

VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİNİN ve MALİ FONKSİYONUN GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE DEĞERLENDİRİLMESİ

THE PAST AND PRESENT EVALUATION OF HISTORICAL DEVELOPMENT AND FINANCIAL FUNCTION OF TAX



Merve YOLAL*

ÖZ

Vergi, bir devletin temel fonksiyonlarını yerine getirebilmesini sağlayan birincil finansman kaynağıdır. Verginin bu işlevi ona, geçmiş medeniyetlerden günümüze kadar mali rolü yerine getirme görevini yüklemiştir. İlk çağlarda farklı adlar altında gönüllü olarak toplanan vergiler ilerleyen çağlarda devlet yönetimlerinin değişmesi ve devletin sunacağı hizmetlerin gelişmesi ile birlikte zorunlu ödemelere dönüşmüştür. Bireyler ise bu ödemeleri yaparken vergilerin hangi nedenlerle alındığını açıklamak, diğer bir deyişle vergileri meşrulaştırmak amacıyla bir takım teoriler geliştirmişler ve vergilerin toplanma amacını bu teorilere dayandırmışlardır. Bu çalışmada verginin tarihsel gelişimi teoride ve uygulamada olmak üzere iki ayrı şekilde incelenecek ve geçmişten günümüze kadar vergisel gelişim süreci ele alınarak verginin en temel

ABSTRACT

Tax is the primary source of funding that allows a state to fulfill its basic functions. From ancient times to the present day, the funding function of tax has been an obligatory task in implementing the financial transactions of states. In the early ages taxes voluntarily collected under different names have become obligatory payments with the change of state governments and the development of the services the state will offer. Individuals have developed a number of theories in order to explain why taxes are being assessed, in other words, they developed theories to legitimize the taxes and collected tax basing these theories. In this study, the historical development of tax will be examined in two different aspects, theory and practice. Besides, the extent to which tax exercises its financial function- that is, the most basic function of tax - will be assessed by

* Araş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

M.G.T.: 25.05.2017 / M.K.T.: 14.07.2017

fonksiyonu olan mali fonksiyonunu ne derece yerine getirebildiği değerlendirilecektir.

Anahtar Sözcükler: Vergileme, Vergi Sistemi, Vergi Gelirleri.

considering the development of tax from past to the present.

Keywords: Taxation, tax system, tax Revenues

1- GİRİŞ

Vergi; devletin kamu harcamalarını finansmanını sağlamak amacıyla egemenlik gücüne bağlı olarak gerçek ve tüzel kişilerden cebri bir şekilde aldığı parasal değeri ifade etmektedir. Vergiler geçmişten bugüne kadar bireyler ile devlet arasında birtakım çekişmelere, kavgalara konu olsa da mükelleflerin ödemekten kaçamadığı devletin ise kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için toplamaktan vazgeçemeyeceği bir gelir kaynağı olmuştur. İlk çağlarda temel gelir kaynağı olarak görülmeyen vergiler ilerleyen yıllarda devletlerin değişen yapısı ve bireylere sağlanan hizmetlerin artması nedeniyle sürekli gelir kaynakları arasında yer almıştır. Günümüzde ise devletlerin temel geliri vergi olmakla birlikte harçlar, resim, şerefiye, parafiskal gelirler, mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanma ile elde edilen birtakım gelirler bulunmaktadır.

Vergi toplanmasında temel hedef, her ne kadar kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak olsa da bunun dışında birtakım amaçları gerçekleştirmek için de vergilerin kullanıldığı görülmektedir. Örneğin, sosyal adaletin yerine getirilmesi, yatırımların ve tasarrufların teşvik edilmesi veya siyasi amaçlarla vergi politikalarının kullanılması vb. uygulamalar verginin kamu hizmetlerini finanse etmesi amacı (mali amaç) dışında ortaya çıkan mali olmayan amaçları (ekonomik-sosyal-siyasal amaçlar) arasında bulunmaktadır. Verginin mali fonksiyonunu yerine getirebilmesi için, verginin konusu, matrahı, uygulanacak olan tarifeler, optimal bir vergi sistemi için gerekli olan ilkeler belirlenmeli ve bunun yanı sıra toplumda vergi kültürü ve bilinci oluşturulmalı, vergi kayıp ve kaçakları azaltılmaya çalışılmalıdır.

Vergilerin tarihsel gelişimi ve mali fonksiyonunu kapsayan bu çalışmada öncelikle vergilerin teorik olarak incelemesi yapılacaktır. Daha sonra vergilerin uygulamadaki gelişimini değerlendirmek amacıyla vergilerin tarihsel açıdan ilk çağ, orta çağ ve yeniçağda nasıl bir süreçten geçtiği ele alınarak, Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyeti'ndeki gelişimine değinilecektir. Son kısımda ise, vergilerin mali fonksiyonu konusu açıklanarak günümüzde bu fonksiyonunu ne kadar yerine getirebildiği değerlendirilecektir.

2- TEORİDE VERGİLENDİRMENİN GELİŞİMİ

Vergi teorileri; devletin vergiyi kimlerden, ne için ve nasıl alacağına açıklık getirmeye çalışan teorilerdir. Yani vergi teorileri vergilerin hangi sebeple alınacağını, diğer bir deyişle vergilerin meşruiyet kazanmasındaki gerekçelerin açıklanmasını sağlamaktadır. Bu nedenle vergilemenin haklılığı (meşruiyeti) ve adil bir vergilemenin nasıl olması gerektiğini açıklayan vergi teorileri; istifade teorisi ve iktidar teorisi olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktadır.

2.1- İstifade Teorisi

Kişilerin kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında devlet hizmetlerinin finansmanına ka-

tilacağını öne süren teoridir. Yani bireyler devletten birtakım hizmetleri görmekte ve bunun karşılığında da vergi adı altında devlete ödemeler yapmaktadır. Buna bağlı olarak vergiyi karşılık esasına dayandıran istifade teorisi, kendi içinde vergilerin alınma nedenlerini üç farklı görüşe dayandırmıştır. Bunlar; vergiyi hizmet bedeli sayan görüş, vergiyi sigorta primine benzeten görüş ve vergiyi genel giderlerin karşılığı olarak kabul eden görüştür.

Vergiyi hizmet bedeli sayan görüş, vergi devlet tarafından yerine getirilen kamu hizmetlerinin bir bedeli veya fiyatı olarak görülmektedir. Dolayısıyla, bireyler özel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla özel mal ve hizmetleri satın alırken bir bedel ödedikleri gibi kamu ihtiyaçlarının karşılanmasının sonucunda da kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmalarının karşılığı olarak vergi ödemektedirler.¹ Vergiyi sigorta primine benzeten görüş, fertlerin mallarını ve canlarını güven altına almak amacıyla devlete sigorta primi adı altında vergi ödendiğini söylemektedir. Vergiyi genel giderlerin karşılığı olarak kabul eden görüşe göre, bireyler toplumdaki üretici birimler olarak görülmekte ve devlette yaptığı kamu hizmetlerinin karşılığında üretime katılmış sayılmaktadır. Bu nedenle, devletin de içinde yer aldığı üreticiler birliğinin giderlerine toplumdaki bireylerin katılımı vergiler ile gerçekleşmektedir.

2.2- İktidar Teorisi

İktidar teorisine göre devlet, bireylerin oluşturduğu toplumdaki üstün bir varlık olarak, iktisadi ve sosyal hayatta üstlendiği görevleri yerine getirmek zorundadır. Bu görevlerini yerine getirebilmesi, varlığını sürdürebilmesi ve kamu hizmetlerini sunabilmesi için himayesinde yaşayan bireylerden güçleri oranında katkıda bulunmalarını isteme hakkına sahiptir. Bireyler ise, vergi ödemeleri sonucunda devletten özel bir karşılık beklememektedir.² Çünkü, vergiler kamu hizmetlerini gerçekleştirmek görevini üstlenen devletin egemenlik gücüne dayanarak bireylerden zora dayalı olarak aldığı ödemelerdir. Dolayısıyla, bireylerin kamu hizmetlerinden faydalanması karşılığında vergi ödemesi gibi bir durum söz konusu olmamakta, yani kamu hizmetlerinden sağladıkları hizmetlerle herhangi bir ilişki veya beklenti olmaksızın ödeme güçleri oranında kamu hizmetlerinin finansmanına katılmak zorundadırlar. Aşağıda Tablo 1'de teoriler ile vergilerin eşleştirilmesi yer almaktadır,

Tablo 1: Çeşitli Vergiler ve Dayandırıldıkları Teoriler

| İstifade Teorisine Dayanan Vergiler | İktidar Teorisine Dayanan Vergiler |
|-------------------------------------|------------------------------------|
| - Resimler | - Gelir Vergisi |
| - Harçlar | - Kurumlar Vergisi |
| - Şerefiyeler | - Satış Vergileri |
| - Bina ve Arsa Vergisi | - Mülkiyet Vergileri |

Kaynak: Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul 1981, s.419

Tablo 1'de görüldüğü gibi istifade teorisine dayanan vergiler arasında belirli bir hizmet karşılığında ödeme yapılan resimler, harçlar, şerefiyeler ile bina ve arsa vergisi bulunmaktadır. İktidar teorisinde

¹ Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul Nisan 1991, s.194

² Osman Pehlivan, Kamu Maliyesine Giriş, Yıldızlar Matbaacılık, Trabzon Ekim 1994, s.89-90

ise, bireylerin sağladıkları hizmet ve yaptıkları ödemeler arasında bir bağ bulunmadan, elde ettiği gelirler ve kazançlar veya sahip olduğu mülkiyet ya da yaptığı satışlar nedeniyle devlete zorunlu olarak ödedikleri gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış vergileri, mülkiyet vergileri yer almaktadır.

3- UYGULAMADA VERGİLENDİRMEİN TARİHİ GELİŞİMİ

Vergi antik imparatorlukların parçası olarak geçmiş zamanlarda ortaya çıkmıştır. Verginin ilk kez ne zaman uygulandığı hem zayıf tarihsel kayıtlar yüzünden hem de eski imparatorlukların kültürel ve toplumsal yapıları nedeniyle tam olarak bilinmemektedir. Mısır, Mezopotamya, Çin, İnkâ gibi bazı teokratik imparatorluklarda kral veya imparatorlar tanrı olarak kabul edildiği için krala ödenen paralar hem dine hem de imparatorluğa bir katkı niteliği taşımaktaydı.³ Bu nedenle, o çağlarda yapılan ödemelere insanlar gönüllü uyum göstermekteydi. İlerleyen çağlarda ise devletlerin yönetim şekillerinin değişmesi ve üstlendiği faaliyetlerin genişlemesi sonucunda vergi, bireylerin rızasından ziyade zora dayalı olarak toplanmaya başlanmıştır. Dolayısıyla, verginin tarihi geçmişine bakıldığında, geçmiş zamanlarda farklı şekillerde ve farklı adlar altında toplandığı görülmüştür. Vergilendirmenin geçirdiği evrimleri ilk çağ, orta çağ ve yeniçağ olmak üzere 3 aşamada incelemek mümkündür.

3.1- İlk Çağ Döneminde Vergilendirme

M.Ö. 3500'de yazının bulunmasıyla başlayan ve 476'da Batı Roma'nın yıkılmasına kadar devam eden tarihi bir dönemdir. Bu dönem "İlk Çağ" ya da "Antik Çağ" olarak adlandırılmıştır. Yunan, Helen ve Roma İmparatorluğu gibi ilk büyük imparatorluklar ve devletler kurularak mutlak hükümdarlıkların hakim olduğu bir çağ başlamıştır. Krallar güçlerini Tanrı'dan aldıkları için üstün olarak kabul edilmiş ve bu nedenle mali işlerde dine dayalı bir uygulama söz konusu olmuştur.

İlk çağda tapınaklar, tiyatrolar, mahkemeler vb. kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi aynı yükümlülükler ile gerçekleştirilmiştir. Mısır ve Babil gibi mutlakiyet yönetimlerinde devlet giderleri Kral veya Firavunların mülk gelirleri ile karşılanmıştır. İlk zamanlarda devlet giderleri saray giderlerinden ibaret olduğu için, sarayın gelirleri devletin giderlerine yetmekte iken, savaşların artması, piramit ve tapınak gibi inşaların yapımına yoğunluk verilmesi nedeniyle sarayın gelirleri devlet giderlerine yetmemeye başlamıştır.⁴ Bu nedenle Kral veya Firavun kamu giderlerini karşılayabilmek amacıyla başlangıçta halktan gönüllü olarak bağış, fedakarlık vb. adlar altında para toplasalar da daha sonra bunları zorunlu hale getirmişlerdir.

Zirai faaliyetlerin ön planda olduğu Firavunlar döneminde, krallara ait toprakların bir kısmı özel kişilere bırakılarak işlenmiştir. Kral toprağın işlenmesi karşılığında, hububat olarak bir bakıma aynı vergiler almaya başlamıştır. Vergisel yükümlülüklerin tespit edilmesi için memurlar görevlendirilmiş, kadastro ve nüfus sayımları yapılarak vergi konuları belirlenmiştir.⁵ Babil döneminde ise, iktisadi ve mali ilişkileri belirleyen ve en eskisi M.Ö. 2200'de Babil Kralı Hamurabi tarafından yazılan yasalar bulunmaktadır. Babil'de uygulanmış olan vergilendirme yöntemleri ikiye ayrılmıştır. Bunlardan ilki; limanlarda bulunan vergi memurlarının limanlara ulaşan gemilerden, yük türü, adet veya ağırlıklarına göre vergi almasıdır. İkincisi ise, şehir girişlerinde bulunan vergi memurlarının karayolları ile

³ William D. Samson, History of Taxation in: The International Taxation Systems, Kluwer Academic Publishers, Boston 2002, p.21

⁴ Ahmet Kayan, Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, Maliye Dergisi, Sayı 135, 2000, s.82

⁵ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları, Ankara Haziran 1987, s.3

şehre giriş yapan ürünlerden vergi almasıdır. Vergiler gümüş ve aynı olmak üzere iki şekilde tahsil edilmiştir. Bu dönemde tahsil edilen vergiler liman ve şehirlerin girişinde bulunan devlete ait olan kurum anlamına gelen “bit kârim’de” toplanmıştır. Bu kurumun görevi, çeşitli ürünlerden vergi ve resim tahsil etmek olmuştur.⁶

Roma İmparatorluğu’nda vergileme sistemine bakıldığında ise, vergi gelirlerinin özellikle sömürgeci olan milletlerden aldığı haraçlardan, savaş ganimetlerinden ve mülk gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Bunun yanı sıra Roma vatandaşlarından zorunlu hallerde “Tributum” (savaş zamanlarında zorunlu borçlanma niteliği taşıyan bir vergi) adı verilen ordunun finansmanı için kullanılan bir vergi de alınmıştır.⁷ Roma İmparatorluğu’nda İlk İmparatorluk devrinden itibaren vergilerin hukukî temelini İmparator Emirnameleri oluşturmuştur. Dolaysız ve dolaylı vergileri devlet egemenliğinin bir gereği olarak toplamaya başlamıştır. Vergilerin tahsili ise, tahsildarlar tarafından gerçekleştirilmiştir.⁸ Roma’da dolaysız vergilere Tributa veya Munera, dolaylı vergilere Vectigalia adları verilmiştir. Dolaysız vergi olan Tributa; Tributum Capitis baş vergisi ve Tributum Soli ise toprak vergisi olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Dolaylı vergiler anlamına gelen Vectigalia ise, gümrük vergisi, kapı vergisi, iç gümrük resmi, miras vergisi, Centezima rerum Venalium adlı bir alım satım vergisinden oluşmuştur.⁹

3.2- Orta Çağ Döneminde Vergilendirme

İlkçağ ile Yeniçağ arasında bulunan, Batı Roma İmparatorluğu’nun yıkılması ile başlayan ve Bizans’ın yıkılması ile sona eren bir çağdır. Orta Çağ vergileme açısından üç dönemde incelenmiştir. İlk olarak, aynı ekonomi esasına dayanan feodalite devrinde vergilendirme dönemi, ikincisi büyüyen para ekonomisi karşısında devletin durumu ve vergilendirme dönemi, üçüncüsü ise şehirlerin yoğunlukta olduğu ve mali sistemin modernleşmeye başladığı vergilendirme dönemidir. Feodal dönemde vergiler genellikle aynı olarak verilirken; gelişen para sistemi ve devletin gider masraflarını karşılamaması ile birlikte vergiler nakdi ve zorunlu olarak toplanmıştır. Üçüncü dönemde ise vergiler süreklilik kazanmıştır.¹⁰ Ortaçağın başlarında devlet ihtiyaçları saray masraflarından oluştuğu için kral kamu giderlerini kendi mülk gelirleri ile karşılamıştır. Bu dönemin gelir kaynakları fethedilen yerlerden alınan haraçlar, savaşlarda elde edilen ganimetler, mülk gelirleri, kraliyet arazilerinin gelirlerinden oluşmuştur.¹¹ Ortaçağın sonlarına doğru 15. yüzyıldan itibaren devamlı olarak arazi, servet, bina üzerinden dolaysız vergiler alınmaya başlanmıştır. 16. yüzyıldan itibaren bira veya şarap üzerinden dolaylı vergiler de alınarak vergi gelirleri artırılmaya başlanmıştır.¹²

⁶ Osman Sirkeci, Mohamad Sami Abdula, Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları, International Journal of Social Sciences and Education Research, Cilt 1, 2015, s.1506

⁷ Ahmet Tekin, Öner Gümüş, 1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 39, 2014, s.243

⁸ Müge Vatansver Öztürk, Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi, Prof. Dr. Hakan Pekcantez’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, s.4816-4817

⁹ İbrahim F. Pelin, Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı İle Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 1. Sayı 4, 1935, s. 402

¹⁰ Ersan Öz, Ahmet Güler, Siyasi Parti Programlarında Vergi Anlayışları, Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan, <www.ersanoz.com/.../10-03-2015-siyasi-parti-programlarında-vergi-anlayışları.pdf, Erişim tarihi: 12 Nisan 2017

¹¹ Fuat M. Andıç, Suphan Andıç, Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme: İbni Haldun, Schumpeter ve Kamusal Tercih, Prof. Dr. Şanver’e Armağan. T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10, 1998, s.55

¹² Salih Turhan, age, s.11

Ortaçağda yaşanan en önemli gelişme, adil olmayan ve yasal dayanağı olmayan vergilere karşı 1215 yılında kralın keyfi davranışlarının önüne geçilmesi ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması- nı öngören Magna Carta'dır. Bu belgede kralın vergi koymadan önce konseyin rızasını almak zorunda olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, ilk defa "temsilsiz vergileme olmaz" ilkesi gündeme gelmiş ve par- lamento kurularak kralın yetkisi sınırlandırılmıştır. Yani Magna Carta ile vergilerin kanuniliği ilkesi or- taya çıkmıştır.¹³ Magna Carta'da vergilendirmenin sınırlandırılmasına yönelik olan 12. maddeye göre, kralın konseye danışmadan toplayabileceği para sadece bazı konulardan ibaret olacağı belirtilmiştir. Bunlar, kralın fidyeye parası, en büyük oğlunun şövalye yapılması, en büyük kızının evlendirilmesiyle ilgili masraflar olmak üzere sınırlandırılmış ve bu durumları gerçekleştirebilmek amacıyla toplanacak paranın makul bir miktarda olması şartı getirilmiştir.¹⁴ Bu durumlar dışında Kral'ın herhangi bir para istenmesi söz konusu olduğu zamanlarda ise, halk tarafından soygun ve şantaj olarak algılanmış ve Kral'a karşı çıkmıştır.¹⁵ 1215 Magna Carta dışında 1628 Haklar Dilekçesi ve 1689 İngiliz Haklar Bildirgesi de vergilendirme yetkisinin sınırlandırılarak parlamentoya devredilmesi konusunda yaşa- nan önemli gelişmeler olmuştur. Haklar Bildirgesi'nin en önemli etkisi, kralın parlamentonun onayı olmaksızın vergi koymasını kesin olarak yasaklaması olmuştur.

Ortaçağ'ın sonlarında modern bir vergilendirme sistemi ortaya çıkmıştır. Bu döneme ait vergilen- dirme sistemini özetlersek,¹⁶

- Bu dönemde alınmış olan vergiler daha çok şehirlilerden alınan gelişmiş randıman vergi siste- mine benzemektedir.
- Alınan vergiler halk temsilcileri ya da şehir temsilcileri tarafından alınan tevzi vergilerdir.
- Ortaçağın başlarında devlet bütçesi olarak görülen kralın bütçesi ortaçağın sonlarında devlet bütçesinden ayrı olarak görülmüştür. Böylece yeniçağın başlarında bağımsız devlet bütçesinin oluşması durumu ortaya çıkmıştır.

3.3- Yeniçağ Döneminde Vergilendirme

Bu dönemin başlangıç ve bitiş tarihi kesin olmamakla birlikte 15 ve 18. yüzyıllar arasındaki döne- mi kapsamaktadır. Yeniçağ dönemi ele alındığında merkantilizm, kameralizm, fizyokratlar ve klasik okul olmak üzere dört farklı iktisadi akımın yer aldığı görülmektedir. Her iktisadi akımda da ver- gilendirmeye ilişkin çeşitli görüşler ortaya çıkmıştır. Merkantilizm döneminde ortaçağ düşünceleri reddedilerek daha rasyonel ve akılcı ilkeler ortaya çıkmıştır. Devletin görevlerini yerine getirebilmesi için güçlü bir ekonomiye sahip olması gerektiğine inanılmıştır. Bu nedenle, merkantilist vergilendir- me sistemi üretimi arttırmaya yönelik olarak düzenlenmiş ve imalattan vergi alınmamıştır. Bunun dışında tembelliği önlemek amacıyla hem tüketimden hem de işçilerden vergi alınmıştır.¹⁷ Merkanti-

¹³ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye için Çıkarımlar, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 63, 2014, s.84

¹⁴ Sina Akşin, Sened-i İttifak ile Magna Carta'nın Karşılaştırılması, Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi, Cilt 16, 1994, s.119

¹⁵ Norbert Elias, Uygarlık Süreci Cilt 2, (Çev. Erol Özbek), İletişim Yayınları, İstanbul Mart 2017, s.269

¹⁶ Ahmet Kayan, age, s.83

¹⁷ Hasan Sencer Peker, Avrupa'da Merkantilist Uygulamalar ve Osmanlı Ekonomisi ile Bir Karşılaştırma, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 5, 2015, s.3-7

lizm döneminde kamu harcamalarının karşılanmasında mülk gelirleri önemli bir yere sahip olmuştur. Bu dönemde vergiler, devletin vatandaşlara sağladığı can ve malını korumaya yönelik olarak yaptığı hizmetlerin karşılığı olarak görülmüştür. Dolayısıyla, vergiler kamu harcamalarını karşılamak için önemli bir gelir kaynağı olmuştur.¹⁸

Kameralizmde devletin ekonomiyeye müdahalesi gerekli olduğu düşüncesi hakim olduğu için, sosyal ve ekonomik yaşam devlet eliyle düzenlenmiştir. Bu sistemde vergi sermaye azaltıcı ve girişimciliğe zarar verici bir araç olarak düşünüldüğünden, vergi toplama kamu harcamalarının finansmanı açısından son alternatif olmuştur. Kameralist devletin başlıca gelirleri devlet arazileri ve işletmelerden elde edilmiştir ve devlet zorunlu faaliyetlerini finanse edebilmek için kendi gelirlerini kullanmıştır.¹⁹ Fizyokratlar 18. yüzyılda doğal düzenin savunucusu olarak ortaya çıkmışlardır. Bu düşünceye göre, doğa kendi kurallarına göre işlediğinden dolayı devlet müdahalesi gerekli değildir. Devlet müdahalesinin olmaması ise kamu harcamalarının da en az seviyeye indirilmesi anlamına gelmektedir. Çünkü kamu harcamalarının artması ile devlet müdahalesi de artmakta ve bunun finansmanı için çeşitli vergiler ortaya çıkmaktadır. Vergiler ise kendiliğinden işleyen düzene yapılan devlet müdahalesi olarak doğal düzenin işleyişini bozmaktadır. Fizyokratlara göre verimli olan ve vergilendirilmesi gereken tek kaynak topraktır. Bu nedenle, zirai faaliyetten elde edilen ürünler üzerinden tek bir vergi alınmıştır ve elde edilen gelirler ile kamu harcamalarının finansmanı sağlanmıştır.

Klasik okul Adam Smith'in önderliğinde ortaya çıkan ve piyasa mekanizmasının fiyat mekanizması yardımıyla kusursuz işleyerek bu düzeni sağlayabileceği görüşünü savunan iktisadi bir akımdır. Adam Smith'in 1776 yılında yayınlanan "Milletlerin Zenginliği" adlı kitabı vergilendirmeye ilişkin önemli bir katkı sağlamıştır. Adam Smith'in vergilendirmeye ilişkin analizinin başlangıç noktasını vergileme ilkelerinin neler olması gerektiği oluşturmuştur. Bu ilkeleri; adalet, kesinlik, uygunluk ve iktisadilik olarak belirtmiştir.²⁰ Smith'e göre devletin iki çeşit geliri bulunmaktadır. Bunlardan ilki devletin malından, mülkünden ve arazilerinden elde ettiği gelirdir. Fakat bu gelirler kamu harcamalarını karşılamaya yetmemektedir. İkinci gelir ise, kamu harcamalarını karşılama fonksiyonu gören vergilerdir.²¹ Yani Adam Smith, vergileri kamu harcamalarının finansmanını sağlayan temel gelir kaynağı olarak kabul etmiştir.

Adam Smith ayrıca kamu harcamalarının finansmanında fayda (yararlanma) ilkesinin dikkate alınması gerektiğini de vurgulamıştır. Buna göre, savunma hizmetinin faydası tüm topluma yayıldığı için toplumun bütün üyelerinin gelirleri oranında bu hizmetlerin giderlerine katılmaları gerekmektedir. Başka bir deyişle, bu tür kamu harcamalarının finansmanı vergilerle sağlanmalıdır. Adam Smith, adalet, bayındırlık ve eğitim hizmetlerinde ise, hizmetten doğrudan yararlanan kişilerin faydalanmanın bedeli olarak kendi özel gelirleri ile bu faaliyetleri finanse etmesi gerektiğini belirtmiştir.²²

¹⁸ Şerafettin Aksoy, age, s.24

¹⁹ Mehmet Aktel, Uysal Kerman, Yakup Altan, Ferit Güven, Kameralizmi Anlama Çabası, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 7, 2015, s.90-91

²⁰ Denis P. O'Brien, Classical Economics, in: A Companion to the History of Economic Thought, USA 2003, p.124

²¹ Şerafettin Aksoy, age, s.27

²² Önder Çalcalı, Kamu Maliyesi Perspektifinden Adam Smith, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı 11, 2013, s.99

4- TÜRKİYE'DE VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye'de verginin gelişimi incelenirken, Osmanlı Devletindeki vergi sistemi ve Türkiye Cumhuriyeti'ndeki vergi sistemi olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır.

4.1- Osmanlı Devleti'nde Vergilendirme

Osmanlı Devleti kuruluşundan itibaren vergi kaynaklarının tespitini gerçekleştirirken eski Türk devletlerindeki vergi sistemini uygulamıştır. Bu sistemde tahrir başka bir deyişle sayım yöntemi kullanılmıştır. Osmanlılar, bir yeri fethettikleri zaman o bölgeye yetkili birisini gönderip nüfus bilgilerini ve gelir kaynaklarını tüm detayları ile araştırıp defterlere kayıt etmişlerdir. Bu sayede her sancak için ayrı bir nüfus ve gelir defteri meydana getirilmiştir. Tespit edilen bölgelerde vergi kaynakları çeşitli etkenlerle değişmesi durumu göz önünde bulundurularak her 10, 20 veya 30 yılda bir tahrir işlemi yenilenmiştir.²³ Dolayısıyla, tahrir işlemi ile gelirlerin düzenli ve istikrarlı bir şekilde toplanması amaçlanmıştır.

Osmanlı Devleti'nde uygulanan vergi sistemi temel olarak İslam vergi hukukuna dayanmaktadır. Osmanlı vergi sisteminde iki çeşit vergi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, şer'i vergiler iken ikincisi ise örfi vergilerdir. Şer'i vergilerin (zekât, cizye, haraç ve öşür) hükümleri fıkıh kitaplarında belirtilmiştir. Örfi vergilerde ise, bazı vergiler kanunnamelere göre tahsil edilirken bazıları kanunnamelere dayandırılmaksızın fermanlarla alınmıştır. Devletin bizzat kendisinin tahsil ettiği örfi vergilere "tekâlif-i divaniye", üst düzey yöneticilerin tahsil ettiği vergilere ise "tekâlif-i şakka" adı verilmiştir.²⁴ Örfi vergiler işgal edilen yerlerde uygulanan vergiler ile mahalli şartlara bağlı olarak belirli bir sistemde alınmayan ve sonradan ortaya çıkan vergilerdir. Bu vergilere örnek olarak; gümrük resimleri, pazar ve panayır yeri resimleri gösterilmektedir.²⁵ Örfi vergilerin ortaya çıkma gerekçesi, Osmanlı Devleti'nde durmaksızın devam eden savaşlar, yüksek miktarda askerin beslenmesi, donanmanın hazırlanması vb. nedenler ve şeri vergilerin savaş masraflarını karşılayamaması gibi birtakım durumların meydana gelmesidir.²⁶ Bu nedenle Osmanlı Devleti'nde savaş vb. olağanüstü durumların ortaya çıkması halinde bu giderlerin karşılanması amacıyla "Avarız-ı Divaniye" adlı örfi vergiler toplanmıştır.

Şeri vergilere bakıldığında ise en önemlilerinin başında zekât gelmektedir. Zekât; gereğinden fazla mala sahip olanların bu fazlalığın kırkta birini fakirlere vermesi anlamına gelmektedir. İlk zamanlarda fakirlere verilen zekât daha sonraları devlet hazinesi olan "Beytül Sadaka" için toplanmaya başlamıştır. Dolayısıyla, zekat insanlara önceleri dini bir mükellefiyet yüklerken, devlet için toplanmaya başlanmasıyla birlikte hukuki bir zorunluluk taşımış ve vergiye dönüşmüştür.²⁷ Şeri vergiler içerisinde devlet gelirlerinin büyük bir kısmını kırsal kesimde tarımsal üretimden alınan öşür oluşturmuştur.

²³ Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü Osmanlı Arşivleri Daire Başkanlığı, Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi, (2010), İstanbul.<[https://www.devletarsivleri.gov.tr/.../osmanliarsivi.../BAŞBAKANLIK%20OSMANLI%](https://www.devletarsivleri.gov.tr/.../osmanliarsivi.../BAŞBAKANLIK%20OSMANLI%20ARŞİVLERİ), Erişim tarihi: 12 Nisan 2017.

²⁴ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 8, 2003, s.1

²⁵ Şerafettin Aksoy, age, s.179

²⁶ Ziya Kazıcı, Osmanlılarda Örfi Vergiler ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, Sayı 4, 1986, s.289

²⁷ Şerafettin Aksoy, age, s.179

Şehirlerde yaşayan insanlardan da pazar vergileri ile gümrük vergileri alınmıştır. Ayrıca yetişkin gayrimüslim erkeklerden askerlik yapmamaları karşılığında alınan ve devlete önemli bir kaynak teşkil eden bir vergi cizye vergisi de toplanmıştır.²⁸ Haraç ise arazi-i hariciyeden yani, fetihler sırasında Müslüman olmayan yerli halkın fethedilen topraklarda kalıp yerleşmesine izin verilmesi karşılığında alınmıştır.

Osmanlılarda bazı vergiler için bâc, bâd-ı hevâ, hâsılat, îâne gibi terimler de kullanılmıştır. Bâc; Osmanlılar döneminde şehir pazarlarında tahsil edilen resimler veya ticaret mallarından alınan vergilerdir. Bâd-ı hevâ, ne zaman tahsil edileceği belli olmayan, şartlara ve duruma bağlı olarak gelişen bazı resimleri belirtmek için kullanılmıştır. Hâsılat ise şer'î hükümler ve kanunlar gereği alınan her türlü gelirdir. XIX. yüzyılda bazı olağanüstü giderler için halktan maddî yardımlar toplanmış ve bunlar iane olarak adlandırılmıştır.²⁹ Osmanlı Devleti'nde fethedilen topraklardan dolayı ve dolaysız olmak üzere iki tür vergi alınmıştır. Reayanın elde ettiği gelir üzerinden ödediği vergi dolaysız vergi, reayanın herhangi bir devlet memuruna veya tımar sahibine hizmet ederek ödediği ise dolaylı vergidir. Fakat, fethedilen her bölgenin coğrafi şartları, sosyal ve ekonomik yapısı farklı olduğu için tek bir vergi düzeni uygulanamamıştır.³⁰ İlerleyen dönemlerde merkezi devlet gücünün zayıflamasının sonucunda fetihler durmuş ve bu nedenle vergi gelirlerinde azalmalar yaşanmıştır.

Tanzimat dönemine gelindiğinde ise, çoğu vergi kaldırılıp şeri vergi olarak aşar, ağnam resmi ve cizye; örfi vergi olarak da ancemaatin vergi adıyla gelir ve servet unsurlarından topluca tek bir vergi alınmaya başlanmıştır. Bu uygulama meşrutiyet döneminden cumhuriyet dönemine gelinceye kadar bazı değişikliklerle devam etmiştir.³¹ Tanzimat döneminde toplanan dolaysız vergiler; emlak vergisi, kazanç vergisi, bedel-i askeri, keçi- koyun-deve resmi, öşür, eğitim hizmetlerini finanse etmek için maarif hisse-i ianesi, bayındırlık hizmetlerini finanse etmek için menafi hisse-i ianesi, askerlik hizmetlerini finanse etmek için teçhizat-ı askeriye ianesi olmak üzere devletin doğrudan doğruya mükelleflerden tahsil ettiği vergilerdir. Dolaylı vergiler ise, içkilerden alınan vergiler, gümrük resimleri vb. resimler olmak üzere devletin mallardan peşin olarak tahsil ettiği vergilerdir.³² Aşağıda Tablo 2'de Osmanlı Devleti'nde toplanan çeşitli vergi gelirlerinin yıllara göre dağılımı yer almaktadır,

²⁸ Tefvîk Güran, Osmanlı Malî İstatistikleri Bütçeler 1841-1918, Cilt 7, T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, Ankara Eylül 2003, s.3

²⁹ Berna Çağan, Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Bir Çeşit Vergi Toplama Usulü Sistemi: Temettuat Defterleri, Elektronik Meslek Yüksekokulları Dergisi, Cilt 5, 2015, s.10

³⁰ Ayşe Özdemir Kızılkın, Osmanlı Vergi Düzeninde Temettuat Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 20, 2008, s.58

³¹ Onur Eroğlu, Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, Özel Sayı, 2010, s.58

³² Müge Vatansver Öztürk, age, s.4829

Tablo 2: Gelirlerin Türlerine Göre Dağılımı 1849/'50, 1861/'62 ve 1875/'76

| Gelir Türü | (1265)1849/'50 | | (1277)1861/'62 | | (1291)1875/'76 | |
|-------------------------------|----------------|--------|----------------|--------|----------------|--------|
| | (Bin kuruş) | (%) | (Bin kuruş) | (%) | (Bin kuruş) | (%) |
| Toplam gelirleri | 710000 | 100.00 | 1221184 | 100.00 | 2388294 | 100.00 |
| Gelir ve servet vergileri | 242018 | 34.10 | 289371 | 23.70 | 332850 | 14.00 |
| Askerlik bedeli (cizye) | 46658 | 6.60 | 59609 | 4.90 | 80000 | 3.30 |
| Maktu vergiler | 37750 | 5.30 | 46847 | 3.80 | 81772 | 3.40 |
| Aşar | 155867 | 22.00 | 361355 | 29.50 | 875500 | 36.70 |
| Koyun, deve ve domuz | - | - | 88873 | 7.40 | 205195 | 8.60 |
| Tütün, tuz ve alkollü içkiler | - | - | 41461 | 3.40 | 285000 | 11.90 |
| Gümrükler | 110322 | 15.50 | 165228 | 13.50 | 207500 | 8.70 |
| Diğer gelirler | 117385 | 16.50 | 168440 | 13.80 | 320477 | 13.40 |

Kaynak: Tevfik Güran, age, s.12

Tablo 2'de görüldüğü üzere, toplam gelirler içerisinde vergi gelirleri yıllar itibariyle değerlendirildiğinde bütün dolaylı ve dolaysız vergilerde artış yaşandığı görülmektedir. Vergi gelirleri içerisinde özellikle aşar vergisi diğer vergilere nazaran her geçen yıl daha fazla artış göstermiştir ve en yüksek paya sahip olmuştur. Dolaysız vergilerden koyun-deve-domuz resmi ile dolaylı vergilerden tütün-tuz-alkollü içkiler üzerinden alınan vergilerin ise 1861 yılından itibaren toplandığı ve ilerleyen yıllarda bu vergiler üzerinden yüksek miktarlarda gelir elde edildiği görülmektedir. Vergi gelirleri oranları itibariyle kendi içinde sıraladığında ilk üçte yer alan vergiler aşar vergisi, gelir ve servet vergileri ile diğer gelirlerden oluşmaktadır. İlk sırada aşar vergisi, ikinci sırada gelir ve servet vergileri, üçüncü sırada ise diğer gelirler (maden resmi, mısır vergisi, taş ocakları resmi, özel ormanlar resmi, damga resmi, mahkeme-nüfus, harçları vb.) bulunmaktadır.

4.2- Türkiye Cumhuriyeti'nde Vergilendirme

Osmanlı İmparatorluğunun dağılması ve Cumhuriyet'in ilan edilmesinin ardından Osmanlı Dönemi'ndeki vergi sistemi kaldırılarak Batı Avrupa ülkelerindeki vergi kanunlarından, bilhassa da Federal Almanya kanunlarından örnek alınarak yeni vergi kanunları düzenlenmiştir. Bu kanunlardan hareketle vergi kanunlarımızda bazı değişiklikler yapılmış ve kendi vergi kanunlarımız hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. TBMM'nin toplanmasından sonra Türkiye'nin ilk anayasası olan 1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu oluşturulmuştur. Bu Kanun yeni bir devletin kurulduğunun belgelenmesi açısından önem taşımaktadır. Anayasanın çıkartıldığı zamanlarda ülke işgal altında olduğu, yani olağanüstü bir zaman yaşandığı için 1921 tarihli anayasanın içeriği de dar kapsamlı olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle 1921 Anayasası'nda vergilendirmeye ilişkin hükümler yer almamıştır.

Mevcut durumun değişmesi, milli mücadelenin kazanılması ve Cumhuriyet'in ilanı ile birlikte 1921 Anayasası yerini 1924 Anayasası'na bırakmıştır. 1924 Anayasası hazırlanırken 1921 Anayasası'nın dayandığı temel esaslar dikkate alınmakla birlikte; vergilendirmeye ilişkin hükümler getirilmiştir. Şöyle ki, 1924 Anayasası'nın 84. maddesinde "vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir" şeklinde tanımlanmış ve buna ek olarak 85. maddesinde ise "vergi ancak kanunla salınır

ve alınır” ifadesi ile vergilemede kanunilik ilkesinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Böylece vergi ilk kez kavramsal olarak tanımlanmış ve yasallaşmıştır. 1961 ve 1982 Anayasa’larında ise kanunilik ilkesi daha kapsamlı bir biçimde ele alınmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti’ne Osmanlı Devleti’nden intikal eden bir takım vergiler de olmuştur. Bunlar dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dolaysız vergiler; temettü vergisi, mü-sakkafat vergisi, ağnam vergisi ve aşar vergisidir. Dolaylı vergiler ise gemi harçları, sağlık harçları, deniz ve kara avcılığı vergilerinden oluşmaktadır. Dolaylı vergilerin içinde en yüksek pay ise, gümrük vergilerine (% 90) ait olmuştur.³³ Türkiye’de verginin gelişimi yıllar itibarıyla özetlenecek olursa,³⁴

- 1923-1930 tarihleri arasında aşar, ağnam ve temettü vergileri kaldırılarak sayım ve kazanç vergileri konulmuştur.
- 1930-1939 tarihleri arasında bina vergisi kanunu ile arazi kanunu ayrı ayrı düzenlenmiştir.
- 1939-1949 tarihleri arasında varlık vergisi kanunu ve tarım mahsulleri ofisi kanunları yürürlüğe konulmuştur.
- 1949-1959 tarihleri arasında Federal Almanya yasalarından esinlenerek yapılan vergi reformları sonucunda 1950 yılında Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu çıkartılmıştır. 1953 yılında Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun, 1957 yılında Gider Vergileri Kanunu ve 1959 tarihinde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur.
- 1970-1983 tarihleri arasında Emlak Vergisi Kanunu revize edilmiştir.
- 1983-1985 tarihleri arasında ücretlilere vergi iadesi hakkındaki kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 2002 tarihinde ise, yürürlükte bulunan Taşit Alım Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Trafik Tes-cil Harcı gibi bazı dolaylı vergi ve harçlar toplu bir şekilde Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsa-mına alınarak düzenlenmiştir.

5- VERGİLENDİRMEİNİN MALİ AMACININ GÜNÜMÜZ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirmenin en temel amacı devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamaktır. Fa-kat zaman içerisinde devlet anlayışlarının değişmesi ve kamu hizmetlerinin niteliklerinde farklılıklar meydana gelmesi ile birlikte vergilendirmenin amaçlarında da değişiklikler ortaya çıkmıştır. Şöyle ki, vergiler ilk zamanlarda sadece kamu harcamalarını finanse edebilmek için alınırken daha sonraları sosyal, ekonomik veya siyasal amaçları gerçekleştirebilmek için de toplanmıştır. Verginin amaçları genel bir sınıflandırmaya tabi tutulursa; mali veya fiskal amaç ve mali olmayan amaçlar veya ekstra fiskal amaçlar olmak üzere iki şekilde incelenmektedir. Vergilendirmenin mali amacı, devletin kamu hizmetlerini yerine getirirken yapmış olduğu giderleri finanse etmek amacıyla vergi alınması an-la-mına gelmektedir. Geniş anlamda ise, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla herkesin mali gücüne göre, piyasa mekanizmasını aksatmayacak şekilde asgari düzeyde masraf yaparak vergi top-lamasıdır³⁵. Yani, vergilendirmenin mali amacında bireylerin gelir-servet-harcamalarına göre, diğer

³³ Ramazan Taş, Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 50, 1995, s.356-357

³⁴ Ahmet Kayan, age, s.85

³⁵ Hakan Ay, Kamu Maliyesi, Albi Yayıncılık, İzmir Eylül 2015, s.150

bir deyişle bireylerin ödeme gücü oranında vergiye tabi olması ve vergi hasılatı toplanırken katlanılacak olan reel vergi yükünün mümkün olduğu kadar düşük seviyede tutularak tahsil işleminin ucuz bir şekilde gerçekleştirilmesi de göz önünde tutulmaktadır.

Vergilendirmenin mali amacı, toplumdaki bireylere herhangi bir fiyat karşılığı olmaksızın yararlanabileceği kamusal mal ve hizmetlerin sunulabilmesi için gerekli olan finansmanı sağlayabilmektir. Diğer bir deyişle, kamusal mal ve hizmet niteliğinde olan milli savunma, asayiş, yargı ve iç güvenlik gibi hizmetlerin yerine getirilmesini sağlayan en temel kaynak vergiler olmaktadır. Buna bağlı olarak, vergilerin mali fonksiyonu sayesinde devlet en temel görevlerini yerine getirmektedir.³⁶ Adolph Wagner "Devletin varlığı ve hayatiyeti bireylerinkinden daha önemlidir. Bireylerin hakları ancak, devletin varlığı ile korunabilir." diyerek vergilendirmenin devletin devamı ve bireylerin korunması açısından ne kadar önemli olduğunu vurgulamış ve bunların gerçekleştirilmesi için vergilendirmenin mali amacını işaret etmiştir.³⁷

Vergilendirmenin mali amacı verginin geleneksel amacını oluşturmaktadır. Bu nedenle, rasyonel bir vergi sisteminin kurulmasında önem taşımaktadır. Vergilemenin mali amacından anlaşılması gereken; kamu harcamalarını finanse etmek dışında ayrıca elde edilen gelirlerin kişiler arasında adil bir şekilde dağıtılmasının da sağlanmasıdır.³⁸ Mali amaçlı rasyonel bir vergileme; vergi yükünü yükümlüler arasında eşit bir şekilde dağıtmayı amaçlamalıdır. Bunu gerçekleştirmek için dikey adalet ve yatay adaletin dikkate alınması gerekmektedir. Kısaca verginin mali amacı iktidar teorisinin uygulanması anlamına gelmektedir. Vergilendirmenin mali amacından hareketle, devletin varlığını devam ettirebilmesi ve kamusal mal ve hizmetlerin sunumunu gerçekleştirebilmesi için optimal bir vergi hasılatının elde edilmesi gerekmektedir. Nitekim vergiler gelişmiş ülkelerin en önemli gelir kaynağını teşkil etmekte ve kamu harcamalarının hemen hemen %90-%95'lik kısmını karşılamaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise bu oran %80-%85 arasında değişim göstermektedir.

Türk vergi sistemi mevzuatında yer alan vergilerin sınıflandırması yapıldığında üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar, gelir üzerinden alınan vergiler, tüketim üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Gelir üzerinden alınan vergiler; kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi iken servet üzerinden alınan vergiler motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi olmakta ve tüketim üzerinden alınan vergiler ise; dahilde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi, ithalde alınan katma değer vergisi ve ithalde alınan damga vergisidir.³⁹ **Türk vergi sisteminde yer alan tüm vergiler içerisinde vergi gelirleri açısından önem arz eden vergilere bakıldığında; gelir vergisi, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin karşımıza çıktığı söylenebilmektedir.** Tablo 3'de 2016 yılı bütçesinde yer alan vergi gelirlerinin dağılımı yer almaktadır,

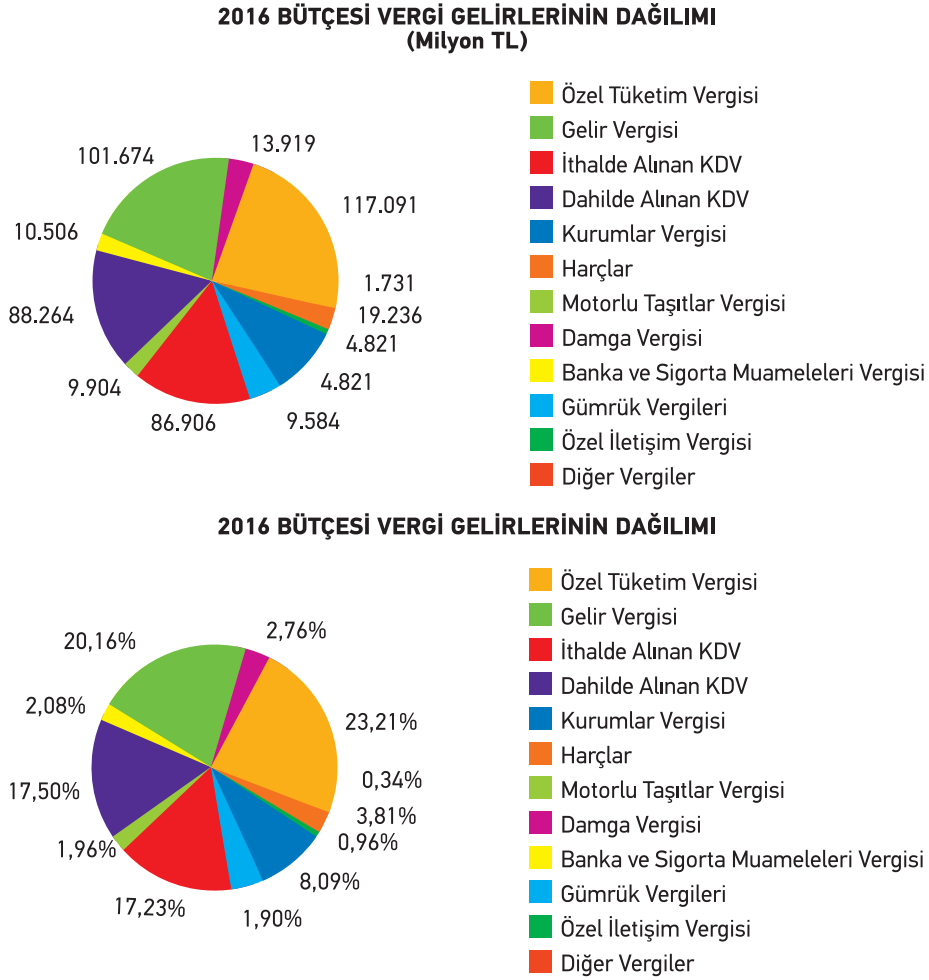
³⁶ Osman Pehlivan, age, s.91

³⁷ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayıncılık, İstanbul 1992, s.310

³⁸ Şerafettin Aksoy, age, 181

³⁹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arkan, Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir Şubat 2017, s.2

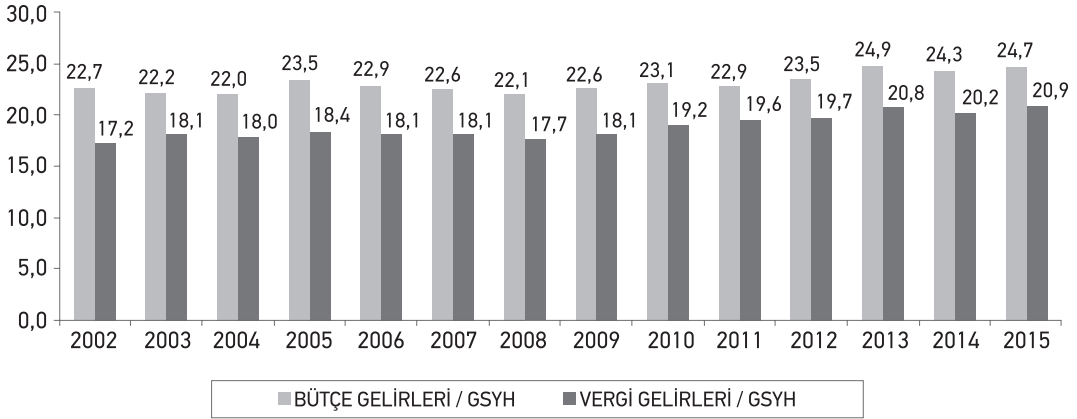
Tablo 3: 2016 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı (Milyon TL ve %)



Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2016 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı,
<<http://www.bumko.gov.tr/TR,6355/2016-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi>, Erişim tarihi: 11 Nisan 2017

Tablo 3'de 2016 yılı gerçekleşen bütçe gelirleri içerisindeki vergi gelirlerinin milyar TL ve yüzdelerle dağılımları yer almaktadır. Verilere göre 2016 vergi gelirleri içerisinde ithalde ve dahilde alınan toplam KDV gelirinin 175,170 milyar TL ve %34,73 oran ile ilk sırada yer aldığı görülmektedir. 117,091 milyar TL ile ikinci en yüksek paya (%23,21) sahip olan vergi özel tüketim vergisi ve üçüncü sırada ise 101,674 milyar TL (% 20,16'lık pay) ile gelir vergisinin olduğu söylenebilmektedir. Bütçe gelirleri içerisindeki diğer vergilerden ise daha düşük oranlarda gelir sağlandığı sonucu elde edilmektedir. Vergi gelirlerinin ve bütçe gelirlerinin 2002-2015 yılları arasında GSYH içerisindeki oranları Tablo 4'de bulunmaktadır,

Tablo 4: Bütçe Gelirleri ve Vergi Gelirlerinin GSYH'ye Oranları



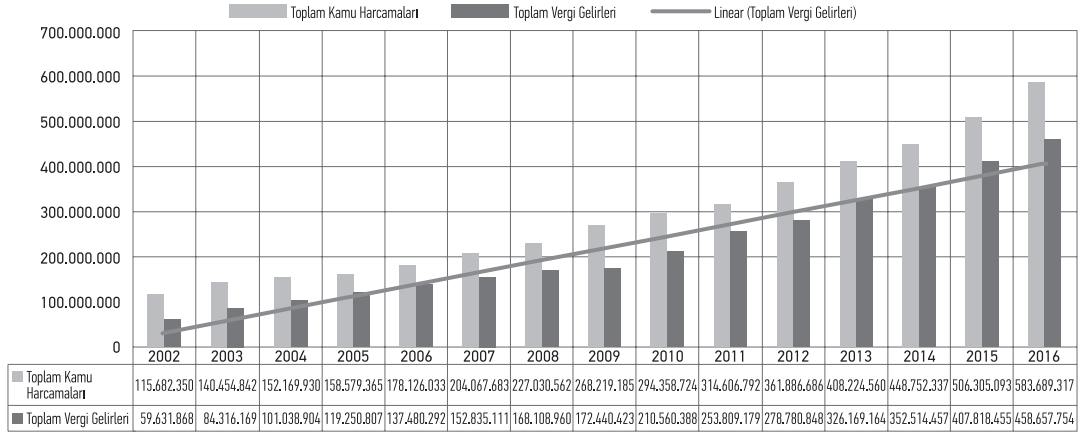
Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. 2017 Yılı Bütçe Gerekçesi. <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10275,2017yilibutcegerekcesi.pdf?0&_tag1=E595FBCC29FA4EAD494A56873635CD3CC34B8222>. Erişim tarihi: 11 Nisan 2017

Tablo 4'de merkezi yönetim bütçe gelirlerinin GSYH'ye oranı 2002 yılında yüzde 22,7 iken, bu oranın vergi gelirlerinde 17,2 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı 2002 yılında yüzde 17,2 iken 2015 yılına gelindiğinde yüzde 20,9'a kadar bir yükseliş yaşadığı da göze çarpmaktadır. 2002 yılından 2015 yılına kadar genel bir değerlendirme yapılacak olursa, toplam vergi gelirlerinin GSYH'ye oranlarında yıllar itibariyle artış yaşandığı söylenebilmektedir.

Yaşanan vergi gelirlerindeki artışların pek çok sebebi bulunmakla birlikte özellikle vergi aflarının getirilmesinin vergi artışlarına önemli etkisi olmuştur. Örneğin, 25/02/2003 tarihinde yürürlüğe giren 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ile mevcut vergi borçlarının silinmesi, ödemelerin zamana yayılması veya vergi kaçakçılarının affedilmesine yönelik imkanlar getirilmiştir. Kanun kapsamında özel sektör, kamu iktisadi kuruluşları ile mahalli idareler olmak üzere toplamda 4.714.760.611.000.000 TL (YTL öncesi) tahsilât yapılmıştır. Yapılan bir diğer vergi affı 13/11/2008 tarihinde yürürlüğe giren 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanundur. Söz konusu kanun gerçek ve tüzel kişilerce sahip olunan para, döviz, altın, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul kıymetlerin Türkiye'ye getirilmesi gibi amaçları gerçekleştirmek için çıkarılmıştır. 2010 itibarıyla uygulama sonuçlarına göre; yurt içinden ve yurtdışından toplam 48,2 milyar TL varlık beyan edilmiş; bu beyan üzerinden yurt içinden 1.575 milyon TL vergi tahakkuk ederek yaklaşık olarak 1 milyar liranın üzerinde tahsilât gerçekleşmiştir. 13/02/2011 tarihinde yürürlüğe giren ve matrah artırımına yer vererek en geniş kapsamlı af yasası olarak bilinen 6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birikmiş borçların ödenmesine, inceleme ve tarhiyat aşamalarındaki borçlarda kanundan yararlanılmasına, pişmanlıkla beyan uygulamasının teşviki ile borçların yapılandırılarak taksitle ve kredi kartıyla ödenebilmesine imkan tanınmıştır. Bu kanun sonucunda ise

toplamda 7.908.887.740 liralık vergi geliri elde edilmiştir.⁴⁰ Dolayısıyla, bu ve buna benzer yapılan diğer vergi afları sayesinde de vergi gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payı artmıştır.

Tablo 5: 2002 ve 2016 Yılları Arasındaki Toplam Vergi Gelirleri ve Merkezi Bütçe Giderleri Miktarı

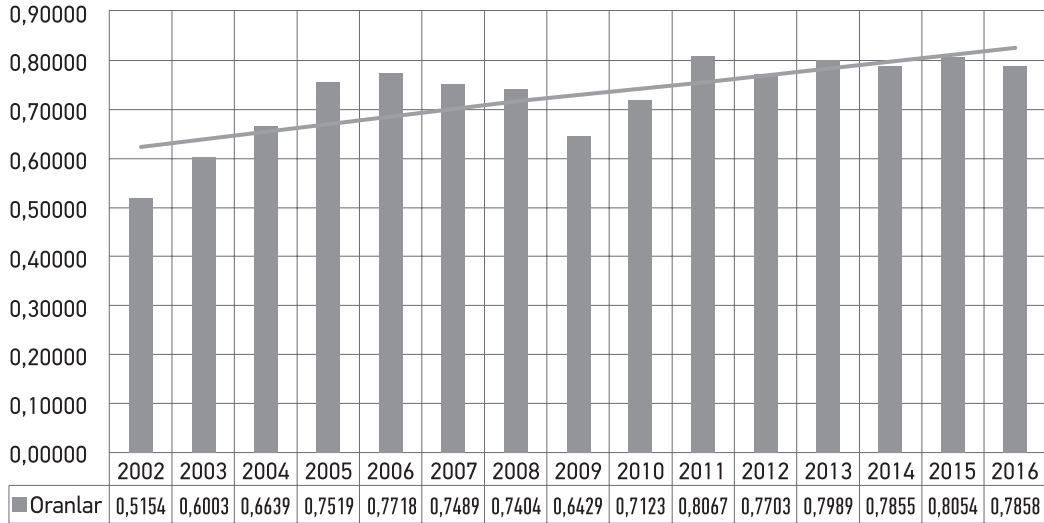


Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileri düzenlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 5'te 2002 ve 2016 yılları arasında gerçekleşen toplam merkezi bütçe giderleri miktarı ile toplam vergi gelirlerine bakıldığında, doğrusal bir artış yaşandığı görülmektedir. Vergilerin kamu harcamalarını karşılaması, diğer bir deyişle verginin mali fonksiyonunu yerine getirmesi açısından değerlendirildiğinde, vergilerin bu fonksiyonunu tam anlamıyla yerine getiremediği söylenebilir. Tablo 6'daki verilere göre, vergilerin 2002 yılında kamu harcamalarının %51'ini karşıladığı ve 2016 yılına kadar bu oran artan bir seyir izlese dahi kamu harcamalarının tamamını finanse edemediği görülmektedir.

⁴⁰ Ertunç Aksümer, Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi, (01 Aralık 2014) <<http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/>, Erişim tarihi: 10 Nisan 2017.

Tablo 6: 2002 ve 2016 Yılları Arasındaki Vergi Gelirlerinin Merkezi Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları

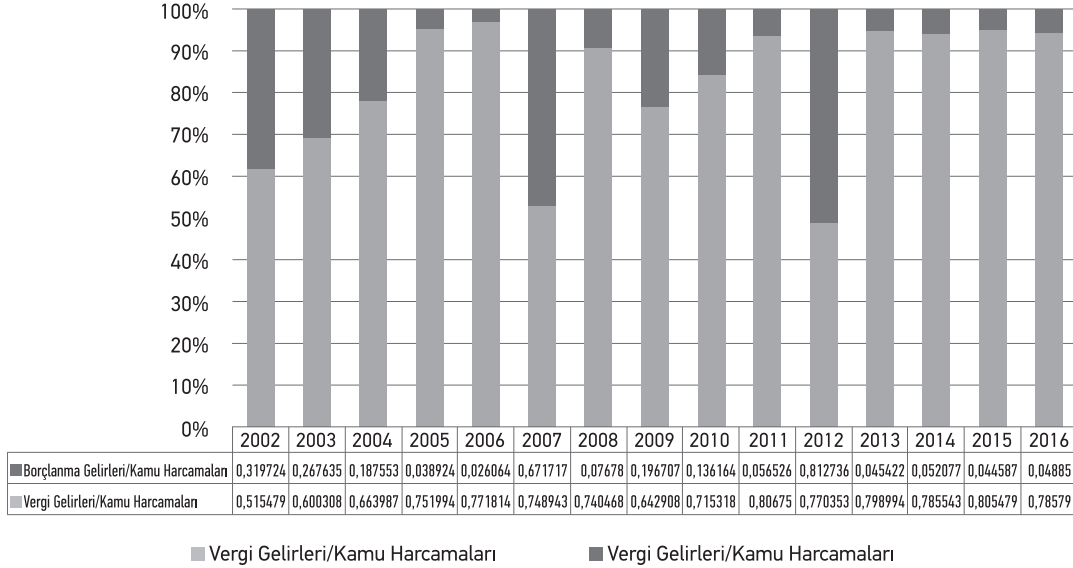


Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileri düzenlenerek oluşturulmuştur

Not: Giderleri karşılama oranı faiz ödemeleri dahil oranlardır.

Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını tamamen finanse edemediği Tablo 5 ve Tablo 6'da açıkça görülmektedir. Dolayısıyla vergiler ile finanse edilemeyen kamu harcamaları karşısında devlet borçlanmaya başvurmaktadır. Borçlanma ise, kamu harcamalarının finansmanı için verginin bir alternatifi olarak sıkça başvurulan bir araçtır. Bu nedenle, kamu harcamalarının finansmanında vergi gelirlerinin etkinliğini tespit edebilmek amacıyla borçlanma gelirlerinin de yıllar itibarıyla değerlendirilmesi gerekmektedir. Aşağıda Tablo 7'de kamu harcamalarının yüzde kaçının vergi gelirleri ve yüzde kaçının borçlanma gelirleri ile karşılandığını gösteren oranlar yer almaktadır.

Tablo 7: 2002 ve 2016 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri / Merkezi Bütçe Giderleri ve Borçlanma Gelirleri/Merkezi Bütçe Giderleri Karşılama Oranı



Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileri düzenlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 7'ye göre, 2002 yılından itibaren vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranında sürekli bir artış olmasına rağmen, vergi gelirleri kamu harcamalarını %100 karşılayamamaktadır. Bu durum, ise Türkiye'de borçlanma gereksiniminin temelini oluşturmakta ve kamu harcamalarının bir kısmının da borçlanma gelirleri ile finanse edilmesine neden olmaktadır. Sonuç olarak, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla ortaya çıkan borçlanma gereksinimi ise, vergi gelirlerinin mali fonksiyonunu tam anlamıyla yerine getiremediğini ortaya koymaktadır.

6- SONUÇ

Vergiler devletin temel kamusal faaliyetlerini yerine getirebilmesi amacıyla egemenlik gücüne dayanılarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebir altında toplanmaktadır. Devlet gelirleri her ne kadar vergi dışı gelirler, para basımı ve borçlanma yoluyla sağlanan gelirlerden oluşsa da, hizmetlerin finansmanı daha çok vergiler aracılığı ile yerine getirilebilmektedir. Vergiler geçmişten bugüne "haraç", "hediye", "rica", "yardım", "fedakârlık", "cebrilik" gibi farklı adlar ile anılsalar da kamu giderlerini karşılamak amacıyla her çağda ihtiyaç duyulan önemli bir gelir kaynağı olmuştur. Bu amaç ilk ve en eski amaç olup günümüzde de önemini korumaya devam etmektedir. Dolayısıyla, bu denli önemli olan vergilerin geçmişte hangi sebeple alındığını açıklamak ve vergilere meşruluk kazandırmak amacıyla pek çok teori geliştirilmiştir. Fakat her ne sebep veya olaya bağlanırsa bağlansın, zaman içinde büyük değişikliklere uğramasına rağmen vergilerin kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamak şeklinde ifade edilen mali fonksiyonu en temel amacı olma özelliğini korumuştur.

Sonuç olarak, vergiler tarihsel süreç içerisinde aynı amacın (mali fonksiyon) yerine getirilmesine hizmet etmiş ve günümüzde de bu amacı yerine getirmeye devam etmektedir. Ayrıca, Anayasamızın

73. maddesi gereğince “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesi ile verginin asıl amacının kamu giderlerini karşılamak (vergilerin mali amacı) olduğu vurgulanarak vergilerin mali fonksiyonunun önemi kanunlar çerçevesinde de açıkça belirtilmiştir. Fakat vergiler her ne kadar bu amaca hizmet etseler de yeterli vergi gelirleri sağlanamadığı için bu fonksiyonunu tam anlamıyla yerine getirememekte ve alternatifi olan borçlanmaya başvurma ihtiyacını doğurmaktadır. Bu nedenle, yapılacak vergisel düzenlemeler çerçevesinde daha etkin bir vergi sistemi oluşturularak vergi gelirlerinin artırılması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKTAN C. C., DİLEYİCİ D., SARAÇ Ö. (2003). Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt 8. Sayı 1. s.1-25.
- AKTEL M., KERMAN U., ALTAN Y., GÜVEN F. (2015). Kameralizmi Anlama Çabası. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 7. Sayı 12. s. 83-98.
- AKSOY, Ş. (1991). Kamu Maliyesi. Filiz Kitabevi. İstanbul Nisan 1991.
- AKSÜMER, E. (2014). Geçmişten Günümüze Vergi Afları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi.<<http://www.vmhk.org.tr/gecmisten-gunumuze-vergi-aflari-ve-sonuclarinin-degerlendirilmesi/>. Erişim tarihi 10 Nisan 2017.
- AKŞİN, S. (1994). Sened-i İttifak ile Magna Carta'nın Karşılaştırılması. Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi. Cilt 16. Sayı 27. s. 115-123.
- ANDIÇ, M. F., ANDIÇ S. (1998). Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme: İbni Haldun, Schumpeter Ve Kamusal Tercih. Prof. Dr. Şanver'e Armağan. T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10, ss. 53-65.
- AY, H. (2015). Kamu Maliyesi. Albi Yayıncılık. İzmir Eylül 2015.
- BAŞBAKANLIK DEVLET ARŞİVLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ OSMANLI ARŞİVLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI (2010). Başbakanlık Osmanlı Arşivi Rehberi. Başbakanlık Basımevi. İstanbul.<<https://www.devletarsivleri.gov.tr/.../osmanliarsivi.../BAŞBAKANLIK%20OSMANLI%20ARŞİVLERİ>. Erişim tarihi: 12 Nisan 2017.
- BULUTOĞLU, K. (1981). Kamu Ekonomisine Giriş. Filiz Kitabevi. Kırklareli.
- BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ. 2016 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı.<<http://www.bumko.gov.tr/TR,6355/2016-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi>. Erişim tarihi: 11 Nisan 2017.
- BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ. 2017 Yılı Bütçe Gerekçesi. <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10275,2017yilibutcegerekcesi.pdf?0&_tag1=E595FBCC29FA4EAD494A56873635CD3CC34B8222. Erişim tarihi: 11 Nisan 2017.
- ÇAÇAN, B. (2015). Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Bir Çeşit Vergi Toplama Usulü Sistemi: Temettuat Defterleri. Elektronik Meslek Yüksekokulları Dergisi. Cilt 5. Sayı 1. s. 9-18.
- ÇALCALI, Ö. (2013). Kamu Maliyesi Perspektifinden Adam Smith. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi. Sayı 11. s. 89-107.
- ELİAS, N. (2017). Uyarlık Süreci, Cilt 2. (Çev. Erol Özbek). İletişim Yayınları. İstanbul Mart 2017.
- EROĞLU, O. (2010). Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 12. Özel Sayı. s. 57-89.

- GERÇEK, A., BAKAR F., MERCİMEK F., ÇAKIR E. U., ASA S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye için Çıkarımlar. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 63. Sayı 1. s. 81-130.
- GÜRAN, T. (2003). Osmanlı Malî İstatistikleri Bütçeler 1841-1918. T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü. Cilt 7. Ankara Eylül 2003.
- KAYAN, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. Maliye Dergisi. Sayı 135. s. 80-87.
- KAZICI, Z. (1986). Osmanlılarda Örfi Vergiler ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk. Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi. Sayı 4. s. 285-310.
- KIZILKAN, A. Ö. (2008). Osmanlı Vergi Düzeninde Temettuat Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 20. s. 57-66.
- NADAROĞLU, H. (1992). Kamu Maliyesi Teorisi. Beta Yayıncılık. İstanbul.
- O'BRIEN, D. P. (2003). Classical Economics, in: A Companion to the History of Economic Thought. (Ed. Samuels, W. J., Biddle J. E., Davis, J. B.), pp.112-129. Wiley-Blackwell Publishing. USA.
- ÖZ, E., GÜLER A. (2015). Siyasi Parti Programlarında Vergi Anlayışları. Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan.<www.ersanoz.com/.../10-03-2015-siyasi-parti-programlarında-vergi-anlayışları.pdf. Erişim tarihi: 12 Nisan 2017.
- ÖZTÜRK VATANSEVER, M. (2014). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi. Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 16. Özel Sayı. s. 4815-4841.
- PEHLİVAN, O. (1994). Kamu Maliyesine Giriş. Yıldızlar Matbaacılık. Trabzon Ekim 1994.
- PEKER, H. S. (2015). Avrupa'da Merkantilist Uygulamalar ve Osmanlı Ekonomisi ile Bir Karşılaştırma. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt 5. Sayı 1. s. 1-12.
- PELİN, F., İ. (1935). Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı İle Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası. Cilt 1. Sayı 4. s. 401-406.
- SAMSON, W. D. (2002). History of taxation in: The International Taxation System. (Ed. Andrew Lymer, John Hasseldine), pp. 21-41, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- SİRKEÇİ, O., ABDULA M. S. (2015). Ortadoğu Uygarıklarında Vergi Uygulamaları. International Journal of Social Sciences and Education Research. Cilt 1. Sayı 4. s. 1500-1516.
- TAŞ, R. (1995). Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. Cilt 50. s. 355-382.
- TEKİN, A., GÜMÜŞ Ö. (2014). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 39. s. 243-257.
- TOSUNER, M., ARIKAN Z. (2017). Türk Vergi Sistemi. Kanyılmaz Matbaası. İzmir Şubat 2017.
- TURHAN, S. (1987). Vergi Teorisi ve Politikası. Der Yayınları. İstanbul Haziran 1987.