadan kaldırdı (Uluatam ve Methibay, 2000: 22).

Aynı yıl ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesinde; "Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır" ve "Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak vergilerin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır" hükümlerine yer verilmiştir. Bu hükümlerle; vergide genellik ve eşitlik ilkeleri ile birlikte, vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkeleri güvence altına alınmıştır (Aslan, 2010: 15).

1950 yılında Fransa'da ortaya çıkan Poujade Hareketi verginin demokrasiye etkileri bakımından farklı bir örnek oluşturmaktadır. Küçük esnaf ve zanaatkârların karlılıkları ve iş hacimleri uygulanan deflasyonist politikalar sonucunda azalmıştı, bu politikalar perakende ticaret yapan esnafın vergi yükünü artırıyordu. Uygulamaya konulan dolaylı

vergiler nedeniyle esnaf bir taraftan kendi artan oranlı vergilerini ödemek için uğraşırken, bir taraftan da hazine için dolaylı vergileri tahsil etmek zorunda kalıyordu. Aynı zamanda vergi denetimleri ve vergi cezaları artırılmıştı. Yaşanılan bu süreç vergiye karşı gösterilen tepkileri artırmış ve vergi isyanlarının başlamasına sebep olmuştur.

Küçük esnaf ve zanaatkârları maliyenin baskıları ve uygulamaya koyduğu aşırı vergiler karşısında yasal yollardan korumak için başlatılan protestolar, bir süre sonra işçi ve köylülerin de katılımıyla tüm Fransa'ya yayılan siyasal bir harekete dönüşmüştür (Gök, 2007: 152).

2.4. Türkiye'de Demokrasinin Tarihsel Gelişimi ve Vergi

2.4.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı İmparatorluğunda mali sistemin temelini Selçuklu Devleti'nde yer alan vergi sistemi oluşturmuştur. Bu sistem uzun yıllar uygulanmıştır. Ülke sınırlarının çok geniş bir coğrafyaya ulaşması ve devlet yönetim şeklinin imparatorluk haline dönüşmesi gerek vergilerin, gerekse mali sistemin çeşitlenmesini ve revize edilmesini zorunlu kılıyordu. Osmanlı İmparatorluğu devlet yönetimi ve mali sistemi tanzimat sonrası dönemde kesin ve kalıcı halini almıştır (Tezcan, 2003: 126) .

Osmanlı İmparatorluğunda maliye teşkilatı ilk defa 1359-1389 yılları arasında tahta olan 1. Murat döneminde kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman dönemlerinde mali sitemde önemli ve kalıcı düzenlemeler yapılmıştır.

İmparatorluğun milli gelirini sağlayan üç kesim Osmanlı mali sisteminin de temelini oluşturuyordu. Osmanlı mali sistemi; merkez maliyesi, tımar sistemi ve vakıflar olmak üzere üç bölümden oluşmaktaydı (Tezcan, 2003: 127).

2.4.1.1. Osmanlıda vergilendirmenin gelişim süreci

Vergi konusu Osmanlıdan önce 11. yüzyılda Yusuf Has Hacib tarafından yazılan ve birçok devlet yöneticisi için başvuru kaynağı olan Katadgu Bilig'de yer almıştır. Karahanlılar döneminde yazılan bu eserde, padişahların adaletle hükmetmesi gerektiği vurgulanmış ve siyasi ahlakın ne derece önemli olduğu öğütlenmiştir. Padişahların tek egemen güç olduğu bir dönemde, vergilemede ahlakın önemine değinilmesi ve padişahların vergilendirme yaparken kanunlarla olmasa bile evrensel etik ilkelerle sınırlandırılması ve padişahların bu öğütleri dikkate alması önemli bir husustur (Çelik, Bayrakçı, 2014: 114).

Osmanlı devleti Asya, Avrupa ve Afrika kıtlarını birleştirecek kadar geniş sınırları olan bir coğrafyaya sahipti. Böyle geniş bir coğrafyada hüküm sürmesi, imparatorluk bünyesinde farklı din, dil, ırk ve mezheplerden insanların bir arada yaşamasını zorunlu kılıyordu. Bu durum Devletin tüm bu farklılıkları dikkate alan bir hukuk sistemini oluşturmasını gerekli kılıyordu.

İmparatorlukta gayri Müslümler için örfi, Müslümanlar içinde şeri hukuk kuralları geçerliydi. Kamu düzenin ve güvenliğinin sağlanması, kamu hizmetlerinin görülmesi ve vatandaşın ihtiyaçlarının karşılanması ve bunların bir düzen dâhilinde yürütülmesi adına vatandaşlardan vergi alması gerekiyordu (Başdemir, 2015: 38).

Demografik olarak Osmanlı İmparatorluğu farklı etnik gruplardan, değişik inanç sistemlerinden oluşmaktaydı. Müslümanlar ve gayri Müslimler olmak üzere inanç ve siyasal haklar bakımından ikiye ayrılan toplum, farklı hukuk düzenine ve kurallarına tabiydi. Osmanlının idari yapısı içinde önemli kurumlardan biri olan maliyenin, en etkin aracı vergilerdi. Osmanlı vergi sistemi dini esaslara dayanan şeri vergiler ve örfi vergiler olmak üzere iki farklı vergi sisteminden oluşmaktaydı (Başdemir, 2015: 39).

Osmanlı Devleti'nde uygulanan vergi sistemi özellikle Tanzimat Fermanının ilanına kadar İslam hukukunun etkisiyle birlikte uygulanan şer'i vergiler ile sayıları oldukça fazla olan ve çok çeşitli konular üzerinden alınan örfi vergilere dayanmıştır. Padişahın vergilendirme yetkisini kullanması sonucunda artan örfi vergiler, halkın üzerinde önemli bir yük oluşturmuştur. Osmanlı Devleti vergileme tarihi, vergilendirme yetkisinin kötüye kullanımına ilişkin örneklerle doludur (Aktan ve diğ, www.canaktan.org, 20.02.2018).

Osmanlı İmparatorluğunda farklı vergi sistemleri uygulandığı gibi, vergilerin toplanması açısından da farklı usuller benimsenmiştir. Vergilerin devlet yerine, devletin vergi toplama yetkisini devrettiği kişi veya gruplar tarafından tahsil edilmesi ve bunların keyfi ve baskıcı tutum ve davranışları halkı zaman zaman isyan noktasına getirmiştir.

600 yıl süren imparatorluk döneminde adaletsiz ve keyfi vergi uygulamalarıyla yetkilerini kötüye kullanan idareciler olduğu gibi, hakkaniyetten ve vergi adaletinden asla taviz vermeyen padişahlar ve yöneticiler de olmuştur (Aktan'dan aktaran Gök, 2007: 157).

Padişahın vergilendirme gücünü sınırlandırmaya yönelen ilk belge 1804 tarihli Sened-i İttifaktır. Ancak bu belge padişahın vergilendirme gücünü ayanlar yararına sınırlandırmaktadır ve merkezî otoritenin zayıflamasından öteye bir anlam taşımamaktadır (Çağan, 1980: 132).

Sened-i İttifakın yedinci şartı vergilendirmeye ilişkindir. “Fakirlerin ve genel olarak tüm halkın korunması esas olduğundan, ayan ve hanedan, himayeleri altında bulunan yerlerin asayişi¬ni sağlamakta ve fakirlerin ve halkın vergilendirilmesinde aşırılığa gitmeme hususunda gerekli özeni göstereceklerdir; vergilemeye ilişkin olarak hanedan arasındaki görüşmelerle ulaşılan kararlara göre uygulamaya devam olunacaktır” (Mutlu, 2012: 127).

Padişahın hem siyasi otoriteyi temsil etmesi hem de dini lider ol¬ması nedeniyle vergilendirme yetkisinin çok geniş olduğu Osmanlı İmparatorluğu’nda Tanzimat Dönemi’nde her alanda hissedilen ba¬tılılaşma, vergilendirme alanında da batılı modellerin örnek alınması şeklinde ortaya çıkmıştır (Mutlu, 2012: 127).

1839 yılında ilân edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile padişah tek taraflı iradesi ile vergilendirme gücünü sınırlandırmış ve uygulamayı denetlemek üzere kendi atayacağı ve görevlerine son verebileceği kişilerden oluşan Meelis-i Ahkâmı Adliye adlı bir meclis kurmuştur (Çağan, 1980: 132).

Gülhane Hatt-ı Hümayunu’nda vergilendirmeye ilişkin hükümler yer almıştı. Bu hükümler, mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınarak vergi konulmasını, bu konulan vergiler dışında keyfi vergiler salınmamasını (Arıkan, 1994: 139), zamanın koşullarına uymayan ve giderek keyfileşen vergilendirmeyi bir düzene bağlamayı, bölgeci ve ayni kamu giderleri yerine merkeziyetçi ve akçeli kamu gelirleri sistemi getirmeyi hedefliyordu (Aslan, 2010: 17).

1856 tarihli Islahat Fermanı; Avrupalı Devletlerin baskısıyla Osmanlı Devleti’nde müslim ve gayrimüslimler arasındaki eşitsizliği gidermek için ilan edilmiştir. Bu fermanda sınıf ve mezhep ayrımı yapılmaksızın vergi alınması ve iltizam yönteminin kaldırılması için çalışmalar yapılması hükme bağlanmıştır (Aslan, 2010: 17).

Islahat Fermanından sonra çıkarılan 1875 tarihli Adalet Fermanı vergilendirmeye ilişkin yeni hükümler getirilmemiş ve önceki fermanların hükümlerini tekrarlamakla yetinmiştir (Uluatam ve Methibay, 2000: 25).

Batılı ülkelerin baskısı sonucunda 1856 ve 1875 yıllarında ilan edilen İslahat ve Adalet Fermanları ile vergilendirme konusunda belli ilke ve kurallara uymayı temin etmiştir. Bu fermanlar padişahın vergilendirme gücünü sınırlandırıcı nitelikte değildir. Tanzimat döneminde demokratik anlamda halk temsilcilerinin oluşturduğu bir parlamento kurulamadığı için; vergilendirme keyfilikten uzaklaştırılamamıştır (Çağan, 1980: 132).

Tarihimizde ilk Anayasa olarak kabul edilen 1876 tarihli Kanun-i Esasi vergilendirme konusunda vergilerin kanuniliği gibi oldukça önemli ilkeye yer vermiştir (Mutlu, 2012: 129). Kanun-i Esasi'de kanunsuz vergi ve mali yükümlülükler konulamayacağı, müsadere ve angaryanın yasak olduğu, savaş halinde, olağanüstü vergiler konulabileceği ve kişilerin ödeme güçlerine göre vergi alınması gerektiği hüküm altına alınıyordu (Çağan, 1982: 37).

Ekonomisi kötüye giden Osmanlı İmparatorluğu, 1881'de kabul edilen Muharrem Kararnamesi ile kurulan Duyun-u Umumiye İdaresi birlikte bağımsız bir devlet olmanın en önemli gös¬tergelerinden olan vergileme hakkını ve beraberinde mali egemenliğini kaybetmiştir. Duyun-u Umumiye İdaresinin kurulmasıyla bazı vergilerin tahsil ve idare yetkileri bu idareye bırakılmıştır.

1908 tarihindeki İkinci Meşrutiyet diğer kurumlarda olduğu gibi vergi sistemini de yaşatmaya yetmemiştir (Mutlu, 2012: 129).

2.4.1.2. Osmanlıda vergi uygulamaları ve isyan

Osmanlıda vatandaşların en büyük geçim kaynağı tarımdı. Tarımsal ürünlerden alınan Öşür vergisi Osmanlı vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktaydı. Vergilerin dışında ticaret yolları üzerinden elde edilen gelirler ve ganimetler İmparatorluğun diğer gelir kaynaklarıydı.

Ticaret yollarının değişmesi ve ganimetlerin azalması Osmanlıda kamu gelirlerinin olumsuz etkilenmesine ve ekonominin daralmasına neden olmuştur. Osmanlı imparatorluğu dış ticaret yollarından elde edilen gelirler ve ganimetlerdeki düşüş nedeniyle azalan kamu gelirlerini, vergileri artırarak telafi etmeye çalışmıştır.

Ekonomisi büyük oranda tarıma dayanan Osmanlı İmparatorluğunda, tımar sistemi tarımsal ekonominin omurgasını oluşturmaktaydı. Tımar sistemi uygulanmaya başladığı ilk dönemlerde başarılı sonuçlar verse de, tımarın uzun süre aynı kişilerin elinde kalmasına halk bir süre sonra tepki vermeye başladı. Tımar sahiplerinin adaletsiz, keyfi ve baskıcı uygulamalarından dolayı, çiftçiler topraklarını terk etmek ve vergi borçlarını ödeyememek durumunda kaldılar. Ödenmeyen vergiler nedeniyle vergi gelirleri düşerken, bir taraftan da çiftçilerin toprakları terk etmesi nedeniyle tarımsal faaliyetler azalmış ve topraklar işlenememiştir (Akdağdan aktaran, Başdemir, 2015: 106).

Tarımın vergilendirilmesinde kullanılan öşür vergisi aslına uygun ve adil bir şekilde uygulanabilmiş olsa, aslında birçok sorunun önüne geçilmiş olacaktı. Tımar sahipleri,

ayanlar ve mültezimlerin halk üzerinde baskı kurup, keyfi ve adaletsiz bir şekilde vergi uygulamamaları için sık sık padişahlar tarafından fermanlar yollanmıştır.

1558 yılında Kanuni Sultan Süleyman tarafından Belgrat kadısına gönderilen fermanda halka nasıl davranılması gerektiği açıkça anlatılmaktadır (Pur, 2015: 17).

> "Devlet askerleri (sipahiler), biçilmeyip elle yolunan ottan zorla vergi alırlar imiş, kaldırdım. Askerler, ev yakınında bulunan bağ, bahçe ve bostanlardan yemeklik için üretim yapanlardan para almak isterler imiş, almasınlar, yasakladım. Boş yerlere tarla açanlardan, ihya edenlerden vergi alınmasın. Nehir üzerlerindeki dolap ve karaca değirmenler, yeni yapılmış olsalar dahi fazla vergi alınmasın. Askerler, tarla ürünlerini satmak için, halka pazar yerine götürmelerini isterler imiş, pazara götürülmesin, teklif dahi edilmesin. Askerler 'boyunduruk hakkı' diye vergi almasınlar. Askerler savaşa gitseler, geride kalan mallarını köy halkından güvenilir adamlar korusunlar. Yeni evlenen yeniçerilerden 'gerdek hakkı' diye vergi alınır imiş, bundan böyle alınmasın. Savaş esnasında bile askerler eve girip arı kovanlarına dokunmasınlar. Ve yerleştiği yerde, evleri önünde, sancakları altında kendi geçimleri için ürettikleri arı kovanlarından dahi vergi alırlar imiş. Onu dahi göresin. Başka kovanlık olmayıp, evleri yanında ve sancakları altında olan kovandan dahi vergi aldırmayasın. Kovan hakkı bahanesi ile askerler savaş esnasında bile bu bahaneyle evlere girmekten men eylensin. Bu husus için şikâyet ettirmeyesin."

Bu ferman açıkça gösteriyor ki, yönetim şekli ne kadar mutlak monarşi de olsa Osmanlıda padişahlar vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerini göz önünde bulunduruyorlar ve vergiler alınırken mali güce dikkat edilmesini istiyorlardı.

Vergilendirme yetkisini kullanırken kendilerini bağlayıcı ve sınırlayıcı hukuki kurallar olmasa bile, bir takım evrensel değerlere bağlı kalmayı bir sorumluluk ve devlet geleneğinin gereği olarak görüyorlardı. Kamu gelirlerindeki azalışa bağlı olarak kamu mali dengesinin bozulmaya başlamasıyla birlikte, Osmanlı İmparatorluğunda yöneticilerin, bir takım adaletsiz ve keyfi vergi uygulamalarını yavaş yavaş devreye sokmaya başladıkları görülüyor.

Kamu gelirlerindeki azalış ya mevcut vergileri artırarak ya da yeni vergiler koymak suretiyle ikame edilmeye çalışılıyordu bu durum halkın üzerindeki yükü daha da artırıyordu. Ayrıca vergilerin aracılar vasıtasıyla toplanması ve bu aracıların keyfi davranışları toplumda ayrı bir huzursuzluk yaratıyordu.

Bu durumda devlet bir taraftan ekonomik sıkıntıları aşmak için mücadele verirken diğer taraftan da ayan, tımar sahibi ve mültezimlerin zulüm etmesini engellemeye çalışıyordu. Bunlara bir de vergi oranlarının belirlenmesinde yaşanılan sorunlar eklenince bir takım isyanların çıkması kaçınılmaz oldu (Başdemir, 2015: 107).

Mültezimlerin halka, özellikle köylülere karşı adaletsiz, keyfi ve baskıcı tutumları sonucunda, ilk olarak Celal isminde bir köylü başkaldırdı. Bu olaydan sonra gelen isyanlara Celali isyanları denildi.

Osmanlı devletinde uygulanmakta öşür vergisi iltizam sistemi aracılığıyla halktan toplanıyordu. Bu isyan mültezimlerin silahlı adamlarının köylüye uyguladıkları baskı sonucunda, Yozgat çevresinde Türkmenler tarafından çıkartılmıştır. Şeyh Celal'in Yeşilırmak ile Kızılırmak arasındaki bölgeyi vergi vermemek koşuluyla kontrolü altına almak istemesiyle başlayan bu isyan, köylülerin Celal etrafında toplanması ile tehlikeli bir hal almıştır.

Bu dönemde tahtta Yavuz Sultan Selim oturmaktaydı. Keyfi ve adaletsiz vergiler, vergi yükünün giderek ağırlaşması ve köylünün ekonomik durumunun her geçen gün daha da kötüleşmesi isyanın büyüyerek genişlemesinde etkili oluyordu. İsyanın lideri Şeyh Celal'in öldürülmesi suretiyle isyan bastırılmış olsa da, bu isyan Anadolu'da çıkacak diğer isyanlar için zemin hazırlamıştır (Akdağdan aktaran, Başdemir, 2015: 109).

Artan baskılar ve vergi yükü, yaşanılan ekonomik sıkıntılar nedeniyle Osmanlı İmparatorluğu'nda yaşanılan bir diğer isyan 1730 Patrona Halil İsyanıdır.

1730 yılında padişahın İran üzerine sefere çıkma kararı almasıyla birlikte, sefer masraflarını karşılamak ve azalan kamu gelirlerini artırmak için, perakende satışlar üzerinden bid'at denilen bir vergi alınmaya başlandı.

Bu verginin alınmaya başlamasıyla birlikte, ekonomik açıdan sıkıntılı günler geçiren esnafın vergi yükü iyice artmış ve üzerindeki baskı had safhaya ulaşmıştır. Ordunun sefere çıkmasının uzamasıyla birlikte toplumsal huzursuzlukta artmaya başlamıştır. Yaşanılan tüm bu gelişmelere, üretimin azalması, ekonomik kriz ve paranın sürekli değer kaybetmesi de eklenince ticaretle uğraşan yeniçeriler, esnaflık yapan halkla birlikte isyan çıkarmışlardır (Gök, 2007: 158).

İsyan 30 Eylül'de içinde vezirler, sadrazam, defterdarında bulunduğu birçok devlet adamının öldürülmesiyle sonuçlanmıştır. İsyan neticesinde III Ahmet tahtan indirilerek yerine I. Mahmut getirilmiştir. Lale devrini sonlandıran isyan neticesinde I Mahmut halkın üstünde büyük bir yük olan vergileri kaldırmış ve isyancıların taleplerini kabul etmiştir (Gök, 2007: 158).

Özellikle Anadolu'da ağır vergi yükü, baskılar ve yöneticilerin keyfi uygulamaları halkı isyan noktasına getirirken, halk zaman zaman yaşanılan olaylara halk edebiyatının önemli bir parçası olan türküler aracılığıyla tepkilerini göstermiştir.

Döneminin yöneticilerine ve vergi uygulamalarına karşısında verilen tepkilere örnek olarak 1833 yılında Sivasın Şarkışla İlçesinde dünyaya gelen Aşık Serdarî'nin eserleri güzel bir örnektir. Serdarî'nin eserlerinde yoksulluk içinde geçen hayatının, yetimlik ve yaşadığı acıların etkisi açıkça görülmektedir. Bundan dolayı eserlerinde döneminin sorunlarını açık ve net bir şekilde ustalıkla dile getirmiştir.

Serdarî yaşadığı dönemde tahsildarların halka zulüm derecesine varan baskılarını ve halkı isyan noktasına getiren vergileri ve uygulamaları aşağıdaki türküsüyle dile getirmiştir.

Nesini söyleyim canım efendim
Gayrı düzen tutmaz telimiz bizim
Arzuhal eylesem deftere sığmaz
Omuzdan kesilmiş kolumuz bizim

Sefil ireçberin yüzü soğuktur
Yıl perhizi tutmuş içi koğuktur
İneği davarı iki tavuktur
Bundan gayrı yoktur malımız bizim

Reçberin sanatı bir arpa tahıl
Havasın bulmazsa bitmiyor pahıl
Tecelli olmazsa neylesin akıl
Dördü bir okkalık dolumuz bizim

Benim bu gidişe aklım ermiyor
Fukara halinden kimse bilmiyor
Devletin sikkesi selam vermiyor
Kefensiz kalacak ölümüz bizim

Evlat da babanın sözün tutmuyor
Açım diye çift sürmeye gitmiyor
Uşaklar çoğaldı ekmek yetmiyor
Başımıza belâ dölümüz bizim

Zenginin sözüne beli diyorlar
Fukara söylese deli diyorlar
Zemane şeyhine velî diyorlar
Gittikçe çoğalır delimiz bizim

Sekiz ay kışımız dört ay yazımız
Çalığından telef oldu bazımız
Kasım derken buz tutuyor özümüz
Mayısta çözülür gönlümüz bizim

Tahsildar da çıkmış köyleri gezer
Elinde kamçısı fakiri ezer
Yorganı döşeği mezatta satar
Hasırdan serilir çulumuz bizim

Zenginin yediği baklava börek
Kahvaltıya eder keteli çörek
Fukaraya sordum size ne gerek
Düğülcek çorbası balımız bizim

Serdarî halimiz böyle n'olacak
Kısa çöp uzundan hakkın alacak
Mamurlar yıkılıp viran olacak
Akıbet alınır öcümüz bizim

Osmanlıda Gayrı Müslimler'den haraç denilen bir vergi alınmaktaydı. Gayrı Müslim halk bu verginin ağır geldiği zamanlarda vergi ödemeden kaçınmak için zaman zaman Müslüman olmayı, daha doğrusu Müslüman gibi görünmeyi tercih ediyordu. Aşık

Seyrani'den alınan bir Develi türküsünde vergiden kaçınmak için kullanılan bu ilginç yöntem anlatılmıştır (İpek, 2015: 405).

Sorsa ne olduğun bilmezsin iman
Anın'çün bilinmez yahşiyle yaman
Haraç korkusundan olmuş Müslüman
Bir alay nimeti küfran olanlar

Sultan isen koyma boynunda vebal
Her işin sonunda var elbet zeval
Bir mezaristana git eyle sual
Kimdir o hak ile yeksan olanlar

Niçin garip oldu hükm-ü şariat
Kadının müftünün yediği rüşvet
İçkiden zinadan cahile növet
Vermiyor hafız-ı Kur'an olanlar

2.4.2. Cumhuriyet Dönemi Demokrasi ve Vergi

2.4.2.1. 1924 Anayasası dönemi

Osmanlı İmparatorluğu döneminin ardından Cumhuriyet dönemine geçilmesi ile vergilendirme yetkisinin Yeni Türk Devletinde olması ve yabancı güçlerin yetki kullanım alanından çekilmesiyle vergilendirme daha istikrarlı bir yapıya kavuşmuştur. 1924 Anayasası ile güçler birliği ilkesi kabul edilmiş ve vergi, devletin genel giderleri için verdiği bir pay olarak görülmüş, vergilendirme yetkisinin anayasal çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır.

1924 Anayasası'nın 84. maddesinde vergi "devletin genel harcamalarına halkın katılması" şeklinde tanımlanmıştı. Anayasa'nın 85. maddesinde ise vergilerin kanuna dayalı olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ancak bu dönemde kanunların anayasaya uygunluğunu denetleyecek bir denetim mekanizması bulunmadığından, kanunların anayasada yer alan ilkelere uygunluğu denetlenememiştir.

1924 Anayasasının 85. maddesinde kanunilik ilkesine yer verilmiş olsa da, bu dönemde kanunilik ilkesinin gereklerine ve yapısına uymayan bir takım düzenlemeler

yapılmıştır. 1929 yılında dünyada yaşanan ekonomik buhran sebebiyle, 1930 yılında çıkarılan Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun Bakanlar Kurulu'na ekonomiyi düzenleme konusunda geniş yetkiler vermekteydi. Bundan dolayı Anayasa'da yer alan vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşen özellikler içermekteydi. Aynı şekilde 1940 yılında çıkarılan Milli Koruma Kanunu'nda da Bakanlar Kurulu'na geniş yetkiler verilmiştir (Akyazan, 2009: 6).

Örneğin, 1942 yılında çıkarılan Varlık Vergisine ilişkin olarak, kanunda vergi oranları belirlenmemiş, bu oranların belirlenmesi yetkisi yerel komisyonlara bırakılmıştır. Bu açıdan söz konusu kanun Anayasa'da yer alan kanunilik ilkesine açıkça aykırı hükümler içermektedir. Büyük tepkilere neden olan Varlık vergisi 1944 yılında uygulamadan kaldırılmıştır (Duman, 2015: 34).

2.4.2.2. 1961 Anayasası dönemi

Türkiye 1946 yılında Demokrat Partinin kurulmasıyla birlikte çok partili döneme geçmiştir. Çağdaş bir demokratik siteme geçiş açısından, çok partili yaşama geçilmesi ve çok partili bir seçim yapılması önemli bir adımdır. Demokrat Parti 1950 yılında yapılan demokratik seçimleri kazanarak iktidara gelmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti tarihinin ilk askeri darbesi 27 Mayıs 1960 tarihinde yapılmış ve bu darbe kurumsallaşma ve gelişme aşamasında olan demokrasiyi sekteye uğratmıştır. Darbe sonucunda kabul edilen 1961 anayasası ile demokratik, sosyal ve hukuk devleti anlayışı benimsemiş, parlamenter sisteme geçiş sağlanmıştır.

1961 Anayasası ile çoğunlukçu demokrasi anlayışından çoğulcu demokrasi anlayışına geçilmiştir. 12 Mart (1971) Muhtırasıyla demokratik rejim yeniden sekteye uğramış ve temel hak ve özgürlükler kısıtlanmıştır (Barut, 2015: 78).

1961 Anayasası ile vergi tanımı kaldırılmıştır. Anayasa'nın 61. maddesinde "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur." denilerek vergi alma bir kamu hakkı olmaktan çıkarılarak bir siyasi ödev haline dönüştürülmüştür. Vergilendirme yetkisine mali güce göre vergilendirilme yapılması gerektiği sınırı getirilmiştir. Bu düzenlemelere Anayasa Mahkemesi'nin denetim mekanizması getirilerek, güvence altına alınması sağlanmıştır (Batırel, 2011: 19).

1961 Anayasası kuvvetler ayrılığını kabul ettiğinden yürütme organının vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisi genişletilmiş, 1970'li yıllardan sonra Bakanlar

Kurulu'na yetki kanunu ile vergilendirme alanında geniş bir düzenleme yetkisi verilmiş ve bu yetkiye dayanılarak çok sayıda KHK çıkartılmıştır. Yetkinin bu şekilde kullanımı uygulamada birçok sorunu beraberinde getirmiştir.

2.4.2.3. 1982 Anayasası dönemi

1982 Anayasasında vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı hükme bağlanmış, Bakanlar Kurulu'na istisnai ve sınırlı bir biçimde yetki kullanımı tanınmıştır. Buna karşın bu yetki vergi düzenlemelerine kaymıştır. Bakanlar Kurulu'na verilen düzenleme yapma yetkisi, 2017 yılında yapılan anayasa değişikliğiyle Cumhurbaşkanı'na tanınmıştır.

1982 Anayasası ile mahalli idarelere "görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır" ifadesi yer almıştır, ancak bu idarelerin yetki kullanımı anayasal dayanaktan yoksundur (Arıkan, 1997: 278).

Devletin vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanan vergilendirme yetkisi, devlet tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanılacağı gibi yerel idarelere ve federal devletlerde federe devletlere anayasal düzenlemeler çerçevesinde devredilebilir.

Yasama ve yürütme güçlerinin vergilendirme alanındaki düzenleme yetkilerinin sınırını belirlemek kolay değildir. Bu konuda vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenlemelerin yasama organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntıya ilişkin düzenlemelerin yürütme organı tarafından yapılması gerektiği ileri sürülebilir (Öncel ve diğ., 2012: 35).

Günümüzde güçler ayrılığı kuramının en duyarlı biçimde korunmaya çalışıldığı alanlardan birisi de vergilendirmedir. Vergiler ancak yasalar ile konulabilmektedir. 1982 Anayasasının 73. maddesinin 3. fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasına göre "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilir." Anayasa Cumhurbaşkanı'nın düzenleme yetkisini bir yandan vergi benzeri mali yükümlülükler diğer yandan da indirimler ve artışlar yönünden genişletmiştir.

Söz konusu maddede Cumhurbaşkanı'na verilen düzenleme yetkisi daha önce Bakanlar Kurulu'na aitti. 2017 yılında yapılan anayasa değişikliği ile daha önce Bakanlar Kurulu'na ait olan yetki Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu'nda olduğu dönemde bile Demokrasi açısından tartışma konusu olan düzenleme yetkisin, tek başına Cumhurbaşkanı'na verilmiş olması konuyu demokrasinin gerekleri açısından daha da hassas hale getirmiştir.

Demokrasinin gelişim süreci açısından vergilendirme yetkisinin halkın seçtiği parlamento tarafından kullanılması ve vergisel düzenlemelerin parlamento tarafından çıkarılan yaslarla yapılması hukuk devletinin gereklerindendir. Söz konusu yetkinin bir kişi veya kurul tarafından kullanılması, süreci demokrasi ve hukuk devleti açısından tartışılır hale getirmektedir.

2017 yılında yapılan anayasa değişikliğinden önce 1982 Anayasasının KHK çıkarma yetkisi veren 91. maddesinin 1. fıkrası "TBMM, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümlerinde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez," hükmünü içeriyordu. Vergi ödevine ilişkin 73. madde ise "siyasi haklar ve ödevler" başlıklı dördüncü bölümde yer aldığından kural olarak vergileme konusunda Bakanlar Kurulu'nun KHK çıkarma yetkisi yoktu.

Bu düzenlemelerle Bakanlar Kurulu'nun yasal sınırlar içinde hiçbir onay ya da yetki alınmasına gerek kalmaksızın geniş ve sürekli bir düzenleme yapabilme olanağı bulunmaktaydı. Böylece Bakanlar Kurulu ekonomik koşulların gereği olarak hızla alınması gerekli vergi önlemleri alma konusunda önemli sayılabilecek bir imkâna sahipti (Kırbaş, 1984: 43).

2017 yılında yapılan anayasa değişikliğinden önce Bakanlar Kurulu olağanüstü durumlarda ve sıkıyönetimde KHK ile düzenleme yapma yetkisine sahipti. Bu yetki Anayasa'nın 121. ve 122. maddeleri uyarınca verilmişti. Buna göre Bakanlar Kurulu olağanüstü durumlarda vatandaşlar için Olağanüstü Hal Yasası'na uygun olarak KHK ile para, mal ve çalışma yükümleri getirme yetkisine sahipti. Bu kararnamelerin şekil ve esas yönünden Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurma hakkı bulunmuyordu (Tavşancı, 2004: 154).

Bakanlar Kurulu'na 2395 Sayılı Olağanüstü Hal Yasası ile vergileme alanında geniş yetkiler verilmişti. Ayrıca 2491 Sayılı Seferberlik ve Savaş Hali Yasası'nda, savaş ve seferberlik koşullarının varlığı durumunda, mali yükümlülükleri de içeren, her çeşit yükümlülüğü belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na aitti (Tavşancı, 2004: 155).

2017 yılında yapılan anayasa değişikliği sonucunda Cumhurbaşkanı Hükümet Sistemine geçilmesiyle birlikte gerek Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu'nun kaldırılması, gerekse Anayasa'nın 121. ve 122. maddelerinin kaldırılması nedeniyle vergilendirme konusunda Bakanlar Kurulu'nun sahip olduğu bir takım yetkiler ortadan kalkmıştır.

Yine 2017 Anayasa değişikliğinden önce Bakanlar Kurulu'na verilen, Anayasa'nın 167/2 maddesi ile "Dış Ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırma" yetkisi artık Cumhurbaşkanı'na verilebilecektir. Anayasa madde 167/2'ye dayalı olarak çıkarılan 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, dış ticaret işlemleri üzerine ilave yükümlülükler konulması ve kaldırılması konusunda Cumhurbaşkanı'na yetki vermiştir. Bu kanun ile yasamanın verginin ana öğelerini belirleme yetkisi açıkça Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414. maddesi; bu kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar arttırmaya veya yarısına kadar indirmeye ve bunları kanunda yer alan düzeye getirmeye Cumhurbaşkanı'nı yetkili kılmıştır.

Yasama organı, vergileme konusunda yürütmeye bazı yetkiler devrederken, bunun zamanını, niteliklerini bütün açıklığıyla belirlemelidir. Yürütme organına oranlar ve tutarlar konularında yetkiler tanınırken yasama organına tanınmış olan vergi koyma ve kaldırma yetkililerinin kullanılması gibi durumlar ortaya çıkmamalıdır. Ancak uygulamada, kanunlarda bir verginin oranını sıfıra kadar indirebilme yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilmektedir.

Esasen bir verginin oranının Cumhurbaşkanı'nca sıfıra kadar indirilebilmesi o verginin kaldırılması anlamına gelmemektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi ve bazı yazarların bu yönde görüşleri bulunmaktadır. Nami Çağan'a göre bir vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda, o vergi kaldırılmış olmamaktadır. Sadece sıfır olarak belirlendiği

süre içinde uygulanmamaktadır. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup, Cumhurbaşkanı ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir (Tavşancı, 2004: 150).

Devlet, vergilendirme yetkisini uygun göreceği sınırlar içinde yerel idarelere devredebilir. Yerel idareler kendilerine devredilen vergilendirme yetkisi ölçüsünde mali özerkliğe sahip olurlar. Anayasalar vergilendirme yetkisinin merkezi devletle yerel idareler arasındaki bölüşümünü üç şekilde yapabilir (Öncel ve diğ., 2012: 37).

a. Geniş mali özerklik; Yerel idarelere belli vergi alanları bırakılır. Yerel idarelerin organları bu vergilerin konularını, yükümlülerini, matrahlarını, oranlarını ve diğer koşullarını saptayabilir. Yerel idareler bu yetkiyi kullanırken çifte vergilendirme açısından bir sorun olmamasına ve vergi uyumlaştırması hususlarına dikkat etmelidirler.

b. Sınırlı mali özerklik; Devlet, yasama yetkisini devretmez; fakat bir kısım vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini devreder. Burada yerel idarelere vergi matrahlarına uygulayacakları oranları alt ve üst sınırları tespit edilmek suretiyle belirleme yetkisi verilebilir.

c. Merkezi devlete bağlılık; Vergilendirme yetkisinin yerel idarelere devri söz konusu değildir. Yerel idareler merkezi devlet tarafından konulan, tarh ve tahsil edilen vergilerden çeşitli ölçütlere göre (nüfus, yüzölçümü, ulusal gelirden aldıkları pay vb.) pay alırlar. Merkezi idare yerel idarenin kaynaklarını kendi sağladığı için burada bir mali özerklikten söz etmek mümkün değildir.

1982 Anayasası yerel idarelerin mali özerkliği konusunda ".... Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır" hükmünü getirmiştir. Ancak, bu gelirlerin hangi kaynaklardan ve nasıl sağlanacağı ve güvence altına alınacağı belirtilmemiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, belediye meclislerine çeşitli vergi ve harçlara ilişkin tarifelerde kanunda öngörülen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi vermiştir. Bununla beraber bu yetkinin anayasal dayanağı bulunmamaktadır. Çünkü, 1982 Anayasası vergi oran ve tarifelerinde belli sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin ancak Cumhurbaşkanı'na verilebileceğini hükme bağlamıştır (Öncel ve diğ., 2012: 38).

3. GÜNÜMÜZDE DEMOKRASİ VE VERGİ

3.1. Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti Açısından

Devlet vergiler aracılığıyla kamu harcamaları için kaynak yaratarak, demokrasinin sağlıklı bir şekilde işlemesini sağlar; bu açıdan vergilerin demokrasinin finansman kaynağı olduğunu ifade edebiliriz.

Vergilendirme yetkisi sosyal hukuk devletinin gereklerine uygun, adaletli ve ödeme gücü dikkate alınarak uygulandığı bir süreçte demokrasinin sağlıklı bir şekilde gelişmesine katkı sağlayabilir. Aksi halde keyfi ve adaletsiz vergi uygulamaları bir baskı ve zulüm aracı haline gelebilecektir. Vergilendirme yetkisinin bu şekilde kullanılması bırakın demokrasinin gelişmesini sağlamayı, demokratik bir rejimi otoriter bir yapıya rahatça dönüştürebilecektir.

Devletin fonksiyonları, sosyal devlet ilkesi ve anayasada belirtilen zorunlu olarak yerine getirmesi gereken görevler dikkate alındığında kamu harcamalarının finansmanı için vergi toplamak bir yetki olmanın ötesinde devlet için bir görev olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu görev devletin vatandaşlarının huzur, mutluluk ve güvenliğini eşit ve adil bir şekilde sağlaması için vergi toplaması konusunda zorunlu olduğunun göstergesidir.

Bu görevlerin yerine getirilmesi için uyulması gereken temel kural ve ilkeler Anayasa'da hüküm altına alınmıştır. Sosyal devlet bu kural ve ilkelerin kapsamını belirlerken, Hukuk devleti de sınırlarını tespit etmektedir.

Bireylerin mülkiyetlerine el atabilecek kadar geniş bir yetki olan vergilendirme, sosyal devlet olmanın gereklerini yerine getirme açısından önemli araçtır (Asıl, 2014: 187). Vergilendirme yetkisi kullanılırken vatandaşların bir takım temel hak ve özgürlükleri sınırlandırılabilmektedir. Anayasa'da bu sınırlandırmalar yapılırken, hukuk devleti olmanın gereği olarak temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulmaması gerektiği güvence altına alınmıştır.

Sosyal ve hukuk devleti aslında birbirini tamamlayan ve bu açıdan bir bütün olarak düşünülmesi gereken devletin iki temel özelliğidir. Hukuk devletinde bireylerin temel hak ve özgürlükleri devlete karşı hukuki güvenlik ilkesiyle teminat altına alınmış olup, devletin kişi hak ve özgürlüklerini nasıl ve hangi şartlarda sınırlandırabileceği Anayasa ve kanunlarla belirlenmiştir. Vergilendirmeye ilişkin temel kurallar demokratik bir hukuk devletinde anayasada yer alır (Duman, 2014: 29).

Sosyal devletin temel iki amacı sosyal adaletin ve planlı kalkınmanın sağlanmasıdır. Bu iki amacın aynı anda gerçekleştirilebilmesi için yapılan uygulamalar ve atılan adımlar zaman zaman birbirleriyle çelişebilmektedir.

Vergilendirme yetkisi kullanılırken bu amaçlar arasında oluşabilecek çelişki göz önünde bulundurularak dengeli ve duyarlı davranılması, toplumsal refah ve huzur açısından önemli bir noktadır. Vergilendirmenin tüm bu yönleri dikkate alınarak, halk tarafından seçilen yasama organları tarafından yapılması demokrasinin gereğidir.

Demokrasinin gelişmesi ve kurumsallaşması, aynı zamanda vergi bilincinin oluşması bakımından vergilendirmenin demokrasinin gereklerine uygun şekilde yapılması zaruridir.

Vergilendirmede vergi veren mükellefler seçmen kitlesini oluştururken, vergi alan devleti ise seçilen iktidar temsil etmektedir. Gerek vergi veren - alan, gerekse seçmen - seçilen ilişkisinde taraflar karşı karşıya gelmektedir. Bu ilişkinin demokrasinin gereklerine uygun ve hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde olması önem arz etmektedir (Asıl, 2014: 187). Bu ilişkinin sağlıklı bir şekilde işlemesi bir taraftan vergiye gönüllü uyumu artırırken, diğer taraftan verginin kanunilik ilkesine uygunluğu tesis etmiş olacaktır.

3.1.1. Sosyal Devlet Açısından

Sosyal devlet, sosyal adaleti, sosyal refahı, sosyal barışı ve sosyal güvenliği sağlamak için devletin sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini gerekli gören bir anlayışı ifade eder ve cumhuriyetin niteliklerinin sayıldığı Anayasa'nın 2. maddesinde hüküm altına alınmıştır (Özbudun, 1998: 99). Sosyal devlet ekonomik açıdan güçsüz olan bireylerin korunması düşüncesiyle ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda devletin ekonomik ve sosyal hayata planlı müdahalesi ve sosyal adaleti sağlamak için adil bir gelir ve servet dağılımı gerçekleştirmesi gerekmektedir (Çağan, 1980: 144).

Sosyal devlet kişilerin insan onuruna uygun şekilde hayat sürmelerini temin eden koşulları sağlar. Bunu yaparken vergiler aracılığıyla gelir dağılımında adalet ve eşitliği tesis etmesi gerekmektedir (Akdemir, 2014: 129).

Vatandaşlar arasında fırsat eşitliğinin sağlanması sosyal devlet ilkesinin önemli bir gerekliliğidir. Sosyal devlet ilkesinin kabul edilmesiyle birlikte vergilerin kamu harcamalarına kaynak olma işlevinin yanı sıra; toplumsal, ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyici fonksiyonları ön plana çıkmaya başlamıştır. Sosyal devlet gelir ve servetin yeniden dağıtılması ve bu dağıtımın adil bir şekilde gerçekleştirilmesine yönelik tedbirler alınmasını gerektirir (Çağan, 1980: 145).

Sosyal devlet anlayışında vergilendirme; vergilerin mali güce göre alınması, gelirin ve servetin vergiler aracılığıyla yeniden dağıtılması, planlı kalkınma hedefine ulaşılması ilkelerine dayanmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde bu ilkelere ulaşmak için alınan kararlar, zaman zaman birbiriyle çeliştiği için, sosyal devlet ilkesinin hukuki açıdan ne ölçüde bağlayıcı olduğu sorununu ortaya çıkartmaktadır (Duman, 2014: 30).

Sosyal devlette vergilendirmenin kamu giderlerine karşılık bulmak olan geleneksel mali amacının yanı sıra ekonomik amaçları da önem kazanmıştır. Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrası herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu hükme bağlamaktadır. Bu maddede yer alan kamu giderleri deyimini devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlamak gerekir (Öncel ve diğ., 2012: 52).

3.1.1.1. Vergi adaleti ilkesi açısından

Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir. Kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeyi gerçekleştirmek için; artan oranlı vergi tarifesi, en az geçim indirimi, emek ve sermaye gelirlerinin farklı koşullarda vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi indirimleri, muaflık ve istisnalar, zorunlu tüketim malları ile lüks tüketim mallarının farklı oranlarda vergilendirilmesi gibi araç ve yöntemler kullanılmaktadır (Çağan, 1980: 145).

Anayasa'nın 73. maddesinde vergilerin mali güce göre alınacağı hükme bağlanmış olmakla birlikte, mali gücün tanımı yapılmamış ve hangi kriterlere göre tespit edileceği belirtilmemiştir. Kamu maliyesinde kişilerin mali güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Kanun koyucu mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere bu kaynakları, kendi politik tercihleri çerçevesinde farklı oranlarda kullanabilecektir.

Mali güce göre vergiler alınırken; gelir ve servet düzeyleri farklılık gösteren mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumları göz önünde bulundurulmalıdır. Bu anayasal ilkeye rağmen ülkemizde mevcut olan ikili vergilendirme siteminde ücret gelirlerinden, sermaye gelirlerine göre daha ağır vergiler alınması dikkat çekmektedir (Mutlu, 2012: 135).

Sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesine göre hem daha az belirli ölçütlere dayanmakta, hem de siyasal tercihe daha çok yer vermektedir. Kanun koyucu, vergi

sistemini düzenlerken mali güce göre vergilendirme yönergesine uyacak ve kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeyecektir. Kanun koyucu kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklediğinde, ileri sürülecek anayasaya aykırılık iddiası Anayasa Mahkemesi tarafından ne ölçüde yargısal denetime tabi tutulabilecektir? Böyle bir denetimde hukuki denetim - yerindelik denetimi geniş çapta kendini gösterecek ve kanun koyucunun takdirine müdahale edilecektir. Yapılacak denetimin yerindelik niteliği baskın olduğu takdirde bunun kamu yararı ölçütü ile güçlendirilmesi hukukiliğe geçişte bir araç olabilecektir. Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde devletin güdeceği kamu yararına ağırlık verilirken, kişisel yararın adaletsiz, haksız ve ölçüsüz bir biçimde zedelenmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir (Öncel ve diğ., 2012: 55).

3.1.1.2. Maliye politikası açısından

Sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesinde temel amaç, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme düşüncesidir.

Gelir, servet ve harcama vergilerinden hangi tür vergilere daha fazla ağırlık verileceği, ekonomik yapı, iktisadi sistemin işleyişi, iktidarın siyasi anlayışı, baskı gruplarının etkinlik ve eğilimlerine bağlı olarak değişmektedir (Yüce, www.isguc.org, 30.07.2017).

Sosyal devletin, sosyal adalet ve gelirin ve servetin yeniden dağılımı hedeflerinin yanında planlı kalkınmayı gerçekleştirme hedefi de vardır. Gelişmekte olan ülkelerde planlı kalkınma hedefi ile ulusal gelirin ve servetin adaletli dağılımını gerçekleştirmeye yönelen tedbirler çelişkiye yol açmaktadır. Sosyal adaletin gerçekleştirilmesi, gelirin ve servetin yeniden dağıtılması yönünde alınan önlemler; tasarruf ve sermaye oluşumuna, dolayısıyla kalkınmaya engel olabilir (Öncel ve diğ., 2012: 54).

Devlet vergilendirme yetkisini kullanarak birtakım vergileri koyabilir veya var olan vergi yükünü ağırlaştırabilir. Ancak söz konusu yetki kullanımı konusunda, birtakım hassas ayarlara dikkat edilmediği takdirde, iktisadi ve sosyal alanda telafisi ağır bazı hasarlara yol açabilir. Diğer bir ifadeyle, günümüzde vergilemenin mali amacı kadar iktisadi ve sosyal amaçları da ön plana çıkmaktadır. Bu yüzden hükümetlerin ek gelire ihtiyaç duyduklarında birtakım makroekonomik hesaplamalar yapmadan, genel mükellef psikolojisini dikkate almadan hemen vergiye başvurmaları ekonomik yapıda bazı aksamalara neden olacaktır (Yüce, www.isguc.org, 30.07.2017).

3.1.2. Hukuk Devleti Açısından

Anayasa'da cumhuriyetin nitelikleri arasında yer alan hukuk devleti ilkesi; Devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu ve vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulunduğu bir sitemi ifade etmektedir (Özbudun, 1998: 89).

Vergilendirmeye yönelik yapılan düzenlemeler, bu ilişkinin taraflarına ait hak ve yetkileri içermektedir (Asıl, 2014: 169). Hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır.

Yasama ve/veya yürütme organları vergilere ilişkin yetkilerini kullanırken hukuk devletine uygun şekilde davranmak, hukuki normlar ve genel kabul görmüş vergileme ilkelerini göz önünde bulundurmak zorundadır. Aksi takdirde yapılan işlemin / tasarrufun meşruluğu tartışılır bir duruma gelecektir. Bu da devletin yetkisini kötüye kullanma olarak yorumlanabilir (Yüce, www.isguc.org, 30.07.2017).

3.1.2.1. Hukuki güvenlik ilkesi

Siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri lehine sınırlandırılmaya başlamasıyla hukuk devleti kavramı ortaya çıkmış ve demokrasiye paralel bir gelişim süreci göstermiştir. Hukuk devletinin en önemli belirleyici unsuru, devletin tüm organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olarak gerçekleştirilmesidir. Hukuki güvenliğin gerekçesi olarak bireylerin kendilerine uygulanacak hukuki kuralları ve müeyyideleri bilmesi gerekmektedir (Uluatam ve Methibay, 2000: 17).

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Bu durum ise hukuk kurallarının vatandaşlara duyurulmasıyla mümkün olur. Türkiye'de kanunların duyurulması ve belirlilik sağlanması için kanunlar ve diğer düzenleyici işlemler resmi gazetede yayımlanır. Devlet kanunları bu şekilde yayımlayarak hukuki güvenliği tesis etme yönünde hareket etmektedir (Asıl, 2014: 180).

Bu ilke vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içermektedir. Hukuki güvenliğin başta gelen koşulu, hukuk kurallarının, kesinlikle herkes tarafından bilinebilir bir titizlikte ve açıklıkta tespit edilmesi ve sık sık değişikliğe uğratılmaması zorunluluğudur (Öncel ve diğ., 2012: 45).

Anayasası'nın 73. maddesinde Cumhurbaşkanı'na verilen "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisiyle, dolaylı olarak da olsa hukuki güvenlik ilkesine istisnai bir durum ortaya çıkartılmaktadır.

Söz konusu hükmün getirilme nedeni her ne kadar, yaşanabilecek ekonomik süreçler nedeniyle etkin ve hızlı kararlar alarak vergilerin ekonomi üzerindeki etkisini devreye sokmak olarak düşünülmüş olsa bile, Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetki demokratik hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesini zedeleyen bir unsurdur.

Anayasa'da Cumhurbaşkanı'na vergiler üzerinde doğrudan düzenleme yetkisi veren bu tarz bir hüküm, demokrasi ile yönetilen bir çok modern ülke anayasasında yürütme organları için bulunmamaktadır (Gerçek ve diğ., 2014: 118).

Hukuki güvenlik ilkesi öncelikle devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına bizzat kendisinin de uymasıyla sağlanabilir.

3.1.2.2. Kanuni idare ilkesi

Anayasa'nın 123. maddesi gereğince "idare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır. Kamu tüzelkişiliği, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulur."

Devletin varlığını devam ettirebilmesi, sürekli ve düzenli kaynaklara sahip olmasıyla mümkündür. Varlığını sürdürmesinin gereği olarak vergilendirme yetkisini kullanmak zorundadır. Devlet üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için alması gereken vergilere ilişkin düzenlemeleri yasama organı vasıtası ile kanunlar çıkartarak yapar. Kanunilik ilkesinin gereği olarak vergilendirme yetkisinin yasama organı aracılığıyla kullanılması zorunluda olsa, Anayasa'da yürütme organına şartları ve sınırları belirlenmiş bir takım yetkiler verilmiştir. 2017 yılında yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanı'na tanınan bu yetki, her ne kadar kaynağını Anayasa'dan aldığı için devletin egemenlik gücüne aykırı olarak değerlendirilmese de, vergilendirme ilkelerine ve bilimsel gereklere ters düşmeyecek şekilde kullanılmalıdır (Akdoğan, 2003: 130).

Devlet vergi ile ilgili düzenlemeleri yasal kuruluşları vasıtasıyla gerçekleştirir. Kamu hizmetlerinin tüm topluma adaletli, eşit, etkin ve verimli bir şekilde sunulabilmesi için devlet, vergileme yetkisini belirli sınırlar ve kurallar kapsamında diğer kamu kuruluşlarına

devredebilir. Bu yetki devri, egemenlik hakkının devri olarak değerlendirilmemelidir. Burada mali ve idari vesayet devletin yetkisindedir. Yerel yönetim kuruluşları gibi kendisine yetki devri yapılan kuruluşlar, kendine yapılan yetki devrinin kurallarına bağlı kalmak ve yetki sınırlarını aşmamak koşuluyla, ihtiyaçlarını karşılamak için birtakım vergi vb. mali yükümlülüklere ilişkin düzenlemeler yapabilirler (Akdoğan, 2003: 130).

Yer yönünden yerel yönetim kuruluşları, yerel halkın mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak için, organları halk tarafından seçilen ve kendi bütçeleri olan kuruluşlardır. Bu açıdan bakıldığında devletin egemenlik hakkına aykırı olmamak koşulu ile yerel yönetim kuruluşlarının sundukları hizmetlerin karşılığı olarak bir takım mali yükümlülükler getirebilmeleri, demokratik teamüllere aykırı bir durum oluşturmamaktadır. Yerel yönetim kuruluşlarının görevleriyle orantılı gelir kaynaklarının olması, bu kuruluşların sınırları ve koşulları belli gelir kaynakları yaratabilme yetkilerinin olması çoğulcu demokrasi anlayışının gereklerindendir. Burada hukuk devleti açısından önemli olan bu yetkilerin anayasa ve kanunlarla tanınmış ve güvence altına alınmış olmasıdır.

Hukuk devleti olmanın getirdiği kanuni idare ilkesi kendi içinde; kanunların genelliği, kanun önünde eşitlik, kazanılmış haklara saygı (kanunların geriye yürümezliği), temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, kanunların anayasal denetimi, idari işlemlerin hukuki denetimi ilkelerinin geçerli olması sonucunu doğurmaktadır. Kanuni idare ilkesi vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini veya kaldırılmasını zorunlu kılar. Bu ilkenin gereği olarak vergi idaresinin kuruluş ve örgütlenmesine ilişkin düzenlemeler ve vergilemeye ilişkin düzenlemeler kanunla yapılmak zorundadır.

3.1.2.3. Genellik ve eşitlik ilkeleri

İdareye belli konularda takdir yetkisinin tanınması, idarenin keyfi olarak hareket edebileceği anlamına gelmemektedir. İdarenin, yetkisini kullanırken bazı ilkelere uyması gerekmektedir. Buna göre; idare takdir yetkisini yasal sınırlar içerisinde kalarak, eşitlik ilkesine uygun olarak, kamu yararı için, gerekçeli olarak ve kanunlardaki özel koşulları dikkate alarak kullanmalıdır (Tavşancı, 2004: 150).

Şeklen vergi kanunları açısından eşit olan bireylerin, maddi ve fiili durumlarındaki farklılıkların da dikkate alınması, vergilemede eşitlik ilkesinin gereğidir (Çağan, 1982: 148). Kanunların genelliği ilkesini eşitlik ilkesiyle birlikte değerlendirmekte fayda vardır.

Çünkü hukuk devletinin asli unsuru olan kanunların genelliği ilkesi, anayasaya eşitlik ilkesi ile yansımıştır (Gerçek ve diğ., 2014: 94).

Bu iki ilkenin birlikte değerlendirilmesi vergilemede şekli anlamda hukuki eşitliğin sonucudur. Vergilemede maddi anlamda hukuki eşitlik ise mükelleflerin aralarındaki farklılıkların göz önünde bulundurularak mükelleflere, nispi olarak eşit muamele yapılmasını ifade etmektedir (Çağan, 1982: 148).

Hukuki eşitliği sağlamak için, yatay eşitlik olarak ifade edilen, ödeme gücü aynı olanların aynı vergilendirme rejimine tabi tutulması, dikey eşitlik olarak kabul edilen, ödeme gücü farklı olan mükelleflerin farklı vergilendirme rejimine tabi tutulması, eşitlik ilkesinin sağlanmasında temel ölçüt olarak ödeme gücü esas alınmaktadır (Üyümez, 2010: 161).

Vergilemede genellik ilkesi, toplumda farklı sınıflara imtiyazlı davranışın sonucu olarak ortaya çıkmış ve demokratikleşme sürecine paralel bir gelişim göstermiştir. Vatandaşlar arasında sosyal sınıf, uyruk gibi farklılıkları dikkate almadan, tüm gerçek ve tüzel kişileri kapsayacak şekilde herkesin kendi ödeme gücüne göre vergilendirilmesidir (Erginay, 1992: 95). Kısacası ödeme gücüne sahip gerçek ve tüzel kişilerin hukuki, sınıfsal, dinsel, ırksal ayrıma tutulmadan vergilendirilmesi genellik ilkesini tanımlamaktadır.

Genellik ilkesinin uygulama alanı ekonomik, sosyal, kültürel, sağlık, sosyal güvenlik politikaları gibi nedenlerle getirilen istisna ve muafiyetlerle sınırlandırılabilmektedir (Gerçek ve diğ., 2014: 95). Genellik ilkesinden bir sapma olarak değerlendirilen istisna, muafiyet ve indirimlerin gerekçelerine anayasalarda açıkça yer verilmesi, demokrasinin sağlıklı işleyişi ve vatandaşların devlete güveni açısından önemli bir husustur. Genellik ilkesi açısından, bu sapmalar haricinde vergi kanunlarında vergiyi doğuran olayla muhatap olan herkesin ayrım yapmadan vergilendirilmesi gerekmektedir (Gerçek ve diğ., 2014: 95).

Vergi denetiminin yetersizliği ve eksikliği vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkesini bozmaktadır. Çünkü vergi yükümlülerinin ancak bir kısmı denetlenebiliyorsa yükümlüler arasında haklı bir nedene dayanmayan ayrım yapılıyor demektir (Öncel ve diğ., 2012: 43).

Örneğin vergi hukukunda kabul edilmiş olan tahakkuk ve tahsil zamanaşımı, vergi borçlarını zamanında ve düzenli ödeyen yükümlüler açısından eşitsizliğe neden olmaktadır. Aynı şekilde vergi afları ve son yıllarda sık sık başvurulan yapılandırma kanunları da

vergisel ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren mükellefler açısından vergide genellik, adalet ve eşitliği zedeleyici bir unsurdur. Suçluları affetmek suçsuzları cezalandırma anlamına gelmektedir. Bu eşitsizliğin kaynağı ise kamu yararı ve hukuk politikası düşünceleridir.

Kanun koyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar Anayasa'nın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir (Öncel ve diğ., 2012: 41).

3.1.2.4. Belirlilik ilkesi

Belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Belirlilik ilkesinin ön koşulu; vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergi doğuran olayla bağlı kalmasıdır. Vergiyi doğuran olaylar kanunlarda açık ve net olarak hüküm altına alınmalıdır (Mehl ve Beltrame'den aktaran Asıl, 2014: 181).

Vergilendirmede keyfiliklerin önlemesi belirlilik ilkesi ile mümkün olacaktır. Vergi sistemindeki keyfilikler bir taraftan vatandaşların vergi idaresine ve dolayısıyla devlete güvenini zedeleyerek, mükelleflerin tepkileri nedeniyle demokrasinin zarar görmesine neden olacaktır. Diğer taraftan vergi sisteminde ortaya çıkan karmaşa ve belirsizlik vergi gelirlerinin azalmasına sebep olacaktır.

Vergilendirmede keyfilik iki şekilde karşımıza çıkabilir. Birincisi vergiye ilişkin düzenlemelerin yapılması, ikincisi uygulanması sürecidir (Kaçer, 2014: 61). Öncelikle demokrasinin gereği olarak vergi sistemine ilişkin düzenlemeler yapılırken, olması gereken yasal süreç işletilmeli, kanuni dayanağı olmayan kolaycı yöntemlerden kaçınılmalıdır.

Demokratik rejimlerde vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler halk tarafından seçilen yasama meclisleri tarafından yapılmalıdır ve bu yapılırken demokratik teamüllere uygun hareket edilmelidir. Aksi durumda ülkedeki rejim ne kadar demokrasi olarak adlandırılsa bile, iktidarları elinde bulunduran güç eşit, adil, objektif ve mali güce göre vergilendirme yerine, kendi çıkarlarına uygun ve popülist uygulamalarla vergisel düzenlemeler yapacaktır.

Bu durumun sonucu olarak, seçim dönemlerinde vergisel yükü hafifletici politikalar uygulanırken, seçimlerden sonra ve seçim olmadığı dönemlerde ağır vergisel yük getiren politikalardan yana tercihini kullanacaktır.

Vergilemede keyfiliğin uygulamaya ilişkin olan yönü ise, iktidarların politikaları doğrultusunda vergilendirmeye ilişkin süreçleri işletip işletmemesi, vergi mevzuatını olması gereken şekilde uygulayıp uygulamamasıdır.

Siyasal iktidarlar vergileri bir tehdit ve baskı aracı olarak kullanmamalı, vergisel işlemleri zamandan ve sübjektif şartlardan bağımsız, ekonominin, toplumun ve vergi mevzuatının gereklerine uygun şekilde yerine getirmelidir.

Vergi uygulamalarının adil ve objektif bir şekilde uygulanması, devlete ve ekonomiye olan güveni artıracaktır. Aksi durum kayırmacılık, belirli kesimlerin koruyup kollanması, bazı kişi ve grupların ötekileştirilmesi gibi düşünceleri pekiştirirken, piyasada güvensizlik duygusu oluşmaya başlayacaktır. Sürecin bu şekilde işlemesi ekonomiyi dalgalanmalara ve krizlere müsait bir yapıya dönüştürecektir.

Dünyada vergi sitemlerinin yasalaşması ve uygulaması süreçlerinde keyfiliğin olduğu ülkelerin ekonomileri güven vermediği için, bu ülkeler küresel sermaye ve yatırımcılar açısından tercih edilmemektedir. Bu durum ülke ekonomisinin gelişimini olumsuz yönde etkilerken, uluslararası arenada ülke imajının zarar görmesine neden olacaktır.

Vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir. Belirlilik ilkesi vergiye ilişkin düzenlemelerin bilinebilir ve öngörülebilir olmasını, vergi mükelleflerinin, girişecekleri faaliyetler, yapacakları yatırımlar ve gerçekleştirecekleri işlemler sonucunda nasıl bir vergi yüküyle karşı karşıya kalacaklarını hesap edebilme ve bu yüke katlanıp katlanmama konusunda karar verme imkânı tanır (Bilici ve Candan, 2015: 874).

Hukuki güvenlik ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesi vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını engeller. Aksi halde idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergi doğurucu olaylar yaratmaları veya vergi yükünü artırmaları olasılığı doğabilir (Öncel ve diğ., 2012: 46). Bu şekilde yeni vergiyi doğuran olayların ortaya çıkması ve vergi yükünü artırması, belirlilik ilkesine aykırı vergi uygulamalarının oluşmasına sebep olacaktır.

Kaldıki günümüz gelişmiş demokrasilerinin birçoğunda vergiye ilişkin düzenlemeler, uygulamaya konulmadan birkaç yıl önce duyurulup, mükelleflerin ekonomik durumlarını oluşabilecek şartlara göre ayarlaması ve yatırım kararlarını oluşabilecek vergi yükünü göz önünde bulundurarak alması sağlanır.

İdare zaman zaman kanunlara açıklık getirmek ve kanun hükümlerinin uygulanmasını sağlamak için, düzenleyici işlemler (yönetmelik, tebliğ vb) yapabilmektedir. Yaptığı bu düzenleyici işlemlerde, kanunlarda yer almayan hususları yorum yoluyla genişleterek uygulamaya koyabilmektedir. Bu durum vergilere ilişkin belirlilik ilkesine aykırıdır. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu konuya ilişkin vermiş olduğu bir kararda KDV kanundaki hükmün, tebliğ ile genişletilerek, kur farklarının KDV matraha dâhil edilmesini belirlilik ilkesine aykırı bulmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.12.2017 T., 2017/548 E. ve 2017/606 K. sayılı kararında … "Katma Değer Vergisi kanununun 24. maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dâhil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır;" hükmüne yer vermiştir.

Türk vergi siteminde, mükellefler vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık ve net olmayan, kolayca anlaşılamayan veya belirsizlikler bulunan konular hakkında Maliye Bakanlığı veya onun yetkili kıldığı makamlardan açıklama isteyebilmektedirler. Mükelleflerin bu şekilde bilgi ve izahat istemine karşı, vergi idaresinin yazılı açıklamalarına özelge denilmektedir (Durmaz, 2017: 150).

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesi uyarınca, "Mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedir. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez."

Özelgeye ilişkin kanun hükmü her ne kadar vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olmuş olsa da, özelge müessesesinin düzenlenmiş olması bile başlı başına, vergilemede belirlilik ilkesine aykırı durumların oluşabileceğinin idare tarafından kabul edildiğini açıkça göstermektedir.

Tereddüt hâsıl olan bir konuda özelge alan mükellefle, özelge almayan bir mükellef farklı hukuki sonuçlarla karşı karşıya kalabileceklerdir. Bu durum yasal olarak belirlilik

ilkesine aykırı olmayan bir düzenlemeyi, uygulamada aykırı hale getirebileceği gibi; vergilemede genellik, eşitlik ve adalet ilkelerine de aykırı sonuçlar doğurabilecektir. Ayrıca özelgenin mükellefler ve/veya idareciler tarafından suiistimal edilebileceği dikkatlerden kaçmamalıdır.

Aynı yasal hükmün, farklı bireyler açısından farklı sonuçlar doğurması hukuk devleti ilkesi bağlamında demokrasiye olan inancı zedeleyecektir. Hukuki güvenlik ilkesini zedeleyen bu tarz bir uygulama, vatandaşların devlete olan güvenini de olumsuz yönde etkileyecektir. Vatandaşlarda vergi kanunlarının keyfi uygulandığı ve kayırmacılık yapıldığı düşüncesinin oluşması, vatandaşların vergi ödeme konusunda isteksiz davranmasına sebep olacaktır.

3.1.2.5. Geriye yürümezlik ilkesi

İnsan hak ve özgürlükleri bakımından diğer alanlara göre daha öncelikli olan kanuni ve idari eylem ve işlemlerin geriye yürüme sorunu hukuk sistemlerinin tümü için mevcut bir sorun olma özelliği taşımaktadır. Vergilere ilişkin yapılan düzenlemeler doğrudan mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale olduğundan, vergilerin geriye yürüme sorunu insan hak ve özgürlükleri bakımından değerlendirilmektedir. Devlet egemenlik gücüyle aldığı vergilerle mülkiyet hakkına müdahalede bulunduğundan, vergiye ilişkin düzenlemelerin geriye yürütülmesi, hukuk devleti ilkesine ters düşmektedir. Vergi kanunlarının geçmişteki olaylara uygulanmaması, hukuki güvenlik ilkesinin doğal bir sonucudur (Bilici ve Candan, 2015: 872).

Sonradan çıkartılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur (Öncel ve diğ., 2012: 47).

Yatırımlarını ve yaptıkları işlemleri mevcut vergi mevzuatı hükümlerine güvenerek gerçekleştiren mükellefler, yatırımlarını veya işlemlerini neticelendirdikten sonra, vergi mevzuatında yapılan değişiklikler sebebiyle, hesap veya tahmin etmediği bir vergi yüküyle karşılaşması durumunda mükellefler vergiye uyum sağlama konusunda direnç göstereceklerdir (Bilici ve Candan, 2015: 875).

Bu konuda Anayasa Mahkemesince verilen kararlar, kanunların geriye yürümezliği açısından bugüne kadar ki en önemli belgelerdir. Anayasa Mahkemesi vergi ile ilgili kanunların geriye yürümezliği ilkesini, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesi çerçevesinde aramıştır. Kararlarda; hukuk devleti tanımından hareketle, devletin tüm

işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygun olması anlayışının, kazanılmış haklara saygı duyulmasını da içerdiği, ancak kazanılmış bir haktan bahsedebilmek için bu hakkın yeni kanundan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli bir biçimde elde edilmiş olmasının aranacağı, vergide adaletin de bu anlamda kazanılmış haklara dokunmaması gerektiği belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili olarak verdiği kararda; "...ekonomik denge vergisi ekonomik koşulların gerektirdiği finansman ihtiyacını karşılamak için Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisine ek olmayıp başlı başına bir vergidir. Bir yıl önceki kazançlara ilişkin matrahlar üzerinden alınması, geriye dönük vergi koyma anlamına gelmez" (Anayasa Mah. 06.07.1995 T., E: 1995/6, K: 1995/29 sayılı kararı) şeklinde karar vermiştir.

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi kanunları yönünden değil, aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Cumhurbaşkanı'nın yükümlülük yükleyici işlemlerle geçmiş dönemlere ilişkin mali yükümlülükler getirmesi ya da mevcutları arttırması idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine ters düşer (Öncel ve diğ., 2012: 50).

Doğal afet, savaş, ekonomik kriz, kamu düzeni, genel ahlak, toplum ve kişi sağlığı, af kanunları, kamu vicdanı, ceza hukukunda sanık lehine düzenleme ihtiyacı gibi hallerde yapılan düzenlemelerde, idare tarafından yapılan geriye yürümeye ihtiyaç olduğu iddia edilmektedir. Varlık Vergisini, Ekonomik Denge Vergisini, Marmara Depremi yaralarını sarmak için getirilen vergileri ülkemizde geriye yürüme konusunda yapılan düzenlemelere örnek verebiliriz (Bilici ve Candan, 2015: 875).

3.2. Kanunilik İlkesi Açısından

Vergilerin cebren alınması ve karşılıksız olması, temel hak ve özgülüklere müdahale konusunda bireylerle devleti karşı karşıya getirebilmektedir. Kişisel hak ve özgürlüklerin güvence altında bulunması, devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olması, hukuk devleti ilkesinin gereği ve sonucudur (Başaran, 2002: 67).

Vergilerin kanuniliği ilkesinin amacı, keyfi uygulamaların önüne geçerek, devlete karşı bireyin özgürlüklerini güvence altına almaktır (Güneş, 1998: 14). Vergilerin kanuniliği ilkesi vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının kanunla yapılmasını, verginin tüm unsurlarının kanunda belirtilmesini, bireylerin hak ve

ödevlerinin kanun koyucu tarafından kanunda açıkça gösterilmesini ifade etmektedir (Öz, 2004: 76).

Verginin kanuniliği ilkesinin iki fonksiyonu bulunmaktadır (Öz, 2004: 76).

- "Her türlü mali yükümlülüğün keyfilikten çıkarılarak kanunla düzenlenmesi,
- Kanunla düzenlenen bu mali yükümlülüklerin temel ilkelerinin Anayasal hüküm olması zorunluluğu."

Ayrıca birey ve devlet açısından olmak üzere, vergilerin kanuniliği ilkesi kendini tamamlayan bir takım alt ilkelere sahiptir. (Güneş, 1998: 15-20).

Tarihsel süreç içerisinde farklı şekillerde ortaya çıkmış, uygulanmış olsa da, modern demokrasilerde vergiye ilişkin hükümlerin yazılı kanunlarla güvence altına alınması kanunilik ilkesinin gereğidir. Yazılı olmakla birlikte, yönetmelik, Cumhurbaşkanı Kararları, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri gibi hukuki düzenlemelerle vergisel yükümlülükler getirilmesi kanunilik ilkesinin özüne aykırıdır. Vergi hukukunda boşluk doldurmada ticari teamüller ve örf-adet dikkate alınmaz, bunlar yeni vergisel yükümlülükler getiremez. Bu kaynaklar belirsiz durumları açıklamaya kavuşturmada yardımcı kaynaklar olarak kullanılabilir (Güngör, 2016: 46).

3.2.1. Birey Yönünden

Birey açısından verginin kanuniliği ilkesi üç farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır.

3.2.1.1. Temsilsiz vergi olmaz ilkesi

Temsilsiz vergi olmaz ilkesi; vergi kanunlarının, üyeleri demokratik yöntemlerle halk tarafından seçilmiş, yasama organları tarafından yapılması gerektiğini anlamını taşımaktadır. Bu alt ilke, kanunsuz vergi olmaz kuralının tarihsel gelişimi içerisinde kökenini oluşturmaktadır.

Demokratik rejimlerde egemenlik halka aittir ve bu yetkiyi seçmiş oldukları temsilciler aracılığıyla kullanırlar. Egemenlik hakkının bir sonucu olan vergilendirme yetkisi de halk tarafından seçilmiş yasama organı tarafından kullanılır. Yasama organı vergilendirmeye ilişkin düzenlemeleri ise kanunlarla yapmak zorundadır.

Temsilsiz vergilemede, halkın yetki vermediği bir otorite tarafından vergilendirme yapıldığında, mükellefler yetkisiz olarak yapılan bu düzenlemelere karşı tepki göstereceklerdir. Vergi karşısında ortaya çıkabilecek tepkiler bakımından temsilsiz vergi

olmaz ilkesi çok önemlidir. Hak ve özgürlükler bildirgesi olan Magna Carta Libertatum'un 1215 yılında yayınlanmasından sonra, Avrupa'da vergi isyanları ortaya çıkmaya başlamıştır. Vergileme yetkisi ve bunun sınırlarını çizen temsilsiz vergi olmaz ilkesi ilk defa Magna Carta Libertatum'da yer almıştır. Demokrasinin gelişim süreci açısından ilk adım olarak değerlendirilen bu olay neticesinde, iktidarların meşruluğu konusundaki duyarlılık artırmıştır. Vergilendirme yetkisi ve temsilsiz vergi olmaz ilkesi ile başlayan olaylar silsilesi, devletlerin yönetim sistemlerinde önemli gelişmeleri beraberinde getirmiştir. (Bağdigen ve Yılmaz, 2015: 198)

Tarihte yaşanan olaylar temsilsiz vergileme ilkesine uymamanın vergiye karşı tepki oluşturduğunu göstermektedir. Siyasal, sosyal ve toplumsal alandaki hak ve özgürlüklerin gelişimine bağlı olarak, yetkisiz idareler tarafından getirilen vergilere; yetkili olsa bile idarenin getirdiği adaletsiz keyfi vergi uygulamalarına gösterilen tepkiler isyan boyutuna kadar ulaşabilmektedir. Temsilsiz ve adaletsiz vergilerin uygulanması ile birlikte, vergi yükünün de ağırlaşması vergi direncini ortaya çıkartmaktadır. Vergiye karşı tepkilerin artması sonunda vergi direnci otoriteyi tanımayacak şekilde isyana dönüşebilmektedir (Gök, 2007: 152).

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergilerin ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağına, değiştirileceğine ve kaldırılacağına dair hüküm, temsilsiz vergi olmaz ilkesinin kaynağını oluşturmaktadır. Anayasa'nın 6. maddesinde yer alan egemenliğin kayıtsız şartsız millete ait olduğu ve egemenliğin yetkili organlar eliyle kullanılacağı, egemenlik yetkisinin, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamayacağı ve yine Anayasa'nın 7. maddesinde yer alan yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinde olduğu ve devredilemeyeceği hükümleri, temsilsiz vergi olmaz ilkesini güvence altına alan anayasal hükümlerdir.

Temsilsiz vergi olmaz ilkesi, yukarda bahsedilen hükümlerle anayasal olarak güvence altına alınmışta olsa, bu ilkeye yine Anayasa'nın 73. Ve 167. maddeleriyle bir takım istisnalar getirilmiştir.

Bu istisnalardan birincisi Anayasa'nın 73. maddesinde Cumhurbaşkanı'na verilen vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisidir. Burada her ne kadar Cumhurbaşkanı'na kanunun belirlediği sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilmişte olsa, bu yetki kullanılırken aynı maddede

belirtilen diğer ilkelere uygun davranılması anayasal bir zorunluluktur. Uygulamada bu husus zaman zaman göz ardı edilmektedir.

Özellikle Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergilere ilişkin oranlar belirlenirken vergilerin mali güce göre alınacağı ve adil olacağı ilkesi ihlal edilmektedir. Bu yetki kullanılırken anayasal ilkelerden ziyade, alınan vergilerin vergi hasılatına yapacağı katkı dikkate alınmaktadır. Konuya ilişkin bir örnek verilecek olursa; binek araçlar üzerinden alınan KDV ve ÖTV, aracın vergisiz net fiyatı ile aynı olabilmekte, hatta tercihlere göre aracın vergisiz fiyatından da fazla olabilmektedir. Mesela vergisiz fiyatı 120.000 TL olan bir aracın, vergilerle birlikte satış fiyatı yaklaşık 230.000 TL olabilmektedir. Bir malın değeri üzerinden alınan vergi malın değerinin %90'ına kadar yükselmektedir.

Yine aynı şekilde tütün ve alkollü içecekler üzerinden alınan ÖTV oranlarının, vergi hasılatı üzerinde yaratacağı etki dikkate alınarak, sürekli artırılması, vergi yükünün toplumun belirli bir kesimine yüklenmesi anlamını taşıdığı gibi, bu ürünleri tüketen bireylerinde yaşam tarzına örtülü olarak müdahale edilmektedir.

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu ülkemizde, her ne kadar sınırları kanunda belirlenmişte olsa bu vergi oranlarını keyfiliğe varacak derecede artırmak veya azaltmak, anayasanın ruhuna aykırı olduğu gibi, demokrasi, hukuk devleti ve insan haklarıyla da bağdaşmamaktadır.

Anayasa'nın 167. maddesinde yer alan diğer bir istisna ise Cumhurbaşkanı'na verilen ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisidir.

3.2.1.2. Kanunsuz vergi olmaz ilkesi

Kanunsuz vergi olmaz ilkesi; vergilerin şekli ve maddi anlamda yalnızca kanunla düzenlenebilmesidir. Bu verginin kanuniliği ilkesinin biçimsel yönünü oluşturmaktadır. Anayasa'da öngörülen usullere uygun çıkartılmış bir kanunla konulan vergi, ekonomik koşullara ve genel adalet düşüncelerine aykırı düşse de, bu durum onun yasallık niteliğini etkilemeyecektir. Bu ilkenin gereği olarak idare verginin konması, kaldırılması ve düzenlenmesini yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerle yapamayacaktır.

Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesi; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağını, kanunla değiştirileceğini veya kanunla kaldırılacağını hüküm altına alarak, kanunsuz vergi olmaz ilkesini anayasal kural haline

getirmiştir. Vergisel düzenlemelere mükelleflerin dolaylı olarak katılımını sağlayan kanunsuz vergi olmaz ilkesi; devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi alırken, mülkiyet hakkına yapacağı müdahalenin kapsam ve sınırlarının tahmin edilebilir ve belirgin olmasını amaçlamaktadır (Bilici ve Candan, 2015: 874).

Modern anayasalarda demokrasinin gereklerine uygun olarak, vergilendirme yetkisini sınırlayıcı hükümler bulunmaktadır. Kanunsuz vergi olmaz ilkesi tarihsel süreç içerisinde gerek sözleşmelerde, gerek fermanlarda, gerekse anayasalarda farklı şekillerde de olsa yer almıştır. Egemenlik yetkisinin sonucu olarak vergi alan devletin, fiili veya hukuki zora dayanan eylemlerine karşı, vergilerin yasama organı tarafından çıkarılacak, vergilendirmeye ilişkin tüm bilgileri kapsayacak şekilde kanunlarla düzenlenmesi gerekmektedir. Güçlü olan devlet karşında bireyin haklarını güvence altına alınması kanunsuz vergi olmaz ilkesinin gereğidir (Güneş, 1998: 2).

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlarda, vergilendirme yetkisinin sınırını kişi hak ve özgürlüklerinin sınırı olarak kabul etmiştir. Hukuk devleti olmanın gereği olarak vergilendirme yetkisinin keyfiliğe kaçacak şekilde kullanılmasının engellenmesi gerekmektedir. Kanunilik ilkesi vergi uygulamaları açısından keyfiliği önlemede öncelikli öneme sahip olsa bile, tek başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılıp eşitlikten ve adaletten uzak sonuçların ortaya çıkmasını önlemede yeterli olmayacaktır (Bilici ve Candan, 2015: 874).

Konuya ilişkin olarak Anayasa mahkemesi 17.11.2011 Tarih, 2010/11 Esas, 2011/53 Karar sayılı hükmünde, "Yasallık ilkesi yanında, kanunların genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması da gerekir" demiştir. Bu hükmünde vergilendirmede keyfiliğin önüne geçebilmek için kanunilik ilkesinin yanı sıra, vergi kanunlarının taşıması gereken diğer özellikler sayılmıştır.

3.2.1.3. Verginin belirgin olması ilkesi

Vergi kanunlarının vergi ile ilgili tüm temel özellikleri, farklı bir ifadeyle ana öğeleri içermesidir. Vergilemeye ilişkin tüm esaslar kanunda belirlenmiş olmalıdır. Bu ilke vergi oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının, yönetim ve yükümlüler bakımından belirgin olmasına dayanır. Ayrıca bu ilkeye göre mükellefler açısından, ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenmesi gereken miktar açık ve belli olmalıdır. Bu ilke aynı zamanda vergi

kanunlarının herkes tarafından anlaşılabilir, açık, net ve basit bir dille yazılmasını da kapsamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi yalnız vergi alacağının öğelerinin kanun ile konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de kanun ile düzenlenmesini gerektirir. Bu durum vergi yükümlülerine özel güvence ve eşitlik sağlarken, öte yandan idarenin de kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi ve alacaklarını daha hızlı ve etkili biçimde tahsil etmesine olanak verecektir (Kumrulu, 1979: 150).

Vergi mevzuatının ve uygulamalarının açık, net, basit ve anlaşılır olması mükelleflerin uyumu açısından önemli bir husustur. Mükellefler herhangi bir uzmana ihtiyaç duymadan vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmelidir ve hakları konusunda bilgi sahibi olabilmelidir. Vergi sistemindeki belirsizlikler ve karışıklıklar mükelleflerin tereddütlerine ve dolayısıyla sistem hakkında şüphelere neden olacaktır. Vergi sistemindeki belirsizlikler ve karmaşıklık bir taraftan mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkilerken diğer taraftan vergilerin ödenmemesine, eksik veya fazla ödenmesine de sebebiyet verebilecektir (Kaçer, 2014: 61).

Demokrasi açısından bireylerin, karşı karşıya oldukları mevzuat hükümlerini ve müeyyideleri açık, net bir şekilde bilmesi gerekmektedir. Bireyler söz konusu hükümlere uyum sağlama veya sağlamama konusunda tercihlerini yapacaklar ve bu davranışların sonuçlarına razı olacaklardır.

3.2.2. Devlet Yönünden

3.2.2.1. Verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi

Verginin kanuniliği ilkesi bir yandan bireyi korurken diğer yandan da devletin vergisel işlemlerinin gerçekleşmesi için bir buyruk oluşturmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi nasıl yükümlüye, kanun sınırlarının aşılmaması güvencesini getiriyorsa, vergi alacaklısına da kanuni koşulların varlığı söz konusu olunca bu yetkinin kullanılması olanağını vermektedir. Sosyal devlet ilkesi göz önüne alınınca, kamu giderlerini karşılamak için kanun çerçevesinde vergi almak, devlet açısından bir yetki olmaktan öte, bir görev de sayılabilir (Kumrulu, 1979: 151).

Anayasa Mahkemesi "…verginin kanuniliği ilkesi, yönetimin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi ve alacaklarını hızlı ve etkili biçimde takip ve tahsil edebilmesine olanak verir, vergi yönetiminde kararlılık sağlar…" (Anayasa Mahkemesi, T.

19.3.1987, E.1986/5, K.1987/7, AMKD., S.23, s. 153-154) demek suretiyle bunu kararında açıkça belirtmiştir.

3.2.2.2. Verginin cebren alınması ilkesi

Kanunla verilen yetkiler görevin yapılmasında yönetimi güçlü kılacağından, devlet vergiyi zorla yürütüm yoluyla tahsil edebilecektir. Ödenmeyen vergi, hukuk kuralları çerçevesinde verginin kanuniliği ilkesinin, verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi doğrultusunda bireyden alınabilecektir.

Verginin cebren alınması ilkesi, devletin egemenlik hakkının gereğidir. Bireyler ekonomik olarak rasyonel davranışlar sergilerler. Bu rasyonel davranışın sonucu olarak satın alma kapasitelerini ve ekonomik güçlerini olumsuz yönde etkileyen vergilendirmeye gönüllü olarak rıza göstermelerini beklemek çok gerçekçi değildir. Vergi direnci, verginin cebren alınıyor olmasının doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır (Gök, 2007: 146).

3.3. Uluslararası Vergi Anlaşmaları Açısından

Mükelleflerin vergisel hak ve yükümlülükleri sadece ulusal kapsamda değil, uluslararası kapsamda da hak ve özgürlükler açısından değerlendirilip üzerinde çalışılması gereken önemli bir konudur. Bu konu özellikle uluslararası alanda faaliyetlerini sürdüren ve farklı ülkelerle bağlantıları bulunan mükellefler açısından geçerli olmaktadır. Söz konusu durumlarda ortaya çıkan sorunlar uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları, topluluklara uyum yasaları ve bilgi değişim anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmaktadır (Durmuş, 2015: 112).

Vergilendirme yetkisi kural olarak devlet ülkesinin sınırları içinde geçerlidir. Devletlerin kendi vergilendirme yetkilerini iradi olarak kanunlarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur.

Vergi kanunlarının mülkiliği, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanması anlamını taşır. Bu ilkeye göre, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Ancak bir ülke vergi sisteminde kaynak ilkesi yerine uyrukluk veya ikamet ölçüt alınmışsa vergi kanunlarında mülkilik ilkesi değil, şahsilik ilkesi kabul edilmiş olur.

Sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih ederler (Öncel ve diğ., 2012: 57).

Çeşitli ülkelerin şahsilik ve mülkilik ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışması sonucunu doğurur. Örneğin, bir kişi vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden bir ülkede yerleşmişse ve kaynak ilkesini kabul eden bir ülkedeki ekonomik faaliyeti sonucunda gelir elde etmişse, her iki devletin de vergilendirme yetkisi vardır. Bu hukuki anlamda uluslararası çifte vergilendirmedir. Çifte vergilendirme, birden fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanır (Öncel ve diğ., 2012: 58).

Vergilemede yapılırken esas olan, bir konu üzerinden tek bir kez vergi alınmasıdır. Çifte vergilendirme aynı konunun birden fazla vergilendirmeye tabi tutulmamasıdır (Güçlü, www.mfa.gov.tr, 04.04.2019). Birden fazla devlet tarafından, aynı vergi konusu üzerinden, birden fazla vergi alınması ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirme olarak ifade edilmektedir.

Uluslararası alanda vergisel sorunlar, ayrımcılık, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirme olmak üzere üç temel konuda ortaya çıkmakta; devletler tek taraflı olarak kanunlarla veya karşılıklı olarak uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak ya da yetkilerin bütünleşmeyle oluşturulan kurumlara devredilmesiyle bu sorunları çözmeye çalışmaktadır (Saraçoğlu, 2003: 9).

Türkiye gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığını engelleme anlaşmalarını; aynı vergi konusunun gelirin elde edildiği ülkede ve gelir elde edenin ikamet ettiği ülkede ayrı ayrı vergilendirilmesini önlemek için yapmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının diğer bir yapılma sebebi de; teknoloji ve sermaye transferi konusunda ülkenin diğer ülkelerle arasında oluşabilecek rekabette vergilerden dolayı güçsüz duruma düşmesinin önüne geçmektir. Ülkenin vergi mevzuatındaki düzenlemelerin, yabancı yatırımcılar açısından uzun vadeli planlamalarda yaratabileceği belirsizlikleri ve sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla, vergilemeye ilişkin düzenlemeleri belli kurallara bağlamak içinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları düzenlenmektedir. Bu anlaşmalarla, Türkiye ile üçüncü ülkeler arasında mevcut ve tasarlanmış ekonomik ve teknik işbirliği çerçevesinde; anlaşmaya taraf devletlerden birine transfer edilen sermaye, teknoloji ve hizmetlerden elde edilen gelirin çifte vergilendirmesinin önüne geçilerek, ekonomik ve ticarî ilişkilerden ve işgücü hareketlerinden doğabilecek faydanın arttırılması planlanmaktadır (Güçlü, www.mfa.gov.tr, 04.04.2019).

Türkiye 02.01.2019 tarihi itibarıyla 85 ülkeyle yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır. İlk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 03.11.1970 tarihinde Avusturya'yla yapılmış ve bu anlaşma vergiler açısından 01.01.1974 tarihinde uygulanmaya başlamıştır.

Uluslararası vergi anlaşmalarına demokrasi bağlamında baktığımızda, ülkeler ve bireyler açısından ayrı ayrı değerlendirmek faydalı olacaktır. Ülkeler açısından bakıldığında ülke egemenlik gücünden kaynaklanan vergilendirme yetkisini ekonomik hedefler, sermaye ve teknoloji transferi gibi nedenlerle sınırlandırmakta ve/veya zaman zaman bu yetkisinden vazgeçebilmektedir. Bir nevi devletler açısından egemenlik hakkının paylaşımı gibi görünse de, bireyler açısından ise aynı konu üzerinden mükerrer vergi ödenmesini engellediği için bir korunma mekanizması olarak görülebilir.

Vergiler aracılığıyla bireylerin mülkiyet hakkına müdahalede bulunulmaktadır. Bundan dolayı kişilerin temel hak ve özgürlükleri olumsuz yönde etkilenebilmektedir. Çifte vergilendirme anlaşmaları yukarda belirtildiği gibi aynı konu üzerinden birden fazla vergi alınmasını önleyerek, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin en azından birden fazla olumsuz yönde etkilenebilmesini önleyecektir.

3.3.1. Tek Taraflı Sınırlandırma

Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirleri alabilirler. Burada iki ana yöntem vardır: mahsup yöntemi ve istisna yöntemi. Mahsup yönteminde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir. İstisna yönteminde ise, vergi yalnız ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır, yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmaz.

Kanun koyucu, bu iki ana yöntem dışında başka yöntemlerle de çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışır. Örneğin yabancı ülkelerdeki gelir ve servet değerlendirilirken daha düşük vergi oranları uygulanabilir ya da yabancı ülkelerde ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmesi yoluna başvurularak çifte vergilendirme kısmen giderilebilir.

Türk vergi kanunlarında çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı hükümlere yer verilmiştir. (GVK 3. Md.) Gelir Vergisi Kanunu bu

hükümle çifte vergilendirmeyi önlemek için istisna yöntemini kabul etmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 123. maddesi ise yine çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla "mahsup yöntemi"ni kabul etmiştir. Bu hükme göre tam yükümlülerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan ödedikleri benzer vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark nazara alınmaz. Kurumlar Vergisi Kanunu, tam yükümlülüğü kurumların yasal merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması koşuluna bağlamıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu da çifte vergilendirmeyi önlemek için "mahsup yöntemi"ni kabul etmiştir (Öncel ve diğ., 2012: 59).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yükümlülük için uyrukluk (murisin ve mirasçının) ve Türkiye'de bulunan mallar bakımından, malların bulunduğu yerde vergilendirilmesi koşullarını öngörmüştür. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan kişilerin yabancı ülkelerde bulunan mallarından o ülkelerde alınan veraset ve intikal vergileri, Türkiye'de beyannamede gösterilen malların değerinden indirilir. (VİVK. 12. bent). Böylece yurt dışında ödenen verginin "matrahtan mahsubu yöntemi" kabul edilmiş olmaktadır (Öncel ve diğ., 2012: 60).

3.3.2. Uluslararası Anlaşmalarla Sınırlandırma

Devletler uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırırlar. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir ve servet vergileri alanlarında yapılır. Bu anlaşmalar iki taraflı ya da çok taraflı olarak imzalanabilir. İki taraflı anlaşmalar daha yaygın olarak kullanılmaktadır. Uluslararası vergi anlaşmaları ile uluslararası vergi kaçakçılığı da önlenmeye çalışılır.

Uluslararası vergi anlaşmaları vergilendirme yetkisini sınırlandırdığı için vergi kanunlarında değişiklik yapmakta ve çoğu kez devlet maliyesi yönünden bir yüklenme gerektirmektedir. Anayasa'nın vergilerin kanuniliği ilkesini öngören 73. maddesi ile uluslararası anlaşmaları düzenleyen 90. maddesi birlikte göz önüne alındığında vergilendirmeye ilişkin hüküm taşıyan bütün anlaşmaların onaylanmalarının kanun ile uygun bulunması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır (Öncel ve diğ., 2012: 61).

Roma Anlaşmasının 220. maddesinde üye devletlerin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla aralarında görüşmelere girebilecekleri belirtilmiştir. Bu kapsamda yer alan eksiklikler uluslararası anlaşmalarla giderilmeye çalışılmaktadır (Güngör, 2001: 60).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma taslakları hazırlamış, bu örgüte üye devletler kendi aralarında imzaladıkları ikili anlaşmalarda bu taslakları örnek olarak kullanmışlardır. Türkiye, bu taslakları ilke olarak benimsemediği için OECD üyesi diğer devletlerle uzunca bir süre az sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır.

OECD Örnek Vergi Anlaşmasının 1. maddesinde; "bu anlaşma, akit ülkelerden birinde veya her ikisinde de yerleşik kişilere uygulanacaktır" denilmektedir. Yerleşik kişi tanımı, tümüyle ilgili ülkelerin ulusal mevzuatlarındaki düzenlemelere bağlı kılınmış olup Anlaşma metninde genel bir tanıma gidilmemiştir. Bunun en önemli nedeni, ülkeler için son derece kritik nitelikteki bu konunun, ülkeden ülkeye çok farklı düzenlemelere tabi tutulmuş olması ve genel kabul görecek bir tanımın yapılmasındaki güçlüktür (Balcı, 2004: 11).

Mükellefin her iki ülkede de meskeninin bulunması durumunda, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı ülkede yerleşik sayılması gerekecektir. Mükellefin her iki akit ülkede de daimi meskeninin bulunmaması durumunda ise yerleşim ülkesinin belirlenebilmesi için söz konusu kişinin kişisel ve ekonomik ilişkilerinin, bu ülkelerden hangisinde daha yoğun olduğu belirlenmeye çalışılır (Balcı, 2004: 13). Bu durumun belirlenemediği durumlarda; zorunlu olarak kişinin hangi ülkede daha çok yaşadığına bakılması gerekecektir (Balcı, 2004: 14).

Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinde, genel kural olarak Türkiye'de yerleşik olma koşulu öngörülür, 4. maddesinde ise Türkiye'de yerleşme, ikametgahın Türkiye'de bulunmasını veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturmayı öngörmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları çerçevesinde, diğer bir akit ülkeyle bir mükellefin yerleşim yerinin belirlenmesi konusunda, GVK hükümlerinin uygulanması sonucunda ortaya çıkacak sorunlar, GVK'daki hükümlere göre değil vergi anlaşması hükümlerine göre çözümlenecektir (Balcı, 2004: 15). Konuya Kurumlar Vergisi açısından bakıldığında; KVK.'nın 10. maddesinde iş merkezi, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir. Örnek Vergi Anlaşmasında ise muamelelerin bilfiil toplanmış olması gerekmez. İşletmenin bütününü ilgilendiren kararların verilmesi, söz konusu yerin esas iş merkezi olarak değerlendirilmesini gerektirecektir (Balcı, 2004: 16).

Türkiye'de Maliye Bakanlığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına temel olmak üzere bir anlaşma modeli hazırlamıştır. Türkiye önce Avusturya ve Norveç ile gelir

ve servet vergilerinde, daha sonra bir kısım Asya ve Afrika devletleriyle ve Hollanda, İngiltere, Fransa, Almanya gibi diğer Avrupa devletleri ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır.

Ayrıca Amerika Birleşik Devletleri ile NATO çerçevesinde yapılacak giderlerle ilgili olarak 1954 yılında tek yanlı vergi muaflığı anlaşması imzalanmıştır. Türkiye Cumhuriyeti bu anlaşma ile tek yanlı olarak vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır.

Çok taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının gerçekleştirilebilmesi için devletlerin vergi kanunlarında yer alan ikametgah, daimi temsilci, işletme merkezi, temettü, telif hakkı vb. kavramların içeriklerinin belirlenmesinde bir birlik sağlanmalıdır. 1931 yılında Yabancı Motorlu Araçların Vergilendirilmesi ile ilgili çok taraflı anlaşma imzalanmış, bu anlaşmaya Türkiye 1936 yılında katılmıştır. Diğer bir çok taraflı anlaşma ise 1959'da imzalanan Milletlerarası Atom Enerjisi Ajansının İstisna ve Muafiyetleri Hakkındaki Anlaşmadır. 1953 yılında Türkiye'nin taraf olduğu Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) da bu anlaşmaya taraf olan devletlerin vergilendirme yetkilerine sınırlandırmalar getirmiştir (Öncel ve diğ., 2012: 63).

3.3.3. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelere Katılarak Sınırlandırma

Küreselleşme süreciyle birlikte; ülkeler ekonomik, siyasi ve sosyal alanlarda birbirleriyle etkileşim içinde olarak birliktelikler kurmaktadırlar. Bu süreç, egemenlik hakkının en önemli unsuru olan vergilendirme konusunda bir takım uyumsuzlukları ve çakışmaları beraberinde getirmektedir (Çaşkurlu, 2019: 134).

Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası ya da uluslar üstü ekonomik bütünleşmelere üye olarak sınırlandırabilirler. Ekonomik bütünleşmeler devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticareti serbestleştirmek amaçları ile kurdukları, ekonomik işbirliği boyutlarını aşan uluslararası birliklerdir. Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından "vazgeçilmesi" ya da bütünleşme ile oluşturulan kurumlara “devredilmesi" şeklinde olabilir. Başlıca ekonomik bütünleşme çeşitleri; serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik birlik, ekonomik ve parasal birliktir. Ekonomik birlikte belli alanlarda ortak ekonomi politikası izlenir ve bu amaçla üye devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılır. Ekonomik ve parasal birlik, üye devletlerin vergilendirme yetkilerini daha çok sınırlandırır. Topluluğun vergilendirme

yetkisinin kapsamı, üye devletlerin devrettikleri vergilendirme yetkisi ölçüsündedir (Öncel ve diğ., 2012: 64).

Topluluk hukukunda kural olarak vergilendirme yetkisi üye devletlerdedir, ancak bu yetki topluluğun çıkardığı direktiflerle sınırlı olarak kullanılabilmektedir (Türkiye-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları, 1995: 3).

Ekonomik bütünleşmeler içinde en başarılı olan Avrupa Birliği (AB); bir yandan birliği kuran Roma Anlaşması hükümleri, diğer yandan birlik kurumlarının anlaşma hedefleri doğrultusundaki düzenlemeleri ile üye devletlerin vergilendirme yetkilerini yönlendirmektedirler. Farklı bir ifadeyle Roma Anlaşmasında üye devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlayan hükümlere yer verildiği gibi, birlik kurumlarına da yetki verilmekte, birlik konseyi vergilendirmeyle ilgili çeşitli tüzük, direktif ve kararlar çıkartmaktadır. Birlik kurumlarının üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandıran işlemleri, uluslar üstü yasama işlemi niteliğinde olup, aykırı ulusal mevzuata göre öncelikle uygulanmaktadır (Saraçoğlu, 2003: 10).

Roma Anlaşmasının 9. maddesinde Birliğin gümrük birliği temeli üzerine kurulduğunu hükme bağlamıştır. Üye devletler arasında gerek ithalat gerek ihracata konu olan mallara ilişkin gümrük vergileri ve buna eş etkili sonuçlar yaratabilecek her çeşit mali yükümlülük yasaklanmaktadır. Anlaşmanın 95 ve 96. madde hükümleri GATT (WTO) hükümlerine koşut olup dolaylı vergiler alanında "varış ülkesinde vergilendirme ilkesi"ni hükme bağlamaktadır. Bunun anlamı dış ticarete konu olan ürünlerin üretildikleri ülkelerin değil, tüketildikleri ülkelerin vergi yükünü taşımalarıdır. Buna karşılık dolaysız vergilerde Birlik kurumları tarafından aksine karar verilmediği sürece "çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi" geçerli olacaktır (Öncel ve diğ., 2012: 65).

Avrupa Birliği Konseyi 1992 yılında, tek pazar oluşturma hedefi çerçevesinde vergi sınırlarının kaldırılması için üye devletler arası ticarette sınırda vergi düzenlemelerini (ithalata vergi konulması-ihracata vergi iadesi) katma değer vergisi açısından kaldırma kararı almıştır. Buna göre, 1997 yılında katma değer vergisinde varış ülkesinde vergilendirme kuralından çıkış ülkesinde vergilendirme kuralına geçilmiştir.

Avrupa Birliği ile Türkiye arasında 12.9.1963 tarihinde Ankara Anlaşması, 1970 yılında Katma Protokol imzalanarak bir ortaklık ilişkisi kurulmuştur. Birliğin uluslar üstü hukuku Türkiye yönünden geçerli değildir. Bu anlaşmalar Roma Anlaşmasında yer alan hükümlere koşut hükümler içermektedir (Öncel ve diğ., 2012: 66).

06 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararında, Türkiye'nin gümrük birliğini, ticaret politikasını ve mevzuat uyumunu gerçekleştirebilmesi için, Türkiye'nin ve Avrupa Birliği Komisyonu'nun temsilcilerinden oluşan "Avrupa Birliği-Türkiye Gümrük Birliği Ortak Komitesi" kurulması hükme bağlanmıştır.

Anayasa'nın vergilerin yasallığı ilkesini hükme bağlayan 73. maddesi birlik hukukunun uluslar üstü niteliği ile bağdaşmamaktadır. Türkiye Birliğe tam üye olarak katıldığı takdirde "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler" sadece Türkiye Cumhuriyeti yasaları ile değil Birlik kurumlarının işlemleri ile de konulabilecektir (Öncel ve diğ., 2012: 68).

Türkiye'nin AB'ye üyelik başvurusundan bu yana Türk Vergi Sisteminde oldukça köklü ve ciddi değişiklikler yaşanmıştır. 1985 yılında sisteme KDV'nin girmesi ile özellikle dolaylı vergiler alanındaki dağınık yapı biraz ortadan kalkmıştır. 1996 yılında Gümrük Birliğine giren Türkiye, AB ülkelerine karşı uyguladığı gümrük vergilerini ve eş etkili vergileri kaldırmıştır. Yıllardır yasalaşamayan Özel Tüketim Vergisi 2002 yılında yasalaşarak yürürlüğe girmiştir (Ay, 2004: 151).

3.3.4. Vergi Uyumlaştırması

Vergi uyumlaştırması, aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu ilişkilerini daha başarılı kılmak için, birbirinden farklı olan vergi sistemlerini; mükellef, konu, süre, oran vb. hususlarda benzer hale getirmek ve aralarındaki rekabet eşitliğini sağlamak için, vergileme konusunda yaptıkları çalışmaları ifade eder. Vergi uyumlaştırması sürecinde ülkeler vergilendirme yetkilerinin bir kısmından vazgeçerler (Çaşkurlu ve Arslan, 2017: 217-218). Vergi uyumlaştırması kavramı esas olarak iki şekilde yorumlanabilir; bunlardan ilki vergi sistem ve oranlarının birbirine benzer hale getirilmesi, ikincisi ise vergilendirmedeki farklılıkları ortak pazar dahilinde rekabet eşitliğini bozdukları oranda giderme hedefidir (Güngör, 2001: 50).

Vergi uyumlaştırmasının nedenleri;

- Ekonomik neden; AB üyesi devletlerin ekonomik bütünleşmesinin gerçekleşmesidir.

- Hukuki neden; Roma Anlaşmasının 99. maddesi vergi uyumlaştırması ile ilgilidir.

- Siyasi neden; Roma Anlaşması "üye devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurulmasının sağlanması" biçiminde bir siyasi hedef öngörmüştür. Siyasi birlik Avrupa bütünleşmesinin uzun vadeli hedefidir (Güngör, 2001: 64).

Vergilerde yetki temel olarak üye devletlere aittir. Bu nedenle vergi uyumlaştırması ne AB'ye ortak bir vergi politikası oluşturmaya hizmet etmek amacındadır ne de kendi başına bir hedeftir. AB'ye sorumluluklarını yerine getirmek için tanınan amaçların ve yetkilerin bir parçasını oluşturur. AB'nin amacı Roma Anlaşmasının 2. maddesinde "AB'nin görevi ortak bir pazarın kurulması ve üye devletlerin ekonomi politikalarının giderek yakınlaştırılması yoluyla, AB'nin bütününde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmesini, sürekli ve dengeli bir büyümeyi, daha fazla istikrarı, yaşam standartlarının hızla yükselmesini ve AB'nin bir araya getirdiği devletler arasında daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır." şeklinde ifade edilmiştir (Güngör, 2001: 61).

AB'nin amacına ulaşabilmesi için de, vergi politikası gibi birtakım ortak politikalar uygulayarak mevcut engelleri ortadan kaldırmak gerekir. Vergi politikası; üye ülkelerin çeşitli vergi sistem ve yapılarından kaynaklanan ve tek pazarın oluşmasına engel teşkil eden unsurların ortadan kaldırılmasını amaçlar. Bu konudaki en önemli güçlük ise; vergilendirme yetkisinin üye ülkelerce, ulusal egemenlik haklarının önemli bir parçası olarak sayılması, bununla birlikte vergilendirme yetkisinin üye ülkelerin ekonomik ve sosyal politikalarını belirleyici bir unsur olmasıdır (Methibay, 1996: 4).

AB üye ülkelerinin vergilendirme yetkileri, Roma Anlaşması hükümlerine göre yapılan düzenlemeler yanında, Birlik kurumlarının işlemleri (Roma Anlaşması 189/1 "Topluluk kurumları tüzük ve direktif çıkarabilir, karar alabilir, tavsiye ve görüş bildiriminde bulunabilir.") ile de sınırlandırılmaktadır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması üç konu üzerinde toplanmıştır; topluluk içinde gümrük vergilerinin ve eş etkili vergilerin kaldırılması, sınırda vergi ayarlamaları, devlet sübvansiyonlarının ve teşvik tedbirlerinin yasaklanması ile ilgilidir (Methibay, 1996: 57). Topluluk kurumlarının vergilendirme yetkilerine getirilen en önemli sınırlama, Konsey'in katma değer vergisi matrahının uyumlaştırılmasına ilişkin direktifleridir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Ortaklığı Belgesi'nde vergilendirmeye ilişkin olarak kısa ve uzun vadeli öncelikler belirlenmiştir. Kısa vadeli öncelikler, oranlar, işlem muafiyeti kapsamı, vergilendirme kapsamı ve vergi yapısı olmak üzere tüketim vergileri ve KDV konularında uyuma başlanması; yeni vergi önlemlerinin kurumlar vergisi işleyiş prensipleriyle uyumlu olmasının güvenceye alınması ve ayrımcı önlemlerin elenmesiyle

ulusal mevzuatın AB müktesebatı ile uyumuna başlanması olarak belirlenmiştir. Uzun vadeli hedefler ise; ulusal mevzuatın AB müktesebatı ile uyumunun tamamlanması biçimindedir. AB müktesebatının üstlenilmesine ilişkin Ulusal Program 2001 yılı başında onaylanmıştır (Saraçoğlu, 2003: 12).

Ulusal Programda ÖTV konusuna da değinilmiş ve ülkemizde ÖTV adı altında olmamakla birlikte bu vergi kapsamında yer alabilecek düzenlemelere değinilmiştir. Ancak 12.06.2002 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV ile bu alandaki sorunlar da aşılmıştır (Saraçoğlu, 2003: 13).

AB tek pazarın oluşturulmasını ve işleyişini amaçladığından, yapılan düzenlemeler mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmakta, mal ve hizmet bedelleri ile doğrudan ilişkili olan bu tür vergilerin uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. Dolaysız vergiler tek pazarın işleyişinde doğrudan etkili olmadığından, bu alanda üye ülkelerde faaliyet gösteren kurumların mükerrer vergilendirilmesini önlemeye yönelik düzenlemelere yer verilmektedir (Saraçoğlu, 2003: 14).

AB Müktesebatına uyum sürecinde dolaysız vergiler alanında yapılacak düzenlemeler, ulusal amaçlarla da kullanılabilen vergileme yetkilerine bir kısıtlama getireceği için bu alandaki uyumlaştırma çalışmaları oldukça yavaş ilerlemektedir (Ay, 2004: 151).

3.4. Demokrasilerde Mükelleflerin Vergiye Karşı Tepkileri Açısından

Vergi devlet için en önemli gelir kaynağı iken mükellefler açısından ise karşılıksız ve zorunlu ödemeler olması nedeniyle, yükümlülüklerin yerine getirilmesi noktasında mükelleflerin direnci söz konusu olabilmektedir. Mükelleflerin vergi algıları, vergisel yükümlülükleri yerine getirme hususunda önemli ve belirleyici bir etkendir. Mükelleflerin algıları vergi oranları, vergi yükünün adil dağılıp dağılmadığı ve vergi gelirlerinin etkin kullanılıp kullanılmadığı gibi etkenlere bağlı olarak farklılık göstermektedir. Mükellefler algılarına bağlı olarak vergiye gönüllü uyum gösterebileceği gibi vergiden kaçınma, vergi kaçırma, verginin telafisi, yansıtılması, tüketim-tasarruf ve yatırım kararlarında değişiklik, siyasi tercihlerini değiştirme, baskı gruplarını yönlendirme, geç ödeme veya ödememe, vergi cennetlerine yönelme gibi farklı davranışlarda bulunabilirler (Bedir ve diğ. 2016: 56).

3.4.1. Demokrasi ve Vergiye Gönüllü Uyum

Vergi uyumu ile amaçlanan vergilendirilebilir tüm ekonomik unsurların vergilendirilmesi ve vergi gelirlerine olumsuz etki yapan tüm davranışların

engellenmesidir (Kitapcı, 2015: 23). Vergi uyumu, mükelleflerin vergiyle ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesi olarak tanımlanabilir.

Uyum sürecinin başarılı olabilmesi vergiye tabi gelirlerin tam olarak beyan edilmesi, teşvik, muafiyet ve istisnalardan kanunlarda belirtilen şartlara uygun olarak faydalanılması, vergi mükellefiyetinin doğru olarak tespit edilmesi, beyannamelerin zamanında-eksiksiz olarak doldurulması ve verilmesi şartlarına bağlıdır (Tunçer, 2003: 111). Vergiye uyum sürecinde mükelleflerin algı, tutum ve davranışlarının göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

Bireylerin vergi uyum davranışlarını açıklayan klasik model ve sosyal psikolojik model olmak üzere iki temel yaklaşım bulunmaktadır.

Klasik model bireyin kendi faydasını maksimize etme güdüsünden hareketle, mükelleflerin sürekli olarak vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın yol ve yöntemlerini arayan tutum ve davranışlar sergilediklerini ifade etmektedir. Bu yaklaşımda mükellefler beyan dışı bıraktığı gelirden sağlamış olduğu kazanç ile denetim riski ve yakalanması durumunda karşılaşacağı ceza arasında bir fayda maliyet analizi yaparak vergiye uyum sağlayıp sağlamama yönünde karar vermektedir. Klasik modelde yakalanma riski, gelir seviyesi, ceza oranı ve vergi afları mükelleflerin vergiye uyumuna etki eden önemli faktörlerdir (Kitapcı, 2015: 23).

Sosyal psikolojik modelde mükelleflerin vergiye uyumunda; bireylerin fayda maksimizasyonu ile birlikte, sosyal ve kültürel kalıpların, ahlaki duyarlılıkların, psikolojik algılamaların ve düşünsel süreçlerin etkili olabileceği ifade edilmektedir. Bu yaklaşımda verginin ekonomik maliyetinin yanı sıra sosyal ve ahlaki maliyetinin de önemi vurgulanmaktadır (Kitapcı, 2015: 23).

Vergiye gönüllü uyumu açıklayan sosyal psikolojik modelde, mükellefler normal şartlar altında vergilerini zamanında ve tam ödeme yönünde davranışta bulunurlar. Mükelleflerin gönüllü olarak bu şekilde davranmasında ekonomik faktörlerle birlikte, siyasal, kurumsal, ahlaki, dinsel, kültürel, hukuksal, yönetimsel ve demografik faktörler de etkili olmaktadır. Mükellefin yaşadığı toplumun yapısı, değer yargıları, inanç sistemi, kültürel ve demografik özellikleri, mükellefin toplumdaki rolü ve sosyal çevresi göz önünde bulundurulmalıdır (Yılmaz ve diğ., 2015: 246).

İnsanlar itaat, özdeşleşme ve benimse olmak üzere genellikle üç farklı şekilde uyma davranışı göstermektedirler. İtaat ile uyum sağlama, dışsal baskı ve zorlamanın etkisiyle

bir kişiye uyum davranışı gösterilmesidir. Özdeşleşme, uyulanın değerleri veya cazibesi nedeniyle birisine veya bir gruba bezeyebilmek için uyum sağlanmasıdır. İçselleştirmede ise bireyler bir kuralın veya görüşün gerçekten doğru olduğuna inandıkları ve kanaat getirdikleri için uymaktadırlar (Kağıtçıbaşı, 2008: 101).

Vergi itaati; mükelleflerin ceza ve yakalanma korkusu, görev ve utanma duygusu gibi dışsal faktörlerin etkisiyle yükümlülüklerini yerine getirmeleridir. Vergi ile özdeşleşme ise mükelleflerin sosyal ve ahlaki normlardan, kendine yakın kişilerin inanç ve tutumundan etkilenerek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesini ifade etmektedir. Vergi vermenin gereğini hisseden, bu konudaki motivasyonu yüksek olan yüksek bir vergi etiği ve bilincine sahip mükelleflerin göstermiş olduğu uyum davranışı ise verginin içselleştirilmesi olarak ifade edilmektedir (Kitapcı, 2015: 68).

Kişilerin vergi ödeme tercihlerini siyasal rejimin meşruiyeti, katılımcılık, çoğulculuk, hesap verilebilirlik, gibi faktörler etkilemektedir. Otokratik ve despotik rejimlerde keyfi ve baskıcı uygulamalarla yürürlüğe konulan vergi uygulamaları, tercihlerini vergi ödememeden yana kullanan halkı isyan noktasına getirmektedir. Buna karşın halkın serbest ve özgür iradesiyle temsilcilerini seçtiği demokratik rejimlerde halkın vergiye gönüllü uyumu daha yüksektir (Bağdigen ve Yılmaz, 2015: 196).

İnsan haklarındaki gelişmelere bağlı olarak, hukuk alanındaki bireyin hak ve özgürlüklerini güvence altına alan düzenlemelerin artmasıyla birlikte, mükellef hakları önem kazanmaya başlamıştır. Mükellef hakları alanında yaşanılan gelişmeler bireylerin devlete güven duymalarını sağlamış ve bağlılıklarını, dolayısıyla gönüllü uyumlarını artırmıştır. Gelir idaresinin vergilere ilişkin yaptığı tüm düzenlemelerde mükellef açısından konuyu değerlendirebilmesi, mükellef haklarının temelini oluşturmaktadır. Hesap verilebilir, etkin, adil ve şeffaf bir vergi sisteminin oluşturulması ve mükellef odaklı bir anlayışla gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması ile birlikte mükellef haklarının belirlenmesi, açıklanması, korunması ve denetlenmesi gibi konular önem kazanmıştır. Etkin ve başarılı bir vergi sisteminin; mükelleflerin gönüllü uyumunun yüksek olduğu ve mükellefle işbirliği içinde olunan bir yapıyla mümkün olacağı görülmüştür (Gerçek ve diğ., 2014: 507).

3.4.2. Demokrasi ve Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, meşru ve hukuki sınırlar içerisinde vergi kanunlarının vergi borcu ortaya çıkmasını sağlayan olaylarla bağlılık kurulmaması, kısaca vergilendirme alanı

dışında kalınmasıdır (Kitapcı, 2015: 78). Vergiden kaçınmada mükellefler vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanarak ve/veya vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engelleyerek vergisel yükümlülüklerden kurtulmaktadırlar (Konukcu-Önal, 2011: 9).

Mükellefler vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç veya irat elde ederek veya vergi dışı servet unsurlarını edinerek vergiden kaçınmaya yol açarlar. Vergiden kaçınmanın hukuka aykırı bir yanı olmadığından; mükellefler vergisel yükümlülüklerin kendilerine olabilecek etkilerini azaltmak için profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan, vergi planlayıcıları ve muhasebecilerden yardım almaktadırlar. Mükellefler vergi kanunlarındaki boşlukları kullanarak kendisi için vergi borcunun doğmasını engellemektedirler. Yüksek marjinal vergi oranlarının geçerli olduğu vergi uygulamaları, vergiden kaçınmayı özendirici bir özelliğe sahiptir. Bu uygulamalar sahip olunan kıt kaynakların kullanılması ve değerlendirilmesi açısından olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Akdoğan, 2003: 163).

Devlet açısından vergi gelirlerini olumsuz etkileyen bir durum olan vergiden kaçınma, hukuka aykırı bir fiil olmadığından herhangi bir suç teşkil etmemektedir. Fakat kaçınma konusundaki genel algı, mükelleflerin bu yönde davranmasına ve buna yönelmesine sebep olabilir. Bu konuda oluşabilecek genel algı toplumun vergiye uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir (Bedir ve diğ. 2016: 57).

3.4.3. Demokrasi ve Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergisel yükümlülüklerin kanunlara aykırı davranılarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanabilir (Konukcu-Önal, 2011: 9). Vergiden kaçınmanın aksine, vergi kaçakçılığı yasa dışı bir eylem olup, suç teşkil etmektedir. Vergi kaçakçılığı vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı olduğundan ve vergi gelirlerini azalttığından dolayı toplumun vergiye uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi kaçakçılığı, vergi gelirlerini azalttığından devletin vergi oranlarını artırmasına veya yeni vergiler koymasına neden olmaktadır. Bu durumda oluşan vergisel kayıplar, yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükellefler tarafından karşılanacağı için, hem dürüst mükelleflerin vergisel yükleri artacak hem de vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri bozulacaktır (Bedir ve diğ. 2016: 58).

Mükellefler vergi ödememek için bir yandan hukuki sınırlar içinde vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanırlarken, diğer taraftan da kanunlara aykırı yollara başvurarak vergi kaçırmaya çalışabilirler. Vergi kanunlarına aykırı bir şekilde, doğmuş

olan vergi borcunun hiç ödenmemesi veya kısmi ödenmesi olarak tanımlanabilen vergi kaçakçılığı, marjinal vergi oranlarının yüksekliği, idarenin etkinliği, mükelleflerin vergi bilinci ve eğitim düzeyleri gibi faktörlerin etkisi altında vukuu bulmaktadır (Akdoğan, 2003: 165).

Vergi kaçırma, vergi kanunlarına bilinçli ve kasıtlı olarak uyulmamasıdır. Vergi kaçakçılığı kamusal kaynakların tahsisinde sapmalara yol açmaktadır. Bu aynı zamanda makroekonomik hedeflerin ve rakamların doğruluğunu etkileyerek, vergisel beklentilerin ve gerçekleşmelerin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. Buradan hareketle vergi kaçakçılığı bir tür kamusal kötülük olarak nitelendirilebilir (Kitapcı, 2015: 79).

Vergi kanunlarıyla temel hak ve özgürlüklerin zedelenmemesi konusunda vergi suç ve cezaları ve ayrıca bunlara uygulanacak yaptırımlar konusunda bir dengenin olması demokrasi ve hukuk devletinin gereğidir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda, kayba uğratılan vergi miktarı ile öngörülen ceza miktarı arasında ölçülülük ilkesi bakımından uygunluk olduğunu ifade etmek zordur. Vergi kaçakçılık suçunu işleyen mükellefe kayba uğrattığı vergi miktarının üç katı oranında vergi ziyaı cezası kesilmesi ve buna vergi aslının ve gecikme faizinin de eklenmesi sonucunda, mükellefin ticari faaliyetini sürdürebilme imkânı ortadan kalkmış olmaktadır. (Karakoç, 2013: 1284)

3.4.4. Demokrasi ve Verginin Telafisi

Vergi ödemek zorunda olan mükelleflerin, bu ödemelerden dolayı gelirlerinde meydana gelen azalmaları, tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarında değişikliğe giderek telafi etmesi, verginin gelir ve ikame etkisi olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır (Bedir ve diğ. 2016: 59).

Gelir Etkisi: Mükellefin vergi ödemesi nedeniyle gelirinde meydana gelen azalmayı daha çok çalışarak, ek iş yaparak veya geliri daha yüksek bir iş bularak telafi etmeyi tercih etmesidir. Gelir seviyesi ile gelir etkisi arasında ters orantı vardır. Gelir seviyesi yükseldikçe, gelir etkisi düşmektedir.

İkame Etkisi: Ödemiş olduğu vergi nedeniyle oluşan vergi yükünden dolayı, mükellefin daha fazla çalışmak yerine dinlenmeyi tercih etmektedir. Mükellef daha fazla vergi ödememek için çalışmamayı tercih etmektedir. Gelir seviyesi ile ikame etkisi arasında doğru orantı söz konusudur. Gelir seviyesi yükseldikçe, ikame etkisi de yükselmektedir.

Vergi yükündeki artış harcanabilir geliri azaltmakta ve çalışmamanın maliyetini düşürmektedir. Mükelleflerin bu tercihi sürekli olarak devam edemeyeceği için, vergi oranlarındaki artış karşısında daha az çalışma veya çalışmama tercihinin belirli bir zaman kısıtı söz konusu olmaktadır. Burada asıl sorun ikame etkisinden dolayı çalışmamayı tercih eden mükelleflerin zamanla tercihlerini kayıt dışı faaliyetlere yönlendirmeleri olacaktır (Kitapcı, 2015: 78).

Vergiye uyum açısından önemli olan, gelir etkisinin ikame etkisine tercih ediliyor olmasıdır. Vergi oranlarındaki artış nedeniyle geliri azalan mükellef, bu azalmayı tüketimini kısarak ya da çalışmamayı tercih ederek telafi etmeye çalışabilir. Hem mükelleflerin bireysel çıkarları ve refahı hem de toplumun çıkarı ve refahı için mükelleflerin daha çok çalışıp daha çok gelir elde etmeleri ve buna bağlı olarak daha çok vergi ödemeleri beklenmektedir. İkame etkisi verginin etkinliğini ve verimliliğini, ayrıca vergi bilincini ve vergiye uyumu olumsuz yönde etkilemektedir (Bedir ve diğ. 2016: 59).

Türkiye'de meslek grupları üzerinde yapılan bir araştırmada vergi artışları sonucunda değişik meslek gruplarının göstermiş olduğu tepkiler değerlendirilmiştir (Muter, 1993: 49).

Yapılan çalışma sonucunda serbest meslek erbabı ve sanatkârlar gibi hem fikren, hem de bedenen çalışan meslek gruplarının tepkisinin vergi artışları karşısında çalışmamak şeklinde olduğu görülmüştür. Tüccar ve sanayiciler ise, daha çok çalışmak ve böylece vergiyi telafi etmek şeklinde tepki göstermişlerdir. Esnafların tepkisi ise, işi bırakma ve daha çok çalışma arasında kararsız kalma yönünde olmuştur. Çiftçilerin büyük kısmının tepkisi ise vergiden kaçınmak için işi bırakma yönünde olmuştur (Muter, 1993: 49). Meslek grupları içinde vergi artışları karşısında vergiden kaçınma yönünde en büyük tepkiyi çiftçilerin gösterdiği tespit edilmiştir. Söz konusu araştırma da göstermektedir ki, vergi yükündeki artışlar karşısında, emek yoğun çalışılan işlerde olumsuz yönde tepki gösterilirken, sermaye yoğun işlerde ise bu tepki daha fazla çalışarak gelir kaybını önleme şeklinde olmaktadır.

Ülkemizde özellikle emek gelirleri üzerinden alınan vergiler kaynakta kesildiğinden ve emeğiyle gelir elde edenlerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi ihtimalleri olmadığı için, vergi yükünü yansıtamamaktadırlar. Bundan dolayı, vergi artışları karşısında tepkileri vergiyi telafi etmek yerine, vergiyi doğuran olaydan uzak durmak yönünde olmaktadır.

Demokrasi açısından toplum kesimleri ve gelir grupları arasında yatay ve dikey eşitliğin sağlanması önemlidir. Mevcut vergi uygulamaları toplumun bir kesimi üzerindeki vergi yükünü telafi etmesine imkan verirken, diğer toplum kesimleri ve gelir grupları üzerindeki vergi yükünü telafi etme imkanı vermediği gibi daha da artırmaktadır. Bu açıdan vergi sistemindeki uygulamalar açıkça demokrasiye aykırılık oluşturmaktadır.

3.4.5. Demokrasi ve Verginin Yansıması

Vergi Yansıması, mükelleflerin üzerine düşen vergi yükünü bazı iktisadi olanakları kullanarak başkalarına devretmesidir. Vergiyi ödeyen kişi gerçekte onun yükünü taşımıyorsa vergi açısından bir yansıma söz konusudur. Yansıma mükelleflerin vergiler nedeniyle oluşan yükü taşımak istememesinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Mükellefler mali güçlerinde azalmaya sebep olan vergiyi hiç ödememek veya ödemek zorunda kalsalar bile yükünü başkalarına aktarmak istemektedirler (Nadaroğlu, 1998: 264).

Ekonomik şartların uygun olduğu dönemlerde ve ürünün niteliklerine göre mükellefler, ödedikleri vergileri fiyatlandırma mekanizmasından faydalanarak başkalarına aktarmak suretiyle vergi yükünden kurtulabilmektedirler. Söz konusu durum kanun koyucunun bu yöndeki iradesinden veya uygulamalardan kaynaklanabilir. Ne şekilde olursa olsun etkin bir yansıma mekanizması içinde üretici veya dağıtıcının üzerinde herhangi bir vergi yükü kalmamaktadır. Özellikle dolaylı vergilerde yansımanın etkisiyle ödenen vergi açıkça hissedilmemektedir (Akdoğan, 2003: 298).

Vergiler kişilerin iktisadi durumlarını elde etikleri gelir ve satın aldıkları ürünlerin fiyatları olmak üzere iki şekilde etkiler. Vergisel ayarlamalar kişilerin vergi öncesi gelir seviyesi ve toplumun diğer üyeleri ile olan oransal durumlarını etkiler. Bu değişiklikte verginin yansıması mükellefler ile verginin yükünü taşıyanların belirlenmesi açısından büyük önem arz etmektedir (Akdoğan, 2003: 298).

Vergi yansımasına etki eden faktörler mikro ve makro ekonomik faktörler olmak üzere iki başlık altında toplanabilir. Mikro ekonomik faktörler piyasa yapısı, verginin türü ve oranı, talep esnekliği iken para politikası, ekonomik konjonktür, vergilerin kamu harcamalarına dönüşme hızı makro ekonomik faktörler olarak sayılabilir (Bedir ve diğ. 2016: 60). Dolaysız ve yüksek oranlı vergiler ile talep esnekliği katı olan mallar ve rekabetçi piyasalarda verginin yansıtılması daha zordur. Aynı şekilde ekonominin krizde olduğu, katı para politikasın uygulandığı ve vergilerin kamu harcamalarına dönüşme hızının düşük olduğu dönemlerde yansıma zorlaşacaktır.

Türkiye'deki vergi yapısı ve vergi gelirlerinin birleşenlerine bakıldığında, vergi gelirlerinin yaklaşık %65'i dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergilerden gelir vergisinin %90 tevkifat usulüyle tahsil edilmekte, kurumlar vergisi tahsilatının büyük bir bölümü ise çok az sayıda mükelleften gerçekleştirilmektedir.

Beyana dayanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri ödemiş oldukları vergileri, bir şekilde fiyat mekanizması içinde yansıtma imkanı bulurken, vergilerini tevkifat usulüyle ödeyen ücretli kesim ve dolaylı vergi ödeyen nihai tüketicilerin üzerlerindeki vergi yükünü yansıtma imkanları bulunmamaktadır. Vergi uygulamalarının toplumun azınlıkta kalan bir kesimi için bir takım ayrıcalıklar taşıması, vergi yükünü özellikle emek geliri eden kesim üzerine yüklemesi demokrasinin gereği olan adalet ve eşitlik kavramlarına taban tabana zıt olan uygulamalardır. Ayrıca anayasada güvence altına alınan herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi ilkesini de ihlal eden uygulamalardır.

3.4.6. Demokrasi ve Tüketim-Tasarruf ve Yatırım Kararlarında Değişiklik

Mükelleflerin vergi yükünde meydana gelen artışlar, kişilerin harcanabilir gelirlerini azaltıcı bir etkiye sebep olacaktır. Yaşanılan bu süreç mükelleflerin tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını değiştirmesine neden olacaktır.

Mükelleflerin tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarındaki değişikliğin derecesi marjinal tüketim eğilimiyle yakından ilgilidir. Mükelleflerin marjinal tüketim eğilimleri ne kadar yüksek ise vergi yükünde yaşanılan artışın mükelleflerin tüketim kararları üzerindeki etkisi de o kadar yüksek olacaktır (Bedir ve diğ. 2016: 62).

Vergi oranlarındaki artış alt gelir grupları üzerinde tüketimi azaltıcı bir etki yaratırken, orta ve üst gelir gruplarında ise tasarrufu azaltıcı bir etkiye neden olacaktır. Mükelleflerin vergi yükündeki artış, ilk önce lüks malların tüketiminde ve tasarruf hacminde bir azalmaya sebep olurken, daha sonrası için zorunlu malların tüketiminde bir azalma meydana gelmeye başlayacaktır (Bedir ve diğ. 2016: 62).

Vergi yükü nedeniyle tüketim kararlarının değiştirilmesi, talep azalmasını beraberinde getirecektir. Talep miktarındaki azalış, arz talep yasasına bağlı olarak arz miktarının da azalmasına neden olacaktır. Bu durum mükelleflerin yatırım kararlarını değiştirmesine etkili olacaktır.

Ayrıca üretim faaliyetleri üzerinde meydana gelen vergi yükü artışı, üretim maliyetlerini de artıracağı için, mükelleflerin karlılığını ve dolayısıyla üretim karalarını ve kapasitesini de olumsuz yönde etkileyecektir (Kitapcı, 2015: 78). Üretim faaliyetleri

üzerinde oluşan vergi yükü mükelleflerin yatırım karaları üzerinde belirleyici bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Üretim maliyetleri üzerindeki vergi artışı, yatırımcıların elde etmiş olduğu kazançlarının bir bölümünü devlete aktarması, yatırımların karlılığını azaltmakta ve yatırım kararından vazgeçmelerine neden olmaktadır. Kar marjındaki azalış, yatırımcıların risk alma arzularını engellemektedir (Akbulut, 2003: 90).

Türkiye'de vergilerin tüketim-tasarruf ve yatırım kararlarını etkilemesi en net şekilde dolaylı vergiler açısından gözlemlenebilir. Türkiye gibi cari açığın yüksek olduğu, ithalat ihracat rakamları arasındaki farkın ithalat lehine yüksek olduğu ülkeler, özellikle ithal mallar üzerindeki vergi yükünü artırarak bu malların tüketimini kısarak denge oluşturmaya çalışmaktadırlar. Bu uygulama görünürde ve kısa dönemde ülke ekonomisi ve cari açık rakamları açısından olumlu olarak görülse de, Türkiye de ithal malların çoğunun teknoloji ağırlıklı mallar olduğu düşünüldüğünde bu malların ülkeye girişinin kısıtlanması uzun dönemde ülkenin gelişimini olumsuz yönde etkileyecektir. Ayrıca bireylerin aynı ürünleri diğer ülkelere göre göreceli olarak daha yüksek maliyetle temin etmesi, devlete ve vergi uygulamalarına karşı bir tepki oluşturmalarına sebep olacaktır.

3.4.7. Demokrasi ve Verginin Ödenmemesi veya Geç Ödenmesi

Verginin mükelleflerden karşılıksız ve zora dayalı olarak alınması sebebiyle mükellefler, ekonomik konjonktür, kişisel tutum ve içerisinde bulundukları şartlar nedeniyle vergi borçlarını ödememeyi veya geç ödemeyi tercih edebilmektedirler. Bu durumlarda vergi idaresi vergi alacağını cebren tahsil yoluna gitmektedir.

Kişilerin gelirlerini karşılıksız olarak azaltan ve gelirler üzerinde bir yük oluşturan vergiyi ödeme istekleri ekonomik şartlardan etkilenebilmektedir. Mükellefler vergi borcunu ödemeyerek veya geç ödeyerek, vergiyi finansal bir araç olarak kullanabilirler. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde mükellefler, faiz getirisi yüksek finansal araçlara yatırım yaparak vergi ödememe nedeniyle katlanacakları külfetten daha fazla gelir elde edebilirler (Bedir ve diğ. 2016: 62).

Vergilerin karşılıksız olması ve zora dayalı olarak alınması, mükelleflerin vergiye karşı tepki oluşturmalarına sebep olmaktadır. Ayrıca vergilerin doğrudan mükelleflerin mal varlığını azaltıcı bir unsur olması ve mülkiyet hakkına müdahalede bulunması sebebiyle mükelleflerin vergiye katılımları ancak demokrasiye ve hukuk devletine olan inançlarıyla mümkün olacaktır. Mükelleflerin vergi sisteminin objektif, adil, eşit ve keyfilikten uzak

olduğuna inancı, kurumsallaşmış bir demokrasi ve bağımsız, tarafsız hukuk devleti ile mümkün olacaktır.

Demokrasi ve hukuk devleti anlayışındaki bir takım tereddütler, kayırmacı ve keyfi vergi politikaları ve uygulamaları, mükelleflerin vergi ödememe, vergiyi eksik ödeme veya vergiyi zamanında ödememe şeklinde davranış göstermelerine neden olacaktır.

Ayrıca hukuk devleti ilkesini olumsuz yönde etkileyen, yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin vergi sistemine ve idaresine bakışını ve güvenini olumsuz yönde etkileyen af uygulamaları veya beklentileri de, verginin ödenmemesine, eksik ödenmesine ve / veya geç ödenmesine etki eden bir husustur.

Kamu harcamalarının kaynağı olan ve kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergilerin; ödenmemesi, geç veya eksik ödenmesi vergi gelirlerinin azalmasına ve kamu bütçe dengesinin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Vergi gelirlerindeki azalışı gidermek ve etkilerini hafifletmek için idarenin yeni vergiler koyma, mevcut vergi oranlarını yükseltme veya vergi tahsilatını artırmak için baskıcı politikalar uygulama yöntemlerini tercih etmesi halinde mükelleflerin vergiye karşı tepkileri daha da artacak ve mükellefler gönüllü uyumdan uzaklaşacaklardır.

Türkiye'de son yıllarda sık sık başvurulan vergi afları ve yapılandırma kanunları, mükelleflerin biriken vergi borçlarına ödeme kolaylığı sağlaması ve artan borç stokunun bir şekilde azaltılması için çıkartılıyor gibi görünse de, çıkarılan kanunların sonuçlarına baktığımızda istenilen sonuçlara ulaşmada uzak kalındığı açıkça görülmektedir. Söz konusu kanunlarla mükelleflerin birikmiş borçları yapılandırılırken, mükellefler bu borçları ödeme gayreti içine girdiklerinde cari dönem borçları artmaktadır.

Ayrıca söz konusu kanunların özellikle seçim dönemlerinden önce çıktığı hesaba katıldığında, bu düzenlemelerin asıl amacının mükelleflerin borç stoklarını azaltmaktan ziyade, seçimlere yönelik yatırımlar olduğu açıkça görülmektedir. Özellikle seçim dönemlerinde sık sık başvurulan vergi afları ve yapılandırma kanunları borcunu zamanında ve tam ödeyen mükelleflerin aleyhine bir durum yaratmaktadır. Vergiye uyumu tam olarak nitelendirilen bu mükelleflerde bir süre sonra aleyhlerine gelişen bu durum karşısında vergi ödememeyi tercih etmektedirler.

Çıkartılan vergi afları ve yapılandırma kanunları, mükellefler adına kesilen cezaları yarı yarıya indirmekte veya tamamen kaldırabilmektedir. Bu durumda vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler açısından bir fırsat eşitsizliği sorunu ortaya

çıkmaktadır. Bu durum demokrasinin ve hukuk devletinin gereklerine taban tabana zıt bir uygulamadır. Vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin, ödemeyen mükelleflere göre mali güçlerinde azalma meydana gelmekte ve vergisini ödeyen mükellefler açısından haksız rekabet koşulları oluşmaktadır.

3.4.8. Demokrasi ve Seçmenlerin Vergi Politikalarının Oluşumunda Etkileri

Demokrasilerde iktidara gelmek için mücadele eden siyasi partilerin seçmenlerin desteğini alabilmeleri için vergilendirme politikaları önemli bir araçtır. Bu araç katı ideolojik aidiyetleri olmayan seçmen kitleleri üzerinde çok daha etkilidir. Katı ideolojik aidiyeti olmayan seçmenler siyasi tercihlerini belirlerken daha akılcı hareket etmektedirler (Türedi ve Topal, 2016: 64).

Bu tarz seçmenler olaya duygusal yaklaşmaktan ziyade, kendi hak ve özgürlüklerini, ekonomik çıkarlarını göz önünde bulundurarak kararlarını vermektedirler. Siyasi tercihlerinin yaptıktan sonra da, demokrasinin gelişimi ve kurumsallaşması için çok önemli bir unsur olan sorgulama mekanizmasını işleterek, siyasi partileri hesap verilebilir bir sistem içinde değerlendirmektedir. Bu süreç sonunda siyasi partileri sorgulama sürecinden geçirerek siyasi tercihlerini değiştirebilmektedirler.

Baskıcı ve otoriter rejimlerde seçmen davranışları için aynı şeyi söyleyebilmek pek olası değildir. Demokrasi kültürünün gelişmediği veya az geliştiği rejimlerde seçmenlerin gerek vergi politikaları, gerekse diğer kamu politikalarının belirlenmesinde etkileri ve rolleri demokratik rejimlere göre yok denecek kadar azdır. Demokrasi kültürünün gelişmediği veya az geliştiği ülkelerde seçmenlerden ziyade, siyasi liderler ve çıkar grupları politikaları belirlemede etkili olmaktadırlar. Politikalar belirlenirken bu grup ve kişilerin çıkarları daha çok göz önünde bulundurulmaktadır (Türedi ve Topal, 2016: 64).

Demokratik rejimlerde mükellefler vergi politikalarının oluşumunda etki edebilmektedirler. Mükellefler, kendi görüşlerine yakın siyasi parti ve programlara oy vererek kendileri açısından en az vergi yükü getirecek bir yapılanmayı seçerler. Demokratik sistem içinde mükellefler siyasi iktidardan kendilerinden alınan vergilerin etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili hesap sorma hakkına da sahiptirler. Demokratik sistem içinde katılımcı demokrasi anlayışı ile bireylerin yönetimde söz sahibi olması, vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırmaktadır (Çataloluk, 2008: 226).

Demokrasilerde siyasi partilerin amacı seçmenlerin çoğunluğunun oyunu alarak iktidar olmaktır. Seçmenler ise yapmış oldukları siyasi tercihlerle kişisel ve toplumsal

çıkarlarını maksimize etme düşüncesindedirler. Vergiler açısından seçmenler siyasi tercihleri ile vergi yüklerini en aza indirecek seçimi yapma düşüncesi içindedirler. Seçmenler vergi yükünü azalmak adına oy kayması ve baskı gruplarını harekete geçirme gibi yöntemleri kullanmaktadırlar.

İktidarda bulunan partinin uyguladığı politikalar mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü azaltmak yerine daha da artırırsa, mükellefler süreç içinde başka partileri tercih etmeye başlayacaklardır. Mükelleflerin vergi yükünün ağırlığı nedeniyle tepki olarak başka partileri tercih etmesi oy kayması olarak tanımlanmaktadır (Bedir ve diğ. 2016: 62). Diğer bir ifade ile oy kayması, seçmenlerin büyük çoğunluğunun ani bir davranış değişikliğiyle seçimlere katılım oranını artırması ve tercih ettikleri siyasi partiyi belirgin bir şekilde değiştirmeleridir (Kitapcı, 2015: 78).

Mükellefler kanunen salınan vergiyi ödemek zorunda olsalar da, karar alma süreci içerisinde vergilendirme yetkisini elinde bulunduran yasama organına ve dolayısıyla iktidara baskı kurmak suretiyle etkileme düşüncesindelerdir (Çataloluk, 2008: 226).

Baskı grupları ortak bir amaç etrafında birleşen ve üzerinde anlaştıkları bu ortak amacı korumak veya geliştirmek için siyasi otoriteler üzerinde baskı kurmaya çalışan örgütlenmiş gruplardır (Özer, 1996: 533). Baskı grupları hukuki düzen içinde, üyelerin ortak çıkarlarını gerçekleştirmek adına faaliyette bulunurlar. Baskı gruplarını siyasi partilerden ayıran en önemli fark, baskı gruplarının iktidar olma düşüncelerinin olmamasıdır.

Baskı gruplarının yasama organı ve iktidar üzerinde etkili olma düşüncesi ekonomik çıkarlardan kaynaklanıyor ise bu gruplar ekonomik çıkar grupları olarak tanımlanabilir (Ay, 2008: 9). Demokrasinin işleyiş sürecinde çıkarlar ve çıkar grupları vergi politikalarını yapılan seçimlerde oy tercihleri ile yasama süreci içinde ise lobi faaliyetleri ile etkilemeye çalışmaktadırlar.

Baskı gruplarının bu etkileme faaliyetleri toplumların gelişmişlik düzeylerine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Gelişmiş toplumlarda bu faaliyetler meşruiyet temelinde yürütülürken. Az gelişmiş veya gelişmekte olan toplumlarda vergi politikalarının belirlenmesinde taleplerin dile getirilmesi ve gerçekleştirilmesi sürecinde engellerle karşılaşılmaktadır (Kitapcı, 2015: 78).

4. DEMOKRASİYE ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Temel Vergi İlkelerine Uyum ve Demokrasi

Verginin mali amacı olarak kabul edilen kamu harcamalarının finansmanının yanı sıra, süreç içerisinde gelir dağılımında adaletin sağlanması, kaynak kullanımında etkinlik, planlı ve sürdürülebilir bir kalkınma sağlanabilmesi gibi iktisadi ve sosyal amaçları da önem kazanmıştır.

Vergileme ilkeleri ise, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin yapısı, kapsamı, seçimi ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken kurallar olarak ifade edilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 296).

Verginin tanımı ve fonksiyonlarındaki değişmelere paralel olarak vergileme ilkeleri de zamanla değişikliklere uğramıştır. Olandan çok, olması gerekeni amaçlayan vergilendirme ilkeleri, ülkelerin içinde bulunduğu iktisadi, sosyal ve kültürel şartlar ile toplumun zihin yapısı, dünya görüşü, hukuki ve siyasal bilinç düzeyi ile yakından ilgilidir (Turhan, 1998: 190).

Vergilendirme ilkelerinin temel amacı bir taraftan kolay, basit, anlaşılır ve hesap verilebilir bir vergi sistemi oluştururken, diğer taraftan da ekonominin gereklerine uygun gelir getiren bir yapının kurulmasıdır. Vergi sistemi adalet, kanunilik, güvenilirlik, belirlilik gibi ilkeler çerçevesinde fonksiyonlarını yerine getirmeye çalışmaktadır (Öncel ve diğ., 2012: 45).

Demokrasi, mükelleflerin ödedikleri verginin hesabını kamu gücünü elinde bulunduranlardan sorma hakkının olduğu yönetim şeklidir (Akdemir, 2014: 133). Demokratik rejimler açısından, vergileme sürecinde kimden ne kadar vergi alınacağı, alınacak verginin nasıl belirlendiği, belirlenen vergi paylarının ne kadarının tahsil edildiği ve mükelleflerin bu süreç hakkında fikir ve düşüncelerini ne ölçüde ifade edebildikleri önemli bir husustur (Zenginobuz ve diğ., 2010: 5).

Demokrasinin gereği olarak vergi ilkelerine uygun, şeffaf ve hesap verebilir olmayan bir vergileme sistemi, mükelleflerin tepkisine sebep olacaktır ve mükellefler vergiye karşı direnç göstereceklerdir.

4.1.1. Vergide Adalet İlkesi Açısından

Vergilendirmenin adil bir şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade eden ilke, kişilerden mali gücünü göre vergi alınmasını gerektirmektedir. Adalet ilkesi vatandaşların kamu harcamalarını karşılamak üzere, ödeme güçleri oranında vergi vermeleri olarak tanımlanabilir. Bu ilkeye göre göre vatandaşlar devlet himayesinde elde etikleri gelirle orantılı vergi ödemelidirler. Bu ilke adil bir vergi uygulamasından ziyade, iktisadi anlamda bir eşitlik kavramına işaret etmektedir.

Anayasa'nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmüyle adalet ilkesine yer vermiştir. Ayrıca söz konusu madde de vergi yükünün adaletli dağılımının maliye politikasının amacı olduğu belirtilerek, vergide adaleti sağlama konusunda yasama ve yürütme organına görev yüklemektedir.

Bazı ülkelerde iktidardaki siyasi parti, iktidarı elinde tutabilmek adına, sermaye gruplarının baskısı altına girebilmektedir. Bu durum alt ve orta sınıfın vergi yükünün önemli oranda artmasına ve buna bağlı olarak toplumsal huzursuzlukların artmasına sebep olmaktadır. Ayrıca iktidar kamu gelirlerini artırmak adına temel gelir kaynağı olan vergilerin, oranlarını astronomik seviyelere yükseltirse bu durum bir taraftan kamu harcamalarındaki israfın artmasına sebep olurken, diğer taraftan özel sektörün varlıklarının ve yatırımlarının azalmasına sebep olacaktır (Kaçer, 2014: 60).

Ülkemizde özellikle harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin ağırlıklı olması; öte yandan gelir vergisinin yaklaşık üçte ikisini ücretliler öderken, kurumlar vergisinin de az sayıda mükelleften tahsil edilebilir hale gelmiş olması vergi adaletini sorgulanır hale getirmiştir.

4.1.2. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi Açısından

Vergi sisteminin başarısı vergisel işlemelerin ve vergiyle ilişkili kurumların açık, net, anlaşılır bir şekilde belli olmasına ve tüm vatandaşlar tarafından bilinebilecek nitelikte olmasına bağlıdır (Akdoğan, 2003: 196). Bu durum aynı zamanda hukuk devleti açısından da önemli bir husustur. Ödenecek olan verginin kesin, açık ve net bir şekilde belirli olmasını ifade etmektedir. Aynı şekilde herkesin ödeyeceği verginin ödeme şekli ve zamanını da biliyor olması gerekmektedir.

Belirlilik ilkesi günümüz demokrasileri açısından vergiye ilişkin yükümlülüklerin belirgin ve net olmasının yanı sıra, genel vergi hukuku normlarının da açık ve belirgin olması anlamına gelmektedir.

Vergi sitemine ilişkin kural ve düzenlemelerin belirsizlikler içermesi, mükelleflerin tereddüt yaşamasına ve bir takım zorluklarla karşılaşmasına sebep olacaktır. Mükelleflerin eylem ve işlemleri dolayısıyla karşı karşıya kalacağı vergisel yükümlülükleri, bu yükümlülükleri ne zaman, hangi şartlarda ve nerede yerine getireceklerini bilmeleri vergilemede belirlilik ilkesi açısından da önemli ve gerekli bir husustur. Vergide belirlilik ilkesi vergide keyfiliğin önüne geçeceği gibi mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumlarını da artıracaktır (Akdoğan, 2003: 196).

Vergilemede belirlilik ilkesi demokrasinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Vatandaşların vergiye ilişkin düzenlemeleri önceden bilmesi ve ekonomik ve siyasi tercihlerini ona göre şekillendirmesi belirlilik ilkesinin gereğidir (Asıl, 2014: 181).

Daha önce de belirtiğimiz gibi birçok gelişmiş demokraside vergiye ilişkin özellikle mükelleflere yeni vergisel yük getiren düzenlemeler yürürlüğe girmeden bir iki sene önce vatandaşlara duyurulmakta ve vatandaşların gerek yatırım ve tasarruf tercihlerini, gerekse ekonomik kararlarını ona göre şekillendirmeleri sağlanmaktadır.

Verginin belirlilik ilkesi vergilerin sosyal ve ekonomik fonksiyonları açısından da önem arz etmektedir (Akdoğan, 2003: 196). Bu durum vatandaşların alacağı kararlarda söz konusu unsurları dikkate alarak hareket etmelerini sağlarken, devleti yönetenleri açısından da ekonomiye yön verebilmeleri ve geleceğe dair sağlıklı kararlar alabilmelerini kolaylaştıracaktır. Ayrıca oluşabilecek riskleri daha önceden görebilme imkânı olduğu için, gerekli önlemleri alma konusunda daha hızlı ve rahat kararlar alabileceklerdir.

Türkiye'de zaman zaman vergi idaresi tarafından yapılan bir takım uygulamalar verginin belirlilik ilkesine uygun olmadığı gibi, belirlilik ilkesinin temelini oluşturan hukuk devleti kavramıyla da örtüşmemektir.

Bu uygulamaların en güzel örneği, vergi daireleri tarafından mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınmasıdır. Özel esaslara alınan mükelleflerin vergilere ilişkin bir takım iş ve işlemleri özel esaslara ilişkin tebliği hükümlerine göre yerine getirilirken, bu esaslara tabi tutulan mükelleflerin piyasada ticari itibarları da zarar görmektedir. Çünkü özel esaslara tabi mükelleflerle iş yapan diğer mükelleflerin iş ve işlemleri de özel esaslar kapsamında değerlendirilmektedir.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete yayınlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde özel esaslara tabi mükellefler aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- Mükellefiyet kayıtları vergi dairesi tarafından re'sen terkin edilen mükellefler,
- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler.

Ayrıca kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi özel esaslara tabi mükelleflerden mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde de özel esaslar uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Özel esaslar kapsamına alınabilen mükelleflerin bu denli geniş olması vergilemede belirlilik ve demokrasi açısından sorunlara neden olmaktadır.

Özel esaslar uygulamasına ilişkin hükümler her ne kadar tebliğ ile düzenlenmiş de olsa, Anayasa'nın vergi ödevi başlıklı 73 maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü gereğince yapılan düzenleme anayasaya ve hukuk devletine aykırı bir uygulamadır.

İdare kendini kanun koyucunun yerine koyarak, mükellefleri kanunda yer almayan ve kanuna dayanmayan bir takım statülere sokarken, mükellefleri kanunlarda hüküm bulunmamasına rağmen bir takım müeyyidelerle karşı karşıya bırakabilmektedir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi vermiş olduğu 13.12.2012 tarih ve E:2010⁄4896 ve K:2012⁄9474 sayılı kararında "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralına yer verilmiştir. Yetkileri ve tüm eylem ve işlemleri kanunda belirlenmiş vergi idaresine tüm olasılıkların önceden kestirilememesi nedeniyle giderek daha geniş yetkiler verilmekteyse de, idare bu yetkisini kullanırken hukukun genel ilkelerini, Anayasa ve kanunların özünü ve ruhunu, yargı içtihatlarını ve

idari gelenekleri dikkate almak durumundadır. Hukukun üstünlüğü için kanunların varlığı yeterli değildir, o kanunların adalete ve hakkaniyete de uygun olması gerekir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir. İdare hukukunda özel hukuktan farklı olarak idarenin tek taraflı irade beyanı hukuki sonuç doğurmaya yeterli olsa da, vergi beyannamesi vermek gibi, mükelleflerin özgür irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gibi idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda bu irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiği açıktır. İrade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması halinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu kararda "vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir" denilmek suretiyle vergi kanunlarının ve vergiye ilişkin uygulamaların belirlilik ilkesine uygun olması gerektiğine vurgu yapılmıştır.

Her ne kadar idari işlemle yapılan düzenlemeler de olsa, vergilere ilişkin yapılan düzenlemeler kişilerin temel hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahale niteliğinde olduğundan, demokrasiye, hukuk devletine ve insan haklarına aykırı olabilecek düzenlemelerden olabildiğince uzak durulmalıdır.

Ayrıca mahkemeler söz konusu uygulamaların açıkça temel hak ve özgürlüklere müdahale anlamında anayasaya ve hukuka aykırı olduğu, hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerini ihlal ettiğine karar vermiş olmasına rağmen, idarenin söz konusu uygulamalara devam etmesi keyfilik ve hukuk devletini hiçe saymaktan başka bir şey değildir. İdarenin bu şekilde davranmaya devam etmesi demokrasi kültürünün gelişmesine de engel olmaktadır.

Ülkemizde vergi kanunlarında yürütme organına verilen yetkilerin kapsamının çok geniş olması da yasal olmakla birlikte, vergilemede belirlilik ve demokrasi açısından tartışmalara neden olmaktadır.

4.2. Ödeme Gücünün Doğru Biçimde Kavranması ve Demokrasi

Kişilerin gelir ve servet unsurları ve düzeylerindeki farklılıklar nedeniyle, vergi yükünün dağılımında, mükelleflerin ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulması önemli

bir husustur. Bu hususa dikkat edilmesi durumunda toplumda yaşayan bireylerin mali gücü ile orantılı olarak vergi ödemesi sağlanacaktır. Ödeme gücü kavramı, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde idame ettirmesine yetecek geliri aşan kısmın vergilendirilmesi olarak ifade edilebilir. Bu ilkenin temel hedefinin, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve vergi yükünün adil dağılması olduğunu ifade edebiliriz (Saraçoğlu, 2001: 61).

Günümüzde demokratik rejimlerde vergi, mali güç kavramıyla birlikte açıklanmaya başlamıştır. Vergilerin ödeme gücüne göre alınması günümüz ekonomilerinde verginin almış olduğu şekli anlatmaktadır. Ödeme gücü ilkesiyle bireylerin toplumsal yapı içindeki mali güçleri göz önünde bulundurularak hem yatay, hem de dikey eşitliğin sağlanması hedeflenmektedir (Savaş, 2014: 96).

Kişilerin birbiriyle oransal konumlarının dikkate alınarak işleme tabi tutulmaları gerektiği, hem demokrasinin hem de vergi teorisinin temel sorunlarından biridir. Burada yatay ve dikey eşitlik olmak üzere iki farklı kavram karşımıza çıkmaktadır. Yatay eşitlik; aynı, eşit durumda olan tüm bireylerin aynı işleme tabi tutulması şeklinde ifade edilebilir. Dikey eşitlik ise farklı durumda olan bireylerin birbirinden farklı işleme tabi tutulmasıdır (Akdoğan, 2003: 201).

Sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesi, herkesin kendi mali gücü oranında vergi vermesiyle mümkün olabilecektir. Bu gelişmeler vergileri sadece kamu harcamaları için bir kaynak olmaktan çıkarmış, toplumsal eşitliği ve sosyal adaleti sağlamada önemli bir araç haline getirmiştir. Anayasa'da belirtilen demokratik, sosyal, hukuk devleti olma hedefine ulaşmak açısından, vergi sisteminin, demokrasinin gereklerine uygun şekilde düzenlenmesi önem arz etmektedir (Savaş, 2014: 96).

Kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan vergiler, kişilerin iktisadi ve sosyal durumlarındaki farklılıkları göz önünde bulundurduğu sürece adil sayılabilirler. Bugün en yaygın vergileme ilkesi, yükümlülerin ödemeleri gereken vergiyi kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın kişisel ödeme güçlerini ölçerek alabilmektir (Turhan, 1998: 190).

Devlet toplumdaki alt ve üst gelir gurupları arasındaki gelir farkını en aza indirmek için kişilerden ödeme gücü oranında vergi almayı tercih etmelidir. Vergilere ilişkin yasal düzenlemeler yapılırken ödeme gücü ilkesi ne derece dikkate alınırsa, vergi mükellefleri ile

vergi sistemi arasında yaşanılacak problemler o denli en aza indirilecektir (Savaş, 2014: 100).

Ödeme gücünün tespitinde gelir, servet ve harcamalar temel kriterler olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Bireylerin mali gücünü doğru şekilde tespit edebilmek zor ve zor olduğu kadar da tartışmalı bir konudur.

Ödeme gücünün tespiti kişilerin gelir ve servetleri üzerinden alınan dolaysız vergiler açısından, kişilerin harcamaları üzerinden alınan dolaylı vergilere oranla daha kolaydır. Gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerde ödeme gücünü tespit edebilmek için artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma kuramı gibi yöntemler devreye sokulmaktadır (Gerçek ve diğ., 2015: 118). Bu araçların etkin biçimde kullanılması demokrasi açısından vergi sisteminin toplumsal eşitliği ve sosyal adaleti sağlamada etkin bir rol oynadığı anlamını taşımaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesinde mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınarak, vergi matrahı arttıkça vergi oranı da yükselmektedir. Modern vergi sistemleri açısından ödeme gücüne ulaşmada kullanılabilecek en önemli araçlardan bir tanesi artan oranlı vergi tarifesi olarak kabul edilmektedir (Birinci ve Akyazı, 2017: 46). Ülkemizde gelir vergisi açısından artan oranlı tarife uygulanırken, kurumlar vergisi açısında tek oranlı tarife uygulanmaktadır.

Ancak gelir vergisinin % 90'dan fazlasının tevkifat yoluyla toplanıyor olması artan oranlılığın geçerliliğini tartışılabilir hale getirmektedir.

Ayırma ilkesi, bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirlerinin, çalışma karşılığında elde edilmiş olan emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiği düşüncesine dayanır. Ayırma ilkesi gelirin tutarının yanı sıra, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücüne sahip olduğunu ifade etmektedir (Saraçoğlu, 2001: 61).

Vergi sistemlerinde ayırma ilkesine başvurulmasının nedenlerini şu şekilde sayabiliriz (Akdoğan, 2003: 234-235).

- Sermaye veya servet gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha güçlü ve sağlam bir gelir kaynağı olması.
- Emek gelirinin sermaye gelirine oranla daha riskli ve uğraş gerektiriyor olması.
- Sermaye gelirlerindeki vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânı, emek gelirleri vergilendirmesi tevkifat usulüyle yapıldığı için emek gelirlerinde olmaması.

- Sermaye birikimi arttıkça yatırıma yöneltilebilecek gelirin artması ile birlikte kazanç sağlama olanağının yüksek olmasına karşın, sadece emek geliri olanların gelirlerinden yatırım ve tasarruf yapma imkânlarının kısıtlı olması.
- Ücret geliri elde eden emek sahiplerinin gelirleri genelde ancak yaşamlarını devam ettirebilecek nitelikte olduğundan, emek gelirlerinin marjinal faydasının, sermaye gelirlerine oranla daha yüksek olması.
- Sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması.
- Emek geliri elde eden bir kişinin hastalık, sakatlık, ihtiyarlık ve ölüm gibi sebeplerle çalışamama ve gelir elde edememe riskinin olması.

Vergilemede ayırma ilkesi gelirin kaynağını dikkate alırken, en az geçim indiriminde ise, kişinin kendisi ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilecek gelir kısmının vergi dışı bırakılması amaçlanmaktadır. En az geçim indirimi, kişinin kendisi ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmesine yetecek kadar gelirinin vergilendirilmemesini ifade etmektedir (Çaşkurlu ve Arslan, 2017: 241).

Gelir vergisi mükelleflerinin önemli bir kısmını ücretli kesimin oluşturduğu göz önünde bulundurulduğunda, artan oranlı vergi tarifesinden en çok etkilenen kesimin emek geliri elde eden ücretliler olduğunu ifade edebiliriz. Ücret geliri elde eden gelir vergisi mükelleflerinin gelirlerine ilişkin vergiler kaynakta kesilmektedir. Onun için bu mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi bir imkânları bulunmamaktadır. Elde ettikleri ücret gelirleri her ay toplanarak vergi matrahları tespit edildiğinden, bu mükelleflerin toplam matrahları bir üst vergi dilimine girmeye başladığı aydan itibaren gelirlerinde azalma yaşanabilmektedir.

2018 yılı bütçe gerçekleşmelerine bakıldığında, 139 milyar TL elde edilen gelir vergisinin, 129 milyar TL'sinin kaynakta kesildiğini, farklı bir ifadeyle tevkifat yoluyla alındığı görmekteyiz. Vergi sistemimizin esasını, beyan sisteminin oluşturduğunu hesaba kattığımızda, 2018 bütçe gerçekleşmeleri açısından görünen tablo ödeme gücü, vergilemede adalet, genellik ve eşitlik ilkelerini zedeleyen bir durumu ortaya koymaktadır. Eylül 2019 itibarıyla söz konusu rakama baktığımızda, 117 milyar TL gelir vergisi içinde kaynakta kesilen vergi tutarının 107,4 milyar TL olarak gerçekleştiği görülmektedir (https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri, 30.9.2019).

Buna karşın sermaye gelirleri vergilendirilirken, mükellefler gelirlerini elde ettikleri yıldan sonra beyan etmektedirler. Bu mükelleflerden kurumlar vergisine tabi olanlar tek oranlı vergi tarifesine göre vergilendirildiklerinden dolayı, bir üst vergi dilimine girme gibi bir durumla karşı karşıya kalmamakta, vergi mevzuatındaki bir takım düzenlemelerden faydalanarak vergiden kaçınma imkânları da bulunmaktadır.

Sosyal hukuk devleti açısından bakıldığında emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha çok korunması ve emek gelirlerinin pozitif bir ayrımcılığa tabi tutulması demokrasinin gereğidir. Ancak gerek ekonomik nedenlerle sermaye birikimi sağlanmaya çalışılması, gerekse farklı bahanelerle, ülkemizde sermaye gelirleri emek gelirlerinden daha çok korunmaktadır. Ödeme gücünün tespiti ve sağlanması açısından bir araç olan artan oranlı vergi tarifesi, dolaylı olarak emek yoğun gelirler üzerindeki vergi yükünü daha da artırmaktadır. Çünkü emek gelirleri tevkifat yoluyla vergilendirilmekte, ancak oranlar artan oranlı vergi tarifesine göre belirlenmektedir. Öte yandan tevkifat diğer gelir unsurlarında genellikle tek oranlı uygulanmaktadır.

Dolaylı vergiler yapıları gereği genellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Dolaylı vergiler, alınırken kişilerin gelir seviyesi dikkate alınmadığı için, vergilendirmenin temel ilkeleri olan adalet, eşitlik ve mali güce göre alınma ilkelerine ters düşen bir uygulamadır. Demokrasinin olmazsa olmaz unsuru kabul edilen adalet ve eşitlik gibi kavramlara aykırı özellikler barındıran, bireylerin ödeme gücünü dikkate almadan herkesin aynı şartlara sahip olduğu düşüncesiyle hareket eden dolaylı vergiler, demokrasi açısından bir takım aksaklıklara neden olmaktadır.

Özellikle harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler belirlenirken toplumsal ve sosyal gereklilikler göz ardı edilerek, uygulanması ve toplanmasındaki kolaylık ve vergi gelirlerini artırıcı etkisi dikkate alınmaktadır. Genellikle alınan mal ve hizmetlerin fiyatları içine saklanabilmesi özelliği nedeniyle devlete karşı oluşabilecek tepkiyi asgari düzeye indirmesinden dolayı iktidar tarafından dolaylı vergiler dolaysız vergilere oranla daha çok tercih konusu olmaktadır. Ancak ülkemizde aşırı boyutlara varan dolaylı vergi yükü, mali anestezi etkisinin kaybolmasına neden olmaktadır.

Vatandaşlara yönelik eşitlikçi ve adil vergi uygulamaları, vatandaşların mali güçlerini de dikkate aldığı ölçüde, devlete olan güven ve bağlılık duygusunu daha da artıracaktır. Vergi kanunları yapılırken yönetimin vatandaşların ödeme gücünü dikkate alması, vatandaşların da vergisel yükümlülükleri yerine getirmeyi ahlaki bir davranış

olarak görmesi ve gönüllü uyum göstermesi demokrasinin içselleştirilmesi açısından önem arz etmektedir.

Demokratik hakların çağdaş ihtiyaçlara göre revize edilmesi, toplumsal yaşamın temelini kuvvetlendiren önemli bir etkendir (Kini, 2014: 163). Devletlerin vergilendirme yetkisini kullanırken, demokrasinin gereği olarak kişilerin ödeme gücünü dikkate alması, toplumsal refah ve huzurun sağlanması açısından önemli bir husustur.

4.3. Vergi Bilincinin Sağlanması ve Demokrasi

Vergi bilincinin temelinde; devletin görevlerini yerine getirmesi ve toplumsal ihtiyaçların karşılanması için verginin ne kadar önemli olduğunun bilinmesi ve bu bilinç içerisinde vatandaşların ödevlerini, olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirme çabası yatmaktadır. Vergi bilinci kamu hizmetleri görülmesi için verginin ne kadar önemli olduğunu bilen bireylerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme isteklerinin düzeyidir (Akdoğan, 2003: 181).

Toplumsal yaşamda bireylerin tek başına yapamayacakları bir takım işler ve hizmetler, ancak devlet tarafından yeterli mali kaynağın olması şartı ile yerine getirilebilir. Bireylerde, devletin eğitim, sağlık, güvenlik ve adalet gibi alanlardaki ihtiyaçlarını karşılaması açısından vergi verilmesi gerektiği bilincinin yerleşmesi için; vergilerin adil olduğu ve mali gücüne göre alındığı düşüncesinin hâkim olması gerekmektedir. Devletlerin adil, eşitlikçi ve bireylerin mali gücünü esas alan vergi uygulamaları, toplumda yaşayan bireyler tarafından makul ve güvenilir olarak kabul edilmesi durumunda, vergiler bir dirençle karşılaşmadan, gönüllü olarak ödenecektir (Üstünel, 1983: 10-12).

Devletlerin kamu hizmetlerini, hizmetin gereklerine uygun ve eksiksiz yerine getirebilmesi, bireylere modern yaşamın gerektirdiği tüm hak ve özgürlükleri sunabilmesi, demokrasilerde devletlerin bunları karşılayabilecek bir bütçeye sahip olmasıyla mümkündür.

Gelişmiş demokrasilerde vatandaşlar, demokratik haklara sahip olabilmek ve kamu hizmetlerinin sorunsuz sağlanabilmesi için, vergi ödeyerek bütçeye gelir sağlamanın bir hak ve ödev olduğu bilincindedirler. Ödemiş oldukları vergilerin amaçlarına uygun kullanıldığını gören bireyler, vergileri demokrasinin bedeli olarak kabul ederler. Bu kabul edişin sonucu olarak vergi ödemek ahlaki ve kültürel bir değer yargısı olarak topluma yerleşir (Kini, 2014: 157).

Toplumda vergi bilincini etkileyen bazı faktörler vardır. Bu faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz (Akdoğan, 2003: 181).

- Toplumun genel eğitim düzeyi,
- Eğitim sistemi içinde vergiye ilişkin faaliyetler,
- İdarenin vergi bilincine ve verginin önemine ilişkin yürütmüş olduğu faaliyetler ve yapmış olduğu uygulamalar,
- Vergi mevzuatının vergileme ilkelerine uygunluğu ve toplumun geneli için anlaşılabilir nitelikte olması,
- Toplanan vergi gelirlerinin etkin, verimli ve hesap verilebilir bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı şeklinde sıralanabilir.

Vergi bilincinin önemini mükellef ve idare açısından olmak üzere iki kısımda inceleyebiliriz. Vergi bilincine sahip bir mükellef verginin kamu harcamalarının finansmanı için toplandığına inanır ve verginin kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için ne kadar önemli olduğunu bilir. Kamu gelirlerinde etkinliğin ve sürekliliğin sağlanması için vergi uygulamalarının düzenlenmesi ve değiştirilmesinin yanı sıra, toplumda vergi bilincinin oluşturulması ve yerleşmesi de önemli bir etkendir.

Devlet açısından vergi bilincinin önemi, verginin kamu gelirleri içerisindeki en önemli kalem olmasından kaynaklanmaktadır. Kamu harcamalarının sürekli artıyor olması, en önemli kamu finansman aracı olan verginin önemini daha da artırmaktadır.

Vergi bilincinin oluşması için devlete önemli görevler düşmektedir. Vergi idaresinin ve personelinin vergi bilinci, mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen önemli bir faktördür. Onun için vergiye ilişkin yasal düzenlemelerin açık ve anlaşılır bir şekilde yapılması ve mükellefin hak ve ödevlerinin net olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Böyle bir ortamda mükelleflerin vergi bilinçleri ve vergiye gönüllü uyma eğilimleri artacaktır (Bedir ve diğ., 2016: 42).

Ülkemizde vergi sistemi beyan esasına dayanmakta, dolayısıyla mükelleflerin vergi uyumu büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef hakları ve hizmetleri konusundaki çalışmaları olumlu nitelendirilmektedir. Ancak sıklıkla çıkarılan vergi afları, genel olarak vergi oranlarının yüksek olduğu düşüncesi ve sitemin adaletsiz olduğu düşüncesi vergi uyumunu engellemektedir.

4.4. Vergi Kanunları - Temel Hak ve Özgürlükler ve Demokrasi

İnsan haklarının, temel hak ve özgürlüklerin korunması ve güvence altında olması demokrasinin en önemli ilkelerinden biridir. Demokrasinin varlığını sağlıklı bir şekilde sürdürebilmesi için gerekli hakları negatif statü hakları, pozitif statü hakları ve aktif statü hakları olmak üzere üç başlık altında toplayabiliriz (Kapani, 1993: 6).

Negatif statü hakları, devletin bireylerin hayatlarına ve yaşam tarzlarına müdahale etmemesini gerektiren, kişinin özel hayatına ilişkin sınırları belirleyen hak ve özgürlükleri kapsar. Negatif statü hakları kişiyi devlete ve topluma karşı koruyan haklardır. Bu özelliği nedeniyle koruyucu haklar olarak da nitelendirilirler (Gözler, 2000: 210).

Bu haklar kişi hak ve hürriyetleri karşısında devletin, bir eylem veya işlemde bulunmamasını gerektirir. Anayasa'da bu haklar kişinin hakları ve ödevleri başlığı altında yer almaktadır. Negatif statü haklarına kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, yerleşme ve seyahat hürriyeti örnek olarak verilebilir

Pozitif statü hakları, devlete sosyal, ekonomik, kültürel alanlarda bazı ödev ve yükümlülüklerde bulunma zorunluluğu getiren haklardır. Bu haklar bireylere belli konularda devletten talepte bulunma hakkı vermektedir (Kapani, 1993: 6). Pozitif statü hakları sosyal devlet olmanın gereği olarak ortaya çıktığı için, bu haklar sosyal haklar olarak da ifade edilmektedir.

Bu haklar Anayasa'nın ikinci kısmında yer alan sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler başlığı altında yer almaktadır. Pozitif statü haklarına örnek olarak, eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi, çalışma ve sözleşme hürriyeti, ailenin korunması ve çocuk hakları verilebilir.

Aktif statü hakları, vatandaşların devlet organlarının oluşmasına ve kararların alınmasına katılımını sağlayan haklarıdır. Demokrasinin devamı ve gelişimi açısından gerekli olan haklardır. Bireylerin devlet yönetimine katılmasını sağladıkları için katılma hakları da denilmektedir (Gözler, 2000: 211).

Aktif statü hakları Anayasa'nın ikinci kısmında siyasi haklar ve ödevler başlığı altında yer alan hakları kapsamaktadır. Seçme, seçilme ve siyasi faaliyette bulunma hakları, kamu hizmetlerine girme hakkı, dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı aktif statü haklarına örnek olarak verilebilir.

Aktif statü haklarından biri olan vergi ödevi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan siyasi haklar ve ödevler başlığı altında düzenlenmiştir. Anayasa'nın siyasi haklar ve ödevler başlığı altında yer alan hak ve ödevler düzenlenirken genel itibarıyla Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlığı esas alınmıştır.

Vergi ödevinde ise herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür denilerek; vatandaşlık esasından ziyade, ülkede yaşayan herkesi kamu giderlerini karşılamada yükümlü haline getirmiştir. Bu farklılık vergilerin demokrasinin varlığı için alındığı düşüncesine dayanmaktadır.

Bu düzenlemenin temelini verginin bir hak mı, yoksa ödev mi olduğu ikilemi oluşturmaktadır. Burada asıl önemli olan vergilerin demokrasinin bir gereği olarak bireylere bir takım hak ve yükümlülükler getirmesidir. Vergilerin demokrasinin bedeli olarak toplandığını, vergiler aracılığıyla kişilerin mal varlığına ve dolayısıyla mülkiyet hakkına açıkça müdahale edildiğini dikkate aldığımızda vergilerin siyasi haklar ve ödevler kapsamından çıkartılarak. Kişinin hak ve ödevleri kısmında düzenlenmesi daha uygun olacaktır (Gerçek ve diğ., 2014: 114).

Demokrasinin temel unsuru olan sosyal ve hukuk devleti kapsamında, bireylerin temel hak ve özgürlükleri güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamak şartı ile özlerine dokunulmaksızın yalnızca kanunla sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kişilerin temel hak ve özgürlüklere sahip olması, tem hak ve özgürlüklerin güvence altına alınarak korunması demokratik bir rejimin temel gerekleri arasında yer alır. Devletler fonksiyonlarını yerine getirmek amacıyla, kamu harcamalarının finansmanını vergilendirme yetkisi aracılığıyla sağlarlar. Devletler vergilendirme yetkisini kullanarak kamu harcamaları için kaynak oluştururken yaptığı düzenlemelerle anayasa ve hukuk devleti kapsamında temel hak ve özgürlüklere bir takım müdahalelerde bulunmaktadırlar. Vergilendirme yetkisi kullanılırken temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalelerde, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulmamasına ve ölçülülük ilkesine uygun olmasına dikkat edilmelidir (Asıl, 2014: 178).

Vergiye ilişkin düzenlemeler yapılırken anayasada belirtilen ölçülülük ilkesine uyulmasının ayrı bir önemi vardır. Vergi kanunlarında ölçülülük ilkesiyle ifade edilen, vergi düzenlemeleri yapılırken hedeflenen amaç ile ulaşılan sonuç arasında makul bir

ilişkinin bulunmasıdır. Bundan dolayı, verginin konulması, toplanması, vergi oranları, güvenlik önlemleri, denetim yolları, vergiye ilişkin ceza ve müeyyideler, yapılan vergisel işlemlerle ilgili kanun yollarının belirlenmesinde, ölçülülük ilkesine uygun hareket edilmelidir (Karakoç, 2013: 1282).

Türk vergi hukukunda bazı düzenlemelerin, kanunla yapılmış olsa bile, ölçülülük ilkesine uygun olmadığı görülmektedir. Vergi hukukunda tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter ve belgelerin, tutulmamış veya düzenlenmemiş olması kabahat kapsamında değerlendirilirken, tutulmuş ve düzenlenmiş olmasına rağmen, defter ve belgelerin, vergi incelemesi esnasında ibraz edilmemesi suç olarak düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemenin, ölçülülük ilkesine uygun olduğunu ifade etmek pek mümkün değildir (Karakoç, 2013: 1284)

Vergiler kamu harcamalarının en önemli kaynağıdır. Bundan dolayı vergilere ilişkin düzenlemeler yapılırken yönetenler ve yönetilenler arasındaki ilişki karşılıklı memnuniyet esasına dayalı bir uzlaşı ile sağlanmalıdır. Bu uzlaşı vergi ve demokrasinin gereklerine, toplumun ihtiyaçlarına uygun şekilde belirlenmelidir.

Günümüz temsili demokrasi anlayışı, halkın kendi seçtiği temsilciler vasıtasıyla yönetilmesi anlamını taşımaktadır. Halktan yetki alarak devleti yöneten organlar, devlet adında gerçekleştirdikleri işlem ve eylemlerde kişilerin temel hak ve özgürlüklerini zedeleyecek uygulamalardan kaçınmalıdırlar. Demokrasinin gereği olarak, karşılıksız ve cebren alınan vergilere ilişkin düzenlemeler, toplumdaki bireylerin ve diğer tüm paydaşların ihtiyaç ve görüşleri dikkate alınarak, demokratik bir anlayışla yapılmalıdır. (Kini, 2014: 152).

Vergisel düzenlemeler yapılırken kişilerin hak ve özgürlüklerinin anayasal teminat altında olduğu göz önünde bulundurularak bir takım keyfi olabilecek uygulamalardan uzak durulmalıdır. Temel hak ve özgürlükler bir takım zorunluluklar sebebiyle kanunla sınırlandığında, bu sınırlama temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunacak şekilde olmamalı ve bu hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getirmemelidir.

Konuya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi, devletin vergilendirme alanında düzenlemeler yaparken hak ve özgürlükleri özenle koruması ve kaynak sağlamak amacıyla hukuk devleti ilkesinden taviz verilmemesi gerektiği yönünde karar vermiştir (Asıl, 2014: 178).

4.5. Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Demokrasi

Kişisel gelir dağılımında eşitsizliği gidermek ve adaleti sağlamak vergilemenin en önemli amaçlarındandır. Vergiler, özel kesimden kamu kesimine aktarılan zorunlu ve karşılıksız ekonomik değerlerdir. Günümüz ekonomililerinde vergiler, devlet gelirlerinin % 70 ila % 90'nını oluşturmaktadırlar. Vergiler bireylerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden alınmaktadırlar. Vergiler alındıkları bu kaynaklarda, alındıkları tutar kadar eksilmeye sebep olmaktadırlar. Bundan dolayı mükellefler, kendileri için zorunlu olan bu vergisel yükümlülüklerden kurtulmak ve gelirlerinde ve servetlerinde oluşabilecek azalmayı önlemek için, çalışıp daha fazla reel gelir elde ederek karşılamak isteyeceklerdir. Adil ve eşitlikçi bir vergi sistemi kurabilmek için, vergilerin yarattığı etkiler sonucunda oluşabilecek davranış kalıpları hakkında bilgi sahibi olunması demokratik ve katılımcı bir yönetim anlayışı açısından önemli bir etkendir (Turhan, 1998: 233).

Gelir dağılımı dikey dağılım ve yatay dağılım olmak üzere iki kısımda incelenebilir. Aynı gelir gurubu içindeki dağılım yatay, farklı gelir gurupları (alt – üst) içindeki dağılım ise dikey dağılım olarak açıklanabilir. Toplumun farklı gelir gurupları arasındaki dağılıma kamu maliyesi ile devlet tarafından veya bazı özel müesseseler aracılığıyla müdahale edilebilmektedir (Akdoğan, 2003: 444).

Gelir artıkça gelirin marjinal faydası gittikçe azalan bir seyir takip ettiği için toplum üyelerinin ulusal gelirden sağladıkları faydalar, farklı bir ifadeyle toplum refahının en yüksek düzeyine ulaşması, ancak gelir dağılımında mutlak eşitliğin sağlanmasına bağlıdır. Bu nedenle devletin yüksek gelir gruplarından düşük gelir grupları lehine gelir transferi yaparak yeniden gelir dağıtıcı bir politika izlemesi, toplumsal fayda ve refahı pozitif yönde etkiler (Turhan, 1998: 225).

Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi; verginin yapısı ve niteliğine, hangi gelir gurubuna yönelik olduğuna, mükelleflerin marjinal tüketim ve marjinal tasarruf eğilimine bağlı olarak farklılıklar gösterecektir. Yüksek gelir guruplarında marjinal tüketim eğilimi, düşük gelir guruplarına oranla daha az olduğundan, vergiler düşük gelir gurupları üzerinde tüketimi kısıcı bir etkiye sebep olacaktır (Akdoğan, 2003: 445).

Toplumda yaşayan kişilerin vergi yükünün adaletsiz olduğunu ve gelir dağılımın eşit olmadığını düşünmesi, vergiye karşı direnç göstermelerine sebep olacaktır. Ayrıca toplanan vergilerin kamu harcamaları dışında, gereksiz yere kullanıldığı düşüncesi toplumda huzursuzluk yaratacaktır. Ülkemizde de mükelleflerin çoğunda, kişiler

üzerindeki vergi yükünün aşırı fazla olduğu ve toplanan vergilerin gerekli alanlarda kullanılmadığı düşüncesi hâkimdir.

Toplumda ortaya çıkan yolsuzluk, usulsüzlük, rüşvet gibi olaylar mükelleflerin bu düşüncelerini destekler nitelikte olaylardır. Belirli kişi ve gruplara tanınan muafiyetler ve belli konularda getirilen istisnalar, bu muafiyet ve istisnadan yararlanamayan toplum kesimleri tarafından haksız rekabet olarak düşünülebilmektedir. Bu düşünce beraberinde vergi direncini veya vergi kaçakçılığını getirmektedir (Duman, 2014: 38). Toplumun belli kesimlerine haksız yere ayrıcalık tanındığı düşüncesi bireylerin demokrasi ve hukuk devletine olan inançlarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Gelişmiş ülkelerde sosyoekonomik sorunların en asgari düzeyde olmasının sebebi, maliye politikalarının kamu ekonomisinin fonksiyonlarını gerçekleştirebilecek tarzda uygulanmasıdır. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik istikrar, kaynak ayırmada etkinlik ve gelir dağılımında adalet hedefine ulaşılamamasının sebebi kamu ekonomisinin temel işlevlerinin gereği gibi yerine getirilmemesinden kaynaklanmaktadır.

Gelir dağılımında adaletin sağlandığı ülkelerde demokrasinin gelişmişlik düzeyi, gelir dağılımının adaletsiz olduğu ülkelere göre daha iyi durumdadır (Şener, 1996: 18). Demokratik gelişmişlik düzeyi ile gelirin adil ve etkin dağılımı arsında doğru orantı bulunmaktadır.

Gelir dağılımı ekonomik, sosyal ve siyasal sonuçları bakımından toplumdaki gelir gruplarının arasındaki farkın en asgari düzeyde olmasını ifade etmektedir. Demokrasi açısından gelir dağılımında adaletin sağlanması toplumdaki orta gelir grubunun ne kadar büyük olduğuyla ilgilidir (Ömercioğlu, 2018: 85). Gelir dağılımında adaleti sağlamanın en etki aracın vergiler olduğu hesaba katıldığında, vergi demokrasi ilişkisinin önemi daha net ortaya çıkmaktadır.

Demokrasinin gereği olarak vergilerin mali güce göre alınması ilkesi ve buna bağlı olarak vergilerin dolaylı dolaysız ayrımı, gelir dağılımını etkileyen önemli faktörlerdir. Dolaysız vergiler yapıları gereği fiyat mekanizması aracılığıyla genelde üretici tarafından tüketicilere yansıtılan vergilerdir. Bu vergiler alınırken tüketicilerin gelir seviyesine ve mali gücüne dikkat edilmemektedir.

Dolaylı vergiler aktarıldığında etkileri daha çok düşük gelir grubunda yer alan mükellefler üzerinde hissedilmektedir. Dolaylı vergilerin aktarılmasından en çok düşük gelir guruplarının etkilenmesi, gelir dağılımı adaletini bozucu bir unsurdur. Ülkemizde

vergi gelirlerinin büyük kısmı dolaylı vergilerden oluşmakta, vergi sistemleri daha çok harcamalar üzerinden alınan vergilere dayanmaktadır. Bundan dolayı vergi gelirlerindeki artış, gelir dağılımını üst gelir gruplarında yer alan mükellefler lehine değiştirmektedir (Şener, 1996: 198).

Ayrıca ülkemizde servet üzerinden alınan vergilerin etkin biçimde uygulan(a)mıyor olması da vergileme yoluyla gelir dağılımında adaletin sağlanmasında etkili olunamadığını göstermektedir.

4.6. Kalkınmanın Sağlanması ve Demokrasi

Devlet vergi uygulamaları ile ekonomik gelişme üzerinde olumlu veya olumsuz etkiler oluşturabilir. Bir vergi sistemi toplumsal davranış kalıplarını etkileyerek, optimum bir kaynak dağılımı sağlama hususunda olumlu veya olumsuz etkiler yaratarak, toplumsal refah düzeyine müdahalede bulunabilir. Devlet vergi ve harcama politikalarını bir arada kullanarak toplam gelir ve istihdam düzeyine etki edebilir. Ekonomik kalkınmanın sağlanması adına; cebri tasarruf ve teşvik edici vergi politikaları hayata geçirebilir. Gelişmekte olan ülkelerde devletin ekonomik kalkınma sürecine doğrudan veya dolaylı politikalar aracılığıyla müdahil olması gerekmektedir. Aksi takdirde ekonomik yapıdan kaynaklı krizler, dar boğazlar ve kısır döngüler kalkınmayı olumsuz yönde etkileyecektir (Akdoğan, 2003: 442).

Vergi politikasının temel amaçları;

- Kamu harcamaları için finansman yaratmak,
- Özel sektörü teşvik etmek için mali ve vergisel önlemler almak,
- Ekonomideki enflasyonist eğilimleri kontrol etmek,
- Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri ve eşitsizlikleri engellemek
- Kaynak dağılımını düzelterek sosyal verimliliği yüksek faaliyetleri geliştirmek şeklinde sıralanabilir.

Bu amaçlar aynı zamanda ekonomik kalkınma ve büyüme için de önemli amaçlardır. Ekonomik kalkınma açısından da kaynakların transferi ve özel tüketimin kısılması için vergiler en etkin araçlardır. Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliklerin ve eşitsizliklerin giderilmesi ve kamu yatırımlarının finansmanında vergileme etkin şekilde kullanılmalıdır. (Ataç, 2002: 301)

Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin, gelişmiş ülkelere oranla demokratikleşme sürecini daha yavaş yaşadıkları görülmektedir. (Zengin, 2014: 22).

Bir ülke ekonomisinde, iktisadi büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında demokrasiyi ön koşul olarak kabul eden yaklaşımlar da mevcuttur. Bu yaklaşımlar ülkede demokrasinin gereği olarak oluşturulan etkin kurumsal yapı, tanınan ekonomik, sosyal ve siyasi haklar ve özgürlükler sayesinde iktisadi büyüme ve kalkınmanın gerçekleşeceğini savunmaktadırlar. (Barut, 2014: 74). Her ne kadar tartışılmaya devam edilse de, ekonomik kalkınma ve demokrasinin birbirini etkilediği ve birbirinden ayrı düşünülemeyeceği açıkça görülmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin iyi organize edilmiş ve kontrol altına alınmış para piyasaları yoksa, kamu kaynaklarının seferberliği için vergi politikalarını kullanmaları gerekir. Vergiler ekonomik kalkınma için doğrudan finansman sağlaması, dolaylı olarak da kontrol ve teşvik edici bir rol oynaması nedeniyle önemli bir araçtır.

Gelişmiş ülkeler ekonomik kalkınmalarının başlangıcında mali yapılarını, tüketimden ziyade sermaye birikimi oluşturacak şekilde düzenlemişlerdir. Bunun için mali yapılarını artan gelirleri tekrar yatırıma yönlendirmek, vergi sistemlerini regresif şekilde düzenlemek ve milli geliri yatırım ve tasarruf edenler lehine yeniden dağıtmak üzerine kurmuşlardır. Gelişmekte olan ülkelerde ise kalkınmanın gerçekleştirilmesi için, kamu sektörüne önemli görevler düşmektedir. Ayrıca bu ülkelerde kalkınmanın finansmanı için vergi sistemini regresif vergiler üzerine kurmak sağlıklı bir yöntem değildir. Vergi yükünün bu şekilde dağılımı, adalet ve eşitlik anlamında demokrasiye uygun olamadığı gibi, bundan dolayı oluşacak sosyal ve toplumsal memnuniyetsizlik ekonomik kalkınma sürecini olumsuz yönde etkileyecektir. (Ataç, 2002: 301)

Ekonomik büyüme sürecine vergilerin, etkilerini beş madde halinde sayabiliriz.

i) Gelişmekte olan ülkeler için, kaynakların kamu kesimine transferi için vergilendirme en iyi yöntemdir.

ii) Gelişmekte olan ülkelerde özel sektör tasarrufları yetersiz olduğu için kamu tasarrufları tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Bu vergilendirme aracılığıyla yapılır.

iii) Vergiler ülkedeki gelir seviyeleri arasındaki farkı azaltarak, ekonomik büyüme sürecine destek olurlar.

iv) Vergiler ekonomik kalkınma sürecine, çeşitli faaliyetleri teşvik ederek katkı sunmaktadırlar.

v) Vergilendirme büyüme sürecinde tüketim malları talebinin kontrolünde en önemli enstrümanlardan biridir.

Bir ülkede vergilerin ekonomik büyümeye katkılarını etkileyen en önemli faktör vergilerin seçimidir. Vergi yapısının ekonomik büyümeye katkı sağlayabilmesi;

- Ekonomide vergi gelirlerinin milli gelir içindeki oranı, ekonomik faaliyet seviyesini ve tüketim düzeyini etkileyebilecek ölçüde olmalıdır.
- Vergilerin, bir ekonomide gelirler yükseldiğinde vergi gelirlerini de artıracak şekilde seçilmesi gerekmektedir.

Demokrasi ve ekonomik kalkınma da hangisinin diğerinin öncülü olduğu tartışmasından ziyade, ekonomik kalkınma için yapılan bir takım düzenlemelerin, demokrasinin gereklerine ne kadar uygun olduğuna bakmak daha faydalı olacaktır.

Bu açıdan tasarrufun artırılması, kaynak transferi sağlanması, sermaye birikimi oluşturması adına yapılan düzenlemeler, toplumsal ve sosyal anlamda bir huzursuzluğa sebep olmamalıdır. Ayrıca yapılan düzenlemeler demokrasinin gerekleri olan adalet, eşitlik gibi kavramları da göz önünde bulundurularak yapılmalıdır.

Gelişmekte olan ülkeler açısından vergi yapısı ekonomik yapıyı ve kalkınma sürecini önemli ölçüde etkilemektedir. Vergilerin dolaylı ve dolaysız olmasının kalkınma üzerindeki etkilerini görüp, bu vergileri demokrasi açısından değerlendirmesi faydalı olacaktır.

Türkiye'deki vergi yükü ve vergi yapısı demokrasi ve ülke gereklerinden ziyade, sermaye geliri elde eden mükelleflerin tasarruf ve yatırımlarını teşvik etmek üzerine oluşturulmaktadır. Bu durumu vergi gelirleri içindeki dolaylı ve dolaysız vergi hasılatlarından ve gelir üzerinden alınan vergiler içindeki tevkifat yoluyla ödenen vergi tutarlarından rahatça görebiliriz. Ülke ekonomisinin kalkınması sağlamak için vergi yükünün adaletli dağıtılması demokrasi açısından önemli bir zorunluluktur.

4.6.1. Kalkınmanın Sağlanması ve Demokrasi Açısından Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler vergilemede genellik, eşitlik ve adalet ilkelerini sağlamaya yönelik en uygun vergilerdir. Otomatik istikrar sağlayıcı özellikleri nedeniyle dolaysız vergiler,

gelişmekte olan ülkeler için ekonomik büyümenin sağlanması, gelişmiş ekonomiler için de ekonomik istikrarın sürdürülebilmesi için en etkin araçlardır.

Kurumlar vergisi kişisel gelir ve servet vergileri dolaysız vergiler grubunda yer alan temel vergilerdir. Bunun için gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde gelir ve servet üzerinden alınan vergilere daha çok yer vermeleri gerekmektedir. Bunu yaparken de vergilemede adalet ilkesine ve artan oranlı vergi tarifesine demokrasinin gereklerine uygun şekilde önem vermelidirler.

Ekonomik büyüme açısından, gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin indirimler, tarife farklılaştırmaları, muafiyet ve istisnalar önemli etkileri olan düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerin verginin tasarruflar ve yatırımlar üzerindeki dışlayıcılık etkisini önleyebilme özelliği bulunmaktadır. Bu düzenlemeler aracılığıyla kişilerin harcanabilir gelirlerinde meydana gelen azalma en aza indirilmektedir. Böylelikle kişilerin gelirlerindeki artışı tasarruf veya yatırımlarda değerlendirme fırsatı sağlanmış olacaktır (Demircan, 2003:108).

Ülkemizde gelir dağılımında adaletin ve kamu kesimine kaynak transferinde etkinliğin sağlanabilmesi üst gelir dilimlerine yüksek vergi oranlarının uygulandığı artan oranlı bir tarife ile gerçekleştirilebilir. Gelir dağılımında adalet ve kaynak transferinde etkinlik açısından önemli bir araç olan üst gelir gruplarına yüksek vergi oranı uygulanması, özel sektör açısından ekonomik etkinliği ise olumsuz yönde etkileyebilecektir. Ancak ülkemizde bu yönde uygulamalar gerçekleştirilememiştir.

Gelişmekte olan ülkeler açısından vergi yükünün üst gelir grupları yerine alt gelir gruplarının üzerinde bırakılması, ülkedeki demokrasinin gelmiş olduğu noktayla yakından ilgilidir. Demokrasilerde her ne kadar vergiye ilişkin düzenlemeler halkın seçtiği yasama meclisleri tarafından yapılıyor olsa da, gerek yürütme organları gerekse yasama meclisleri ülkedeki sermaye gruplarının ve bir takım açık ve gizli lobilerin etkisi altında kalabilmektedirler.

Halkın seçtiği temsilcilerin riayet etmesi gereken vergide adalet, ödeme gücü, vergilerin genel, eşitlikçi ve belirgin olması ilkeleri, maalesef yerini kişi ve grupların çıkarlarına bırakabilmektedir. Söz konusu durum her ne kadar gelişmekte olan ekonomiler için geçerli gibi görünse de, Amerika Birleşik Devletleri gibi bazı gelişmiş ülkelerde lobicilik faaliyetlerinin yasal bir dayanağı bile bulunmaktadır.

Gelir dağılımının adil olmadığı, gruplar arasındaki gelir farkının yüksek olduğu gelişmekte olan ülkeler açısından servet vergileri; gelir dağılımında adaletin sağlanması ve kamu geliri elde edilmesi için önemli bir araçtır. Buna rağmen, gelişmekte olan ekonomilerin vergi gelirleri içinde servet vergilerinin oranın oldukça düşük olduğu görülmektedir. Oysaki gelişmekte olan ülkelerde, hızlı nüfus artışı ve şehirleşme gibi nedenlerle bina, arsa ve arazi gibi servetlerin değerindeki artışların etkin bir şekilde vergilendirilmesi, kamu gelirleri için önemli bir kaynak olacaktır (Ataç, 2002: 306). Bu ülkelerde vergi gelirlerinin önemli bir kısmı adaletsizliği körükleyici dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Yukarıda açıklanan durumların ülkemizde de aynen geçerli olduğu ifade edilebilir.

Ülkemizde vergi yükünün büyük bir kısmı gerek dolaylı vergilerden gerekse, gelir vergisi tevkifatından dolayı gerçek kişiler üzerinde kalmaktadır. Vergi gelirleri içinde kurumlar vergisi tutarı önemli sayılabilecek bir paya sahip değildir. Bunun temel sebebi şirketlerin yeteri kadar kurumsallaşamamış olması ve kurumsal firma sayısının çok az olmasıdır. Ayrıca kurumlara sağlanmış bir takım teşvikler, muafiyet ve istisnalar kurumlar vergisi hasılatının düşük olmasının diğer nedenleridir (Ataç, 2002: 306).

Kurumlara sağlanan teşvikler ve kurumsallaşma için alınan önlemler ekonominin gerekleri ve rekabet gücünü artırmaya yönelik olmalıdır. Yapılan teşvikler keyfi ve belirli grupları koruyup kollamaya yönelik olması durumunda ekonomik gelişme ve kalkınmadan ziyade, toplumun vergi yükünü çeken gerçek kişilerden, yersiz teşviklerden faydalanan kişi ve gruplara bir kaynak aktarımına dönüşecektir. Demokrasi ve hukuk devletinin, eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı olan bu durum, vergi yükünü taşıyanlar açısından vergilerin amaçlarına uygun kullanılmadığı düşüncesini hâkim kılarak, vergi ödememe, vergiye tepki gösterme davranışları şeklinde kendini gösterecektir. Ülkemizde de benzer uygulama ve sonuçlarla karşılaşılmaktadır.

4.6.2. Kalkınmanın Sağlanması ve Demokrasi Açısından Dolaylı Vergiler

Mal ve hizmetlere yapılan harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kamunun en büyük gelir kaynağıdır. Her ne kadar demokrasinin temel bileşenleri olan adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı da olsa, dolaylı vergilerin uygulanmasının ve tahsilatının kolay olması bu vergilerin tercih sebebidir. Daha çok gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin uygulanması ve tahsilatında ki zorluklar ve bu vergileri ödeyen kişi ve kurumların verginin etkisini doğrudan hissetmesi, bu vergilerin daha az tercih edilmesine sebep olmaktadır.

Kişi ve kurumların mal ve hizmet satın almaları yoluyla dolaylı yoldan ödedikleri vergileri tarh ve tahsil etmek göreceli olarak daha basittir. Ayrıca bu vergiler genellikle alınan mal veya hizmetin fiyatının içinde olduğundan, mükellefler tarafından ödendiği hissedilmemektedir. Verginin ödendiğinin hissedilmemesi mükelleflerin vergiye karşı oluşturabilecekleri tepkilerinde önüne geçmektedir.

Ülkelerin ekonomik kalkınması açısından dolaylı vergiler tasarruf, tüketim ve yatırımlar üzerinde farklı etkiler yaratabilirler. Dolaylı vergiler tasarrufları teşvik ederek ve döviz tasarrufunu artırarak ülke kalkınmasına katkıda bulunabilirler.

Dolaylı vergiler, nisbi fiyatları etkileyerek, tüketimin artmasına veya azalmasına, tasarrufun teşvik edilip edilmemesini sağlayabilirler. Ekonomide tüketim malları üzerinden alınan dolaylı vergiler, tüketimin maliyetini artırarak bu mallara yapılacak harcamaları kısıtlayacaktır. Tüketim harcamalarında oluşacak azalış nedeniyle oluşan kaynaklar yatırım harcamalarına aktarılarak, yatırım harcamalarında artış sağlanacaktır. Bunun yanı sıra ithalat vergileri artırılarak ithal malların fiyatlarının artırılması sonucunda, bir taraftan ithal malların yurt içi talebi kısılırken, diğer taraftan döviz tasarrufu sağlanmış olacaktır (Ataç, 2002: 307).

Dolaylı vergiler gerek ödeme gücünü dikkate almaması, gerekse vergi adaleti ilkesine aykırı olması nedeniyle eleştiri konusu yapılmaktadır. Zorunlu mallar vergilendirilmeyerek, lüks mallar ise kademeli bir vergilendirmeye tabi tutularak dolaylı vergilerin ödeme gücünü dikkate almadığı ve adaletsiz olduğu yönündeki eleştiriler bir nebze olsun önlenebilir. Bu şekilde bir uygulamayla yüksek gelir seviyesindeki kişilerin, lüks tüketim yerine birikimlerini yatırım ve tasarrufa yönlendirmeleri sağlanmış olacaktır.

Vergilendirilen mal ve hizmetlerden elde edilen vergi gelirlerini en yüksek seviyeye çıkartmak için maliyetleri en alt seviyeye indirmek gerekmektedir. Bunun için bir takım uyulması gereken kurallar vardır. Uyulması gereken bu kurallar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ataç, 2002: 307).

Vergilendirilen hizmetleri üreten firma sıyışının az olması veya hizmetlerin ithal edilmesi, ekonomideki kayıpları kontrol altında tutabilmek açısından önemlidir.

Gelişmiş bir ekonomide tüketim harcamaları ile yatırımlar arasında bir dengenin kurulması önemlidir. Vergiler nedeniyle tüketici fiyatlarındaki artışın, yurt içindeki toplam talebi azaltıcı bir etki yaratmaması, vergilendirilecek mallara olan talebin fiyat esnekliğinin düşük olmasına bağlıdır. Vergilerdeki artış fiyat artışına sebep olursa ve talebin fiyat

esnekliği düşükse; tüketim kısıtlanacağından dolayı toplam talep artmayacaktır. Bu durumda piyasa yeteri kadar güçlü değilse yatırımların karlılığı düşecektir.

Üzerinden vergi alınan mal ve hizmetlere olan talebin gelir esnekliği yüksek olursa gelir düzeyindeki yükseliş vergi gelirlerinin artmasına sebep olacaktır.

Vergilemede adaletin sağlanması için, alt gelir grupları tarafından tüketilen zorunlu mal ve hizmetlerin daha düşük oranda, yüksek gelir gurupları tarafından tüketilen lüks mal ve hizmetlerin ise daha fazla vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde dolaylı vergiler uygulama şekilleri ve vergi gelirlerine etkileri açısından çok sık tercih edilmektedir. Dolaylı vergiler tercih edilirken, belirli mal ve hizmet gruplarının ayrıştırılarak bu mal ve hizmetler üzerindeki vergi yükünün aşırı artırılması eşitlik ve adalet açısından uygun olmadığı gibi, toplumdaki bu mal ve hizmetleri kullanan vatandaşlar açısından yaşam tarzlarına müdahale olarak algılanacaktır. Vergilerle temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilen vatandaşların, dolaylı vergiler aracılığıyla yaşam tarzlarına da müdahale edilmesi demokrasi açısından kabul edilemez bir durumdur.

4.6.3. Demokrasinin Gelişimine Etkileri Açısından Vergi Gelirlerinin Dağılımının Değerlendirilmesi

Bir ülkedeki vergi sisteminin adil, eşitlikçi ve temel vergi ilkelerine, uygun olup olmadığı konusunda, ülkedeki vergi gelirlerinin birleşenlerine bakılarak kanaat oluşturulabilir. Vergi gelirlerinin ne kadarının dolaylı vergilerden, ne kadarının dolaysız vergilerden oluştuğu, vergi gelirlerinin ne kadarının tevkifat usulü ile alındığı, servet ve sermaye gelirleri üzerindeki veri yükü oranı gibi bir takım temel vergi rakamları aslında vergi sistemin demokratik, sosyal, hukuk devleti gereklerine ne kadar uyumlu olduğunu göstermektedir. Konuya ilişki olarak 2018 bütçe gerçekleşmeleri üzerinden vergi gelirlerinin dağılımına bakarak, ülkemizdeki vergi sisteminin demokrasi bağlamında analizini yapabiliriz.

2018 YILI GENEL BÜTÇE GELİRLERİNİN TAHAKKUKU, TAHSİLATININ EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU (KÜMÜLATİF)						
	Tahsilat	**Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**	**Tahsilat**	**Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**	**Tahsilat**	**Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**
Genel Bütçe Gelirleri	**732.401.404**					
I-Vergi Gelirleri	**621.536.356**					
Gelir, Kar ve Sermaye Kaz. Ü.A. V.	**217.665.709**	**35,02**				
Gelir Vergisi			**138.992.395**	**22,36**		
Beyana Dayanan Gelir Vergisi					7.114.750	**1,14**
Basit Usulde Gelir Vergisi					205.979	**0,03**
Gelir Vergisi Tevkifatı					129.102.588	**20,77**
Gelir Geçici Vergisi					2.569.078	**0,41**
Kurumlar Vergisi			**78.673.314**	**12,66**		**0,00**
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi					4.238.227	**0,68**
Kurumlar Vergisi Tevkifatı					259.299	**0,04**
Kurumlar Geçici Vergisi					74.175.788	**11,93**
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	**13.765.622**	**2,21**				
Veraset ve İntikal Vergisi			**921.213**	**0,15**		
Motorlu Taşıtlar Vergisi			**12.844.409**	**2,07**		
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Ver.	**213.037.884**	**34,28**				
Dahilde Alınan Katma Değer Ver.			**56.354.426**	**9,07**		
Beyana Dayanan Katma Değer Vergisi					51.461.043	**8,28**
Tevkif Suretiyle Kes. Katma Değer Vergisi					4.893.383	**0,79**
Özel Tüketim Vergisi			**133.906.012**	**21,54**		
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri					55.593.473	**8,94**
Motorlu Taşıt Araçları					17.327.830	**2,79**
Alkollü İçkiler					12.401.893	**2,00**
Tütün Mamülleri					42.724.573	**6,87**
Kolalı Gazozlar					859.208	**0,14**
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar					4.998.006	**0,80**
Banka ve Sigorta Muameleleri Ver.			**18.184.437**	**2,93**		
Şans Oyunları Vergisi			**1.155.080**	**0,19**		
Özel İletişim Vergisi			**3.440.421**	**0,55**		
Uluslararası Tic. ve Muam. Al. Ver.	**138.220.671**	**22,24**		**0,00**		
Gümrük Vergileri			**15.276.080**	**2,46**		
İthalde Alınan Katma Değer Ver.			**122.261.596**	**19,67**		
Diğer Dış Ticaret Gelirleri			**682.995**	**0,11**		
Diğer Vergi Gelirleri	**38.846.470,0**	**6,25**				

Kaynak: https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri, 30.9.2019.

Çizelge 4.1. 2018 Yılı Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku, Tahsilatının Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Kümülatif)

Yukarıdaki tabloda daha ayrıntılı olarak verilen 2018 yılı bütçe gerçekleşmelerinin vergi gelirlerine ilişkin ayrıntıları, aşağıdaki tabloda toplulaştırılarak verilmiştir. Aşağıdaki tablo genel resmi görmemiz açısından bize daha net fikirler verecektir.

2018 YILI GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ DAĞILIMI TABLOSU			
Gelir Kalemi	**Vergi Türü**	**Tahsilat Tutarı (.000)**	**Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı**
Gelir, ve Sermaye Kazançları Üz. Al. Ver.	Gelir + Kurumlar Vergisi	217.665.709	35,02%
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	MTV +Veraset İntikal Vergisi	13.765.622	2,21%
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	KDV + ÖTV	213.037.884	34,28%
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Al. Ver.	Gümrük Vergisi + İthalde Alınan KDV	138.220.671	22,24%
Diğer Vergi Gelirleri	Harçlar + Damga Vergisi	38.846.470	6,25%
Toplam Vergi Gelirleri		**621.536.356**	**100,00%**

Çizelge 4.2. 2018 Yılı Genel Bütçe Vergi Gelirleri Dağılımı Tablosu

2018 yılı bütçe gerçekleşmelerine göre bütçe gelirleri toplamının 732 milyar TL olduğu, bunun 621 milyar TL'sinin vergi gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Bu tutar kamu gelirlerin yaklaşık %85'ine denk gelmektedir. Bu da bize vergilerin kamu gelirleri açısından ne kadar önemli olduğunu ve vergilerin ekonomi üzerindeki etkisini göstermesi açısından önemlidir.

Vergi gelirlerinin ayrıntısına baktığımızda yaklaşık %35'nin dahilde alınan KDV ve ÖTV'den oluştuğu, buna ithalat üzerinden alınan vergilerin eklenmesiyle söz konusu oranın %57 civarında gerçekleştiği görülmektedir. Damga vergisi ve harçlar eklendiğinde ise oran %63,64 yükselmektedir. Gelir, servet ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin yaklaşık oranı ise %37 civarındadır.

Bu tablo dolaylı dolaysız vergiler ayrımı açısından dengesizliği sergilemektedir. Ayrıca dolaysız vergiler içinde yer alan gelir vergisi tevkifatlarının oranın, tüm vergi gelirlerinin %20'sine denk geldiği göz önünde bulundurulursa toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %70'ten fazlası dolaylı yoldan tahsil edilmiş olmaktadır. Öte yandan vergi tevkifatına konu vergilerin büyük bölümünün emeğe dayalı ücret gelirlerinden oluştuğu dikkat çekmektedir. 2018 bütçe gerçekleşmelerinde 139 milyar TL gelir vergisi tahsilatının, 129 milyar TL'sini kaynakta kesilen vergiler oluşturmaktadır.

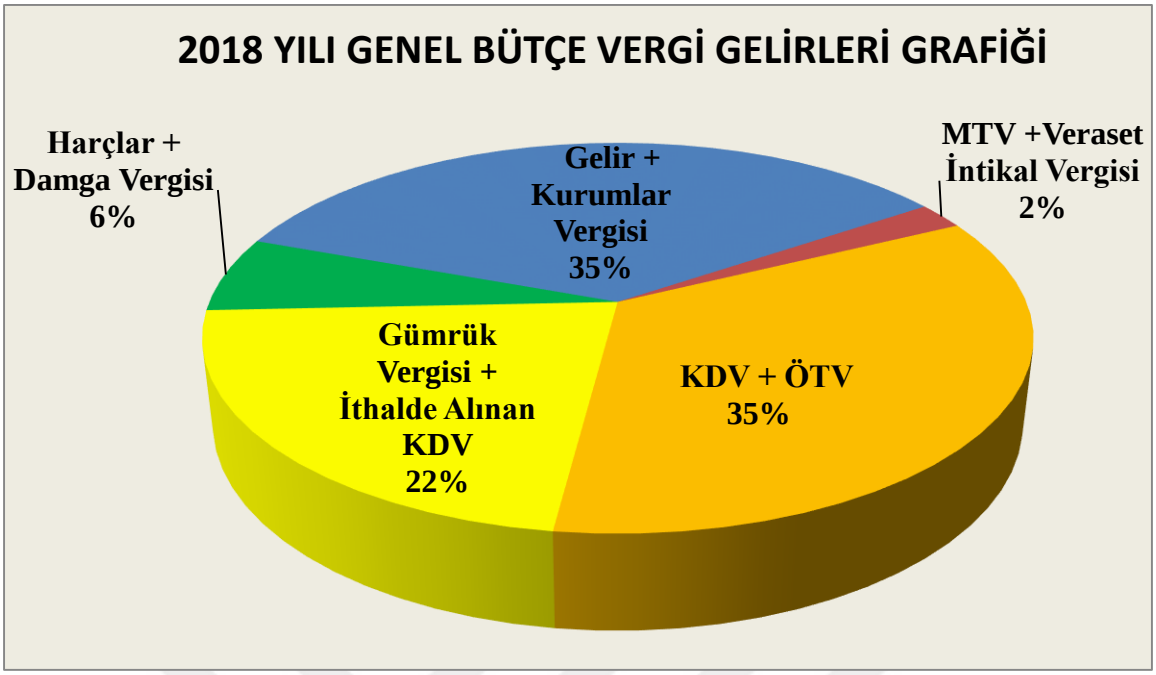
Bütçe vergi gelirleri birleşenlerinin ortaya koyduğu tablodan anlaşıldığı üzere, ülkedeki vergi yükünün çok büyük bir kısmı orta ve alt gelir gruplarının üzerindedir. Bu durum sosyal devlet olmanın gereklerine uygun olmadığı gibi, demokrasinin gelişimi ve kurumsallaşması açısından da olumsuz bir tablo ortaya koymaktadır.

Anayasa'nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde, herkesin mali gücüne göre vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Dolaylı vergi uygulamalarının ödeme gücünü dikkate almaması ve mükellefler açısından adaletsiz bir durum yaratması sebebiyle, vergi uygulamalarımızın anayasada belirtilen ilkelere ve gereklere uygun olduğunu ifade etmek pek mümkün görünmemektedir.

Bütçe gelirleri içinde kurumlar vergisi hasılatının toplam vergi gelirlerinin %12,6'sını oluşturması dikkat çeken bir başka noktadır. Bu oranın üzerine beyana dayanan gelir vergisi tutarını eklediğimizde bu oran yaklaşık %13,6'ya tekabül etmektedir. Bu oranlar bize, toplumdaki sermaye ve servet gelir sahibi olan üst gelir gruplarının elde etmiş oldukları gelirle orantılı şekilde vergi yükü taşımadıklarını göstermektedir. Bir de buna üst gelir gruplarının tükettiği lüks mallar üzerindeki vergilerin çoğunun oranlarının çok düşük ve hatta sıfır olduğu eklendiğinde, tablo daha da vahim bir hal almaktadır.

Demokratik, sosyal, hukuk devleti bağlamında devletin gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrarı sağlama fonksiyonlarını gerçekleştirirken, toplum kesimleri arasında eşitlik ve adaleti de sağlaması bir zorunluluktur. Bütçe vergi gelirlerinin dağılımı, vergi yükünün alt ve orta gelir grubunun sırtına yüklenirken, vergiler aracılığıyla bu gelir gruplarından üst gelir gruplarına bir kaynak aktarımı olduğunu açıkça göstermektedir.

Yukarıda vergi gelirlerinin dağılımına dair yapılan açıklamalar aşağıda grafik üzerinde gösterilmiştir. Pasta grafiği ülkedeki vergi yükünün dağılımını görsel olarak daha net olarak göstermektedir.



Kaynak: https://muhasebat.hmb.gov.tr'den alınan verilerden yararlanarak tarafımızca düzenlenmiştir.

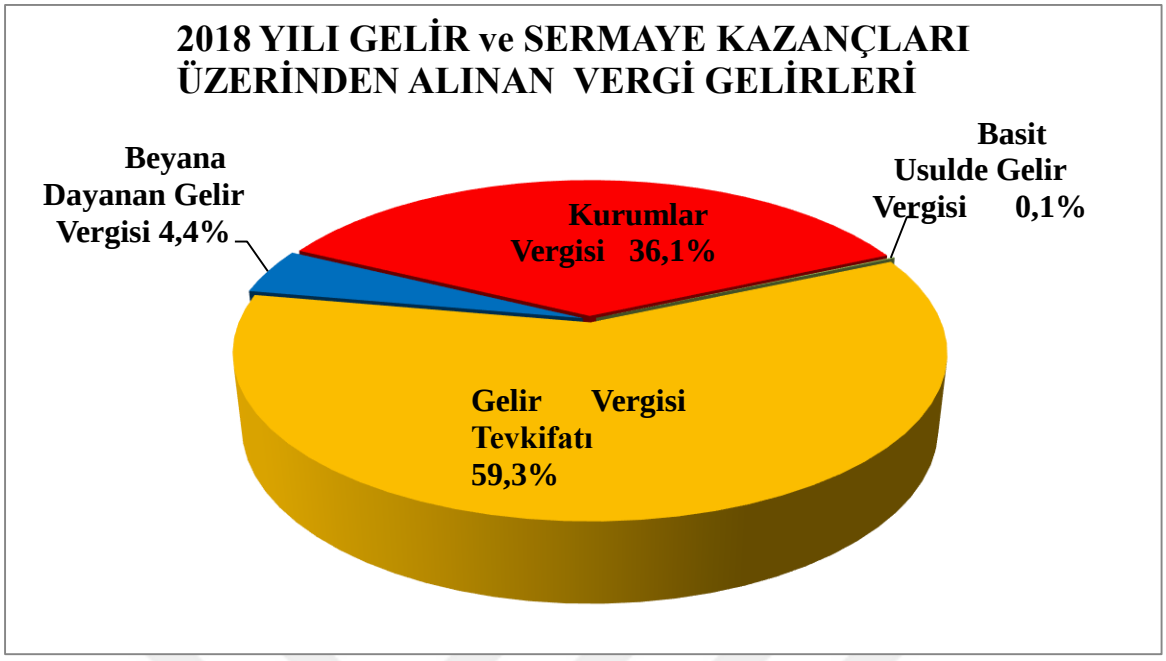
Şekil 4.1. 2018 yılı genel bütçe vergi gelirleri grafiği

Vergi gelirlerinin dağılımına ilişkin pasta grafiği bize, toplum üzerindeki vergi yükünün ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden kaynaklandığını daha net olarak göstermektedir. Bu grafiğe ek olarak aşağıdaki tabloda gelir ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin dağılımına baktığımızda tablo daha da netleşmektedir.

2018 YILI GELİR ve SERMAYE KAZANÇLARI ÜZERİNDEN ALINAN VERGİ GELİRLERİ		
Vergi Türü	**Tahsilat Tutarı (.000)**	**Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı**
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	**9.683.828**	**%4,4**
Basit Usulde Gelir Vergisi	**205.979**	**%0,1**
Gelir Vergisi Tevkifatı	**129.102.588**	**%59,3**
Kurumlar Vergisi	**78.673.314**	**%36,1**
Toplam Gelir	**217.665.709**	**%100,0**

Kaynak: https://muhasebat.hmb.gov.tr'den alınan verilerden yararlanarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Çizelge 4.3. 2018 Yılı Gelir ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri



Kaynak: https://muhasebat.hmb.gov.tr'den alınan verilerden yararlanarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Şekil 4.2. 2018 yılı gelir ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri

Gelir ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler ve bu vergileri ödeyen mükelleflerin demografik yapı içindeki oranları dikkate alındığında, vergi yükünün toplum kesimleri arasında adil dağıldığını ifade etmek pek mümkün görünmemektedir.

2018 yılı sonu itibarıyla Türkiye nüfusu yaklaşık 82 milyon kişidir (www.tuik.gov.tr 30.09.2019). 2018 yılı itibarıyla ücretli çalışan kişi sayısı ise 19 milyon kişidir (https://veri.sgk.gov.tr/). Ücretli çalışan sayısı nüfusun yaklaşık olarak %23,1'ni oluşturmaktadır. Dolaylı vergiler ve gelir vergisinin yaklaşık % 93'nün vergi tevkifatından elde edildiği hesaba katıldığında, toplumdaki vergi yükünün büyük kısmının toplumun %20'lik kısmı tarafından karşılandığını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Bu rakamlar vergi sisteminin ve ülkedeki gelir dağılımının adil olmadığını açıkça göstermektedir. Ayrıca vergilemenin en temel ilkelerinden olan vergilerin mali güce göre alınması ilkesine de uygun olmadığı net bir şekilde görülmektedir.

Demokrasinin gelişimine etkileri açısından vergi gelirlerinin dağılımına baktığımızda; vergilerin adaletli, eşitlikçi ve mali güce göre alınma ilkeleri bakımından demokrasinin gereklerine uymadığı açıkça görülmektedir. Mevcut vergi yapısı ve vergi yükünün dağılımında; alt ve orta gelir gruplarının aleyhine, üst gelir gruplarının ise lehine uygulamaların olması, demokrasinin gelişmesine engel olmaktadır. Ayrıca bu uygulamaların bireyler tarafından toplumun bir kesimine yönelik yapılan kayırmacılık şeklinde algılanması, demokrasi kültürünün yerleşmesine zarar verecektir.

5. SONUÇ

Kökeni neredeyse ilkel çağlara dayanan vergi kavramı, derebeylerine, aşiret ve kabile reislerine gönüllü olarak yapılan bağış ve yardımlar şeklinde ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkışı ve uygulanması sebebiyle kökeni demokrasiden çok önceye dayanan vergi, demokrasinin gelişimine paralel olarak ve hatta demokrasinin gelişmesinin öncüsü ve tetikleyicisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar önceleri bir çeşit hediye, bağış, gönüllü yardım şeklinde ortaya çıkmış olsa da, zamanla gönüllülük özelliğini kaybetmiş ve kamu harcamalarının finansmanı için zorunlu bir ödeme halini almıştır.

Devlet kamu harcamalarını karşılamak için sürekli vergi gelirlerini artırmak isterken, vatandaşlar da vergiden kaçınarak gelirlerini kamu otoritesiyle paylaşmak istememektedirler. Bu açıdan devletle vatandaşların çıkarları zaman zaman çatışabilmektedir. Vergilerin karşılıksız olması ve devletlerin egemenlik gücüne dayanarak vergileri toplaması sebebiyle, devletler vatandaşların temel hak ve özürlüklerine ve mülkiyet haklarına müdahalede bulunabilmektedirler. Yapılan bu müdahaleler demokratik sistemin gereklerine uygun olmalı ve temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunacak nitelikte olmamalıdır.

Tarihsel süreç bize göstermiştir ki, eşitlikçi ve adil olmayan, baskıcı, keyfi ve toplumsal gereklilikleri dikkate almayan vergi uygulamaları birer demokrasi mücadelesi olarak karşımıza çıkmıştır. İlk çağlardan günümüze kadar yaşanan demokrasi hareketlerinin kökeninde baskıcı ve keyfi vergi uygulamaları yer almaktadır.

13. yüzyılda İngiltere'de kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasıyla başlayan süreç demokrasi hareketlerinin başlangıcı ve gelişmesi açısından bir dönüm noktasıdır. 1215 yılında imzalan, Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum), kralın mutlak iktidarını sınırlandıran ilk anayasal belgedir. Bu fermanla demokrasinin temelleri atılmıştır. Bu gelişmeyi 1776 yılında imzalanan ve Amerika'nın bağımsızlını kazandığı bağımsızlık bildirgesi ve 1789 yılındaki Fransız ihtilali izlemiştir. Söz konusu gelişmeler bir taraftan siyasal rejimin niteliğini değiştirirken, bir taraftan da vergileme yetkisi ve demokrasi açısından çok önemli adımları beraberinde getirmiştir.

Devletlerin sahip olduğu vergilendirme yetkisini baskıcı bir şekilde, sınırsız ve keyfince kullanmasının sonucu ortaya çıkan demokrasi ve insan hakları hareketleri, biraz gecikmeli de olsa, 1800'lü yılların başında Osmanlı İmparatorluğunu da etkisi altına almaya başlamıştır. İmparatorluk döneminde vergilendirme sisteminin yapısından kaynaklı

olarak, tahsildarların ve mültezimlerin baskıcı ve zulme varan uygulamaları halkı isyan noktasına getirmiştir. Bu dönemde yaşanan isyanların ve demokrasi hareketlerinin temelinde halkın vergilere göstermiş olduğu tepkiler yatmaktadır. Bu tepkilerin sonucu ortaya çıkan Osmanlı İmparatorluğu'nda ki ilk demokrasi hareketi olan ve anayasal belge niteliğinde olan Sened-i İttifak'la başlayan süreç, Tanzimat Fermanı ve Islahat Fermanı ile devam etmiştir. 1876 yılında Kanun-i Esasi ile yönetim şekli mutlak monarşiden meşrutiyete dönerken, vergilerin kanuniliği ilkesi ilk defa yasal zorunluluk haline gelmiştir.

Demokrasi, insan hakları ve vergilendirme yetkisi konusunda İmparatorluk döneminde elde edilen kazanımlar, Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile birlikte rejimin demokratik, sosyal hukuk devletine dönüşmesiyle nihai şeklini almıştır. Cumhuriyet döneminde çıkarılan tüm anayasalarda vergilerin kanuniliği ilkesi anayasal güvence altına alınarak, vergilerin demokrasinin teminatı olması sağlanmıştır. Bu süreçte vergilendirme konusunda yürütme organına tanınan bir takım istisnai yetkiler kanunilik ilkesi açısından tartışma konusu olmuştur.

Devletin yapısı ve anlayışındaki değişmelere bağlı olarak, ekonomik ve sosyal alandaki faaliyetleri ve görevleri artıkça, vergilerin fonksiyonları da farklılık göstermeye başlamıştır. Önceleri sadece kamu harcamalarının finansmanı için toplanılan vergiler, zamanla ekonomik kalkınma, gelir ve servet dağılımı ile sosyal adaletin sağlanması için de önemli bir araç haline gelmiştir.

Ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak yaşanılan küreselleşme süreciyle birlikte vergilendirme yetkisi ulusal alanda olduğu kadar, uluslararası alanda da üzerinde önemle durulan bir konu haline gelmiştir. Ülkelerin egemenlik gücüne dayanarak aldıkları vergilerin, uluslararası birliktelikler ve işbirliği yaptıkları ülkelerle ilişkileri çerçevesinde sınırlandırılması üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Yapılan bu sınırlandırmaların; bir taraftan ülkelerin egemenlik haklarına zarar vermesi önlenirken, diğer taraftan bireylerin hak ve özgürlüklerini koruması gerektiği hususlarına da dikkat edilmelidir.

Vergilerin karşılıksız ve zorunlu ödemeler olması, mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine ve mal varlıklarına müdahalede bulunması nedeniyle, mükellefler yükümlülüklerini yerine getirirken direnç göstermektedirler. Vergi oranları, vergi yükünün adil dağılıp dağılmadığı ve vergi gelirlerinin etkin kullanılıp kullanılmadığı gibi etkenlerden dolayı, mükelleflerin algıları değişebilmektedir. Mükellefler algılarından

hareketle vergiye gönüllü uyum gösterebilecekleri gibi vergiden kaçınma, vergi kaçırma, verginin telafisi, yansıtılması, tüketim-tasarruf ve yatırım kararlarında değişiklik, siyasi tercihlerini değiştirme, baskı gruplarını yönlendirme, geç ödeme veya ödememe, vergi cennetlerine yönelme gibi davranışlar göstermektedirler.

Türkiye'de vergi ödevi anayasanın siyasal haklar ve ödevler kısmında düzenlenmiştir. Anayasanın 73. maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerektiği ve vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde ile vergilerin kanuniliği ilkesi ve ödeme gücü ilkesine vurgu yapılmış olmasına rağmen, hemen maddenin devamında Cumhurbaşkanına tanınan istisna, muafiyet ve vergi oranlarını belirleme yetkisi, demokrasi ve hukuk devleti ilkeleri açısından tartışmalı bir konu olmuştur.

Demokrasi açısından Türk vergi siteminin yapısına bakıldığında, her ne kadar vergilendirme yetkisi anayasada düzenlenmiş ve güvence altına alınmış olsa da, vergi yapısı ve uygulamaları içlerinde bir takım sorunlar barındırmaktadır. Vergi gelirlerinin yaklaşık %65'inin dolaylı vergilerin oluşturduğu ve bu vergilerin ödeyenlerin mali gücünü dikkate almadığı düşünüldüğünde, vergi yükü dağılımının eşitlik ve sosyal adaleti sağlamaktan uzak olduğu açıkça görülmektedir.

Gelir vergisi hasılatının %90'ının tevkifat yoluyla alınan vergilerden oluştuğu ve kurumlar vergisi ödemelerinin az sayıda mükellef tarafından gerçekleştirildiği hesaba katıldığında, vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlayamadığı anlaşılmaktadır. Vergi yükünün alt ve orta gelir gruplarının üzerinde olması, demokrasi bağlamında toplumsal refahın, adaletin ve eşitliğin sağlanmasına aykırı bir durumdur.

Demokratik rejimlerde vergilendirme yetkisi kullanılırken sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerine uygun davranılmalı ve bireylerin ödeme gücü dikkate alınmalıdır. Vergiye ilişkin düzenlemeler yapılırken, toplumsal ihtiyaçlar ve vergi ilkeleri göz önünde bulundurularak, kararlar çoğulcu demokrasi anlayışına uygun şekilde toplumun farklı kesimlerinin katılımı sağlanarak alınmalıdır. Aksi halde keyfi ve adaletsiz vergi uygulamaları bir baskı ve zulüm aracı haline gelecektir. Vergilendirme yetkisinin bu şekilde kullanılması demokratik rejimi, rahatça otoriter bir yapıya dönüştürecektir.

Gelinen noktada demokrasinin geliştiği ve kurumsallaştığı bir rejimde vergi sistemi; vergilendirme ilkelerinin gereklerine uygun, adaletli, eşitlikçi ve ödeme gücünü esas alan bir yapıda olmalıdır. Kanunilik ilkesiyle anayasal güvence altında olan vergilendirme

yetkisi kullanılırken, kişilerin temel hak ve özgürlükleri korunmalıdır. Vergilerle temel hak ve özgürlüklere sınırlandırmalar getirilirken, özlerine dokunulmamalıdır. Vergiler toplumsal barışın, sosyal adaletin, ekonomik kalkınmanın ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasında en etkili ve önemli araçlardır.

KAYNAKLAR

Akbulut, A. R. (2003). "Tax Complıance (Vergiye Gönüllü Uyum)". *Vergi Dünyası,* 266.

Akdemir, D. (2004). *Demokrasi İçin Somut Araç: Vergi*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Akdoğan, A. (2003). *Kamu Maliyesi.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Akyazan, A. E. (2009). "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi". *TBB Dergisi*, 80.

Anayasa Mahkemesi, T. 19.3.1987, E.1986/5, K.1987/7, AMKD., S.23, s. 153-154

Anayasa Mahkemesi'nin T.06.07.1995, E: 1995/6, K: 1995/29 sayılı kararı

Arıkan, Z. (1994). *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Asıl, E. (2014). *Tarihsel Süreçte Vergilendirmenin Gelişimi*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Aslan, S. (2010). Vergilendirme Yetkisi Ve Verginin Yasallığı İlkesi. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Ataç, B. (2002). *Maliye Politikası*. Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.

Ay, H. M. (2004). "Avrupa Birliğinin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemindeki Gelişmeler". *Vergi Dünyası*, 273.

Bağdigen, M., Yılmaz, S. (2015). *Vergileme-Demokrasi İlişkisi Kapsamında Vergiye ve Siyasal Katılıma İlişkin Karşılaştırmalı Bir Analiz.* 30. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.

Bahçe, A. B. (2017). *Vergi Tarihinin Kökenleri: Sümer'den Eski Mısır'a, Yunan'dan Roma'ya Antik Çağda Vergilendirme Kabiliyeti ve Etkinliği*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Balcı, A. B. (2004). "*Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları"*. *Vergi Dünyası*, 271.

Barut, A. (2014). *Kayıt Dışı Ekonominin ve Yolsuzluğun Bir Göstergesi Olarak Demokratikleşememek*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Başaran, M. (2002). *"*Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme". *Vergi Sorunları,* 163.

Başdemir, B. (2015). *Osmanlı Vergi Sisteminde Öşür.* Adana: Karahan Kitabevi.

Batırel, Ö. F. (2011). "Anayasalarda Vergi Hakkı Ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 10.

Bedir, S., Özdemir, D., Ateş, A. (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları*. Ankara: İmaj Yayınevi.

Bilici, N. Candan, T. (2015). *Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu.* Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 30.

Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi.* İstanbul Kazancı Yayınevi.

Çaşkurlu, E. (2019). *Küreselleşme Sürecinde Devlet ve Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çaşkurlu, E., Arslan, C. B. (2017). *Kamu Maliyesine Giriş*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çataloluk, C. (2008). *"Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20.

Çelik, M., Bayrakçı, Ö. F. (2014). "*Vergileme-Demokrasi Etkileşimi: Vergi Demokrasiyi Geliştirebilir mi?"*, Yrd. Doç. Dr. Nilgün AKÇA'ya Armağan, Editör SARAÇOĞLU, Fatih. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çımat, A. (1998). "Demokrasiye Geçiş Sürecinde Müsaderenin Yerini Vergilendirmenin Alması". *Vergi Raporu Dergisi,* 33.

Danıştay 9. Dairesi'nin 13.12.2012 gün, E: 2010⁄4896 ve K: 2012⁄9474 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.12.2017 gün, E: 2017⁄548 ve K: 2017⁄606 sayılı kararı

Demircan Siverekli, E. (2003). "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi". E*rciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 21.

Duman, Ü. (2014). *Demokratik Sistemin Bileşenlerinden: Vergi.* Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Durmaz, R. (2017). "Katma Değer Vergisi Kanunu'na Sonradan Eklenen Hükümlerin Vergide Basitlik Ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi". *Vergi Raporu Dergisi,* 219.

Durmuş Karataş, N. (2015). *Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması.* Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 30.

Erginay, A. (1992). *Kamu Maliyesi.* Ankara: Savaş Yayınları.

Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U., Asa, S. (2014). "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 63.

Giray, F. (2001). *Maliye Tarihi.* Bursa: Ezgi Kitabevi.

Gök, A. K. (2007). "Vergi Direncinin Gelişimi". *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* XXII, 1.

Gözler, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Güneş, G. (1998). *Vergilerin Yasallığı İlkesi*. İstanbul:Alfa Yayınevi.

Güngör, K. (2001). "Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası". *Maliye Dergisi*, 136.

Güngör, K. (2016). "Vergilerin Kanuniliği Ve Demokrasi İlişkisi". *Göller Bölgesi Aylık Hakemli Ekonomi ve Kültür Dergisi Ayrıntı,* 44.

İnternet: Aktan, C. C., Dileyici, D., Saraç, Ö. *"Osmanlı Vergi Sisteminde ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme,"* www.canaktan.org, Son Erişim Erişim: 20.02.2018.

İnternet: Güçlü, Y. *"Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye" Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, XI, http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa, Son Erişim Tarihi: 04.04.2019.

İnternet: http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30709, Son Erişim Tarihi: 04.04.2019.

İnternet: https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri, Son Erişim Tarihi: 04.04.2019.

İnternet: https://veri.sgk.gov.tr/, Son Erişim Tarihi: 04.04.2019.

İnternet: Yüce, M. (2000). "Kamuoyunda Tartışma Yaratan İki Yasa'nın Genel Bir Değerlendirmesi". *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi,* 2(1), www.isguc.org. , Son Erişim Tarihi: 04.04.2019.

İpek, S. (2015). *Maliye Tarihinden Halk Edebiyatına Yansıyan Vergi Sorunları.* Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 30.

Kaçer, M. (2014). *Demokrasinin Gelişiminde Verginin Rolü.* Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Kağıtçıbaşı, Ç. (2008). *Günümüzde İnsan ve İnsanlar, Sosyal Psikolojiye Giriş*. İstanbul: Sistem Matbaacılık.

Kapani, M. (1993). *Kamu Hürriyetleri*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2013). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 15.

Kayan, A. (2000). "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar". *İş Güç Endüstri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 2, 1.

Kazak, E. (1992). "Vergi Yargısı Vergilendirme Yetkisinin Kullanılmasında Yargısal Denetim". *Maliye ve Sigorta Yorumları,* 261.

Kini, M. K. (2014). *Demokrasinin Gelişmesinde Verginin Rolü.* Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Kitapcı, İ. (2015). *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi*. Denizli: Şeçkin Yayınevi.

Konukcu Önal, D. (2011). *Türkiye'de Ve Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi Ve Analizi*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Kumrulu, A. (1979). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9.

Methibay, Y. (1996). *Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Muter. B. N., Sakınç, S., Çelebi, A. K. (1993). *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.

Mutlu, A. C. (2012). "Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 98.

Nadaroğlu, H. (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi.* İstanbul: Beta Yayınevi.

Ömercioğlu, A. (2018). *Vergi Demokrasisi.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2012). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özbudun, E. (1998). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları

Özer, A. (1996). "Baskı Gruplarının Gelişimi Sınıflandırılması ve Faaliyetleri". *Ankara Barosu Dergisi*, 4.

Pierson, C. (2000). *The Modern State*, (Çev. D. Hattatoğlu). İstanbul: Çiviyazıları.

Pur, H. P. (2015). *Osmanlıda Vergi İsyanları 1730 Patrona Halil İsyanı ve Diğer İsyan Hareketleri*. İstanbul: Tarihçi Kitapevi.

Saraçoğlu, F. (2001). *Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi ve Uygulaması ve Değerlendirilmesi*. İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul.

Saraçoğlu, F. (2003). "Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye - AB İlişkileri". *G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 5, 3.

Saraçoğlu, F., Çakar Pürsünlerli, E. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Savaş, O. (2014). *Demokratik Sistemin Vergi Açısından Değerlendirilmesi*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi* (Çev. S. Turhan). İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Şehitoğlu, O. F. (2015). *Türkiye'de Toplumsal Boyutuyla Birey-Toplum-Devlet İlişkileri Kapsamında Vergi (Ankara Örneği)*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Şener, O. (2012). *Kamu Ekonomisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Tavşancı, A. (2004). "Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası". *Vergi Sorunları,* 189.

Tezcan, K. (2004). "Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi Ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi". *Vergi Sorunları,* 189.

Tilly, C. (2014). *Demokrasi* (Çev. E. Arıcan). Ankara: Phoenix Yayınevi.

Tunçer, M. (2002). "Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye". *Vergi Dünyası Dergisi.*

Tunçer, M. (2003). "Vergi Ahlakı - Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye". *Vergi Sorunları Dergisi,* 181.

Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türedi, S., Topal, M. H. (2016). "Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi". *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi.*

Uluatam, Ö., Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.

Üstünel, B. (1983). *Ekonominin Temelleri*. Ankara: Bilgi Basımevi.

Üyümez, M. E. (2010). *Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Vergilendirme Alt Komisyonu. (1995). *Türkiye-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları* (Cilt 2). Ankara: Vergilendirme Alt Komisyonu.

Yılmaz, B. E., Ataer, S., Yetkin, M. (2015). *Vergi Algısı – Eğitim İlişkisi: Çeşitli Üniversitelerde Maliye Bölümü Öğrencilerinin Vergi Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma.* Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 30.

Zengin, H. (2014). *Vergi-Demokrasi İlişkisi Üzerine.* Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Zenginobuz, Ü., Adaman, F., Gökşen, F., Savcı, Ç., Tokgöz, E. (2010). *Vergi Temsiliyeti ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algısı*. İstanbul: Açık Toplum Vakfı Yayınları.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı	: İğdeli, Kemal
Uyruğu	: T.C.
Doğum tarihi ve yeri	: 22.01.1980 - ANKARA
Medeni hali	: EVLİ
Telefon	: 0505 852 76 17
e-mail	: kemaligdeli@gmail.com

Eğitim

Derece	**Eğitim Birimi**	**Mezuniyet Tarihi**
Yüksek lisans	Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Devam Ediyor
Lisans	Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F	03.03.2003
Lise	Seyranbağları Lisesi	1998

İş Deneyimi

Yıl	**Yer**	**Görev**
2008-2019	Gelir İdaresi Başkanlığı	Gelir Uzmanı
2006-2008	Ziraat Bankası Çankırı Şubesi	Servis Yetkilisi

Yabancı Dil

İngilizce

Yayınlar

İğdeli, K., Saraçoğlu, F. (2005). "Vergilerin Kanuniliği İlkesi Ve Anayasa Mahkemesi Kararları." *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi,* 20(212).

İğdeli, K., Saraçoğlu, F. (2005). "Türk Vergi Sistemi Açısından Serbest Bölgelerdeki Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi." *Mali Klavuz Dergisi,* 8(29).

ankara HBM

ankara HBM