



Vergi Müfettişleri Derneği Yayınıdır.

DEMOKRASİNİN GELİŞMESİNDE VERGİNİN ROLÜ



Eylül 2014

Vergi Müfettişleri Derneği
Genel Merkezi

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: (0 312) 231 80 19
Fax: (0 312) 231 80 65
www.vmd.org.tr

ISBN: 978-605-69117-0-5

Mizanpaj & Kapak Tasarımı

Aren Reklam Tanıtım Dış. Tic. Ltd. şti.
Dr. Mediha Eldem Sok. No: 38/15
Kızılay - ankaya / ANKARA
Tel: (0 312) 430 70 81
www.arentanitim.com.tr

Baskı

EPAMAT Basım Yayın Ambalaj
Reklam Promosyon Ltd. şti.
İvedik OSB Merkez Sanayi Sitesi
538. Sok. No: 35 İvedik / ANKARA
Tel: 0.312 394 48 63 - 64

ÖNSÖZ

Demokrasi, genel olarak tüm üye veya vatandaşların, organizasyon veya devlet politikasını şekillendirmede eşit hakka sahip olduğu bir yönetim biçimi olarak tanımlanmaktadır. Demokrasi, diğer yönetim şekillerinin arasından sıyrılarak, çağımızda en yaygın kullanılan devlet sistemi haline gelmiştir.

Vergi, vergi yönetimlerince kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayanarak kişi veya kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralardır, şeklinde tanımlanmaktadır.

“Demokrasi kavramının gelişim sürecinde, verginin herhangi bir rolü olmuş mudur?”, “Demokrasi modelleri ile vergi arasında ne tür ilişki söz konusudur?”, “Vergi verenler demokrasinin araçları arasında sayılabilir mi?”, “Demokraside hakların gelişiminde verginin etkisi söz konusu mudur?” sorularına cevap bulmak amacıyla, Vergi Müfettişleri Derneği olarak, üniversitelerde öğrenim gören lisans ve yüksek lisans öğrencilerinin katılabildiği “Demokrasinin Gelişmesinde Verginin Rolü” konulu ödüllü bir makale yarışması düzenledik. Diğer yandan, söz konusu yarışma ile vergi veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlardan hesap sorma hakkı olan vatandaşların duyarlılığını artırmayı, kayıt dışılıkla mücadeleye destek vermeyi, sürdürülmekte olan vergi reformlarına ve demokrasimizin gelişimine katkı sağlamayı hedefledik.

Makale yarışması üniversitelerde öğrenim gören lisans ve yüksek lisans öğrencileri arasında ilgiyle karşılanmış olup, çok sayıda makale yarışmaya gönderilmiştir. Gönderilen makaleler, Prof. Dr. Nesrin ALGAN, Prof. Dr. Metin TAŞ, Veli SARITOPRAK, Ahmet ERDAL ve İzzet Alpagut YALINBAŞ’tan oluşan Seçici Kurul tarafından özenle değerlendirilmiş, dereceye girenler ise 7 Mart 2014 tarihinde açıklanmıştır. Bu kitapta, dereceye giren ilk on makaleye yer verilmiştir. Ülkemizin demokrasi liginde üst sıralarda yer alması için bu tür çalışmalara yer verilmesi gerektiğine inanmaktayız. Dolayısıyla, genç arkadaşlarımızın araştırma ve görüşlerini içeren bu kitap ilgililer açısından önemli bir kaynak olacaktır.

Seçici Kurulumuza özveri ve değerli destekleri için teşekkür ederiz.

Unutulmaması gerekir ki; ödediği vergi ile yaşam standardı birbirini tutmayan insanların yoğun olduğu ülkelerde adalet olmaz, huzur bulunmaz.

Aykut GÜLEÇ

Vergi Müfettişleri Derneği

Genel Başkanı

İÇİNDEKİLER

VERGİ-DEMOKRASİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE	7
DEMOKRATİK SİSTEMİN BİLEŞENLERİNDEN:VERGİ	25
DEMOKRASİNİN GELİŞİMİNDE VERGİNİN ROLÜ	51
KAYITDIŞI EKONOMİNİN ve YOLSUZLUĞUN BİR GÖSTERGESİ OLARAK DEMOKRATİKLEŞEMEMEK.....	69
DEMOKRATİK SİSTEMİN VERGİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	93
DEMOKRATİK DÜZENİN GELİŞTİRİLMESİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ SORGULAMALARI	109
DEMOKRASİ İÇİN SOMUT ARAÇ: VERGİ	121
DEMOKRASİ İNDEKSİ ve VERGİ İSTATİSTİKLERİ ile İLİŞKİSİ.....	137
DEMOKRASİNİN GELİŞMESİNDE VERGİNİN ROLÜ	151
TARİHSEL SÜREÇTE VERGİLENDİRMENİN GELİŞİMİ	169

VERGİ-DEMOKRASİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE

Hüseyin ZENGİN^()*

A- GİRİŞ

Bu çalışmada, devletin özellikle kamu malı üretme ve diğer servisleri topluma sunma görevini gerçekleştirebilmesini sağlaması için hayati önemde olan vergilendirmenin demokratikleşme üzerine etkisi; hesap sorma, şeffaflık, sözleşme, orta sınıf gibi kavramlar bağlamında ele alınacaktır. Devletin işleyişi için gerekli olan para, devletin egemenlik alanı coğrafyadan veya doğrudan halkın üretimle kazandığı gelirin bir bölümünden vergi olarak elde edilmesine bağlı olarak, bireyleri devlet karşısında güçlü veya zayıf konuma düşürebilir.

Çalışmada vergi, kavramsal bir bütün olarak ele alınıp türlerine göre sadece doğrudan ve dolaylı vergi olmak üzere iki ayrı kapsamda incelenecektir. “Vergi, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin hükümlerlik gücüne dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için sadece siyasi bir organizasyonun üyesi olmaları dolayısıyla vatandaşlarından mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dahilinde alınması gereken kanuni ve cebri ekonomik değerlerdir.”¹ Demokrasi ise karşımıza ‘liberal demokrasi’ ve ‘sosyal demokrasi’ olarak çıkacaktır. Demokrasi, “halkın kendi iradesini gerçekleştirmek için, toplanacak kişileri seçme yoluyla, sonuçlar üzerinde son sözü söyleyerek ortak iyiliği sağlayan politik kararlara varması bakımından gerekli organizasyon tekniğidir.”² Kenneth Bollen’in

^(*)TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, İktisat Bölümü Lisans Öğrencisi

¹ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html, Erişim tarihi: 11.1.2014 15:27

² Joseph A. Schumpeter, **Kapitalizm, Sosyalizm ve Demokrasi**, Ankara, Alter Yayınevi, 2012, s. 321

tanımına göre liberal demokrasi demokratik kanunlara ve siyasal özgürlüklere izin veren politik bir sistemdir.³

Çalışmada, verginin demokrasiye katkısını anlamak adına, önce vergi ve modern demokrasinin ortaya çıkışı tarihsel olarak ele alınacaktır. Demokrasinin ortaya çıkışı, çalışmanın konusunu vergi oluşturduğundan, ağırlıklı olarak vergilendirme etrafında incelenecektir. Bu ikisinin oluşum sürecinde anahtar sınıf burjuva olmuştur. Burjuvanın ekonomik gücüne siyasi güç ekleme isteği, arkasına aldığı köylülerin desteğiyle birleşerek toplumları değiştirmede önemli bir güdü olmuştur. Bu değişim kitlelerin yaşam tarzlarında görülebileceği gibi, kurumların, siyasal hayatın, bürokratik yapının işleyişinde de görülebilir. Vergi, bu değişimlerde rolü olan aydınlanma, dinin etkisinin azalması, monarşi baskısı ve keyfiyeti, savaşların ağırlığı gibi faktörlerden sadece biridir.

B- VERGİ NEDEN ORTAYA ÇIKTI?

Giriş bölümündeki verginin tanımında yer alan ana birim olan devletin ortaya çıkışını anlamak, verginin neden sistemli şekilde devlet tarafından üreticilerden alındığını anlamamıza olanak sağlar. Devlete tarih içinde duyulan ihtiyaca ve bu ihtiyaç sonucu devletin kurulma amacına yönelik dört farklı yaklaşımdan bahsedebiliriz. İlki, Thomas Hobbes'un Leviathan'da üzerinde durduğu doğa halinin vahşiliğine dayanır ve devleti güvenlik bağlamında gerekli görür. Herkesin herkese karşı savaş içinde olduğu ortamda gerekli olan üst otorite, Hobbes'un toplumsal sözleşme anlayışında bireylere güvenlik ihtiyaçlarını sağlamakla yükümlüdür. Sözleşmenin öteki tarafında yer alanlar ise otoritenin yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için gerekli maddi kaynağı, yani vergiyi ödemek durumundadır. Böylece gerek ülke içinde bireyler bireylere karşı savunulmuş olacak, gerekse de ülke içindeki bütün insanlar başka devletlerin saldırılarına karşı korunmuş olacaktır. İhtiyaç duyulan jandarma, polis, teçhizat, istihbarat servisleri için yapılan harcamalar vergiyle sağlanacaktır. İkinci olarak, Friedrich Engels devleti toplumun genel refahını artırma amacıyla yaratılmış bir kurum olarak görür. Burada devletin amacı, güvenlik gibi ihtiyaçlar piramidinin en altındaki gereksinimleri sağlamak, piramidin daha üstündeki bir gereksinimi karşılamak olmuştur. Yine burada da toplum refahını artırmaya yönelik sağlık, alt yapı, eğitim, sosyal güvenlik harcamaları vergi ile olanaklı hale gelebilir. John Locke'un doğa halini tasviri Hobbes'unkinden

³ Kenneth Bollen, **Liberal Democracy: Validity and Method Factors in Cross-National Measure**, Midwest Political Science Association, vol. 37, No. 4, 1993, s. 1208

daha işbirliğine yatkın olduğundan, devletin amacı da bu yönde şekillenmiştir ve bu işbirliğini devam ettirmek olmuştur. Devlet burada güvenliği sağlayarak, bireyler arasında oluşması muhtemel çatışmaların önüne geçmiş olur ve böylece bireyler faydalarını ençoklamak adına diğerleriyle işbirliğine yönelmiş olur. Rasyonel bireyler faydalarını artırdıkça, zaten Engels'in devletin amacı olarak gördüğü refah artırımını da sağlamış olmaktadır. Franz Oppenheimer'in önerisinde ise devlet, göçebe toplulukların tarım toplumlarını işgal etmeleriyle (birinci aşama) elde ettikleri haracın (ikinci aşama), zamanla gönüllülük esasına dayanıp vergi haline dönüşmesi (üçüncü aşama) durumunu sürekli kılmak için kurulan birimlerdir (dördüncü aşama). Sonuncusunda vergi, bireylerin tek başlarına yapamayacaklarını devlet aracılığıyla yapmalarına olanak sağlayan bir araç olarak değil bir amaç olarak görülmüştür ama devletin var olmasına doğrudan etkisi bulunmaktadır. Dört yaklaşım için de devletin oluşumunu vergilendirmeye bağlayabiliriz. Devletin amaçlarının doğrudan ekonomik olması veya ekonomik araçlarla sağlanabilir nitelikte olması, verginin devletin kuruluşundaki yerini sağlamlaştırır.

Devletin ortaya çıkışı ve bireyle arasında kurduğu ilişki beraberinde iktidar ilişkilerini getirir ve iktidar ilişkileri birey üzerinden zorla, rızaya dayanarak veya tamamen istekle ve bilinçle vergi toplanabilmesine olanak sağlayan bir yapıdır. Hobbes'un devletin bulunduğu coğrafyada iktidar ilişkileri güvenlik üzerinden ele alındığından, yurtiçi ve yurtdışı tehditlere karşı vergi en önemli silah olarak görülür ve rızayla alınır. Oysa Oppenheimer'a göre devletin oluşumu zaten vergi oluştuktan sonra olduğundan, vergi bir şekilde akılsallaştırılmıştır. Locke ise bireylerin rasyonnelliği varsayımıyla, bilinçli şekilde ödenen verginin devlete, bireyin, dolayısıyla toplumun faydasını ençoklamasında yardımcı olduğunu söyler.

C- DEMOKRASİ NEDEN ORTAYA ÇIKTI?

Devletin oluşum süreci bittikten ve vergi üstte belirtilen amaçların herhangi birinden dolayı halktan alındıktan sonra, birtakım sorunlar ortaya çıkmaya başladı. Altta daha ayrıntılı inceleyeceğimiz gibi, bu sorunlar 18. yüzyılın sonlarına doğru Fransa'da baş göstermişti. Bu dönem aynı zamanda Auguste Comte'un ileri sürdüğü pozitivist evreye geçişe tekabül eder. Teolojik ve metafizik evreden geçen insanoğlu, kendisine giderek daha fazla değer biçmeye ve dünyanın merkezine koymaya başlamıştı. Böylece halk, ilahi güç veya kan bağından sağlanan meşruiyeti, gerektiği yerde hizmet için mal, para ve hatta toprağı korumak veya revizyonist politikalar gütmek için hayatlarını ortaya koymaları için yeterli bir güdü

olarak görmemeye başladı. Bu durumun vergilendirmeye de yansmasıyla yönetilenler artık ne kadar vergi vereceklerini veya bu vergilerin nerelere harcanacağını öğrenmek ve gerekirse değiştirmek istediler. Böylece verginin toplanma ve harcanma yöntemine katılım isteği, yöneteni doğrudan seçmeye itti. Aydınlanmacı fikirlerin etkisiyle kanun önünde nisbi bir eşitlik sağlandı.

Ancak çoğunluğun oylarının her zaman halkın refahını artırıcı, işbirliğini kolaylaştırıcı ve güvenliğini sağlayıcı bir zemin oluşturmadığını Napolyon savaşlarından biliyoruz. Oylama yoluyla demokratik şekilde gücü elinde toplayan Napolyon, bütün Avrupa'ya yayılan savaşı başlattığında refah düştü, üretim azaldı, üretimdeki azalmanın etkisiyle devletin vergi gelirleri azaldı ve de ölümler arttı. Bunlar öngörülmeven hatta istenmeyen sonuçlar olarak, demokrasinin tek başına halkın istekleri için yeterli olmadığı kuşkusunu uyandırmıştı.

Kontrol-denge mekanizmasının zayıf olduğu ve güçlü ekonomik elitlerin politik süreci kontrol ettiği durumlarda, hükümet toplumun refahını daha az öne çıkarabilir ve böylece refahtan ziyade bazı özel çıkarlar devreye girebilir.⁴ Hesap sorabilme yapısı siyasal rejime bağlı olarak farklılık kazanır. Demokrasilerde yürütme ve yasama kolları daha geniş kesime karşı sorumluyken, diktatörlükler çok daha küçük bir kesime karşı sorumludur. Bu kesim ekonomik zenginliğin büyük bölümünü elinde bulunduran oligarklar, ekonomik elitler olabileceği gibi ordu da olabilir. Devlet ihtiyaç duyduğu parayı elde etme sürecinde, toplumun geneline ihtiyaç duymadığı ölçüde kendisini halka hizmet için oluşturulmuş bir kurum olarak görmeyecektir. Buradan Fareed Zakaria'nın 'yoksullar kutsanmıştır' tezine geçip doğal kaynak-demokrasi-vergi ilişkisini daha rahat görebiliriz. Zakaria'ya göre ekonomik zenginliğin özgürlük, demokrasi getirebilmesi için bu zenginliğin doğal kaynaklardan sağlanmaması, aksine zenginliğin halk tarafından kazanılması gerekir.⁵ Doğal kaynaklar devlete, üzerinde bulunduğu coğrafyanın sağladığı bir avantaj olarak ekonomik getiri sağlar ama bu getiri sanılanın aksine beraberinde özgürlük getirmez, hatta özgürlük ve demokrasinin gelişimi için engelleyici bir unsurdur. Şöyle ki; kurulu olduğu coğrafyada bulunan doğal kaynakları ihraç ederek, normalde vergi yoluyla elde etmesi gereken geliri sağlayan devlet, artık halkın vergisine ihtiyaç duymayacaktır. Bu durum devlet ve halklar için son

⁴ Helena Ehrhart, **Assessing the Relationship Between Democracy and Domestic Taxes in Developing Countries**, CERDI, Etudes et Documents, E.2009.30, s. 1

⁵ Fareed Zakaria, **Özgürlüğün Geleceği Yurtta ve Dünyada İlliberal Demokrasi**, İstanbul, Kırmızı Yayınları, 2007, s. 75-76

derece olumlu olarak görünse de, dünya üzerinde doğal kaynak zengini ülkelerin demokrasi seviyelerine baktığımızda (bazı istisnalara rağmen), aradaki negatif ilişkiyi gözlemleyebiliriz. Devlet halkın vergisine ihtiyaç duymadığından, yapacağı yatırımların maliyetini doğal kaynak gelirlerinden karşılayacaktır. Bu durumda, vergi vermediğinden dolayı halkın hesap sorma ve pazarlık gücü, kazanılmış zenginlikle zengin olan devletin temsilcisi olduğu halka nispeten daha zayıf olacaktır. Bu noktada devletin başındaki elitler halka şöyle bir teklif sunacaktır: “Sizden ekonomik olarak çok fazla şey (vergi gibi) beklemiyoruz ve size siyasal olarak fazla bir şey (demokrasi gibi) vermiyoruz (no taxation, no representation).”⁶ Bu tür devletlerde burjuvazi, tarihsel süreç içerisinde oluşması gerektiği şekliyle değil, devletin yön verdiği ve biçim verdiği şekliyle ortaya çıkar. Demokrasinin gelişimi ve özgürlüklerin artması için burjuvazinin ekonomik ve siyasal açıdan bağımsız olması lazımdır. Devletin zorlamayla oluşturduğu burjuva sınıfı yenilik getirmekten, hakkını aramaktan, topluma yön göstermekten ve en önemlisi hükümete hesap sormaktan acizdir. Barrington Moore ‘burjuvazi yoksa demokrasi yok.’ diyerek ekonomik unsurların demokratikleşmedeki önemine atıfta bulunmuştur. Burada nedensellik yönü vergiden burjuvaziye, burjuvaziden demokratikleşmeye doğrudur. Samuel Huntington “...refahın, fakirleştirilmiş toplum karşısında oldukça küçük bir azınlığın elinde bulunduğu eşitsiz toplumlarda demokrasi zora girer...” diyerek refahın orta sınıfa dağılmasının, diğer bir deyişle burjuvazinin güçlenmesinin demokratikleştirici etkisinin olduğunu söyler.⁷ Var olan iki tür (devletten bağımsız ve devlet eliyle oluşturulan) burjuvazi aşağıda Mihail Mutascu’nun modeli bağlamında tekrar ele alınacaktır. Rantçı devlet teorisi bağlamında, halkın talep eden hükümetinse arz eden kesim olması bakımından Orta Doğu ve Kuzey Afrika’daki diktatörlükler ele alınabilir. Rantçı devlet, varlığını, üzerinde bulunduğu ve otoritesini kabul ettirdiği coğrafyadan sağlayan rant gelirleriyle sürdüren siyasi örgütlenmedir.⁸ Elde ettiği rant gelirini egemen gruplara dağıtır ve meşruiyetini gerek elitlerden sağladığı destekle, gerekse de sıradan halktan almadığı verginin oluşturduğu asgari memnuniyetle sağlamlaştırmaya çalışır. Rantçı devlet

⁶ Fareed Zakaria, *age*, s. 79

⁷ Samuel Huntington, *The Third Wave: Democratization in the Late Twentieth Century*, Norman, University of Oklahoma Press, 1991, s. 66

⁸ M. Hossein, *The Pattern and Problems of Economic Development in Rentier States: The Case of Iran*, M.A Cook (der), Studies in the Economic History of Middle East, Oxford, Oxford University Press, 1970, s. 428’den aktaran Engin Sune ve Ali Murat Özdemir, Rantçı Devlet Yazını Üzerine Deneme, Uluslararası İlişkiler Dergisi, Cilt 9, Sayı 35, 2012, s. 4-5

içinde “vergiye mukabil temsil hakkı edinen bireylerin serbesti içerisinde faaliyetini yürüttüğü bir özgürleşme alanından (sivil toplumdan) mahrum kalan ahali bir türlü muasır medeniyet seviyesine erişemeyecektir.”⁹ Düşük talep etkisi denen¹⁰ mekanizmaya göre; toplum, devletten hesap sorabilme ve temsiliyet isteme gücünü, doğal kaynakların miktarına bağlı olarak ters orantılı şekilde kazanmakta veya kaybetmektedir. Doğal kaynakları vergi aracılığıyla demokrasiye bağlayan diğer yaklaşım ‘yüksek arz etkisi’ olarak adlandırılır ve hükümetin doğal kaynaklardan rantiyecilik yoluyla elde ettiği gelirleri, halktan vergi toplamaksızın bedava eğitim, sağlık, altyapı gibi servisler için kullanarak, ülke içindeki muhalif grupların devletin otoritesine karşı koymasına veya devletten istedikleri şekilde talepte bulunmasına imkân verecek yolları kapattığını ima eder.¹¹

Ç- VERGİNİN TARİHSEL SEYRİ

Cumhuriyet öncesi devletlerde verginin yönetilenlerin elinden ya zorla ya da teolojik evrenin bir gereği olarak alınma şekli, cumhuriyetle devlet başkanı liderliğinde milliyetçilik, kutsal idealler gibi faktörlerle rızaya dayalı alınmaya dönüştü. Fransa’nın, Koalisyon Savaşlarının başında kısa sürede büyük başarı gösterip Avrupa’nın büyük kısmını etki altına almasında, vatandaşlarının artık doğrudan kendileri için savaşmaları ve bunu istekle yapmalarının etkisi vardır. Oy vermenin vatandaşları yönetime dahil etmesi, milliyetçilik düşünceleri ve kutsal ideallere bağlılık yönetim kesimine, istikrarı için ihtiyaç duyduğu meşruiyeti sağlamış, böylece kararlarında halktan tepki görme ihtimali azalmış ve bu tepki hükümetçe göz ardı edilebilir düzeye gelmiştir. İktidar ilişkisinin yöneten kısmının sahip olduğu çoğunluk oyu, ona tüm vatandaşlardan vergi toplayabilme gücü kazandırdıktan sonra eskiden azınlığın çoğunluğa olan tahakkümü yerine, şimdi, çoğunluğun azınlığa tahakkümü ihtimali ortaya çıkmıştı. Oysa John Locke’un çok önceden öne sürdüğü ve liberalizmin temellerini oluşturduğu ‘doğal haklar kuramı’, bireyi mülkiyeti üzerinde serbest bırakmıştı. Demokrasinin liberal sıfatıyla anılmadığı durumlarda, meydana gelmesi muhtemel hak ihlalleri ancak, toplumda medya, sivil toplum ve ekonomik aktörlerin devletten bağımsızca faaliyetlerini sürdürmeleriyle engellene-

⁹ Engin Sune ve Ali Murat Özdemir, **Rantçı Devlet Yazını Üzerine Deneme**, Uluslararası İlişkiler Dergisi, Cilt 9, Sayı 35, 2012, s.9

¹⁰ Jay Ulfelder, **Natural-Resource Wealth and the Survival of Autocracy**, Comparative Political Studies, 2007, s. 997

¹¹ Dae Jin Yi, **No Taxation, No Democracy? Taxation, Income Inequality, and Democracy**, Journal of Economic Policy Reform, 2012, s. 73

bilir. Hükümetin baskısı altında ve onun diktelerinin şekillendirdiği haliyle yayın yapabilen bir medya, devletin çıkarlarına göre kolayca kapatılıp açılabilen sivil toplum örgütleri, gerekli görüldüğü halde zarara uğratılan, iflas ettirilen veya doğrudan kepenkleri indirilen firmaların, sendikaların olduğu ülkede birey, mülkiyeti üzerindeki serbestisini sağlayamayacağı gibi her zaman başkası tarafından tahakküm altına alınma tehlikesiyle yaşayacaktır.

Bu bağlamda verginin demokratikleşmeyle ilişkisi üzerine üç evreden söz edebiliriz. İlki, başlangıç tarihi belli olmamakla beraber Fransız Devrimi'yle yıkılmaya başlayan mutlak monarşilerin topladığı zora dayalı vergi toplama usulüdür. Verginin miktarı veya kimden alınacağı monarşinin isteğine bağlıdır ve monarşi Weber'in teolojik evre dediği süreçte meşruiyetini din veya kan aracılığıyla sürdürmüştür. Weber'in hümanist evre dediği evreye geçilmesiyle, din ve kan insanların gözündeki yerini kaybetmiş, insan her türlü ilişkide kendisini merkeze koyarak vergi konusunda da kendisini gözetmiştir. İkinci evre için Fransız İhtilali'nin doğurduğu halk egemenliğini örnek verebiliriz. Bu dönemde vergi, önceki dönemdeki aksine rızaya dayalı. Çünkü toprak, gelenekler, milliyet gibi kutsal değer atfedilen kavramların korunmasında verginin rolü belirleyici nitelikte. Milliyetçiliğin getirdiği eşitlik düşüncesi vatandaşları, verginin esasında hem tek tek bireylere hem de genel olarak kendi toplumlarına faydaları üzerine düşünmeye sevk etmiştir. Bu dönemde ortaya çıkan sorun, genel olarak çoğunlukçu demokrasiden kaynaklanan sorunla eşdeğerdir. Napolyon'un ve ardından Hitler'in istismar ettiği demokrasi sayesinde güç, yine, ilk evredeki gibi tek bir kişinin eline geçmişti ve yukarıda kısaca değindiğim gibi bu geçiş, beraberinde ilkinde Koalisyon Savaşları'nı, ikincisinde İkinci Dünya Savaşı'nın sebeplerini oluştuyordu. Vergi, hükümet üzerinde halk tarafından baskı ve gözetim kurulmasındaki aracılık görevinde başarısız olarak halkın refahını artırma yolunda istenen başarıyı sağlayamamıştı. Bu başarısızlık sonunda kazanılan deneyimle hükümetin anayasa, bağımsız hakim ve savcılar, medya tarafından dengelenmesiyle doğal haklar öne çıkmış ve vergi gerek refah artırma ile gerekse de demokratikleşme üzerinde doğrudan etki sahibi olmuştur.

D- MUTASCU'NUN DEMOKRASİ ve VERGİLENDİRME MODELİ ile BURJUVAZİNİN İKİ YÖNÜ

Mihail Mutascu'ya göre alınan vergi miktarında önemli bir artış ancak güçlü demokratik rejimlerde görülebilir.¹² Toplumsal sözleşme bağlamın-

¹² Mihail Mutascu, *Taxation and Democracy*, Journal of Economic Policy Reform, 2011 s. 343

da hükümetler kamu malı veya vergi ödeyenlerin diğer ihtiyaçlarını karşılama amacıyla vergi toplar. Sözleşmeden doğan bu karşılıklı anlaşmada devletin rejimi üzerine bir şey söylenmese de, günümüzde devlet rejiminin demokrasi veya otokrasi olduğu ölçüde vergilendirmede farklılık gözleendiği açıktır.

Vergilendirme ve demokrasinin seviyesi arasındaki bağlantı üzerine üç ana hipotez bulunmaktadır:

- a) Güçlü demokrasi yüksek seviyede vergilendirmeye yol açar (De Schweinitz, Cheibub, Boix)
- b) Güçlü otokrasi yüksek seviyede vergilendirmeye yol açar (Downs, McGuire, Olson)
- c) Demokrasi ve vergilendirme arasında kayda değeri bir ilişki yok (Meltzer, Richar, Profeta)¹³

Mutascu'nun ekonometrik modeline göre demokrasi-vergilendirme ilişkisinin nedenselliğinin yönünü demokrasiden vergilendirmeye doğru kabul ettiğimizde, gerek güçlü demokraside gerekse de güçlü otokraside vergilendirmenin artışının kolaylıkla sağlanabildiğini görüyoruz. Bunun altında demokrasinin liberal kurumları, şeffaf bürokrasisi ve devletçe sağlanan kamu mallarının yüksek kalitesinin vergi verenler nezdinde güvenilirlik göstergeleri olması ile otoriter rejimin doğrudan baskı yoluyla vergi toplayabilmesi yatmaktadır. Ayrıca 1990'larla birlikte hızlanan demokratikleşme dalgası, toplum üzerinde rıza mekanizmasını daha rahat kurabildiğinden devletler vergi gelirlerini artırma konusunda daha rahat hale gelmişlerdi.¹⁴ İnceleme alanımız verginin demokrasiye etkisi olduğundan altta tarihsel örneklerle vermeye çalışacağım.

Tarihsel olarak burjuvazi ve demokrasi arasındaki ilişkiyi vergilendirme üzerinden Yeni Çağ Avrupa'sında kral ile burjuva sınıfı arasındaki bağda bulabiliriz. Krallar mali sıkıntılarını gidermek için burjuvaya muhtaç olmuş ve onlardan sağladığı vergilerle savaşa gidebilmiş veya diğer ihtiyaçlarını karşılamışlardı. Böylece kral, otoritesinden vergiden gelen para karşılığında ödün vermek durumunda kaldı.

Burjuvazi ekonomik gücü sayesinde giderek siyasal güç kazansa da istediklerine ulaşmaları Fransız Devrimi'ne kadar gerçekleşmeyecektir. Vergiden muaf olan ruhban sınıfı ve aristokrasi vergi yükünü burjuva ve sıradan halka yüklemiş ve uzun süren savaşlar ile Amerikan bağımsızlık savaşında kolonilere yardım eden Fransa'nın mali çöküntüsünü düzelt-

¹³ Mihai Mutascu, *age*, s. 344

¹⁴ Helene Ehrhart, *age*, s. 2

mek için kralla birlikte meclisi toplama kararı almışlardı. Ancak mecliste üçüncü alt meclisi oluşturan burjuvazi, köylüler ve işçiler kendilerini 'Milli Meclis' ilan etmişler ve böylece Fransız Devrimi'ne giden yolu açmışlardı. Bu örnekte vergi demokrasi ilişkisi, Mutascu'nun modelinde kullandığı üç hipotezden ikincisi olan otoriter yönetimlerin rahat vergi toplayabilmesine uymamaktadır. Çünkü baskıdan kurtulmak için daha kalabalık olan burjuva, köylü ve işçiler ayaklanmış ve ayaklanmaları daha kapitalist bir yöne doğru evrilip burjuva yararına olmuştur. Bu durumun açıklamasını vergi/alınan hizmet oranında aramak gerekir. Şöyle ki, vergiler artarken halk yararına hükümet harcamaları da artıyorsa toplum vergi vermekte devrimi gerektirecek kadar sakınca görmüyor. Hükümet hizmetlerine nispeten yüksek vergilerin konması toplumu daha demokrasi yanlısı yapıyor (maliyet-fayda modeli)¹⁵ ve Fransa'daki duruma benzer hareketlere mahal veriyordu. Yeni durumda ülkenin vergi-demokrasi ilişkisi daha çok 'a hipotezine' yakındır. Ama burada cumhuriyet-demokrasi farklılığını irdelemek hem Fransa'daki yeni durumu hem de oy kullanmada vergi verme önceliğini görmemiz ve kavramamızda önemlidir. Cumhuriyet saltanat gibi yönetimin kan bağıyla aktarıldığı veya teokratik şekilde tanrısal güçten alındığı bir yönetim yerine halkın egemenliğini savunması bakımından monarşiden ayrılrsa da demokratikleşemeyen ve elit bir zümrenin etkisi altında kalan cumhuriyet rejimi kapsayıcı olma, siyasal özgürlük sağlama, demokrasiyi garanti altına alma gibi günümüz kıstaslarını bünyesinde barındıramayabilir. Yine Fransız Devrimi sonrasında da kurulan Kurucu Meclis, vergi sistemini daha adil hale getirse bile sadece belli bir yaş üstü olan ve vergi verenleri oy kullanabilecek yurttaşlar olarak görmesi gerek rejimin anti-demokratik yapısını gerekse de vergi ile demokratikleşme arasındaki ilişkiyi görmemize olanak sağlar.

Öte yandan Alman burjuvazisi tarihsel süreç içinde kendiliğinden değil devlet tarafından ortaya çıkarılmıştı ve dolayısıyla güçlü bürokratik geleneğe sahip Alman devleti karşısında çok zayıf kalıyordu.¹⁶ Özellikle Almanya ve Japonya gibi iktisadi açıdan güçlü ve bağımsız orta sınıfın bulunmaması vergi ödeme aracılığıyla insanların devletle bağına kuvvetlendirememesine, devletin temsil gücünün zayıflamasına ve toplumun siyasal hayata müdahil olmasına ket vurmuştur. Bu tür toplumlarda demokrasi aracılığıyla eğitim, sağlık, altyapı reformlarının yürürlüğe girmesi

¹⁵ Michael L. Ross, **Does Taxation Lead to Representation**, British Journal of Political Science, Cambridge University Press, No. 34, 2004, s. 247

¹⁶ Fareed Zakaria, **age**, s. 66

ve uygulanmasını halk değil, ulusal çapta örgütlü ve güçlü yapısıyla ordu üstlenir. Murat Belge Almanya için ‘Almanya 1945’e kadar Avrupalı olmadı’¹⁷ derken kastettiği özgür burjuvazinin öne çıkarıldığı ekonomik ve politik yaşam ile antimilitarize edilmiş askeri, siyasal ve sosyal yaşamdı. Japonya’da kar enoklamasından ziyade toplumun çıkarlarını ön planda tutan devlet öncülüğünde oluşturulmuş bir burjuva sınıfı vardı. Orada da Almanya’da olduğu gibi toplumu modernleştirecek orta sınıf gelişmemiş ve modernleştirme görevini ordu üstlenmişti. Militaristleşmiş toplumda ve politikada, aktif ordu iki ülkede de İkinci Dünya Savaşı’na doğru özgürlüğü ve demokrasiyi geri plana iten iki devlet yapısı ortaya çıkarmıştı. İngiltere ve ABD gibi ülkelerin aksine Almanya ve Japonya’da devletin hesap veren kurum olduğu toplumca gözden kaçırılmış ve devletin esasında birey için olduğu anlayıştan tersi anlayışa yaklaşılmıştır. Dönemin demokratik devletlerinde bireyler vergi yoluyla hükümeti yaptıkları ve yapacaklarından sorumlu tutuyor ve hatta gerekli görüldüğünde halkın temsilcileri tarafından hükümetin bütçesine sınırlandırmalar getirilebiliyordu (bunun yakın zamanlı örneği ABD’de bütçe üst sınırının belirlenmesi tartışmalarında görülmüştü).

Verginin demokrasinin gelişimine katkısına ‘eşitlik’ kavramı üzerinden yaklaştığımızda alternatif yaklaşımlarla karşılaşıyoruz. Bu yaklaşımlar vergilendirmenin demokratikleşme üzerinde olumlu etkisinin olduğunu savunsa da ilkine göre vergilendirme, gelir eşitsizliğinin daha yüksek olduğu toplumlarda demokratikleşme açısından daha etkili bir politika aracı olarak görülmelidir.¹⁸ Robert Dahl, Alexis de Tocqueville ve Samuel Huntington’a göre demokratik dönüşüm görece eşit toplumlarda gözlenebilir.¹⁹ Öte yandan Daron Acemoğlu ve James Robinson eşitsizlik ile demokratik dönüşüm arasındaki ilişkiyi ters U-şekilli bir fonksiyona benzetir.²⁰ Eşit toplumlarda demokratikleşme; özgürleşme için yapılacak bir devrim, zaten o anki iktisadi durumdan insanlar fayda sağladığı için çok maliyetli olabilir ve böylece eşit toplum bireylerin bu yöndeki hareketleri için gerekli olan cesareti kırmış olur. Tersine eşitsizliğin baskın olduğu toplumlarda elit kesimin baskınlığı bir şekilde ortaya çıkması muhtemel muhalefeti engellemeye ve demokratik talepleri bertaraf etmeye yarayacak-

¹⁷ Murat Belge, **Militarist Modernleşme Almanya, Japonya ve Türkiye**, İstanbul, İletişim Yayınları, 2012, s. 19

¹⁸ Dae Jin Yi, **age**, s. 72

¹⁹ Dae Jin Yi, **age**, s. 74

²⁰ Daron Acemoğlu ve James A. Robinson, **Economic Origins of Dictatorship and Democracy**, New York, Cambridge University Press, 2009, s. 37-38

tır. Bu, ülke içindeki askeri grupların olabileceği gibi elit kesim dışındaki toplumun öncülerinden bir kısmının da elitler yararına çabalamaya teşvik edilmesi şeklinde sağlanabilir. Dolayısıyla demokratik dönüşüm için toplum en az ve en çok eşitsiz olduğu durumlar arasında konumlanmalıdır.²¹

Eşitlik bağlamında demokratikleşmenin verginin de etkenlerinden birini oluşturduğu tarihsel örnekler görebiliriz. Bunlardan ilki Rosa Parks'ın ABD'de siyahi vatandaşlar için toplu taşımada uygun görülen arka koltukları kullanımına itiraz etmesi ve beyazlarla aynı hakları istemesidir. Diğer bir örnek ise Türkiye'de Alevi vatandaşların 'Eşit Yurttaşlık Mitingi' adı altındaki toplantılarıyla devletten özellikle din alanında talepte bulunmalarıdır. Girişte yaptığım liberal demokrasi tanımının bu iki örnekte kullanılması daha yerinde olacaktır. Çünkü 'çoğunluğun yönetimi' şeklinde anlaşılabilecek demokrasi azınlığı da yönetime katmaya çalışan oydaşmacı (consociational) veya azınlığı fiilen yönetime katmadan onlara istedikleri temsiliyeti veren liberal demokrasiyle farklılaşmaktadır. Bu bakımdan sadece oy vermek, devletin varsayımsal sözleşmeden kaynaklı yükümlülüklerini yerine getirmesinde yeterince ikna edici olmayabilir; onun yerine devletin elini kolunu bağlayabilecek ekonomik bir yoldan – bu iki durumda vatandaşların kamu malı ve hizmet edinmek için ödediği vergiler aracılığıyla devlete baskıya kurması liberalleşme açısından daha etkili bir sonuç oluşturacaktır. İkinci örnekte, henüz olmasa da Rosa Parks örneğinde siyahi olmayanlarla aynı vergiyi veren siyahiler devlet üzerinde yeterli etkiyi uyandırmış ve taleplerini elde etmişlerdir.

E- REFAH DEVLETİ ve VERGİLENDİRME

Zenginler yeniden dağıtım ve dolayısıyla vergilendirmeye karşı olduklarında otokratik bir rejimde vergileri artıracak reformların uygulanma olasılığı düşer.²² Bu fikri Dani Rodrik ortanca seçmen teorisini kullanarak onaylamıştır. Politika seçiminin ortanca seçmene göre yapıldığı ve nüfusun çoğunluğunun sermayeye erişiminin olmadığı toplumlarda vergilendirmeye daha fazla ihtiyaç duyulur. Bu yüzden ortanca seçmenin sermaye geliri içindeki payının düşük olduğu gelişmekte olan ülkelerde vergi daha yüksektir.²³

Birkaç yıl önce Fransa'da sosyalist hükümetin işbaşı yapmasıyla başlayan vergi reformu süreci sonunda, yüksek gelirliilerin ülkeden kaçması ortanca seçmen teoremi bağlamında değerlendirilebilir. Fransa ve İskan-

²¹ Dae Jin Yi, *age*, s. 74

²² Helena Ehrhart, *age*, s. 3

²³ Helena Ehrhart, *age*, s. 4

dinav ülkeleri her ne kadar Rodrik'in önerisindeki gibi gelişmekte olan ülke değil zaten gelişmiş ülkeler olsalar da devletin topladığı yüksek vergi karşılığında ürettiği kamu malı ve hizmetler, elit kesimin devlet kararları üzerinde etkin olduğu bir ülkede halkın kullanımına sunulamazdı. Refahçı devletlerin sağladığı imkanlar halkta devlete karşı güven sağlamakla kalmayıp herhangi bir kriz esnasında devlete ve devletin o anda görünürdeki temsilcisi hükümete meşruiyetini korumasında yardımcı olur.

Devlet gerekli meşruiyeti ekonomik ve politik olmak üzere iki boyutta sağlayabilir. Meşruiyeti sağlamanın ekonomik yönden dört yolu vardır:

- Ekonomik büyüme
- Ekonomik istikrar
- İnsani gelişim
- Eşitlik-hakkaniyet

Altındaki altı yol ise meşruiyeti sağlamanın politik boyutudur:

- Düzeni sağlama
- Politik istikrar
- Özgürlük
- Hesap sorulabilirlik
- Şeffaflık
- Sorumluluk üstlenebilme

Refah devletinde vergi, devletin eğitim, sağlık ve gelir iyileştirmesi yoluyla insani gelişim skorunun (UNDP Human Development Index) artırılmasına katkı sağlar. Halk, kendilerinden toplanan vergilerle devletin toplum sözleşmesinden doğan yükümlülüğünü hakkıyla yerine getirdiğine inandıkça devlet-birey arasındaki mesafe kılacak, hükümetin temsiliyet kabiliyetinin arttığına inanılacaktır. Alınan vergilerle artırılan eğitim seviyesi, toplumu haklarını daha iyi kavraması, devlete karşı pozisyonunun ve gücünün farkına varması ile gerektiği zaman onu sorgulayabilmesi bakımından cesaretlendirip; vergi ile demokrasiyi birbirlerini olumlu yönde etkileyen döngüsel iki değişken haline getirir. Diğer taraftan devlet vergi ile Gini katsayısını düşürmeyi başarabiliyorsa bir ölçüde o ülkenin vatandaşları arasında nisbi bir eşitlik getirebilmiş demektir. Verginin demokratikleşme yolundaki politik etkisi; devletin toplumsal düzeni ekonomik olarak desteklediği güvenlik teşkilatı ile sağlaması, topladığı vergiyle eğitim düzeyi artırılan halk tarafından hesap sorulabilmesi ve bu bağlamda şeffaflığının artması şeklinde görülebilir.

Meşruiyetin sağlanmadığı tarihsel bir olay olarak Amerikan Bağımsızlık Savaşı'na giden yolu gösterebiliriz. Yedi Yıl Savaşları'nın ağır ekonomik

maliyetinin devlet bütçesi üzerindeki yükünü hafifletmek için kolonilere konan vergilere Kuzey Amerika'daki on üç koloninin 'temsiliyet yoksa vergi de yok' (no taxation without representation) mottosuyla başlattıkları bağımsızlık hareketi, üst otorite tarafından alınmak istenen verginin sağlanmasında temsiliyetin önemine ışık tutar.

Verginin temsiliyeti artırma aracılığıyla demokratikleşmeyi teşvik etmesi gibi, kurumların yönetimlerinin iyi olması ve vergi ödeyenlerin çıkarlarının bürokraside göz önüne alınması da insanları vergi ödemeye teşvik eder.²⁴ Kurumların kapsayıcılığının arttığı ölçüde insanlar devletin ihtiyaç duyduğu ve kendilerinden istenen vergiyi ödemekte daha fazla istekli olacaktırlar. Yani refah devletinde vergi-demokrasi nedenselliği iki yönlüdür. Demokratikleşme arttıkça insanlar için vergi bir sıkıntı olmaktan çıkar, vergi de insanları daha demokratik kurumlar istemeye yöneltir.

F- KAYIT DIŞI EKONOMİ ve MEŞRUIYET

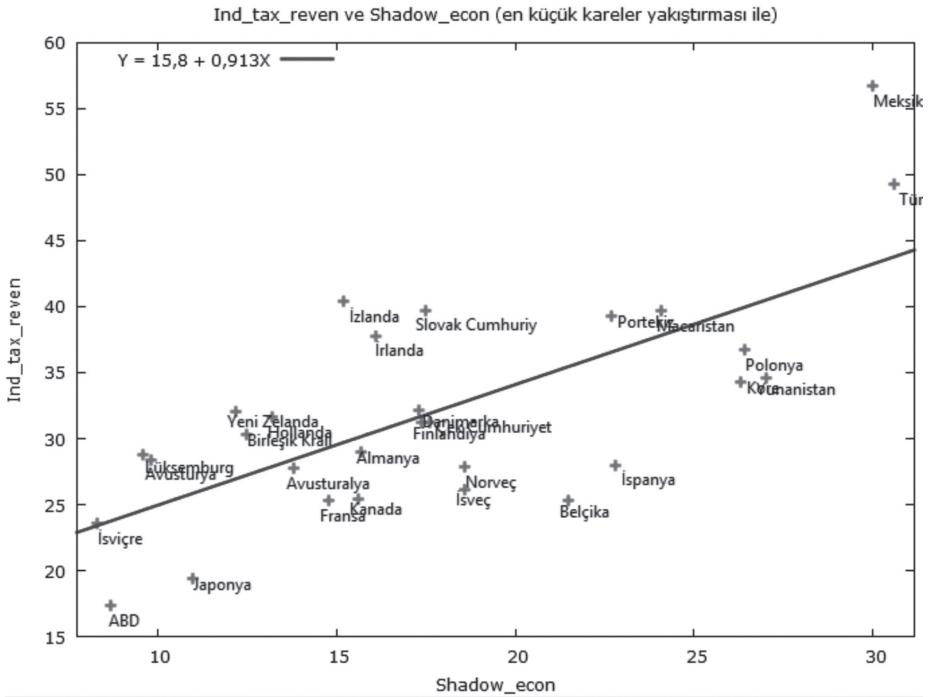
Vatandaşlar hukuken birbirleriyle eşit olarak yaşadıkları ülkede bu eşitlik üzerinden hükümeti kendilerinin temsilcisi olarak görürler. Ancak hukuken sağlanan eşitlik pratik nedenler dolayısıyla ekonomik olarak sekteye uğrarsa hem insanlar hem de devletler bazı açılardan zor duruma düşebilir. Eşitliğin ekonomik açıdan bozulmasına kayıt dışı ekonomiyi örnek gösterebiliriz. Devletin benimsediği uygun vergi politikasına rağmen toplanan vergilerin bu politikanın gerektirdiği yoldan sapması sonucu vergi gelirlerinde azalma meydana gelebilir ve böylece devlet, vatandaşa hizmet götürme misyonunu gerçekleştirebilmek için daha fazla vergi isteyebilir. Bu durumda maliyet-fayda açısından vatandaş için dezavantajlı bir iktidar ilişkisiyle karşılaşırız. Aldığı hizmete karşılık, kayıt dışılığın görülmediği zamana göre daha fazla vergiye mükellef olarak, vatandaşın gözünde devlet otoritesinde azalma olacaktır. Bir yanda kayıt altında olduğu için gereğinden fazla vergi verme yükümlülüğüne sahip insanlar bulunurken, diğer yanda kayıt dışılığından kaynaklanan muafiyetinin sağladığı ekonomik kazanca devletin hizmetlerini alırken sağladığı faydayı ekleyen 'bedavacı' (free-rider) insanlar bulunmaktadır.

Devletin hizmet sağlama görevini yerine getirmesi için gerekli olan vergiyi doğrudan ve dolaylı vergi olarak ikiye ayırırsak kayıt dışı ekonominin etkisini daha rahat görebiliriz. Şöyle ki; doğrudan gelirler üzerinden

²⁴ Richard M. Bird, Jorge Martinez-Vazquez, Benno Torgler, **Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability**, Economic Analysis and Policy, Vol.38, No.1, 2008, s. 58

vergiyi toplayamayan devlet mecburen dolaylı yoldan, yani bazı mal ve hizmetlere zam şeklinde yansıyacak olan vergilendirme ile gerekli finansal kaynağı toplayabilir. Bu mal ve hizmetlerin ülke içinde erişim bağlamında herkese eşit uzaklıkta olduğunu varsayarsak mikro düzeyde verginin hakkaniyeti sorgulanmaya başlanır. Gelir düzeyine bakılmaksızın salt tüketim üzerinden alınan, hane halkının alım gücü göz ardı edilerek düzenlenmiş dolaylı vergi gerek devleti aciz duruma düşürmekte gerekse de birey-devlet ilişkisinin ekonomik temelini sarsmaktadır. Ampirik veriler kayıt dışı ekonominin ülke ekonomisindeki rolünün büyüklüğü kapsamında dolaylı vergilerin oranının da büyüdüğünü göstermektedir.²⁵ OECD ülkeleri için alınmış olan bu iki veri arasında pozitif korelasyon bulunmakta ve p-değeri anlamlı olarak görünmektedir. Aşağıdaki grafiğe göre kayıt dışı ekonominin fazla olduğu Türkiye, Meksika gibi ülkelerde dolaylı vergi oranları da yüksekken; kayıt dışı ekonominin ölçeğinin daha küçük olduğu ABD, İsviçre gibi ülkelerde dolaylı vergi oranı daha düşüktür.

Grafik 1: Kayıt dışı ekonomi - Dolaylı vergi oranı ilişkisi



²⁵ www.cesifo-group.de / ... / dicereport108-db1.pdf, Erişim tarihi: 29.01.2014 14:40

Ülkelerin kayıt dışı ekonomilerinin GSYH'leri içindeki yüzdesi ve demokrasi puanlamalarına baktığımızda Türkiye, Yunanistan, Meksika, Macaristan, Polonya gibi diğer OECD ülkelerine göre daha düşük demokrasi puanına sahip ülkelerin, kayıt dışı ekonomilerinin ülke GSYH'si içindeki oranı yine OECD ülkelerinin ortalamasından (17,75) daha yüksektir. Örneğin, Türkiye için kayıt dışı ekonomi 30,6 ve demokrasi puanı²⁶ on üzerinden 5,76 iken, Norveç için kayıt dışı ekonomi 18,6 ve demokrasi puanı 9,93'tür.²⁷

G- SONUÇ

Zaman içinde demokratikleşme veya birim zamandaki demokrasi düzeyi üzerinde birçok faktör etkili olsa da verginin demokrasi, hesap sorma, liberal kurumların oluşumu, orta sınıfın güçlenmesi üzerindeki etkisi yadsınamaz. Devletin gerekli gördüğü mal ve hizmetlerin üretimi için kullandığı vergi, bireyleri devlet üzerinde yine vergi aracılığıyla söz sahibi haline getirmiş ve devletin birey için olduğu inancının yerleşmesinde destekleyici olmuştur. Verginin halk tarafından baskı unsuru olarak kullanılamadığı toplumlarda devlet gelirini rantiyecilik yoluyla sağlamakta ve bu rantiyecilik devleti politikaları konusunda daha serbest bırakmakta ve demokrasiyi göz ardı etmesine yol açmaktadır. Halk, rantçi devletin hüküm sürdüğü coğrafyada vergi ödememesine karşılık olarak kendisine verilenle yetinmek zorunda bırakılmaktadır. Tarihteki örneklerden gördüğümüz gibi vergi, gerçekten de özellikle orta sınıfa bağımsızlığını veren bir araç olarak düşünülebilir. Bu bağlamda verginin ne kadar olacağı, nerelere harcanacağı devletin şeffaf kurumlarınca ve hesap verebilme yükümlülüğünün bilincinde bir hükümet ile onun bürokrasisince halka sunulmuş olacak, böylece birey kendisini hem yönetime daha ait hissedecek hem de mülkiyetinin ne için kullanıldığını bilmiş olacaktır. Verginin miktarı ile demokrasi arasında şeffaflıktan daha karmaşık bir sonuca varmaktayız. Devlet yönetimi otoriterleştikçe veya liberalleştikçe, vergi miktarında artış gözlenebilir. Otoriter devlet zorla vergiyi karşılarken, daha liberal demokrat devlet tamamen halkın rızasına ve isteğine bağlı olarak karşılar. Bu açıdan ters U-şekilli bir ilişki, vergi miktarı ve demokrasi düzeyi arasındaki ilişkiyi daha iyi resmetmektedir. Vergiyle birlikte kurumların bağımsızlık hadlerinin yüksekliği demokratikleşmeyi daha çabuk sağlar. Aksi takdir-

²⁶ https://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=1034, Erişim tarihi: 29.01.2014, 15:26

²⁷ Friedrich Schneider, Andres Buehn, **Shadow Economies in Highly Developed Countries: What Are the Driving Forces?**, Institute for the Study of Labor, 2012, no. 6891

de, oyların çoğunluğuna sahip siyasal grup istediği harcamaları yapmakta sakınca görmeyebilir ve azınlığın hakkını korumakla kendini yükümlü hissetmeyebilir. Bunun önüne geçmek medya, yargı ve ekonomik aktörlerin bağımsızlaşmasıyla mümkündür. Devlete bağılı medya ve yargı, insanların vergi vermesine rağmen yeterince temsil edilmemesine yol açabilir. Çalışmada, verginin toplanmasında yaşanacak hakkaniyet sorunu sadece kayıt dışı ekonomi açısından ele alınsa da verginin uygulanacağı bireylerin gelirleri kapsamında oluşturulan vergi politikası, politikanın ele alınış şekline göre bireyleri dışlayabilir veya bazı gruplar kendilerini uygulanan vergi politikası çerçevesinde daha mağdur veya sömürölmüş hissedebilir. “Orta sınıf, yoksul ve sabit gelirli devletin altyapısının desteklenmesinin kendi üzerlerinde olduğuna inanırken daha varlıklı sosyal grupların hem bu altyapıdan yararlandığını hem de devletin yardımıyla sistemi ve kanunları kendi çıkarları için kullandığını düşünmektedirler.”²⁸ Kayıt dışı ekonomi hükümetleri dolaylı vergileri artırmaya zorladığından, bireylerin gelirleri vergi politikasının belirlenmesinde daha az etkili hale gelir. Bu durum devlet için meşruiyet kaybına, birey için ekonomik eşitlik veya hakkaniyetin zedelenmesine yol açmaktadır.

Demokratikleştirmeyi etkileyen yurtiçi faktörleri ekonomi, hükümet kurumlarının yapı, güç ve şeffaflıkları, seçimler, sivil toplum, basın, demografi ve coğrafya²⁹ olarak kabul ettiğimizde, verginin demokrasi ve demokratikleşme üzerindeki rolünü dolaylı yoldan da görebiliriz. Vergi, gerekli kamu mallarının üretiminin gerçekleşmesindeki pozisyonu ve devlete kaynak sağlaması açısından ekonomik bir faktördür. Yürütölmesinde sorun çıkmayan bir vergi politikası ekonomik kalkınmayı teşvik edicidir. Martin Lipset’e göre zengin ölkeler, fakir olanlara göre daha çabuk demokratikleşmektedirler. Bu tartışmanın ortaya çıktığı ilk zamanlar kalkınmanın mı demokratikleşmeye yol açtığı, yoksa demokratikleşmenin mi kalkınmayı getirdiğı tam anlaşılamasa da bugün ekonomik kalkınmanın demokratikleşmeyi getirdiğı açıktır.³⁰ Verdiğı verginin kendisine kazandırdığı hakların bilincinde olan halkın talep ettiğı siyasal şeffaflık demokrasi kültürünün bir ögesidir. Sivil toplum ve basın bağımsızlıkları ölçüsünde keyfi vergi toplamaların önünde hükümet için bir engel olarak görülebi-

²⁸ Ünal Zenginobuz vd., **Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatanşların Algıları**, İstanbul, Açık Toplum Vakfı, 2010, s. 35

²⁹ http://worldsavvy.org/monitor/index.php?option=com_content&id=182&Itemid=311, Erişim tarihi: 30.01.2014 02.41

³⁰ Ronald Inglehart ve Christian Welzel, **Kalkınma ve Demokratikleşme: Modernleşme Üzerine Bugün Bildiklerimiz**, s. 8

lir ve böylece demokrasi illiberallikten sıyrılmış olur. Coğrafya ise devleti rantiyeciliğe sürükleyebileceğinden, yine vergi yoluyla demokratikleşmeyi etkileyen bir faktör olarak değerlendirilebilir. Doğal kaynaklar üzerinde bulunan veya stratejik konumundan dolayı uluslararası ilişkilerin sağladığı avantaj sonucu yüklü miktarda hibe alan devlet, yine bu ilişkilerin gerçekleştiği siyasal ortamda demokratikleşme teşviğine sahip olmayabilir. Zira, reelpolitik demokrasiye güç ve güvenlik gibi konulara atfettiği önemden daha az önem atfedebilir.

KAYNAKÇA

- ACEMOĞLU, Daron ve ROBINSON, James A., **Economic Origins of Dictatorship and Democracy**, New York, Cambridge University Press, 2009
- BELGE, Murat, **Militarist Modernleşme Almanya, Japonya ve Türkiye**, İstanbul, İletişim Yayınları, 2012
- BIRD, Richard M., MARTÍNEZ-VAZQUEZ, Jorge, TORGLER, Benno, **Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability**, Economic Analysis and Policy, Vol.38, No.1, 2008
- BOLLEN, Kenneth, **Liberal Democracy: Validity and Method Factors in Cross-National Measure**, Midwest Political Science Association, vol. 37, No. 4, 1993
- DAE, Jin Yi, **No Taxation, No Democracy? Taxation, Income Inequality, and Democracy**, Journal of Economic Policy Reform, 2012
- EHRHART, Helena, **Assessing the Relationship Between Democracy and Domestic Taxes in Developing Countries**, CERDI, Etudes et Documents, E.2009.30
- HUNTINGTON, Samuel, **The Third Wave: Democratization in the Late Twentieth Century**, Norman, University of Oklahoma Press, 1991
- INGLEHART, Ronald ve WELZEL, Christian, **Kalkınma ve Demokratikleşme: Modernleşme Üzerine Bugün Bildiklerimiz**
- MUTASCU, Mihail, **Taxation and Democracy**, Journal of Economic Policy Reform, 2011
- ROSS, Michael L., **Does Taxation Lead to Representation**, British Journal of Political Science, Cambridge University Press, No. 34, 2004
- SCHNEIDER, Friedrich, BUEHN, Andres, **Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces?**, Institute for the Study of Labor, 2012, no. 6891

- SCHUMPETER, Joseph A., **Kapitalizm, Sosyalizm ve Demokrasi**, Ankara, Alter Yayınevi, 2012
- SUNE, Engin ve ÖZDEMİR, Ali Murat, **Rantçı Devlet Yazını Üzerine Deneme**, Uluslararası İlişkiler Dergisi, Cilt 9, Sayı 35, 2012
- ULFELDER, Jay, **Natural-Resource Wealth and the Survival of Autocracy**, Comparative Political Studies, 2007
- ZAKARIA, Fareed, **Özgürlüğün Geleceği Yurtta ve Dünyada İliberal Demokrasi**, İstanbul, Kırmızı Yayınları, 2007
- ZENGİNOBUZ, Ünal, ADAMAN, Fikret, GÖKŞEN, Fatoş, SAVCI, Çağrı, TOKGÖZ, Emre, **Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları**, İstanbul, Açık Toplum Vakfı, 2010
- http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html
- www.cesifo-group.de/.../dicereport108-db1.pdf
- https://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=1034
- http://worldsavvy.org/monitor/index.php?option=com_content&id=182&Itemid=311

DEMOKRATİK SİSTEMİN BİLEŞENLERİNDEN:VERGİ

Ülkü DUMAN^(*)

GİRİŞ

Demokratik bir sistemin işlerliğinde önemli araçlardan biri de vergidir. Bugün Batı demokrasilerinin doğuşundan bahsederken değinilmesi gereken en önemli nokta, bu gelişmelerin mutlak siyasal iktidarların vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasının bir sonucu olarak yaşandığıdır. Demokrasinin tarihinin vergi tarihi olmadan yazılamayacağı gerçeği, ikisinin arasındaki doğru orantılı ilişkiyi gözler önüne sermektedir. Amerika Birleşik Devletlerinin bağımsızlığını kazanması gibi daha birçok olayın arka planında vergi konusunda yaşanan gelişmeler mevcuttur. Parlamenter demokratik sistemlerin ortaya çıkış mantığının dayandığı nokta vergilendirme ve harcama konularında karar verecek olan yöneticileri, bireylerin oylama yoluyla kendilerinin belirlemesidir. Demokrasi ve vergi arasındaki ilişkiyi açıklarken yolun başında yapılacak hata, kavram kargaşasının tuzağına düşerek bu kavramları özünden saptırmaktır. Bunların özünde ne olduğu ne olması gerektiğiyle birlikte ele alınmalıdır; çünkü demokratik ideal ve demokratik realite birbirini tamamlayan bir niteliğe sahiptir.

Zamanın değişen koşulları içerisinde kavramların yorumlarında da uygulama alanlarında da farklılıklar yaşanmıştır. Sorunların çözümünde ise doğru yol alabilmenin önkoşulu, bunların anlamlandırılması ve tarihsel süreç içerisinde yaşadığı dönüşüm ve değişimlerin mercek altına alınmasıdır. Bu süreçte yaşayabileceğimiz ikinci yanlış noktası ise olayları tek taraflı değerlendirmedir. Vergiyi salt ekonomik verilerle açıklamaya çalış-

^(*)TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, İİBF Uluslararası İlişkiler Bölümü Lisans Öğrencisi

mak bizi kısır bir döngü içinde analizden yoksun bir alana hapsedecektir. Devlet ve toplum arasındaki ilişkiyi anlamak istediğimizde, vergiyi somut bir veri olarak kabul edebiliriz. Demokratik sistemin önemli bileşenlerinden biri olan vergi, siyasetle, hukukla, sosyolojiyle en az ekonomik alanla ilişkili olduğu kadar ilgilidir. Bu nedenle verginin demokratik bir sosyal hukuk devleti içerisindeki konumu, özel hukuk alanıyla ilişkisi, iktidar mekanizması içinde yorumlanışının doğrultusunda bireylerin devlete bakışı, vergi sisteminin yapısı ve bunun toplum üzerinde ne kadar yeniden gelir dağıtıcı etkisinin olduğu, vergi direncinin nasıl ortaya çıktığı ve bunun sebeplerinin ne olduğu gibi konulara bakmak gereklidir. Bunun yanında ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ve vergi sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak istediğimizde, dolaylı ve dolaysız vergilerin oranlarını analiz etmeden bunu açıklayamayız. Verginin önemli nitelikteki mahiyetine vurgu yaparken nasıl bir araç olarak kullanıldığı sorusu gündeme gelmektedir; çünkü vergi devletin kalkınma ve refahına öncülük edebileceği gibi yoksulluk ve adaletsizlik aracı olarak da kullanılabileceği yönünde bir hassasiyeti mevcuttur.

1. DEMOKRATİK REALİTE ve DEMOKRATİK İDEAL

Demokratik bir sistem ile vergi sistemi arasındaki ilişkiyi anlaşılır kılmak adına, öncelikle demokrasi kavramına bakmak gereklidir. Eğer bir çözüm modeli ortaya koymak istiyorsak her şeyden önce algılarda yer alan birtakım yanlış kodların tespitini ve bunların analizini ortaya koymak durumundayız. Belki de zihnimizin bizleri en başta yanılgıya sürüklediği nokta demokrasiyi iktidarla ilişkilendirme eğilimidir. İktidar alanı içinde tanımlanan bir demokrasi anlayışı bizleri daha yolun başında yanlış bir yolda adım atmaya sevk etmektedir. Bu tutumumuzun arkasında yatan ise iktidarın nüfuz alanının hemen hemen hayatımızın tüm noktasına işlemiş olmasıdır.

İktidarın mahiyetini anlamak için ilkin nasıl doğduğuna bakmak gereklidir. Hayatımıza giren ilk otorite babanın otoritesi idi. Sonraki süreçlerde sosyal yapının üzerinde büyüdüğü hücre bu idi ve baba otoritesi de emrin ilk şekli ve diğerlerinin dayanağı idi.¹ Tarihsel süreçte bu anlayışın devamlılığını iktidarın ve onun alanı içinde anlamlandırılmaya çalışan demokrasinin içinde görmek mümkündür.

George Orwell'ın demokrasinin tanımlanmasına dair söylediği "Demokrasi gibi bir kelime söz konusu olduğu zaman üzerinde anlaşılmış bir

¹ Bertrand De Jouvenal, İktidarın Temelleri İktidarın Mahiyeti ve Tarihi Gelişimi, çev.Nejat Muallimoğlu, Birleşik Yayıncılık, İstanbul, 1997, s.91

tanım yok değildir; fakat böyle bir işe kalkışmak da bütün taraflardan direnme görür. Her çeşitten rejimin savunucuları onun demokrasi olduğunu öne sürerler ve herhangi bir anlama bağlanacak olursa kelimeyi kullanamayacaklarından korkarlar.” sözü kavramın araçsallığı üzerine vurgu yapmıştır. ² Eğer demokrasiyi tanımlamak sadece kelimenin anlamını vermek demek olsaydı, sorun kolay bir şekilde çözüldü, bu koşullar altında bize biraz Yunanca bilgisi yeterdi. Kelime olarak demokrasi “halkın iktidarı” anlamına gelmektedir. Ancak bu yolla gerçekte demokrasinin ne olduğunu anlamlandırmamız mümkün değildir. Vurgulanması gereken demokrasi tanımının sadece tartıcı veya açıklayıcı görevinin değil aynı zamanda normatif ve inandırıcı görevinin de bulunması gerektiğidir. Demokrasinin ne olduğu ve ne olması gerektiği arasında bir ayrım yapılmalıdır; ancak bu ayrım yanlış anlaşılmalıdır; çünkü **demokratik ideal** ve **demokratik realite** birbirlerini tamamlayan bir niteliğe sahiptir ³. Demokrasiye yüklenen anlamlardan bazıları şöyledir:

“- fakirler ve dezavantajlıların yönetimi

- profesyonel siyasetçilere veya kamu görevlilerine ihtiyaç duyulmaksızın halkın kendi kendisini doğrudan ve sürekli biçimde yönettiği hükümet şekli
- hiyerarşi ve imtiyazdan ziyade eşit fırsatlara ve bireysel liyakate dayalı bir toplum
- sosyal eşitsizlikleri azaltmayı amaçlayan bir refah ve yeniden dağıtım sistemi
- çoğunluk yönetimi ilkesine dayalı bir karar verme sistemi
- çoğunluğun iktidarını kontrol altına alarak azınlıkların haklarını ve menfaatlerini koruyan bir yönetim sistemi
- halkın menfaatlerine, onların siyasi hayata katılıp katılmamasına bakmadan hizmet eden bir hükümet sistemi”⁴

Fransız İhtilalinden sonra gelişen mutlak demokrasi anlayışında sınırsız ve koşulsuz bir halk iradesi anlayışı mevcutken, günümüzde kabul gören çoğulcu demokrasi anlayışı, demokrasiyi çoğunluk iradesi kapsamında değerlendirirken bu irade sınırlı ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerini koruyan bir mahiyettedir.⁵Halk çoğunluğunun karar alma süreçlerine doğrudan katılmasının imkansızlığı sorunsalı beraberinde oy hakkı

² George Orwell, Politics and the English Language, **Selected Essays**, Baltimore, 1957, s.149

³ Giovanni Sartori, **Demokrasi Kuramı**, çev:Deniz Baykal,Siyasi İlimler Türk Derneği, Ankara,t.y., s.1-2

⁴ Andrew Heywood, **Siyaset**, Çev. Bekir Berat Özipek, Adres Yayınları, Ankara,2007,s 95-96.

⁵ Münci Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, AÜHF Yayını, Ankara, 1981,s.169

aracılığıyla işleyen bir temsili demokrasi sitemini beraberinde getirmiştir. Bu anlamda “Demokrasi halkın kendi kendini yönetmesinden çok yöneticilerin değiştirilmesini içeren niteliğiyle gözler önündedir.”⁶

Robert Dahl’a göre bir rejim devletle yurttaş arasındaki politik ilişkiler geniş, eşit korunan ve karşılıklı bağlayıcı istişareyi içerdiği ölçüde demokratiktir. Eğer bir demokratikleşme hareketinden bahsediyorsak daha geniş, daha eşit, daha fazla korunan ve daha fazla bağlayıcı istişareye doğru yol alan bir eylem alanından söz ediyoruz demektir. Demokratikleşme üç geniş sürecin en azından bir kısmının gerçekleşmeden ortaya çıkması beklenemez.

- Kişilerarası güven ağlarının kamu politikalarıyla bütünleşmesi
- Kamu politikalarının kategorik eşitsizlikten yalıtılması
- Zor kullanarak kontrol eden iktidar merkezlerinin sıradan insanların kamu politikaları üzerindeki etkisini ve kamu politikalarının devletin performansı üzerindeki denetimini artıracak şekilde bertaraf edilmesi ya da etkisizleştirilmesi⁷

Demokratik bir sistem ile vergi arasındaki ilişkinin açıklanması demokratik sistem ile kastedilen anlayışın anlamlandırılmasıyla mümkündür; çünkü herkes içinde bulunduğu ortama meşru bir zemin sağlamak adına onu demokrasiyle bağdaştıracaktır. Bu nedenle demokrasinin bileşenlerini ortaya koymak elzem bir meseledir.

Demokrasi ve Vergi İlişkisi

Modern devletin değişen işlevlerine göre, verginin işlevlerinde de zamanla birtakım değişiklikler olmuştur. Verginin geleneksel kamu giderlerinin karşılanması gibi mali işlevinin yanında ekonomik ve sosyal işlevleri de önemli mahiyette konulardır. Çağdaş devlet, vergilendirme yoluyla amaçladığı işlevleri yerine getirme sırasında, demokratik sosyal hukuk devletin ilkelerini yerine getirir ve anayasal düzenlemeler bu çerçevede belirlenir. Demokratik sosyal hukuk devleti, vergi hukukunun anayasal temellerini ortaya koyar. Devletin bu nitelikler doğrultusunda belirlediği vergi hukukunun ortaya çıkışı ve gelişmesi demokratik sosyal hukuk devleti anlayışının bir tezahürüdür. Vergi adaleti dendiğinde bunu somutlaştırmamıza olanak veren demokratik sosyal bir hukuk devletin varlığıdır.

Demokratik rejimin düzgün işleyebilme koşullarından birisi, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde önemli bir araç niteliğinde olan düzenli bir vergi sistemidir. Vergiyi demokrasinin bir çeşit bedeli olarak gören ba-

⁶ Giovanni Sartori, a.g.e., s.66

⁷ Robert Dahl, **Demokrasi Üzerine**, Çev: Betül Kadioğlu, Phoenix Yayınları, Ankara 2001, s.135

kış açısı benimsendiğinde, verginin cebri özelliği bir nebze de olsa azaltılabilir. Parlamenter demokratik sistemlerin ortaya çıkış mantığının dayandığı nokta, vergilendirme ve harcama konularında karar verecek olan yöneticileri, bireylerin oylama yoluyla kendilerinin belirlemesidir.⁸ Siyasal iktidarların kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran bir anlayışı benimsemesiyle birlikte hukuk devleti kavramı ortaya çıkmıştır. Demokratik bir rejimle bağdaştırılan hukuk devletinde, bireylerin temel hak ve özgürlükleri anayasada güvence altına alınmıştır. Vergi hukuku da devletin, bireylerin hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından biri olduğu için hukuk devleti kavramı ile yakından ilişkilidir. Hukuk devleti kavramının içerdiği ilkeler:

- Kanunî idare ilkesi
- Kanunların genelliği ilkesi ve kanun önünde eşitlik ilkesi
- Kazanılmış haklara saygı ilkesi
- Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması
- Yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanması
- Kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması
- İdarî eylem ve işlemlerin yargısal denetime tabi tutulması
- Yasama organından yürütme organına yetki devri koşullarının önceden belirlenmiş olması ve devletin malî sorumluluğu.⁹

Hukuk devleti anlayışının uzantısı niteliğinde Vergi Hukuku, Kanuni İdare İlkesi, Genel ve Eşit Vergilendirme İlkesi, Vergi Kanunları ile Temel Hak ve Özgürlüklerin Zedelenmemesi, Hukuki Güvenlik İlkesi ve Yargısal Denetimi içerir.

Sosyal Devlet anlayışının ortaya çıkış koşulları ise ekonomik bakımdan güçsüz bireylerin korunması düşüncesiyle yakından ilişkilidir. Sosyal devletin temel amaçlarına bakıldığında şu ilkeleri görürüz:

- sosyal adaletin sağlanması
- sosyal refahın sağlanması
- sosyal güvenliğin sağlanması¹⁰

Sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak devletin adaleti tesis edebilmesi için gelir ve servet dağılımı adil bir duruma getirmesi gerekmektedir.

⁸ Mümtaz Soysal, Üniter Bir Devlet Sistemindeki Bir Az Gelişmiş; Ülkede Merkezi İdare ile Yerel Yönetimler Arasında Gelir Bölüşümü **Konulu Tebliği Üzerine Yorum**, Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları, ÜTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, İstanbul 1981, S.392.

⁹ Tahsin Bekir Balta, İdare Hukuku I, Genel Konular, A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1972, s.91

¹⁰ Balta, a.g.e., s.113

Hukuk devleti anlayışından farklı olarak devlete birtakım ödevler yükleyen sosyal devlet anlayışında, hukuk devletindeki kanun önünde eşitlik ilkesi farklı bir mahiyete bürünerek ekonomik ve sosyal vurgusu öne çıkan fırsat eşitliği anlayışına dönüşür. Sosyal devlet anlayışı içerisinde vergilendirme, mali güce göre vergilendirme, gelirin ve servetin vergiler aracılığıyla yeniden dağıtılması, sosyal devletin planlı kalkınma hedefi ve vergilendirme, sosyal devletin hukuki bağlayıcılığı ilkelerine dayanmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde bu hedefler, birbirine ters düşen tedbirleri gerektirdiğinden, sıklıkla çelişkilerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çelişkiler de sosyal devlet ilkesinin hukuki bakımdan ne ölçüde bağlayıcı olduğu sorununu ortaya çıkartır.

Sosyal ve hukuk devleti özelliklerini bir bütün olarak değerlendirmek gerekir; çünkü bunlar birbirlerini tamamlayıcı bir niteliğe sahiptir. Demokratik bir hukuk devletinde vergilendirmeye ilişkin kurallar anayasada mevcuttur, hukuk devleti ilkesi devlete karşı bireylere hukuki bir güvence vermektedir ve devlet kanunlar gereğince temel hak ve özgürlükleri zedelememe yükümlülüğü altındadır. Demokrasi kuramı vergilerin tüm bu yönlerini göz önüne alarak halk tarafından seçilen parlamentonun ana öğeleri saptamasını gerektirir. Sosyal devletin amacının sosyal adaletin tesisi ve planlı kalkınma olması vergilendirme açısından farklı tedbirlerin alınmasını gerektirebileceğinden bu noktada duyarlı bir dengenin kurulması hassasiyet gösterilmesi gereken bir konudur.

2. TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ İÇİNDE VERGİ

2.1. Vergi Nedir

Tarihsel süreçte insanlar verginin ne olduğunu ve neden vergi ödediklerini sorgulayarak, bu kavramı anlamlandırma uğraşı içerisinde olmuşlardır. Başlarda isteğe bağlı olan vergiler ilerleyen süreçlerde zorunlu hale gelmiştir. Vergi, zamanın değişen koşulları içerisinde dönem koşulları itibariyle farklı yorumlara maruz kalmıştır. “Tarihi incelemeler de göstermektedir ki, vergi çeşitli değişiklikler geçirmiş, anlam ve kavram olarak farklı dönemlerde farklı yorumlara maruz kalmış mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik hatta ahlaki yönleri ile kompleks bir müessesedir.”¹¹ Vergiler dönemlerine göre kabile reislerine, derebeylerine ya da krallara bir hediye ve yardım niteliğinde veriliyordu ve bu verginin ilk şeklini oluşturuyordu. Merkezi devletlerin derebeyleri ve kabile reislerinin yerine geçmeleriyle birlikte bunlar yetersiz kalmış, hediye ve yardım niteliği zamanla zora da-

¹¹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1992, s.217-218

yanan bir şekle dönüşmüştür.¹² Güncel vergi tanımlarından biri:

“Vergi kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderleri ile kamu borçlarından kaynaklanan yükleri karşılamak amacıyla egemenlik gücüne göre karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir.”¹³

Bugün Batı demokrasilerinin doğuşundan bahsederken değinilmesi gereken en önemli nokta, bu gelişmelerin mutlak siyasal iktidarların vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasının bir sonucu olarak yaşandığıdır. Demokrasinin tarihinin vergi tarihi olmadan yazılamayacağı gerçeği, ikisinin arasındaki doğru orantılı ilişkiyi gözler önüne sermektedir. İktidarların vergilendirme gücünün sınırlandırılması parlamentoların yasa- ma yetkilerinin kaynağı niteliğindedir.¹⁴Parlamentoların onayı olmaksızın vergi alınamayacağı Batı demokrasilerinin anayasal ilkeleridir.

2.2. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

2.2.1. Dünyada Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

Avrupa’da kralın vergilendirme gücünün sınırlandırılması anlamında ilk tepkiye 1215 yılında İngiltere’de rastlanır ve imzalanan Manga Carta bu anlamda mutlak iktidarın sınırlandırıldığının somut bir belgesi niteliğindedir. Bununla birlikte bu tepki bir halk hareketi sonucunda gerçekleşmemiştir. Avrupa’da yaşanan vergi isyanları bir hak ve özgürlük bildirisi olarak Manga Carta’dan sonra gelen dönemlerde yaşanmıştır. Bir başlangıç noktası oluşturan bu girişimin ardından yaşanan rönesans ve reform süreçleriyle birlikte toplumlar daha duyarlı hale gelerek devletin haksız uygulamaları karşısında tepkisiz kalmamıştır.¹⁵ Gerçek anlamda anayasal belgelere 1628 Halklar Dilekçesi ve 1689 Halklar Demeciyle rastlarız. Fransız Devrimin gerçekleşmesinin sebeplerinden biri de kralın vergilendirme gücünü kullanımındaki keyfiliktir. Devrimin ardından ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde vergi yetkisinin kullanımına dair sınırlandırmalar mevcuttur.¹⁶ Avrupa’da yaşanan vergi isyanları şunlardır: 1381 İngiltere Wat Tyler İsyanı (1624-1629), İngiltere Hampdem

¹² Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Turhan Yayınevi, Ankara, 1987, s.28-29

¹³ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1994, s.101

¹⁴ Bertram de Jouvenel, **Sovereignty: An Inquiry Into the Political Good** Çev. J. F. Huntigton, Cambridge University Press, London 1957, s. 187

¹⁵ Coşkun Can Aktan, **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoneix Yayınları, Ankara, 2002, s.87

¹⁶ Musolin Janka, **Hürriyet Bildirgeleri Liberal Bildirgeler**, Çev: Necmi Zeka, Belge Yayınları, İstanbul, 1983, s.17-43

Harekatı, 1950 Fransa Poujade Hareketi, İngiltere 1990 Baş Vergisi İsyanı.¹⁷ Amerika'nın bağımsızlığının simgesi haline gelen vergi isyanları,¹⁸ ağır koşullar altında dayatılan bir vergi uygulamasına karşı ortaya çıkan bir harekettir. İngiltere'nin kolonilerden aldığı ağır vergiler bu koloniler arasında birleştirici bir etki yaratarak Amerikan İhtilaline zemin hazırlamıştır. Amerika'da yaşanan vergi isyanları şunlardır: Pul Vergi İsyanı (1765), Amerikan Boston Çay Partisi İsyanı (1773), Shays İsyan (1786-1787), Viski İsyanı (1794), Fries İsyanı (1799), Büyük Buhran Yıllarında Vergiye Karşı Direniş (1929).

2.2.2. Osmanlı İmparatorluğunda Vergilendirme Yetkisinin Gelişimi

Demokratik gelişim süreci Türkiye'de batılı demokrasilere göre daha geç dönemlere tekabül etmektedir. Osmanlı İmparatorluğunda Tanzimat Döneminde birtakım gelişmeler yaşanmıştır. Vergilendirme gücünün sınırlandırılması konusunda ilk belge 1804 tarihli Sened-i İttifaktır; ancak bu belgenin, merkezi otoritenin zayıflamasından öte bir anlam taşımayan mahiyetinin yanı sıra padişahın vergilendirme gücünü salt ayanlar yararına sınırlandırdığını unutmamak gerekir. 1839 yılında ilan edilen Gülhane Hattı Hümayunu belgesiyle padişah tek taraflı vergilendirme gücünü sı-

¹⁷ Margaret Thatcher'ı 22 Aralık 1990 tarihinde başbakanlık görevinden istifaya götüren nedenlerin başında yerel yönetimlerin temel gelir kaynaklarından biri olan konut vergisinin yerine getirilen ve Baş Vergisi olarak adlandırılan verginin yol açtığı parti içi muhalefet olmuştur. Baş Vergisinin tepkilere maruz kalmasının en büyük nedeni bu vergiyle ödenecek vergi miktarının ikame edilen Konut Vergisi miktarını aşması ve bu nedenle mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırmasıdır. Bu durum halkın vergiye tepkisini artırmış ve 1990 yılının başlarında çeşitli protesto gösterilerinin düzenlenmesine neden olmuştur. Kazançtan bağımsız olarak herkesten eşit vergi alma fikrinin bir uygulaması olarak ortaya çıkan bu vergiye İngilizlerin tepkisi büyük olmuştur (<http://www.schnews.org.uk/archive/news20.htm>)

¹⁸ İngiliz Koloni halklarının İngiltere'ye karşı ayaklanmasında temel sebep "vergi meselesidir. İngiltere 7 Yıl Savaşlarında çok para harcadığı için mali sıkıntıya girmişti ve bunu gidermek için aldığı ekonomik tedbirler ve yeni mali yükler koyması bağımsızlık için verilen mücadelenin temel sebepleri arasındadır. 1767 haziranında Maliye Bakanının Avam Kamarasından kendi adıyla geçirdiği "Towshend Kanunu" Amerikan Kolonilerinin ithal ettiği çay, kağıt cam, ressam boyalarına vergiler koyuyordu. Massachusetts Kolonisinin önderliğinde ortaya koyulan tepkinin bir sonucu olarak çay hariç kağıt ve cam üzerindeki vergiler kaldırılmıştır; ancak ithal vergilerin etkisiyle kolonilerde çayın fiyatı iki katına çıkmıştı ve bunun üzerine ithal edilen çaya talep azalmıştı. 1773'de İngiltere çay ihracatını teşvik etmek amacıyla ihracat vergisini düşürme kararı almıştı. Kolonilerin buna cevabı ise haklarını kabul ettirmek amaçlı Boston Limanı'nda demirlenmiş çay yüklü İngiltere gemisindeki 343 sandık çayı denize dökmek olmuştur. Bu eylem Amerikan Bağımsızlık Savaşını çıkartan kıvılcımlardan birisi olacaktır. (Fahir Armaoğlu, 19. Yüzyıl Siyasi Tarihi, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2010, s.58-60)

nırlama yoluna giderek uygulamayı denetleyecek olan Meclis-i Ahkam-ı Adliye'nin üyelerini kendisi seçmiştir. 1856 ve 1875 yıllarında ilan edilen Islahat ve Adalet Fermanlarına bakıldığında ise vergilendirme konusunda getirilen kısıtlamaların arkasında Batılı ülkelerin baskılarına rastlarız. Bu döneme kadar getirilen sınırlandırmaların hiçbirinin ardında halk hareketine rastlamayız. Osmanlı İmparatorluğunda görünüşte de olsa parlamenter sisteme ilk olarak 1876'da Kanun-i Esasi ile birlikte geçilmiştir. Meclis-i Umumi bu süreçte bir danışma organı olmaktan öteye gidememiş ve vergilendirme yetkisini padişahla paylaşmıştır.

Kapitülasyonlar ve ticaret anlaşmaları vergilendirme yetkisinin önünde birer engel teşkil etmişlerdir. Vergisel anlamda yabancılara tanınan ayrıcalıklar Türk ve yabancı tüccarlar arasında rekabetin doğmasına neden olarak Türk girişimciliğini önemli ölçüde zedelemiştir. Vergilendirme yetkisinin önündeki engeller sadece kapitülasyonlar ve ticaret anlaşmaları değil aynı zamanda borçlanmalardır. Devletin mali anlamda egemenliğinin kaybolmasında da bu borçlanmaların etkisinin büyük olduğunu söyleyebiliriz.¹⁹

2.2.3. Cumhuriyet Dönemi

1924 Anayasası

Madde 84

"Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır."

Madde 85

"Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.

Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir."²⁰

1924 Anayasası ile vergilendirme yetkisiyle alakalı anayasal bir çerçeve çizilmek istenmiş kanunlar, güçler birliği ilkesinin bir uzantısı niteliğinde düzenlenmiştir.²¹ 1924 anayasasında kanunların anayasaya uygunluğunu denetleyecek bir yargı makamı yoktur. Her ne kadar anayasada kanunilik ilkesi yer alsada dönem içerisinde bu anlayışa aykırı mahiyette kanunların mevcudiyetinden söz edebiliriz.

¹⁹ Zeynep Arıkan, **Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, 1996-1997, s.276

²⁰ 1924 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>

²¹ Zeynep Arıkan, **a.g.e.**, s.277

20.02.1930 tarihli ve 1567 sayılı kanun (Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun) Bakanlar Kuruluna ekonomiyi düzenleme konusunda geniş yetkiler vermiştir. Her ne kadar bu kanunun çıkarılma sebebi dünyada yaşanan ekonomik krizle bağdaştırılsa da anayasada vergilendirme yetkisiyle alakalı kanunların ruhuna ters düşecek bir niteliğe sahiptir. Benzer nitelikte bir örnekte de ekonominin düzenlenmesi için 18.01.1940 3780 tarih ve sayılı Milli Koruma Kanununun Bakanlar Kuruluna geniş yetkiler tanıdığını görüyoruz.²²

12.11.1942 4305 tarih ve sayılı kanun kapsamında çıkarılan Varlık Vergisinin oranları kanunda belirtilmediğinden vergi miktarının belirlenmesiyle ilgili olarak yerel komisyonların geniş yetkilerle donatıldığını görüyoruz. Bu kapsamda kanunun kabulünü anayasada yer alan kanunilik ilkesinin açık bir şekilde ihlal edildiğinin somut bir göstergesi olarak sunulabilir. Varlık vergisi 15.03.1944 tarihinde 5433 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.²³

Bu üç önemli kanunun dışında hükümete ekonomik konularda çeşitli vergi oranlarında değişiklik yapma yetkileri veren kanunların anayasada yer alan kanunilik ilkesiyle bağdaşmadığını söyleyebiliriz. Bu anlamda 1924 Anayasasında 1929 ekonomik buhranının ve İkinci Dünya Savaşı döneminin etkilerinin kanunlara yansıdığı yorumunu yapmak mümkündür.²⁴

²² Ahmet Emre Akyazan, "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi", **TBB Dergisi**, Sayı 80, 2009, s.6

²³ "İkinci dünya Savaşı yıllarında Türkiye'de enflasyonun artması , karaborsacılığın yaygınlaşması ve bu yolla aşırı kazanç sağlayan bir kesimin ortaya çıkmasının sonucunda bu kazançların vergilendirilmesi için devlet tarafından konan vergidir" İkinci Dünya Savaşı döneminde hükümet olağanüstü koşullar karşısında ulusal ekonomi ve savunma konularında Milli Koruma Kanunu TBMM'de kabul edilmiştir. Milli Koruma Kanununun özellikle fiyatlar genel düzeyine yapılan müdahaleler sonucunda ortaya çıkan savaş zengini zümreye karşı 11 Kasım 1942'de Varlık Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Vergilerin tahsisi için "Servet Tespit Komisyonları" kuruldu. Komisyon kararlarına karşı itiraz ve temyiz yolu kapatılarak vergi ödemesi için tebliğden itibaren 15 gün tanınarak vergiyi ödemeyenlerin malları haczedilerek icra yoluyla satılarak, borcunu ödemeyen mükellefler ise borçlarını ödemeleri için "bedenen çalışmak" üzere çalışma kamplarına gönderilecekti. Özellikle gayrimüslim ticaret işiyle uğraşanları hedefleyen bu kanunda, birçok kişi borçlarını ödeyebilmek için evlerini, işyerlerini satmak zorunda kaldı ve birçokunun iş hayatı sona erdi. Varlık Vergisini 160 kişi sürgün edilmek suretiyle resmi rakamlar kapsamında 1400 kişi Aşkale'ye yollanarak burada taş kırıp yol yaptılar. Varlık Vergisi yüzlerce gayrimüslimin göç etmesine neden olmuştur. Varlık Vergisinin tahakkuk ettirilen miktarların şekli, itiraz hakkı tanınmaması ve vergi genelliğine aykırı düşen niteliğiyle hukuk dışı bir vergi olduğunu söyleyebiliriz.

(Emre Gül, Varlık Vergisi ve Milli Koruma Kanunu, **Dünya Bülteni/ Tarih Dosyası**, 11 Kasım 2012, <http://www.dunyabulteni.net/haber/149044/varlik-vergisi-ve-milli-koruma-kanunu>)

²⁴ Ahmet Emre Akyazan, **a.g.e**, s.7

1961 Anayasası**Madde 61**

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.”²⁵

20.09.1971 1448 tarih ve sayılı kanunla 3. fıkra eklenmiştir.

“Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadleri içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerinde değişiklik yapmaya bakanlar Kurulu Yetkili kılınabilir”

61. maddenin 1. fıkrası “vergilendirmede genellik ve mali güce göre vergilendirme” ilkelerini kapsamaktadır, 2. fıkra “verginin kanuniliği” ilkesiyle ilgilidir. 3. fıkra bakıldığında ise meclisin vergilendirme yetkisini icra organıyla paylaşmak suretiyle Türk Vergi sistemindeki birçok hükmün Anayasa mahkemesi tarafından iptal edilemediğini görüyoruz.²⁶

1971 yılında çıkarılan 1448 sayılı düzenlemeyle yürütmenin vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisinin genişlediğini görüyoruz. Bu anlamda güçlü yürütme anlayışının başlangıç noktasını teşkil ettiğini söyleyebiliriz. Bu yetkiye dayanarak 1970’lerden sonra birçok KHK çıkarılmış ve uygulamada ise birtakım sorunları beraberinde getirmiştir. Dönem itibarıyla reform niteliğinde birçok düzenleme yapılmış olmasına rağmen çıkarılan kanunların uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar mevzuatta bütünlüğü bozucu ve karmaşa doğuran bir görünümün ortaya çıkmasına neden olmuştur.²⁷

1982 Anayasası**Madde 73**

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

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yu-

²⁵ 1961 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm>

²⁶ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.95

²⁷ Zeynep Arıkan, **a.g.e.**, s.277-278

kümlülerin vergi ödemeye gönüllü oldukları bir sistem istense de tarih genelde aksi durumlara tanıklık etmiştir.

Devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi kamu gelirlerine bağlıdır. Farklı kaynaklardan elde edilen bu gelirler içerisinde en geniş yer tutan vergidir. Vergi “Devlet veya vergilendirme yetkisine haiz kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlarından hukuki zorlama ile belli kuralara göre ve karşılıksız alınan para ile ifade edilen değerlerdir.”³¹ Verginin önemli nitelikteki mahiyetine vurgu yaparken nasıl bir araç olarak kullanıldığı sorusu gündeme gelmektedir. Devletin kalkınma ve refahına öncülük edebileceği gibi yoksulluk ve adaletsizlik aracı olarak da kullanılabileceği yönünde bir hassasiyeti mevcuttur.

Sınırsız ihtiyaçların karşılanabilmesi, gelir getirici kaynakların artırılması düşüncesi bireylerin vergiye karşı bir direnç geliştirmelerine neden olur; çünkü kazançların maksimize edilme yöntemlerinden biri de zorunlu kayıpların minimuma indirilmesidir. Rasyonel davranması arzu edilen birey, kendi doğası gereği kimseye karşılıksız bir şey vermek istemeyeceğinden ve ekonomik gücünde azalmaya neden olacak bir eyleme katılmak istememesinin yanında verginin karşılıksız ve cebri özelliği ödemeye karşı bir direnç oluşmasına neden olur.³²

3.1. Vergi Direncini Etkileyen Faktörler

Vergi ödemekle yükümlü fertlerin bu konuda isteksiz davranmaları ya da bu faaliyete direnmeleri olarak tanımlayabileceğimiz vergi direncinin ortaya çıkmasında etkili olan faktörleri saptamadan, bu yönde bir çözüm önerisi sunmak mümkün olmayacaktır. Bu sorunun çözümüne son zamanlarda oldukça fazla eğilen ABD, Hollanda, İspanya, İsviçre ve Danimarka gibi ülkelerde bireylerin vergi direncini azaltan ve kendi rızalarıyla vergi ödeme isteklerini artırma odaklı çalışmalar yapılmaktadır.³³

1- Vergi Oranları

Vergi oranlarının yüksek oluşu bireylerin alım gücünü direkt etkilediğinden vergi ödeyecek yükümlülerin, tepkileri vergi oranlarıyla doğru orantılı olacaktır. Bu oranların yüksek tutulmasıyla üstlenilen vergi yükü

³¹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Alfa Yayınevi, Malatya, 2002, s.3

³² Turgut Candan, Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi”, Antalya, 2004, s.258

³³ Ali Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, 2002, s.33, www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm

artacağından bir direnç gelişmesi olasıdır. Katma değer vergisi oranlarının yüksek tutulması vergisiz alışverişin yaygınlaşmasına neden olmakta yani dolaylı vergilerin artış gösterdiği ve dolaysız vergilerin payının azaldığı bir sistemde vergi direnci bir artış gösterecektir.³⁴

2- Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler

Vergi mükelleflerinin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri ve denetim sonrasında maruz kalacaklarını düşündükleri cezaların caydırıcı özellikleriyle, önceki denetim faaliyetleri vergi direncinin yarattığı olumsuz etkilerin şiddetini azaltabilir.³⁵

3- Sübjektif Kriterler

Devletin gerçekleştirdiği uygulamaların dışında bireylerin içinde yaşadıkları toplum içerisinde sosyal normlara aykırı olarak davranmaları saygınlıklarının azalmasına ve utanç duymalarına sebebiyet vereceğinden bu gibi sübjektif kriterler de etkili olacaktır. Bireyin çevresindeki referans grubunun vergi ödeme faaliyeti karşısında takındıkları olumlu ya da olumsuz tavır vergi ödeme alışkanlıklarında etkili olacaktır.³⁶

4- Mali Müşavirlerin Etkisi

Vergi kanunlarındaki karmaşıklık ve belirsizlik vergi mükelleflerini mali müşavirlerden yardım almaya itmektedir. Bu noktada mali müşavirlerin vergi konusunda takındıkları kişisel tutum vergi yükümlülerini de doğrudan etkileyecektir.³⁷

5- Sosyal Dinamikler

Bireylerin içerisinde yaşadığı toplumda gelir dağılımında eşitsizlik olduğunu vergi yükü açısından adil olunmadığını düşünmeleri vergi direncinin artmasına sebebiyet verecektir. Türkiye’de yapılan bir araştırmada vergi mükelleflerinin %97’si toplanan vergilerin gerekli alanlarda harcanmadığını belirtmişlerdir. Özellikle son zamanlarda ortaya çıkan hayali ihracat, yolsuzluk, usulsüzlük ve benzeri olaylar vergi mükelleflerindeki

³⁴ Yusuf Kıldış, Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2, Sayı:2, 2000, s.12

³⁵ Ali Çelikkaya, a.g.e., s.13

³⁶ H. Hüseyin Bayraklı, N. Tolga Saruç ve İsa Sağbaş, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler: Anket Çalışması Bulguları” **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2004 10-14 Mayıs, Antalya, s. 211-212

³⁷ Ali Çelikkaya, a.g.e., s.72

bu anlayışın daha da artmasına neden olmaktadır.³⁸ Ayrıca bazı zamanlar belli gruplara muafiyet ayrıcalığı getirilmesi bu imkanlardan yararlanamayanlar nezdinde haksız rekabet olarak algılanarak vergi kaçakçılığına neden olmaktadır.³⁹

6- Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinin Yapısı

Vergi sistemlerinin belli bir sistematik içerisinde bulunması gerekir. Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" adlı eserinde vergi konusunda ortaya koyduğu prensiplerden birisi de "kesinlik ilkesidir". Bir ülkede uygulanan vergi mevzuatının anlaşılır olması ve dönemin ihtiyaçlarını karşılayan bir nitelikte olması gerekir. Vergi mükelleflerinin ödeyecekleri vergiye dair miktarını, zamanını, ödeme şeklini bilmesi olarak açıklanabilecek kesinlik ilkesinin olmaması durumunda vergi direncinin artacağını söyleyebiliriz. Bunun yanında vergisini ödemek isteyen mükelleflerle iyi ilişkiler kurabilen vergi idareleri de bu direncin kırılmasına katkıda bulunacaklardır.⁴⁰

7- Siyasi İstikrar ve Vergi Affı

Siyasi iktidarların kendi iktidar alanlarını koruma içgüdüleriyle çeşitli baskı gruplarının çıkarları ve istekleri doğrultusunda kararlar almaları, oy uğruna vergilendirmeden kaçınma ya da vergi yükünün belli bir sınıfın omzuna yüklenmesine neden olmaktadır. Politik istikrarsızlığın hüküm sürdüğü ülkelerde seçim süreçlerinde mükellefler beklenti içerisinde girmektedirler.⁴¹ Vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının azalmasına sebebiyet verecek yanlış uygulamalardan biri de çok sık af kanunu çıkarılmasıdır. Vergi adaletini zedeleyen bu uygulamada zamanında vergisini ödemiş birey üzerinde olumsuz bir direncin oluşmasına neden olmaktadır. Bu af lar vergi ödemeyenlerin lehinde rekabet üstünlüğü yaratan bir durumun ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır.⁴²

Vergi direncinin ortaya çıkışında görüldüğü üzere birçok etken söz konusudur. Her ülkenin kendi dinamikleri göz önüne alındığında bu faktörlerden farklı seviyelerde etkilenmeleri söz konusudur.

³⁸ Şükrü Kızılot ve Şafak Çomaklı, Vergi Kayıp Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından İncelenmesi, " 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2004 10-14 Mayıs, Antalya,s.5

³⁹ Yusuf Kıldış,a.g.e.,s.32

⁴⁰ Yusuf Kıldış,a.g.e.,s.35

⁴¹ Yusuf Kıldış,a.g.e., s.5

⁴² Yusuf Karakoç,"Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kaçakları", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2004 10-14 Mayıs, Antalya,s.98

4. DOLAYLI ve DOLAYSIZ VERGİ ORANLARININ GELİŞMİŞLİK DÜZEYİYLE İLİŞKİSİ

İyi bir vergi sisteminin temel hedefleri devletin kamu harcamalarını finanse etmek, üretim faktörlerinin verimliliğini artırmak, vergi adaletinin gerçekleştirilmesine yönelik toplumu oluşturan bireyler arasında adil bir dağılımın gerçekleştirilmesi, iktisadi büyümeyi teşvik etmek basit ve anlaşılır nitelikli bir sistemin inşasıdır. Vergi sisteminde yapılan tasnifte dolaylı ve dolaysız vergilerin birbirlerine oranları önem arz etmektedir. Zira ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, ekonomik yapılarının bu oranlarla paralel bir yapıda olduğunu söyleyebiliriz. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden yani mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir. Bir eşyanın, malın veya değer devri ya da bir hizmetin satışı dolaylı verginin kapsamına girmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergiler arasında yapılan bu ayırım belli kriterler doğrultusundadır.

1- Yansıma Kriteri

Dolaylı vergiler açısından kolay yansıyan vergilerdir. Vergiyi ödeyen mükellefler ödedikleri vergiyi tüketici veya girdi sahiplerine yansıtırlar.

2- Ödeme Gücü Kriteri

Ödeme gücünü kavrama kabiliyeti açısından dolaysız vergiler nezdinde vergi adaletinin gerçekleştirilmesi adına daha çok hizmet eden bir sistemdir. Dolaylı vergilerin uygulama alanlarında kişilerin gelir ve servetlerine dair özellikleri dikkate alınmaz.

3- Belirlilik Kriteri

Dolaylı vergilerde mal ve hizmeti tüketen kişi veya kurum üzerinde bir mükellef ilişkisi mekanizması mevcut değilken dolaysız vergilerde belli aralıklarla oluşturulmuş ödeme düzeni kapsamında mükellef önceden bellidir. Belirlilik unsuru açısından dolaylı verginin tahsis edilebilmesi vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını gerektirmektedir.⁴³

Küreselleşme sürecinin bir parçası olarak uluslararası sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, vergi sistemleri üzerinde baskıların artmasına neden olmaktadır. Vergi yapısında yaşanan değişimlerin karakteristiğinde dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir yönelme söz konusudur. Bu değişim ve dönüşüm sürecinin vergi mükellefleri üzerinde etkileri farklı boyutlarda gerçekleşmektedir. Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında bu uygulamala-

⁴³ TÜSİAD, *Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali sistemi İçerisindeki Yeri Siyasal, sosyal, Ekonomik Sonuçları*, Yayın no: TÜSİAD-T/2012-10/532, İstanbul, 2012, s.17

rın sermaye ve girişimci lehine yerel tüketici aleyhine olduğu gözlemlenir. Ülkeler mobil olan üretim faktörlerinden yeterli vergiyi temin edemediklerinden mobil olmayan üretim faktörlerinin daha fazla vergilendirilmesi yoluyla daha düşük gelirli gruplar üzerinde yaratılan baskı, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi noktasında kendi meşru temellerini sarsan ve sorgulamasına neden olan bir niteliktedir. Vergi yükünün düşük tutulduğu yabancı sermaye yatırımlarını da bu küreselleşme sürecinin bir parçası olduğunu söyleyebiliriz.

4.1. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergi Yapısının Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Etkileri

Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin oranlarına bakıldığında bunun pek çok ekonomik, sosyal ve siyasi anlamda dengesiz sonuçlara yol açtığı yorumunu yapmak mümkündür. Değişik mal ve hizmetler üzerinde uygulanan dolaylı vergi yüklerinin nispi fiyat yapısı üzerindeki bozucu etkisi kaynakların etkin dağıtılmasının ve gelir açısından adaletin sağlanması üzerinde olumsuz bir etkisi söz konusudur.⁴⁴ Mintz’e göre dolaylı vergilerin tercih edilme nedenlerinden biri tüketimden tahsil edilip enflasyonu azaltabilmesi nedeniyle iyi bir tasarruf kaynağı olmasıdır. Böylece gelişmekte olan ülkeler için ekonomik gelişmenin amacıyla uyumludur.⁴⁵ Vergi teorisinde öngörülen dolaylı vergilerin tüketicileri tasarrufa yönelteceği ve daha az tüketime teşvik edeceği yönündeki varsayımı Türkiye gibi ülkelerde geniş halk kitleleri tarafından dolaylı vergilerin, vergi olmaktan ziyade fiyat olarak algılandığı için şüphe yaratır bir niteliktedir. Toplumun büyük çoğunluğu gelirlerinin tamamına yakını harcayarak minimum yaşam standartlarını yakaladıklarından dolaylı vergilerin tasarruf yaratıcı yönü nüfusun büyük kısmı nezdinde işlevsiz kalmaktadır. Tasarruf üzerindeki işlevsiz etkisiyle birlikte yatırım ve büyüme açısından da pek ilişkili olduklarını söyleyemeyiz. Gelişmekte olan ülkelerde bu tür makro değişkenler finansman olanakları, toplam talep ve geleceğe yönelik beklentiler etrafında şekillenmektedir. Yine teorisinin öne sürdüğü görüşlerden biri de dolaylı vergilerin konmasının amaçlarından birinin etkin bir kaynak dağıtımını amaçladığıdır; ancak şunu vurgulamak gerekir ki dolaylı olarak bu amaca hizmet eden bir niteliğe sahip olsa da dolaylı vergiler genelde vergi hasılasına hizmet edecek şekilde düzenlenir.⁴⁶

⁴⁴ TÜSİAD, a.g.e., s.9

⁴⁵ J.Mintz, *Growth and Taxes: Some Implications for Developing Economies*(der) J. Martinez-Vazquez and J. Alm Public Finance in Developing and Transitional Countries: Essays in Honour of Richard Bird, 2003, s.228

⁴⁶ TÜSİAD, a.g.e., s.75-76

Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payları (2002)⁴⁷ Sosyal Güvenlik Kesintileri Hariç

Ülke	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
ABD	76.3	23.7
Belçika	62.2	36.1
İngiltere	60.0	39.4
Avusturya	55.5	44.1
Fransa	53.7	46.0
Polonya	48.0	52.0
Kore	47.4	52.6
Çek Cumhuriyeti	46.8	53.2
Yunanistan	44.1	55.5
Portekiz	42.5	57.1
Slovakya	39.9	60.1
Meksika	39.1	60.9
Türkiye	34.4	65.6
OECD Ortalaması	55.4	45.6

Bir ülkede toplam vergi gelirleri içerisindeki pay açısından karşılaştırma yapıldığında dolaylı vergi oranlarının yüksek olduğu yerlerde vergi adaleti konusunda birtakım şüpheler mevcuttur.⁴⁸ Dolaysız vergiler açısından bir yorum yapıldığında ise adil ve duyarlı bir etkiye sahip olduğunu söyleyebiliriz.⁴⁹ Sanayileşmiş ülkelerin ve gelişmekte olan ülkeler vergi gelirleri açısından karşılaştırıldığında sanayileşmiş ülkelerin iki kat daha fazla gelire sahip olduğu görülür. Diğer belirtilmesi gereken bir nokta ise sanayileşmiş ülkelerde kişisel gelir vergisinin kurumlar vergisine oranla dört kat daha fazla olduğudur. Dış ticaretten elde edilen gelirlere bakıldığında ise gelişmekte olan ülkelerde bu oranın daha fazla olduğu görülür. Bu sonuçların farklılığı vergi yönetimindeki farklı anlayışlardan kaynaklanmaktadır. Diğer bir faktör olarak da gelişmekte olan ülkelerde zengin sınıfın yönetimle yakın ilişkisinin bir tezahürü olarak sermaye sınıfının bunu bir avantaja çevirebilmesinde yatmaktadır.⁵⁰

⁴⁷ TEPAV-EPRİ, **Mali İzleme Raporu**, Ankara, 2005, s.5.

⁴⁸ Şükrü Kızılot, **Vergiler Dolaylı geliyor**, Hürriyet, 7 Ekim 2004, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=263009&yazarid=82>

⁴⁹ N. Kaldor, **Harcama Vergisi**, (çev.: M. Çetin Hacıosmanoğlu), Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:4, Ankara, 1996, s.25

⁵⁰ V. Tanzi, **Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries**, D. Newbery and N. Stern (eds), *The Theory of Taxation*, 1987 for Developing Countries, Oxford: Oxford University Press.

Türkiye özelindeki genel duruma bakıldığında ise ekonomik faaliyetler açısından kayıtdışılığın ön planda olduğu bir sistem mevcuttur.

Dolaylı Vergi ve Kayıtdışı Ekonomi Paradoksu⁵¹

Ülkeler	Dolaysız Vergiler %	Dolaylı Vergiler %	Kayıtdışı Oranı
ABD	76,3	23,7	8,6
Almanya	50,7	48,9	16,8
Avusturya	55,2	44,1	13,8
Belçika	62,2	36,1	21,5
Danimarka	65,6	34,2	17,5
Fransa	53,7	46	14,8
Hollanda	50,3	48,5	12,8
İngiltere	60	39,4	12,3
İspanya	55,2	44,2	22,3
İsveç	61,6	38	18,7
İsviçre	69,6	30,4	9,5
Kanada	68,4	31,6	15,4
Norveç	59,4	40,6	18,7
Türkiye	34,4	65,6	30,6

1980'lerden sonra artan kayıt dışılıkla birlikte dolaylı vergi normlarının da artış göstererek gelir vergisi üzerinden alınan vergilerde düşüş yaşandığı gözlemlenir. Vergi yükünde yaşanan artışın dolaylı vergiler ile gerçekleştirilmesi gelirin tamamını ya da büyük kısmını tüketime ayıran orta ve alt sınıflar üzerinde bir baskı yaratmaktadır. Bunun yanında başta enerji olmak üzere birçok girdi üzerindeki vergi yükünün artması maliyetlerin de artmasına neden olacağından uluslar arası rekabette kayıplara sebebiyet verecektir. Her ne kadar 2003 sonrası dönemde ilaç, kitap, tekstil, turizm gibi KDV oranlarında indirimle gidilse de alkollü içkiler, tütün ürünleri, taşıt araçları ve petrol ürünlerindeki ÖTV oranlarındaki artış dolaylı vergilerin artışına neden olan zemini hazırlamıştır.⁵² Özellikle enerjideki yüksek oranlar iktisadi alanda bozucu bir etkiye sahiptir. Bu malların üretim ve dağıtım kanallarındaki kolay takip edilebilirlik ÖTV kayıp ve kaçaklarını en aza indirgeyerek hasılatın net artışına olanak sağladığından çok tercih edilmektedir.

Vergi yükünün artışı kaçakçılık ve kayıt dışı eğilime yol açacağından önüne geçilmekte zorlanılacak bir süreci beraberinde getirecektir. Dünya

⁵¹ Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965-2003, OECD, Paris 2004. Schneider, F. (2004). **Helsinki Center of Economic Research. Discussion**, s 30.

⁵² TÜSIAD, a.g.e., s.76

Bankası'nın araştırmalarına göre Türkiye'de vergi oranlarının düşürölmesi ve vergi gelirlerinin artırılması için vergi tabanının genişletilmesi gerekmektedir.⁵³ Nitekim çağdaş dünyanın vergi prensibi kapsamında fazla vergi toplamanın yolu yüksek vergi oranları değil, düşük vergi oranlarıdır.⁵⁴

Vergi yüküyle alakalı bir sorunsalın tespitine gidildiğinde, Türkiye'de üzerinde durulacak konu bu yükün azlığından ziyade dağılımındaki dengesiz nitelikteki unsurudur.⁵⁵ Toplam nüfusun %40'ı ücretli olan oran gelişmiş ölkelerde %70-80'ler düzeyindedir.⁵⁶ İşçi ve işverenlerin sosyal sigortalar primine katılım oranlarının 2006 itibariyle %28,4 olduğu Türkiye'ye karşılık AB ölkelerindeki ücret kesintilerinin %17,1 olduğu görölmektedir.⁵⁷ Vergi yükünün büyük çoğunluğunun ücretlilerden tahsile edilmesi ücret dengesizlikleri ve gelirlerin düşük oluşu ücret üzerinde adil olmayan vergi yükünün varlığı vergi politikaları ve maliye politikalarının amaçlarıyla ters düşecek nitelikte vergide genellik ve adalet ilkesinin zedelenmesine yol açmaktadır.

Türkiye'de dolaylı vergilere ağırlık verilmesinin birçok sebebi vardır: bu vergilerin tahsilinin kolay oluşu, vergi erozyonuna sebep olmaması bunlardan bazılarıdır. Bu yolla enflasyonun hakim olduğu ekonomilerde değer kaybı yaşanmaz. Dolaylı vergilerin hükümetler tarafından tercih edilmesinin bir başka sebebi de vergiye karşı tepkinin yüksek olmayışdır; çünkü bu vergiler fiyat içerisinde gizli olduklarından mükellefler tarafından fazla hissedilmezler.⁵⁸ Öte yandan dolaysız vergilerin toplanmasının zahmetli olmasının yanında gelirin elde edildiği dönemden bir dönem sonrasına tahsil ediliyor oluşu vergi değerinin aşınmasına yol açabilmektedir.

Gelişmişlik düzeyinin bir göstergesi olarak birçok ölkede toplam vergi oranları içerisinde dolaylı vergilerin oranları düşerken, Türkiye'de aksi yönde bir durumun yaşanmasında dolaysız vergi toplamadaki başarısızlığının önemli bir etken olduğunu söyleyebiliriz. Uzunca bir süre yaşanan kronik enflasyon, ekonomik krizler, vergi sisteminin adil ve şeffaf özelliğini

⁵³ TİSK (2001), *Krizden Çıkış İçin Zorunlu İstikamet: Vergi ve Bürokrasi Reformları*, Ankara, 2001, s.61

⁵⁴ TİSK, a.g.e., s.27

⁵⁵ S.Kırbaş, *Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler*, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:10, İstanbul, 1998 291-300.

⁵⁶ S.Şeker, *Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü*, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1997, s.97

⁵⁷ Y. Süngü, *Ölkemizde Ücret Üzerindeki Mali Yükümlölükler ve Bunların AB-OECD Ölkeleri ile Karşılaştırması*, Sosyal Güvenlik Dünyası, 2006, S.56

⁵⁸ G.O. Yaraşlı, *Türkiye'de Vergi Reformu*, Maliye Bakanlığı, APK Başkanlığı, Yayın No:367, Ankara, 2005 s59

yitirmesine neden olarak krizler karşısında vergi konumlarında sık sık yapılan değişiklikler sistemi daha karmaşık bir hale dönüştürmüştür. Kronik açıklarını kapatmaya yönelik harcamaların vergilendirme yoluna gidilmesi ekonomide ve gelir dağılımında çarpıklıklara neden olmuştur.⁵⁹

5. KAYITDIŞI ile MÜCADELEDE ÖZEL HUKUKUN YERİ

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele dendiğinde bunun ardında birçok parametrenin olduğu gerçeğini göz ardı etmememiz gerekir. Bu olgunun karmaşık muhtevasının çözümlenmesi sadece maliye ve iktisatçıların değil sosyologların, siyasetçilerin, hukukçuların da dahil olmasını gerektiren bir süreçtir. “Kayıt dışı ekonomi bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gayrisafi milli hasıla hesaplarını elde etmede kullanılamayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü şeklinde ifade edilebilir.”⁶⁰

Ülkemizde genel olarak kabul gören anlayışlardan biri, herhangi bir sorun ortaya çıktığında yapılacak olan bir düzenlemeyle bu sorunun çözüleceğine ilişkin algıdır; ancak bu düzenlemeler yapılırken hukuk sisteminin bir bütün olduğu gerçeği yadsınarak sistem içerisindeki farklı hukuk dallarının sorunu çözüp çözemeyeceğine dair düzenlemelerin bulunup bulunmadığı, çeşitli hukuk dallarındaki düzenlemelerin sistematik bir yorumla sorunun çözüme kavuşturulup kavuşturulamayacağı ve yasaların etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı dikkate alınmamaktadır. Sorunun kaynağı olarak idari yetkiler, bürokratlar ve cezaların azlığının görülmesi bunların giderilmesi yoluyla sorunların ortadan kalkacağı düşüncesinin paralelinde “tepki yasasını” beraberinde getirir.

Genellikle güncel olayların etkisiyle çıkarılan bu yasalar sistematik bozuklukları bünyelerinde barındırırlar. Mevcut yapının daha da bozulmasına yol açan bir diğer etken ise tepki yasalarının aşırılığa kaçmaları ve yeni bir durumda yeniden yasa çıkarmayı gerektirmesidir. Hukukun genel ilkelerini zedeleyen tepki yasalarının genel niteliği anayasal düzenle ve yasalarla çelişen doğasıdır. Bu noktadan bakıldığında sorunların çözümüne ilişkin çıkarılan tepki yasalarının sadece ilgili ilişkileri düzenlemelerinin yanında ekonomi ve hukuk sistemi üzerinde olumsuz bir etki yarattığı söylenebilir.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek için vergi mevzuatında asıl yapılması gereken, bu amaca hizmet eden basit usul gibi düzenlemelere, vergi yüklerine ya da oranlarına bakılması ve bireyleri kayıt dışılığa iten sebeplerin ortadan kaldırılmasıdır.

⁵⁹ <http://www.tspakb.org.tr/tr/>

⁶⁰ Türkmen Derdiyok, “Türkiye’nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini”, *Türkiye İktisat Dergisi*, 1993 Mayıs, s.54-63.

Kayıt dışı ekonomide hayata girmeyen unsurlar özel hukuk alanının konusu olduğundan, bu ilişkinin irdelenmesi elzem bir meseledir. Vergi kanunlarının vergiyi doğuran olaylar olarak addettiği işlemler, durumlar, muameleler özel hukuk alanı içinde gerçekleşmektedir. Kayıt dışı ekonominin neden ortaya çıktığını, ortamını ve kayıt dışına çıkmayı kolaylaştıran hukuki düzenlemelere değinmeden salt tepki yasalarıyla sorunu çözmek mümkün olmayacaktır. Özel hukuk kişilerarası ekonomik ilişkileri düzenleyen alım, satım, kira, bağış, eser yaratma, borç gibi iki yönlü ilişkileri içermektedir. Burada vurgulanması gereken nokta düzenlemelerin vergi doğuran olaylar olarak karşımıza çıkışıdır; ancak özel hukuk düzenlemeleri vergisel sonuçlar düşünmeden yapılırken vergi hukuku düzenlemeleri de özel hukuk dikkate alınmadan gerçekleştirilir.

Genel olarak özel hukukta özel olarak ise borçlar hukukunda yer alan şekil serbestisi kayıt dışı ekonomiye hizmet eden bir niteliğe sahiptir. Sözleşmelerin sözlü olarak tarafları dışında kimsenin bilemeyeceği şekilde yapılıyor oluşu, kayıt dışı ekonominin gerekçeleri arasında gösterilebilir. Geçmişte bankaların holding yapılanması altında bulunan şirketlere yazılı kredi sözleşmeleri yapmadan trilyonluk krediler aabildikleri böylece damga vergisi ödemeyi gerektirecek durumu ortadan kaldırabildiklerini görüyoruz. Bununla birlikte kanunlar bazı sözleşmeler için yazılı şekilde yapılmasını öngörse de bunun ihlali halinde uygulanacak herhangi bir yaptırım söz konusu değildir. Bu yolla, taraflar aralarında anlaşmaya giderek damga vergisinden kaçma yoluna başvurmuşlardır. Kayıt dışı ile mücadele için borçlar kanununda sözlü kıstasın istisnai hale getirilerek esas şekil itibariyle yazılı şeklin benimsenmesi ve yazılı şekil üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi gerekir.⁶¹ özel hukukun biçim ve kuruluş koşullarını ktiye kullanarak vergi yükünü azaltma girişiminde bulunan vergi yükümlülerinin, özel hukukun şekil ve yapılarını kullanarak kayıt dışı ekonomi alanına yöneltmeleri her zaman için olası olduğu gerçeğinden yola çıkarak, iki hukuk dalının da birbirlerinin düzenlemelerini dikkate alması gerekmektedir. Ortak mücadele alanlarından biri de kayıt dışı ile mücadeledir.

SONUÇ

Devletin vatandaşlara sunduğu hizmetlerin finansmanı noktasında vatandaşlar için hesap sormanın önemli bileşenlerinden bir tanesi şeffaflık, demokrasi, temsiliyet hakkını veren vergidir. Kimden toplanacak ve nasıl

⁶¹ Bumin Doğrusöz, *Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Açısından Vergi Hukuku zel Hukuk İlişkilerine Bakış*, Haziran 2004, <http://www.degerymm.com.tr/icerik/U50L1OQ3sL-rCE8EXjuBMDwre3K07Ah.pdf>

harcanacak soruları demokratik anlayışın bir yansımasını teşkil edecektir. Kanuni olarak zor kullanarak elde edilen finansal kaynak olan vergiyi sermaye de emek de vermektedir, bizim soracağımız sermaye ne alıyor emek ne alıyor sorusudur. Ayrıca vergi, bölüşümün etkin bir konusu olduğundan siyasetle doğrudan ilişkilidir. Serbest piyasa ekonomisinin en büyük zaafı bölüşüm konusudur. Sosyalist sistemlerin çöküşünden sonra meydana gelen konu ise devlet ne kadar müdahale edecek sorusudur. Globalleşme sürecinin daha etkin hale gelmesiyle birlikte, sermayenin akışkan niteliği ön plana çıktığı için bunu vergilendirmek zor olduğundan, vergi sisteminin geliri yeniden dağıtması da zorlaşmaya başladı.

Genelde vergi sistemi gelir dağılımını düzeltici etki yapacak şekilde tasarlanır. İskandinav ülkelerinde vergi sistemi yoluyla bir nebze olsa yeniden dağıtım söz konusu olsa da bu eşitsizlik, kamu hizmetlerinin sunumu yoluyla düzeltilmeye çalışılıyor. Yüksek vergi oranlarının yarattığı olumsuz etki kamu hizmetlerinin sunumuyla telafi edilmek isteniyor. Türkiye’de ise vergi sisteminin kendisi dahi gelir dağılımı üzerinde bozucu bir etki yaratıyor. Vergilerin %65-70’i zengin fakir ayrımı yapılmaksızın tüketim üzerinden alınması bu duruma sebebiyet veriyor. Eğer ülkemizde gelir vergisi sistemi tam çalışabilmiş olsaydı bu eşitsizliği giderebilecek bir nitelikteydi; ancak bunun önündeki en büyük engel kayıt dışı ekonomidir. Büyük bir kamu finansmanı sorununun tüketim vergileri yoluyla giderilmeye çalışılması, orta ve uzun vadede iktisadi yapıyı bozucu yönde bir etki yapma potansiyeline sahiptir. Bu kısır döngüde kayıt dışının artma eğilimi göstermesi gelir vergisi ödeyenlerden daha yüksek oranlar talep edilmesine yol açacağından daha fazla kayıt dışılığa sebebiyet verecektir.

Vatandaşlar vergi veriyor olmanın devlete karşı “hesap sorulabilirlik” ilkesini kendine verdiği düşüncesine rağmen bu bir söylem olmaktan öteye gidememektedir. Bunun altında yatan ise bizde hesap sorulabilen bir devlet anlayışından ziyade devlet babanın bir uzantısı olarak devlet ve tebaası düşüncesinin zihinlerimize kök salmış olmasıdır. Adalet ve eşitlik konularını tartışırken vergi konusu göz ardı edilemeyecek bir mahiyettedir. Devletten hep bekleyen anlayış ve hesap sormadaki zaafiyet bu sistemin işlerliğine hizmet eden başka bir boyutu gözler önüne sermektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1994
- AKTAN, Coşkun Can, **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoneix Yayınları, Ankara, 2002

- AKYAZAN, Ahmet Emre, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **TBB Dergisi**, Sayı 80, 2009
- ARIKAN, Zeynep, **Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, 1996-1997
- ARMAOĞLU, Fahir **19. Yüzyıl Siyasi Tarihi**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2010
- ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, Alfa Yayınevi, Malatya, 2002
- BALTA, Tahsin Bekir, **İdare Hukuku I, Genel Konular**, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1972
- BAYRAKLI, H.Hüseyin, SARUÇ, Tolga ve SAĞBAŞ İsa “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler: Anket Çalışması Bulguları” **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2004 10-14 Mayıs, Antalya
- CANDAN, Turgut Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, “ Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi”, Antalya, 2004
- ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982
- ÇELİKKAYA, Ali, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, 2002, s.33, www.e-akademi.org/makaleler/acelik-kaya-1.htm
- DAHL, Robert, **Demokrasi Üzerine**, Çev: Betül Kadioğlu, Phoenix Yayınları, Ankara 2001
- DERDİYOK, Türkmen, “Türkiye’nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, 1993 Mayıs
- <http://www.degerymm.com.tr/icerik/U50L1OQ3sLrCE8EX-juBMDwre3K07Ah.pdf>
- DOĞRUSÖZ, Bumin, **Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış**, Haziran 2004
- ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Turhan Yayınevi, Ankara, 1987
- F. Schneider, **Helsinki Center of Economic Research. Discussion**, 2004
- GÜL, Emre, Varlık Vergisi ve Milli Koruma Kanunu, **Dünya Bülteni/ Tarih Dosyası**, 11 Kasım 2012, <http://www.dunyabulteni.net/haber/149044/varlik-vergisi-ve-milli-koruma-kanunu>
- GÖK, Kerim “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İBF Dergisi**, Cilt XXII, Sayı 1, 2007
- HEYWOOD, Andrew **Siyaset**, Çev. Bekir Berat Özipek, Adres Yayınları, Ankara, 2007

- JANKA, Musolin, Hürriyet Bildirgeleri Liberal Bildirgeler, Çev:Necmi Zeka, BelgeYayınları, İstanbul, 1983
- JOUVENAL, Bertrand, İktidarın Temelleri İktidarın Mahiyeti ve Tarihi Gelişimi, çev.Nejat Muallimoğlu, Birleşik Yayıncılık, İstanbul, 1997
- JOUVENAL Bertrand, Sovereignty:An Inquiry Into the Political Good Çev. J. F. Huntigton, Cambridge University Press, London 1957
- KALDOR, N., **Harcama Vergisi**, (çev.: M.Çetin Hacısmanoğlu), Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:4, Ankara, 1996
- KAPANİ, Münci **Kamu Hürriyetleri**, AÜHF Yayını, Ankara, 1981
- KILDİŞ, Yusuf Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2, Sayı:2, 2000
- KARAKOÇ, Yusuf, "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kaçakları", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2004 10-14 Mayıs, Antalya
- KIRBAŞ, Sadık "Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar", **Mali Hukuk Dergisi**,1988
- KIRBAŞ, Sadık, **Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10, İstanbul, 1998
- KIZILOT, Şükrü, ÇOMAKLI, Şafak, Vergi Kayıp Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından İncelenmesi, " **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 2004 10-14 Mayıs, Antalya
- KIZILOT, Ş., **Vergiler Dolaylı geliyor**, Hürriyet,7 Ekim 2004,<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=263009&yazarid=82>
- MINTZ, J. **Growth and Taxes: Some Implications for Developing Economies**(der) J. Martinez-Vazquez and J. Alm Public Finance in Developing and Transitional Countries: Essays in Honour of Richard Bird, 2003
- NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınevi, İstanbul
- ORWELL George, Politics and the English Language, **Selected Essays**, Baltimore, 1957
- SARTORİ, Giovanni, **Demokrasi Kuramı**, çev:Deniz Baykal,Siyasi İlimler Türk Derneği, Ankara, t.y.
- SOYSAL, Mümtaz, Üniter Bir Devlet Sistemindeki Bir Az Gelişmiş; Ülkede Merkezi İdare ile Yerel Yönetimler Arasında Gelir Bölüşümü Konulu Tebliği Üzerine Yorum, Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları, ÜTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, İstanbul 19

- SÜNGÜ, .Y, Ülkemizde Ücret Üzerindeki Mali Yükümlölükler ve Bunların AB-OECD Ülkeleri ile Karşılaştırması, Sosyal Güvenlik Dünyası, 200681
- ŞEKER., Ş., **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1997
- TANZİ,V, **Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries**, D. Newbery and N. Stern (eds), The Theory of Taxation, 1987 for Developing Countrie, Oxford: Oxford University Pres.Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965-2003, OECD, Paris 2004
- TEPAV-EPRI, **Mali İzleme Raporu**, Ankara,2005
- TİSK, **Krizden Çıkış İçin Zorunlu İstikamet:Vergi ve Bürokrasi Reformları**, Ankara,2001
- TÜSİAD, **Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali sistemi İçerisindeki Yeri Siyasal,sosyal, Ekonomik Sonuçları**,Yayın no:TÜSİAD-T/2012-10/532, İstanbul,2012
- YARAŞLI,G.O.,Türkiye’de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı, APK Başkanlığı, Yayın No:367, Ankara, 2005
- 1924 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>
- 1961 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm>
- 1982 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa.htm>
- (<http://www.schnews.org.uk/archive/news20.htm>)
- <http://www.tspakb.org.tr/tr/>

DEMOKRASİNİN GELİŞİMİNDE VERGİNİN ROLÜ

Murat KAÇER^()*

“Temsil (demokrasi) yoksa vergi de yok siyasal bir taleptir; ama vergi yoksa temsil (demokrasi) de yok siyasal bir hakikattir.”

Samuel Huntington

ÖZET

Demokrasiyle vergi arasındaki ilişkisellik tarihsel ve bilimsel olarak ortaya konulmuştur. Bu ilişkiselliğin hem ontolojik var-inşa edici hem de fonksiyonel boyutları söz konusudur. Yani vergilendirme hem demokratik kurumların inşasında; hem de var olan kurum ve değerlerin gelişmesi ve beslenmesinde etkilidir. Fakat bu ilişkisellik; “vergilendirme varsa demokrasi de vardır” kesinliğinde ve netliğinde deterministik bir ilişki değildir; bu ilişkinin toplumun siyasal, kültürel ve sosyo-ekonomik yapısıyla beraber düşünülmesi gerekmektedir.

Anahtar kelimeler: vergi, demokrasi, kültür, vergilendirme

GİRİŞ

Vergilendirmenin, vergi sisteminin “kısıtlayıcı-denetleyici” olması; gelirleri/kaynakları yeniden dağıtması ve böylece toplumsal sınıfların yapısında, kapasitesinde değişikliklere yol açması gibi kritik işlevleri vardır. Bu yüzden vergiden kaynaklanan sorunlar; tarih içinde toplumsal isyanlara yol açmış; rejimler, iktidarlar yıkılmış; yeni rejimler/yönetim-

^(*) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Lisans Öğrencisi

ler kurulmuştur. Verginin bu yönleri demokratik kurum ve değerlerin de ortaya çıkmasında kilit bir rol oynamıştır. Bu çalışmada demokrasinin gelişiminde vergi sisteminin oynadığı bu kritik rol analiz edilecektir. Bu bağlamda demokrasi ve vergi ile ilgili teknik ve kavramsal ön bilgilerden sonra demokrasi-vergi ilişkisi hem tarihsel örnekler hem de bilimsel çalışmalar ekseninde tartışılacaktır. Bu ilişkinin daha sağlıklı, verimli olması için vergi sisteminin hem idarenin / iktidarın hem de mükelleflerin sorumluluklarına değinilecektir. Bu yönüyle yazı hem pozitif hem de normatif bir vergilendirme-demokrasi ilişkiselliği kurmayı amaçlamaktadır.

1- DEMOKRASİ

Demokrasi ile vergi arasındaki ilişkiyi incelerken demokrasinin kendisini de analiz etmemiz gerekmektedir; fakat bu bağlamda yoğun kuramsal tartışmalara girip yelpazeyi geniş tutmak da yazının maksadını aşacaktır. Bu nedenle demokrasinin genel olarak ne anlama geldiğini; demokratik bir toplum / devletten ne kast edildiğini ortaya koymakla yetinilecektir.

Aslında herkesin ağzına sakız olmuş; gündelik yaşama nüfuz etmiş, herkesin sahiplendiği bir kavramı tanımlamak sanıldığının aksine zordur. Çünkü çokça kullanılması zamanla yerli yersiz kullanımına yol açmakta; ilgisiz içeriklere etiket olmakta bu da bir tanım karmaşasına yol açmaktadır. Teorik olarak demokrasinin düşmanı olarak addedilen Sovyet rejiminin kurucu babası Lenin'in proletarya demokrasinin herhangi bir burjuva demokrasisinden; Sovyet rejiminin en demokratik cumhuriyetlerden milyon kereler daha demokratik olduğu iddiası¹ Dunn'ın² demokrasinin çokça uyarılmış, duygularla doyurulmuş, tutkularla uçurulmuş, sağa sola çekilmiş ve biriken kafa karışıklığıyla daha da giriftleşmiş olduğu görüşünü doğrulamaktadır. Yunanca olan demokrasi "demos"(halk) ile "kratos"(erk-iktidar) kelimelerinin birleşiminden oluşmakta ve "halkın iktidarı" anlamına gelmektedir. Lincoln'un sade ifadesiyle "halkın halk için halk tarafından yönetilmesidir." Demokrasinin tarihi Antik Yunan'a dayandırılmaktadır; bu dönemde şehir devletlerinde halk, teoride, mecliste oy kullanma ve fikir beyan etme haklarına sahiptir; böylece karar alma süreçlerine dahil olmaktadır; teoride diyorum; çünkü doğrudan katılımın olduğu iddia edilen Atina'da bile yabancılar, kadınlar ve köleler oy kullanamamaktadır. Dolayısıyla çağdaş demokrasi; demokrasinin ilk halinden farklıdır. Bunun için Dahl bugünkü demokrasi için "poliarşik demokrasi"

¹ Dahl, Robert, On Democracy, s.100

² Dunn, John, Democracy, s.39

kavramını kullanmıştır. Dahl'a³ göre altı kurum/değere sahip demokrasi poliarşiktir ki bunlar; bağımsız, adil ve sık seçimler; bu yolla seçilmiş kişiler, fikir özgürlüğü, bilginin alternatif kaynakları, örgütsel özerklik, kapsayıcı vatandaşlıktır. Dahl bu ayırimda haklı olmakla beraber Ateş'in⁴ de belirttiği gibi çağdaş demokrasi ile ilkel demokrasi arasında öz itibariyle fark yoktur; ikisi de insan merkezlidir.

Yukarıda kaypaklığından bahsedilen bu kavramı sadece "nedir?" üzerinden götürmek yetersiz ve havada kalacaktır. Dolayısıyla var olma şartları, sonuçları, avantajları bağlamında değerlendirmek biraz daha aydınlatıcı olacaktır. Dahl⁵; demokrasinin olmazsa olmazlarını; polisiye ve askeriyein seçilmişlerce/sivil iktidarca vesayet altına alınması, demokratik inançlar ve siyasal kültürün yerleşmesi, demokrasi düşmanlığının ve dış baskının yokluğu olarak saymaktadır.

Özgürlüğün kurumsallaşması⁶ olarak ifade edilen demokrasinin sonuçları ise yine Dahl⁷ tarafından otoriterliğin yokluğu; temel haklar, özgürlük, kendi kaderini tayin hakkı, ahlaki özerklik, insan gelişimi, insanların temel çıkarlarının korunması ve siyasal eşitlik olarak ifade edilmiştir.

Tüm bunlardan yola çıkarak demokrasinin en azından teorik olarak insanların adil, şeffaf ve süreli seçimlerle seçtikleri kişiler aracılığıyla karar alma süreçlerine dahil olduğu; menfaatlerin korunduğu, hakla beraber sorumlulukların da yüklendiği, hukuk/yargı aygıtlarının adil ve dakik işlediği böylece insanların hukuk içinde kalarak özgürce söylediklerinden, yaptıklarından dolayı endişe etmediği yönetim sistemini, ilişki biçimini, toplum yapısını ifade ettiği söylenebilir.

2- VERGİ

Vergi; devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek için; yasalarla zorunluluk haline getirdiği kişi, kurum ve kuruluşlardan belli bir karşılık garantilemeden topladığı paralardır. Vergi vermek modern toplumlarda; bireylerin vicdanlarına bırakılmış; lüks ve ihtiyari bir ifa değil; bir zorunluluktur; en temel vatandaşlık ödevlerinden birisidir.

Vergiye demokrasi bağlamında daha genişçe değerlendireceğim; fakat bir ön hazırlık olarak verginin temel ilkelerini tartışmak faydalı olacaktır. Vergi toplumların selameti, varlığını sürdürebilmeleri için kilit öneme sa-

³ Dahl, Robert, a.g.e, s.85

⁴ Ateş, Toktamış, Demokrasi.

⁵ Dahl, Robert, a.g.e, s.147-159

⁶ USA Department of State, "Democracy in Brief" s.3

⁷ Dahl, Robert, a.g.e, s.

hiptir. Toplumda varlığın ve yokluğun eşit derecede hissedilmesi ancak iyi kurgulanmış bir vergi sistemi ile mümkün olacaktır. Böyle bir vergi sistemi için öngörülen ilkeler;

1. Adalet İlkesi: Vergide adalet ilkesi; vergilendirmenin adil bir şekilde yapılmasını; çok kazanan kişiden çok; az kazanan kişiden de az vergi toplanmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda sadece verginin tabanının genişletilmesi yetmez; nitelikli ve orantılı olarak tabana yayılması gerekmektedir.
2. Kesinlik İlkesi: Bu ilke verginin konusunu; belirlenme ve ödeme süreçlerini düzenleyen mevzuatta belirsizliklerin; kafa karışıklığına yol açıcı unsurların olmamasını; tüm kuralların vatandaşların anlayacağı netlikte ve sadelikte olmasını ifade etmektedir
3. Ekonomik İlkesi: Bu ilke verginin belirleme ve toplama maliyetinin asgari düzeyde tutulmasını; astarının yüzünden pahalı olmamasını; yani vergiden elde edilen gelirin vergi için harcanan giderlerden fazla olmasını ifade etmektedir.
4. Uygunluk İlkesi: Verginin ödeme koşulları vesaire tüm yönlerden tekil bireyler için değil de (zira bu mümkün değildir) toplumun geneli için, onların ekonomik istikrarlarını bozmayacak nitelikte, uygunlukta olmasını ifade etmektedir.
5. Yasallık İlkesi: Verginin siyasi iktidarların gününbirlik politikalarının aleti olmaması; istismar edilmemesi için toplumun temsil edildiği yasama organınca kayıt ve şart altına alınmasını; yasalastırılmasını ve böylece kolay bir pratik olmaktan çıkarılıp zorlaştırılmasını ifade etmektedir.

3- KÜLTÜR-VERGİ İLİŞKİSİ

Vergilendirme ile demokrasi arasındaki hem ontolojik (var/inşa edici) hem de fonksiyonel (geliştirici/sürükleyici) bir ilişki olduğunu daha geniş bir şekilde değerlendireceğim; fakat bu ilişkiyi daha geniş bir tabana yaymak için kültür, vergi kültürü, vergi ahlakı ve kültürle vergi ahlakı arasındaki bağın/etkileşimin içeriğine dair kısa bir tahlil yapacağım. Kültür meselesini burada ele almamın sebebi kültür ile demokrasi arasında bir bağın olmasından dolayı buradan dolayı olarak yine demokrasi-vergi ilişkiselliğine değinmek istememdir.

Kültür, anlatılmak istenenin hissedildiği; fakat objektif ve sabit bir tanım verilemediği olgulardan birisidir. Aktan'a⁸ göre kültür insanların

⁸ Aktan; Coşkun Can "Vergi Psikolojisini Temelleri ve Vergi Ahlakı", s.9

ve toplumların psikolojik dünyalarına ve somut deneyimlerine anlam vermelerini sağlayan değerler, tasarımlar, semboller ve simgeler bütünüdür. Heinrich'e⁹ göre ise kültür; "insanların beyinlerinde depoladıkları bilgilerdir ve bu bilgiler bireyler arasında nesiller boyu aktarılmaktadır. Bu bilgiler; birey beyinlerindeki fikirler, değer yargıları, inançlar, davranış stratejileri olarak düşünülebilir ve diğer bireyler tarafından taklit etme, gözlemleme, tartışma veya öğrenme yolu ile öğrenilebilir." Kültür bu yönleriyle zihinde ve pratikte (gündelik hayatta) var olan, hayatın her alanını kuşatan; insanların anlamlandırmada ve yaşam(a)da araçsallaştırdıkları tarihsel bir birikim olma niteliği de olan değerler bütünüdür.

Vergi kültürü için; kapsamlı; fakat ağıdalı Nerré'nin tanımı yaygın olarak kullanılır Nerré ye¹⁰ göre bir ülkeye özgü vergi sisteminden bahsedildiğinde, (vergi sistemi ve vergi uygulamalarının) daimi etkileşimlerinin neden olduğu bağları ve bağımlılıkları da içeren ülke kültürü içine tarihsel olarak gömülü ulusal vergi sistemi ve vergi uygulamalarıyla ilişkili resmi ve gayri resmi kurumların tümü kast edilir. Yine Nerré¹¹ vergi kültürünün ilk başlarda Schumpeter'in kullanımında vergi sistemini meydana getirenlerle sınırlı olduğunu belirtmektedir. Nerré'nin ağır dilinden sıyrılarak vergi kültürünün; vergiyle ilgili olarak bireylerin zihninde ve pratikte (gündelik hayatta) var olan; resmi/gayri resmi kurumların da bakışlarını şekillendiren değerler, inançlar bütünü olarak algılayabiliriz. Vergi kültürünün birey üzerinde yansıması/cisimlenmesi de vergi ahlakıdır. Torgler¹², vergi ahlakını bireyleri vergi ödemeye iten içgüdüsel bir teşvik/motivasyon olarak tanımlamaktadır. Torgler vergi ahlakını vergi ödemeye dönük bir güdü olarak açıklıyor; fakat kanımca bu sadece "ödeme" değil,ödememeyi de içeren bir olgudur. Yani vergi kaçakçılığı gibi vergiyle alakalı her türlü olumsuzluklar da vergi ahlakının bir cüz'üdür. Bu cihetten vergi ahlaksızlığı da denilecek olgunun parçası olarak kayıt dışı ekonomiye değinmek faydalı olacaktır. Kıldış'e¹³ göre kayıt dışı ekonomi; belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır. Gölge ekonomi de denilen kayıt dışı ekonomi, devletin sağladığı emniyetli ortamda çalışıp, çalıştırıp; gelir elde edip, devletten habersiz ve onu zarara uğratmak ya da gelirden mahrum bırakmak suretiyle yapılan ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Ver-

⁹ Aktaran, Işık Abdulkadir, "Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği", s.854

¹⁰ Nerré, Birger, "The Concept of Tax Culture", s.12

¹¹ Nerré, Birger, "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", s.154

¹² Torgler, Benno, "Tax morale and direct democracy", s.526

¹³ Kıldış, Yusuf, "Kayıt dışı Ekonomi", s.2

gi kaçakçılığı da kayıt dışı ekonominin en temel ayağıdır. Kabataş¹⁴ vergi kaçakçılığını, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle ya da az vergi ödemek şeklinde tanımlamaktadır. Vergi kaçakçılığında vergi ya hiç ödenmemektedir ya da ödenmesi gereken miktardan daha az ödenmektedir. Kayıt dışı ekonomi ve onun bir ayağını oluşturan vergi kaçakçılığı vergi ahlakının olumsuz cüz'ünü oluşturmaktadır.

Yapılan ampirik çalışmalarla kültürün vergi üzerinde dolaylı ve doğrudan etki sahibi olduğu tespit edilmiştir. Dini hassasiyetler, devlet ve siyaset şuuru, devlete bağlılık, sosyal/örfi normlar (gurur/şeref) toplumun kültürünün parçalarıdır. Bahsi geçen ampirik çalışmalarda (Torgler(2003); Feld& Frey (2002), Işık (2009)) tüm bu normlar/hassasiyetlerle vergi arasında paralellikler olduğu tespit edilmiştir. Dini hassasiyet, devlete bağlılık, devlete duyulan güven ve şeref gibi değerlerin mevcudiyetiyle vergi ifası arasında pozitif bir ilişki söz konusudur. Bu ilişki bizi demokrasi ile vergi arasındaki paralelliğe götürür. Torgler ve Schneider¹⁵; Belçika, İspanya ve İsviçre'yi kültür ve vergi arasındaki ilişki bağlamında incelemişlerdir. Burada doğrudan demokrasi araçlarının mevcut olduğu İsviçre bir bakıma ilgi çekici. Yapılan gözlemlerde, yüksek düzeyli doğrudan demokrasinin yüksek ve olumlu bir vergi ahlakını doğurduğu tespit edilmiştir. Doğrudan demokrasi göstergelerindeki 1 puanlık bir artış, vergi ahlakında 4 puandan fazla bir artışa kapı açmaktadır.¹⁶Yine Torgler¹⁷ yaptığı ülke araştırmalarında, doğrudan demokrasi katılım hakkının vergi ahlakını yükselttiğini tespit etmiştir. Demokrasinin, katılımın olduğu yerlerde vergi ahlakı olduğu gibi; vergi ahlakının olduğu yerlerde de "hesap sorma", siyasal sürece katılma gibi demokratik değerler var olur. Beşiktaş'ta yaşayan formel eğitim sahibi bilinçli birey; belediye otobüsünün 5 dakika geç gelmesini bile mesele edinir; ilgili mercilere şikayette bulunur. Bu da gösteriyor ki görece makul kıstasları olan kültür sahipleri vergilerini ödedikleri gibi demokratik katılım da gösterirler.

4- DEMOKRASİ - VERGİ İLİŞKİSİ

Demokrasi ile vergi arasında doğrudan ya da dolaylı olarak pozitif; birbirini besleyen simbiyotik bir ilişki olup olmadığı; verginin demokrasinin

¹⁴ Aktaran, Kıldış, Yusuf, "Kayıt dışı Ekonomi", s.2

¹⁵ Torgler, Benno & Schneider, Friedrich, "Does Culture Influence Tax Morale: Evidence from Different

¹⁶ Torgler, Benno & Schneider, Friedrich, a.g.m

¹⁷ Torgler, Benno, "Tax morale and direct democracy", s.526

yerleşmesi; gelişmesi ve sürekliliği sürecindeki rolü; demokrasinin vergilendirmeyi etkileyip etkilemediği literatürde önemli bir yer tutmaktadır. Bu analizi derinleştirmeden önce demokrasinin ekonomik gelişmeyle ilişkisini ele almakta yarar vardır. Demokrasiyle iktisadi gelişme arasında kimi araştırmacılar doğru orantılı bir ilişki olduğunu iddia etmişlerdir. Özellikle Modernleşme hipotezi (the modernization hypothesis) bu ilişkinin kavramsallaştırılmasıdır. Bu bağlamda Lipset 1959 tarihli makalesinde, demokrasiyle gelişme arasında bir bağ olduğunu ifade etmektedir. Elias, önde gelen politikacı ve analistlerin demokrasinin parya ve fakir ülkelere refah ve büyüme getireceğine inandıklarını belirtmektedir. Ampirik sonuçlarla maliyetli fakat geçici demokrasiye geçiş sürecinden sonra büyümenin hızlandığı gerçeği Hayek'in demokrasinin uzun vadede fayda getireceği iddiasını doğrulamaktadır.¹⁸

Gerçekten de 1975-2009 yılları arasında 48 tane otoriter rejimlerden demokrasiye geçiş örnekleri; şoklarla değil istikrarlı dönüşümlerin ekonomik özgürlük üzerinde pozitif ve özellikle önemli etkiye sahip olduğunu göstermektedir.¹⁹

Belirtilen iddialar temelde de modern kapitalizm ve demokrasi ilişkisiyle örtüşmektedir. Yani demokrasinin modern kapitalizmle; modern kapitalizmin de demokrasiyle beraber var olduğu; sağlıklı, makul ve makbul bir sistemin de böyle bir ilişkisellelikle mümkün olduğu belirtilmektedir. Francis Fukuyama'nın Sovyet rejimi sonrasında tarihin sonlandığını iddia etmesi de böyle bir inançtan kaynaklanmaktadır.

Demokrasi ile ekonomik gelişme arasında kurulan ilişkiyi izah ettim; fakat bu ilişkiyi katı bir determinizm olarak görmek mümkün değildir. Yani demokrasinin olduğu her yerde ekonomik gelişme vardır denilirse yanılğıya düşülür; ancak ceteris paribus²⁰ kaydıyla demokrasi ekonomik gelişmeyi doğurur denilebilir; çünkü toplumların siyasal kültürleri; sosyo-kültürel yapıları, zaman ve mekan olguları farklılık göstermektedir. İşte tüm bu farklılıklar gözetilerek ancak sağlıklı bir yaklaşım geliştirilebilir.

Ekonomik gelişmeyle ilişkisini değerlendirdiğimiz demokrasinin vergilendirme, vergiyle ilişkisi nedir? Bu ilişkiyi dört ayak üzerinden yükseltebiliriz. İlki verginin kurumsal inşada (yani devleti inşada) rolü ikincisi ise temsili demokrasinin gelişimindeki rolü, üçüncüsü vergilendirme (iktidar

¹⁸ Papaioannou, Elias and Siourounis, Gregorios, "Democratisation and Growth", s.1520-1522

¹⁹ Rode, Martin and Gwartney, James D. " Does democratization facilitate economic liberalization?" ,617

²⁰ İktisadi terim: diğer şartlar sabitken

boyutu) ile demokrasi ilişkisi ve son olarak da “vergi verme” (mükellefler) boyutu ile demokrasi ilişkisidir.

4.1- Kurumsal İnşa Edici (State-Building) Olarak Vergilendirme

Her şeyden önce tarihsel örnekler, yaşanmışlıklar; vergilendirmenin özelde temsiliyetin (siyasal katılımın), genelde ve nihai olarak demokrasinin itici güçlerinden biri olduğunu bize kanıtlamaktadır. Özellikle İngiltere’de parlamentonun güçlenmesi; kralın zayıflaması böylece demokratik kültür ve kurumlarının yerleşmesi; halkın (burjuvazinin) kamu harcamalarını kontrol altına alması ve kral bürokrasisinin elindeki kaynakları sınırlamasıyla sağlanmıştır. Çünkü demokrasinin en temel değerleri olan birey hak ve hürriyetleri; sınırlı iktidar gibi hükümleri kayıt altına alan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı-1215), 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights) gibi evrensel değerleri olan belgeler bu süreçte ortaya çıkmıştır.

Bir İngiliz kolonisi olan Amerika; Kraliyet parlamentosunda temsil edilmedikleri halde vergiye tabilerdi. Çay Partisi de denilen (Tea Party) bir baskınla, Boston Limanındaki gemide bulunan çay kolilerini denize atan Amerikalıların simgesel “temsil yoksa vergi de yok-(no taxation without representation)” sloganı demokrasi ile vergi arasındaki ilişkinin önemini ortaya koymaktadır. Sonradan bu hareketin Amerika bağımsızlığına ve Amerika Birleşik Devletlerinin kuruluşuna yol açması verginin; “state-building” denilen “devlet inşa etmek” gibi önemli bir rol üstlendiğinin bir başka kanıtıdır. Verginin bu “inşa edici” yönü devlet ile toplum arasındaki ilişkinin “mali” öz taşıdığı iddialarını da beraberinde getirmiştir. Mali Toplum Sözleşmesi (Fiscal social contract) böyle bir iddianın ürünüdür. Bu sözleşme, toplumun-devletin; iktidar ile vergi ödeyenler (taxpayers) arasındaki bir anlaşma sayesinde kurulduğuna; verginin devletin (toplumun) oluşumundaki “yapıcı” rolüne işaret etmektedir.

4.2- Temsili Demokrasiyi Geliştirici Olarak Vergilendirme

Verginin demokrasinin oluşumundaki rolüne tarihsel örnekler verdim. İktidarın gelirlerini vergi dışı kaynaklardan elde ettiği, dolayısıyla verginin hiç olmadığı ya da çok cüz’i olduğu toplumlarda demokratik kurum ve değerlerin yerleşmediği iddiası günümüz örnekleriyle de açıklanmaktadır. Bu toplumlar rantiyer devlet (rentier state) diye kavramsallaştırılmaktadır. Ross; 20. yüzyılın erken dönemlerinde bu kavramın Avrupa devletlerin-

den diğer ülkelere yapılan borçları ifade ettiğini; Mahdavy'nin "bir devletin yabancı kişilerden, iş bağlantılarından ve devletlerinde aldığı önemli rantlar" tanımının kavramın yaygın olarak kabul edilen tanımı olduğunu belirtmekte; Beblawi'nin tanımını ise "Rantların yabancı aktörlerin doğrudan devlete sağlandığı; oluşumunda çok az kişinin rol aldığı; toplumun çoğunluğunun sadece dağıtımında ya da yararlanmasında var olduğu toplum tipi" şeklinde aktarmaktadır.²¹ Denildiği gibi bu devletlerde vergi yükü ya çok azdır ya da hiç yoktur; çünkü bu toplumlarda finansmanları sağlayacak yeterli kaynak mevcuttur. Bu kaynaklardan başta geleni "kaynak laneti" (resource curse) diye anılan maden ve enerji kaynaklarıdır. Petrol, doğal gaz zengini ülkelerde yapılan çalışmalar iktidarın vergiye mahkum olmamasının; yönetimin kalitesini; sorumluluk (hesap verebilirlik) ve "cevap verebilirliğini" olumsuz manada etkilediği; aynı zamanda bireylerin devletle yüzleşmesini ve pazarlık yapmasının önüne geçip toplumu pasifleştirdiği ortaya çıkmıştır.²² Yine Brand'ın Ürdün çalışması da yabancı yardımların ve havalelerin düştüğü 1980'li yıllarda Ürdün'de politik temsiliyet ve siyasal katılım için baskıların arttığını göstermektedir.²³ Ross'un²⁴ yine başka bir makalesinde belirttiği gibi Samuel Huntington; vergilendirme seviyesinin düşmesi kadar temsiliyet (katılım) için halkın taleplerinin düştüğünü belirtmekte ve temsil (demokrasi) yoksa vergi de yok siyasal bir taleptir; fakat vergi yoksa temsil (demokrasi) de yok siyasal bir gerçekliktir vecizesini dile getirmektedir.

Thomas Friedman²⁵ da Amerikanın ya da Batının demokrasi ticareti için akıl verdiği köşe yazısında; yenilenebilir ve alternatif enerji kaynaklarının geliştirilmesi; nükleer enerjinin genişletilmesi ve tasarruf ile petrol fiyatlarını düşürmek; anti-demokratik yönetimleri reform yapmaya zorlayacak stratejilerden en iyisi olduğunu iddia etmektedir. Friedman, varil petrolün 18 dolara düştüğü (şu an 100 doların üstünde) zaman Cezayir'den İran'a kadar tüm ülkelerde politik ve ekonomik reformların gerçekleşeceğine inanmaktadır.

Yukarıda aktardığım verginin hem inşa edici hem de geliştirici yönünü, Köse'nin²⁶ denetim ve demokrasi için kurduğu ilişkiye benzer şekilde

²¹ Ross, Michael L., "Does oil hinder democracy?", s.329

²² Moore, Mick, "How Does Taxation Affect the Quality of Governance?", s.23

²³ Ross, Michael L., "Does oil hinder democracy?", s.333

²⁴ Ross, Michael L., "Does Taxation Lead to Representation" s.235

²⁵ Friedman, Thomas L., "The Geo-Green Alternative"

²⁶ Köse, H. Ömer, "Denetim ve Demokrasi", s.62

özetleyebilirim. Demokrasinin kurumsallaşması ve yaygınlaşması vergilendirmenin önemini artırırken; vergilendirmenin kurumsallaşması ve yaygınlaşması demokrasiyi besleyen itici bir güç olmuştur. Yani demokrasi için vergilendirme anahtar bir rol oynadığı gibi, etkin ve sağlıklı, makul ve makbul bir vergilendirme de ancak gerçek demokratik ortamlarda var olabilir.

4.3- Vergilendirme Sistemi - Demokrasi İlişkisi

Vergiyle demokrasi arasındaki ilişkiyi inceledim; buraya kadar verginin varlığının demokrasi için önemine değindim; fakat verginin sadece “var olması” demokrasi için yetmez; en azından sağlıklı bir demokrasi için. Dolayısıyla vergilendirmenin bütün süreciyle; bütün taraflar boyutuyla demokrasinin ruhuna uygun olması gerekir. Bu bağlamda bu sürecin bir ayağını oluşturan vergilendirmenin (iktidar) niteliği önemlidir.

Vergi bahsinde, verginin yaygın olarak kabul edilen temel ilkelerini aktarmıştım. Vergilendirme sürecinin demokrasiyi beslemesi ve güçlendirmesi, bu ilkelerin “lafzına ve manasına” uygun olarak hayata geçirilmesiyle mümkün olacaktır. Bu ilkelerin uygulanması vergilendirme süreci için çok kritik bir rol oynar; bu aynı zamanda “vergi verme” sürecini de etkiler; kötü bir vergilendirme / vergi sistemi demokrasinin varlığını tehlikeye düşürecektir. Bu anlamda vergilendirme sürecindeki bazı ilkesel aksaklıkların sakıncalarını değerlendirmek istiyorum.

- a) Vergide Adaletin Sağlan(a)maması: Adalet ilkesi verginin meşruiyeti için elzemdir. Devletin vergi tabanını geniş tutup (vergi tabanını sadece matrah anlamında değil mükellef anlamında da kullanıyorum) makul ve ölçülü oranlarla vergilendirme yapması, vergi muafiyetleri ve afları gibi durumları adil ve objektif şartlara bağlaması gerekir. Bazı ülkelerde siyasal iktidar; iktidarı kaybetmemek için sermaye gruplarının boyunduruğu altına girmekte; bu da Samuelson’ın²⁷ “zenginlerin zenginler için yönetimi (Government by the rich, for the rich)” sözünü haklılaştıran bir tabloya yol açmaktadır. Böyle bir durumda orta-ücretli sınıfın vergi yükü ciddi anlamda artmakta; bu da toplumsal huzursuzluklara yol açmaktadır. Bunun tersi de aynı şekilde geçerlidir. Eğer iktidar vergi gelirlerini temel kazanç kapısı olarak görür vergi oranlarını astronomik düzeylerde tutarsa, bu hem iktidarın gelirleri müsrifçe harcamasına yol açar hem de özel sektörün/girişimcilerin yatırım yapacak varlıklarının da azalmasına ne-

²⁷ Samuelson; Robert, “ Government by the rich, for the rich...? Not really

den olur. Yani girişimcinin elinde ülke ekonomisine katkı sağlayacak kaynak, iktidarın elinde israf olmaktadır. Zaten Laffer eğrisi de vergi oranlarının optimal düzeyini aşmasının, vergi gelirlerini azalttığıının istatistiksel/matematiksel kanıtıdır; çünkü vergi oranlarının astronomik ve haksız bir şekilde artması kayıt dışı ekonomik faaliyetleri yol açacak bu da vergi gelirlerini azaltacaktır.

Dolayısıyla vergide adalet ilkesi; devletin Leviathanlaşmasının önüne geçecek, aynı zamanda da verginin etkinliğini/karlılığını ve toplumda sosyal adaleti sağlayıcı gücünü zedelemeyecek şekilde uygulanmalıdır. Yani devletin eli/kasası da girişimcinin/özel sektörün eli/kasası da boş kalmamalıdır.

b) Vergide Belirsizlikler: Vergi sistemini şeffaf, basit ve anlaşılır olması gerekir. Bireyler herhangi bir uzmanın yardımına ihtiyaç duymadan vergisini ödeyebilmelidir. Davidson'ın aktardığı gibi²⁸ vergi sistemindeki kargaşa ve karmaşa mali yanlısıların ilk ayağıdır. Vergi sisteminin karmaşık olması insanların vergiyi hiç ödememesine yol açacağı gibi, gereğinden çok ya da gereğinden az ödemesine de neden olacaktır.

c) Vergide Keyfilikler: Vergilendirmede keyfiliğin iki boyutu vardır. İlki yasalaştırma sürecinde diğeri de uygulamadır. Yasalaştırma sürecinde keyfilik vergilendirmenin kolay metotlarla yapılmasıdır; halbuki adil bir vergi sisteminde vergilendirme halk temsilcilerinin onayıyla belirlenmektedir. Bu olmadığı takdirde siyasal iktidarlar adil, objektif ve profesyonel eksende değil; günübirlik ve popülist politikaları ekseninde vergi mevzuatını şekillendirecektir. Seçimlere yaklaşıldığı zaman kemerler gevşetilecek, seçimlerin uzak tarihlerde olduğu zamanlarda da sıkılacaktır. Keyfiliğin ikinci boyutu olan uygulama sürecinin keyfiliği de iktidarların politikaları ekseninde vergi denetim ve incelemelerini yapma(ma)sıdır. Siyasal iktidarlar vergi uygulamalarını bir silah/koz olarak kullanmamalı, zaman ve şartlara bağlı kalmadan mevzuatta belirtilen alışagelmış (mutat)/rutin vergi denetim ve incelemelerini yapmalıdır. Bu olmadığı zaman piyasa ve ekonomi kaygan zeminde işleyecek, dalgalanmalar insanların ödeme güçlerinde ve gelirlerinde negatif etkilere yol açacaktır.

Yine verginin yasalaşmasında ve uygulanmasında keyfiliğin olduğu ülkelerin dünya piyasalarında imajı zedeleneyecek, bu ülkeler itibar ve güven sorunu yaşayacaklardır. Bu da ulusal ekonominin küresel sisteme/piyasaya

²⁸ Davidson, Sinclair, "Fiscal Illusion: How Big Government Makes Tax Look Small"

entegre olmasını da zorlaştıracaktır çünkü kapitalizm/para, durgun/güvenli sahilleri tercih etmektedir.

- d) Personel ve İdari Noksanlıklar: Vergi dairelerinin vergilerin denetimi, incelemesi ve takibatı noktasında profesyonel olması gerekmektedir. Bu da hem insan kaynaklarının hem de diğerk teknik ve teknolojik araçlarının kemiyet (nicelik) ve keyfiyet (nitelik) yönünden iyi olmasıyla mümkündür. Ancak bu nitelikte çalışan daireler; vergi kaçakçılığıyla ve diğerk kayıt dışı ekonomi faaliyetleriyle mücadele edebilir, ciddi bir “caydırıcılık” faktörü olabilir.

Yukarıda bazı ilkesel aksaklıklara değindim. Bu bağlamda yine vergilendirme süreciyle alakalı olan vergi reformu kavramına da değindikten sonra, vergilendirme sürecinin genel olarak demokrasi için önemine değineceğim. Özker & Esener’e²⁹ göre vergi reformu, toplumda vergi yüklerinin dağılımında, daha büyük ölçüde adalet ve eşitlik sağlamak için geniş kapsamlı bir vergi yapısı planlamak ve gerçekleştirmek için köklü düzenleme ve iyileştirme hareketleridir. Bu yönüyle vergi reformu, mevcut vergi sistemi iskeletinin yapısında meydana gelen köklü değişikliklerdir; sistemin mantığının ve özünün ciddi değişime uğramasıdır. Mantığı ve özüne dokunmadan yapılan küçük çaplı değişiklikler ise revizyon olarak adlandırılır. Vergi reformu çok önemlidir; yapılması da yapılmaması da sakıncaları beraberinde getirir. Hiç reform yapılmaması mevcut sistemin noksanlıklarına, eksikliklerine katlanmak ve yeni trendlere/yeniliklere kaplanmak demektir ki bu açıdan kötüdür. Ama çok sık yapılması da sistemi “yamalı bohçaya” döndürür. Bu bağlamda Nerré’nin³⁰ vergi kültürü şoku (tax culture shock) ve vergi kültüründe asenkron/uyumsuzluk (tax culture lags) dediğı olgular vergi reformu sürecindeki özentisizlik ve acelecilikten kaynaklanmaktadır. Nerré’ye göre vergi kültür şoku bilinmeyen veya yabancı bir vergi kültürüyle karşılaşıldığında ortaya çıkmaktadır. Vergi kültüründe asenkron/uyumsuzluk diye çevirdiğim “tax culture lags” ise, ona göre ulusal vergi kültürünün farklı parçalarının farklı hızlarda gelişmesi yani parçalar arasındaki kültürel/tedrici dengenin bozulmasıdır. Bu iki olguyla beraber düşünüldüğünde çok sık, özentisiz yapılan vergi reformlarının insanlarda endişe, kaygıya ve huzursuzluğa yol açacağını varsaymak zor değildir.

²⁹ Özker, A.Niyazi , Esener, S. Çağrı, “Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler”, s.23

³⁰ Nerré, Birger” Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics” s.157-161

Bu bölümde vergilendirme ilkelerinin ve vergi reformunun sakıncalarını izah ettim. Tüm bu yönleriyle vergilendirme süreci, ki bu süreç iktidara ve politika yapıcılarına ilişkindir, özelde demokrasi genelde de tüm toplum için, devlet için kritik bir rol oynamaktadır. Çünkü vergilendirme sistemi geliri yeniden dağıtır; insanların ekonomik kapasitesini etkiler. Bu sistemdeki adaletsizlikler, hukuksuzluklar toplumsal barışı ve huzuru tehlikeye atar. Böyle bir durumda bırakın demokrasi, ülkenin bağımsızlığı bile risk altında olur. İstisnai hallerin devrimlere, rejim değişikliklerine yol açtığı tarihsel bir hakikattir; bu istisnai/olağanüstü durumlar da çoğu zaman insanların ekonomik yaşamlarına yapılan müdahalelerin, ekonomik/vergi sistemindeki yozlaşmanın sonucudur. Çok katı (rigid) bir vergi sistemi de aşırı esnek bir vergi sistemi de insanları isyana teşvik eder, toplumsal huzuru bozar. Tüm bunlar gösteriyor ki adil, tarafsız, etkin bir vergi sistemi; demokrasiyi beslediği, geliştirdiği gibi ülkenin bağımsızlığı, toplumsal adalet ve barış üzerinde de ciddi, elle tutulur bir etkiye sahiptir.

4.4- Vergi Verme - Demokrasi İlişkisi

Güçlü, işleyen bir demokrasi sadece adil, tarafsız bir vergilendirme sistemiyle mümkün değildir; bunun toplumsal karşılığı resmi tamamlamaktır. Ne kadar iyi bir vergi sistemi olursa olsun şayet insanlarda vergi ödemeyi teşvik edecek, vergi kaçakçılığını gemleyecek içsel dinamikler yoksa sistem yine eksiktir. Vergi sisteminin amacı vergiyle elde edilecek gelirlerle kamusal hizmetleri sürdürmek, toplumsal adaletsizlikleri ve gelir eşitsizliklerini hafifletmektir. Bu da insanların bu bilinçle hareket edip vergisel sorumluluklarını yerine getirmeleriyle mümkündür. TÜSİAD'ın yaptığı çalıştayda,³¹ uzmanların çoğunluğu beyana dayalı vergilendirmenin, vergilendirme tekniği anlamında müspet ve önemli olduğunu belirtmektedir. Fakat vergi ahlakının ve bilincinin müspet noktalarda olmadığı bir toplumda bu teknik yarardan ziyade zarar getirir. Şirketlerin vergiden kaçınma ve kaçırma yöntemlerine vakıf uzmanların peşine düşmesi, aslında, beyana dayalı sistemin böyle bir toplumda yanlış tercih olacağını göstermektedir. Dolayısıyla demokrasinin ayakta kalması ve huzur içinde bir yaşam için; insanların yasal bir ödev olan vergiyi yerinde, zamanında ve miktarında ödemesi kritik bir öneme sahiptir.

Yukarıda anlatılanlardan demokrasinin gelişmesi için vergi ödeyenlere yüklenen rol, sadece mükelleflerin yeri ve zamanı geldiğinde vergi-

³¹ TÜSİAD; "Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi Çalıştayı Değerlendirme Raporu",

lerini ödemeleriyle sağlanmaz. Bu pasif bir roldür ve işin ilk boyutudur. İkinci boyut ise mükelleflerin vergilendirme sürecinde, iktidarla pazarlık yapması, eksikliklerin ve yanlışlıkların düzeltilmesi noktasında talepkar olması; şikayet ve öneri sahibi olmasıdır. Çünkü demokrasi ancak bilinçli insanlarla var olur. Bu bilinçli insan da sadece talimatlara uyan, memur zihniyetli bir tip/model değildir; tersine aktiftir, haklarının ve özgürlüklerinin savunucusudur, hesap sorucudur. Dolayısıyla bahsettiğimiz iki boyut tamamlandığında ancak o zaman demokrasi sürekli bir gelişim süreci içinde olur.

SONUÇ

Yaşanmışlıklar / tarihsel gerçekler, akli / ilmi tespitler gösteriyor ki vergi ile demokrasi arasında hem ontolojik / var edici; hem de fonksiyonel / geliştirici / besleyici bir ilişki vardır. Ontolojik yönü; demokratik devlet ve kurumların varlığının, vergilendirme, iktidarın gelirler ve giderler (harcamalar) bazında denetime ve kısıtlamaya tabi tutulmasıyla ilişkili olması demektir. Fonksiyonel yönü ise demokratik değerler ve kurumların, insanların siyasal kültür ve bilinçlerinin vergilendirmeye daha da geliştiğine, düzgün şekilde işlediğine ve uygulandığına ilişkindir.

Çalışmanın genelinde belirttiğimiz bu hususun pür deterministik bir ilişki olduğu çıkarılamaz; yani “vergilendirme varsa demokrasi de vardır” kesinlikte ve netlikte bir önerme mümkün değildir. Sadece demokrasi değil; tüm değerler, kurumlar var olduğu toplumun siyasal, kültürel, sosyo-ekonomik bağlamıyla şekillenir, cisimlenir. Bunu şöyle bir örnekle daha iyi anlaşılır kılabiliriz; çok güzel bir kumaştan şık ve beğenilen bir elbise yapılabilir; fakat bu, terzinin mahareti ve bilgisinden bağımsız değildir, söz konusu kumaştan bir terzi çok hoş elbise çıkarırken aynı kumaş başka bir terzinin elinde ziyan olabilir. Dolayısıyla ne demokrasi ne de vergi sihirli bir değnektir; onun etki gücü, insan kaynağının niteliğiyle ilişkilidir.

Kabasakal’ın³² sivil toplum ve demokrasi ilişkiselliğinde belirttiği gibi ilke ve mekanizmalar demokrasinin standartları olarak kabul edildiğinde, standartların yüksek olduğu ülkelerde demokrasinin bir siyasal aygıttan çok, toplumsal bir yaşam tarzı haline dönüştüğü görülür. Demokrasinin de bir yönetim biçimi olmaktan çıkıp bir yaşam tarzı olması ilke ve mekanizmaların “lafzına ve manasına” uygun olarak işlemesiyle mümkündür. Bu yönüyle vergilendirmenin ilke ve mekanizmaları ve bunun tüm top-

³² Kabasakal, Mehmet, Sivil Toplum ve Demokrasi, s.46

lumca/ taraflarca benimsenmesi demokrasinin yaşam tarzı haline gelmesine katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Aktan; Coşkun Can "Vergi Psikolojisini Temelleri ve Vergi Ahlakı", s.14-22, www.ceis.org.tr, ocak 2012
- Anyanwu, John C. & Erhijakpor, Andrew E. O."Does Oil Wealth Affect Democracy in Africa?" *African Development Bank Group, Working Paper* No. 184 November 2013
- Ateş, Toktamış, *Demokrasi*, Der yay. İstanbul, 1976
- Building Democracy in Africa through Taxation, *A Project of Tax Justice Network*, January 2011
- Carling, Robert , "Ten Principles for Tax Reform", *Policy* , Vol. 25 No. 3, Spring 2009
- Cheibub, José Antonio, "Political Regimes and the Extractive Capacity of Governments: Taxation in Democracies and Dictatorships", *World Politics* , Volume 50 , Issue 03 , pp 349 376, April 1998
- Coats, Warren L., Jr, " The Principles of Tax Reform", *Challenge*; pp:12-21, Jan-Feb 1974,
- Dahl, Robert, *On Democracy*, Yale University Press, 1998
- Davidson, Sinclair, "Fiscal Illusion: How Big Government Makes Tax Look Small" *CIS Policy Monograph* 81, s.1-8, 2007
- Dunn, John, *Democracy*, Atlantic Monthly Review, New York, 2005
- Everest-Phillips, Max "State-Building Taxation for Developing Countries: Principles for Reform", *Development Policy Review*, 28 (1): 75-96, 2010
- Feld, L.P.& Frey, B.S "Trust breeds trust: how taxpayers are treated" Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Working Paper:32 pp:1-29, 2002
- Friedman, Thomas L., "The Geo-Green Alternative", *The New York Times*, January 30, 2005
- Ganghof, Steffen & Genschel, Philipp, "Taxation and democracy in the EU", *Journal of European Public Policy*, 15:1, 58-77, 2008
- Gelir İdaresi Başkanlığı; *Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, Nisan 2009
- Gencel, Ufuk & Kuru, Elif "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi", *Yönetim Bilimleri Dergisi* Cilt: 10, Sayı: 20, ss. 29-60, 2012

- Gould, Andrew C. & Baker Peter J." Democracy and Taxation", *Annu. Rev. Polit. Sci.* 5:87-110,2002.
- Gök, Musa, Biyan Özgür, Akar Sevda, "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları:Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi CİLT XXXIV, SAYI I, S. 269-292 ,YIL 2013*
- Herb, Michael, "No Representation without Taxation? Rents, development and democracy", December 3, 2003
- Işık Abdulkadir, "Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği", *Ege Akademik Bakış*,9 (2) s. 851-865,2009:
- Kabasakal, Mehmet, *Sivil Toplum ve Demokrasi*, Denetçi Yeterlilik Tezi, Ankara, 2008
- Kıldış, Yusuf, "Kayıtdışı Ekonomi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,Cilt 2, Sayı:2, 2000
- Köse, H. Ömer, " Denetim ve Demokrasi",*Sayıştay Dergisi*, sayı:33, Nisan-Haziran 1999
- Moore, Mick, "How Does Taxation Affect the Quality of Governance?", *IDS WORKING PAPER 280*, April 2007
- Mutascu, Mihai, "Taxation and democracy", *Journal of Economic Policy Reform* Vol. 14, No. 4, 343-348, December 2011
- Nerré, Birger "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", *Economic Analysis and Policy*, v.38, N.1, March 2008
- Nerré, Birger, "The Concept of Tax Culture", *Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association*, November 8-10, pp:1-27,2001,
- OECD; *Governance, Taxation and Accountability :Issues and practices*, 2008
- Özker, A.Niyazi & Esener, S. Çağrı,"Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C.2,N.1 2010
- Papaioannou, Elias & Siourounis, Gregorios,"Democratisation and Growth", *The Economic Journal*, 118 (October), 1520-1551, Blackwell Publishing,Royal Economic Society 2008.
- Profeta, Paola; Puglisi,Riccardo & Scabrosetti, Simona,"Does democracy affect taxation and government spending?Evidence from developing countries" ,*Journal of Comparative Economics* 41 (2013) 684-718
- Rode, Martin & Gwartney, James D." Does democratization facilitate economic liberalization?" *European Journal of Political Economy*, 28 (2012) 607-619

- Ross, Michael L., "Does Taxation Lead to Representation", *Cambridge University Press, B.J.Pol.S.* 34, 229–249, 2004
- Ross, Michael L., "Does oil hinder democracy?", *World Politics*, vol. 53(3), pp. 325–61.
- Samuelson; Robert, "Government by the rich, for the rich...? Not really", *fwbusinesspress.com*, November 25 - December 1, 2013
- Schmitter, Philippe C. & Karl Tery Lynn, "What Democracy is... and is not", *Journal of Democracy*; Summer 1991, pp:114-120
- Torgler, Benno & Schneider, Friedrich, "Does Culture Influence Tax Morale: Evidence from Different European Countries" *CREMA, Working Paper* 17, 2004, pp.1-39
- Torgler, Benno, "Tax morale and direct democracy", *European Journal of Political Economy* Vol. 21 (2005) 525–531
- Torgler, Benno, "To evade taxes or not: that is the question" *Journal of Socio-Economics* 32, 283–302, 2003
- Tosuner, Mehmet & Demir, İhsan Cemil, "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Y.2009, C.14, S.1 s.1-15.
- Tsui, Kevin K. "More Oil, Less Democracy: Evidence from Worldwide Crude Oil Discoveries", *The Economic Journal*, Volume 121, Issue 551, pages 89–115, March 2011
- TÜSİAD; "Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi Çalışmayı Değerlendirme Raporu", Ankara, 2010
- USA Department of State, "Democracy in Brief", <http://usinfo.state.gov>
- Wittman, Donald, "Why Democracies Produce Efficient Results", *The Journal of Political Economy*, Vol. 97, No. 6 (Dec., 1989), pp. 1395-1424
- Yi, Dae Jin, "No taxation, no democracy? Taxation, income inequality, and democracy", *Journal of Economic Policy Reform* Vol. 15, No. 2, June 2012, 71–92

KAYITDIŞI EKONOMİNİN ve YOLSUZLUĞUN BİR GÖSTERGESİ OLARAK DEMOKRATİKLEŞEMEMEK

Aysın BARUT^(*)

1- DEMOKRASİ KAVRAMI ve TANIMI

Demokrasi kavramının günümüzde hala ortak bir tanımı yapılamamıştır. Bu kavram çeşitliliğinin nedenini toplumların yapılarındaki farklılıklarda aramak gerekmektedir.

Demokrasi, Yunanca halk zümresi anlamına gelen *demos* ve iktidar anlamına gelen *kratein* sözcüklerinden türemiştir (Çelik ve Aksan, 2011:189). Demokrasi sözcüğü Türkçe'ye Fransızca *democratie* sözcüğünden geçmiştir. Demokrasi sözcüğünün kökeninden yola çıkılarak yapılabilecek en temel tanım halkın yönetime katılmasıdır. Ancak 'halkın yönetime katılması' tanımı demokrasi kavramını tam anlamıyla anlatmaz (Ateş, 1994:116). Demokrasi tanımlarının içinde optimum ifadeyi Abraham Lincoln'ün 1864 yılında yapmış olduğu bir konuşmada, "Halkın, halk eliyle, halk için hükümeti" ifadesi ile yapmak mümkündür (Tunç, 2008:1115). Demokrasinin bu tanımının bazı nesnel ve öznel koşulları bulunmaktadır. Bu nesnel koşullardan en önemlisi, farklı bir devlet anlayışıdır. Bu da, varlık nedeni vatandaşlarını birbirlerine karşı korumak ve kamuyu adaletin gereklerine göre yönetmek olan hukuksal bir insan kurumu olarak devlet anlayışıdır (Kuçuradi, 1998:24).

Eski Yunan döneminde halkın çoğunluğu yoksul olduğu için demokrasi kavramı, yoksulların egemenliği anlamında da kullanılmıştır. Aristoteles, oligarşi ve demokrasi kavramlarını vatandaşların servetinden yola çıkarak ayırmıştır. Önemli olan hususun; servete sahip olanların siyasal

(*) Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi

iktidara sahip olduğu, kişilerin sayısının az ya da çok olmasının önemsenmediği yerde bu oligarşi, yoksul sınıf iktidara sahip olunca ise bunun adının demokrasi olmasıdır. Bu bağlamda Yunan dilinde zengin ve soylu halk, erdemli, asil, elit olarak anılırken, yoksul halktan ise sıradan insanlar, yığın olarak bahsediliyordu (Demir, 2013:7). Eski Yunan demokrasi anlayışı ve uygulanışı ile günümüzdeki demokrasi anlayışı arasında büyük farklar vardır (Ateş, 1994: 34). Eski Yunanda demokrasinin en önemli özelliği devletin varlığının olmamasıydı ve Yunan demokrasisinde özgürlük kavramı, bireyin özgürlüğünü değil, topluluğun özgürlüğünü ifade etmesiydi (Bilge, 2011:51,52).

Eski Yunan'da demokrasi sistemi doğrudan işleyen bir sistemdi (Demir, 2013:8). Yunan vatandaşı olan her erkek *Eklesia* diye anılan şehir meclisinde yirmi yaşını doldurduktan sonra kendiliğinden üye olurdu. *Eklesia* normal durumlarda ayda dört defa, olağanüstü durumlarda ise kendiliğinden toplanırdı. Toplantılar Zeus adına domuz kurban edilerek başlardı. Yasa teklifleri her ayın ilk toplantısında yapılır, yasanın uygulanmasında ortaya çıkacak sonuçlardan o yasayı öneren kişi sorumlu olurdu. *Eklesia*'da toplantılar açık havada olur ve konuşmalar yaş sırasına göre yapılırdı. Eski Yunan demokrasisinde yürütme *Bule*'de denilen mecliste yapılırdı. Bu meclisin toplantıları halka açıktı ve yasama, yargı gibiyetkileri de vardı. Eski Yunan'da yargılama gücü on sekiz yaşını bitirmiş olan erkek vatandaşların yani halk jürilerin elindeydi. Halk jürilerinin verdiği kararlar, doğrudan halkın kararını temsil ettiğinden geçerli kabul edilirdi. *Bule*'nin yanı sıra yürütme, *Stategoi* adı verilen seçimle işbaşına gelmiş kişilerin elindeydi (Ateş, 1994:36,37). Sonuç olarak, Eski Yunan'da on sekiz yaşını doldurmuş her erkek mecliste birçok görev alarak, günümüz demokrasi anlayışından farklı tecrübeler elde edebilmiştir (Demir, 2013:8).

Demokrasi kavramı çok yönlü ve çok kapsamlı bir kavram olduğu için toplumların, sosyo-ekonomik, politik ve hukuksal yapılarını göz önünde bulundurarak her toplum için farklı tanımlar yapmak gerekmektedir.

1.1- Demokrasi Düzeyinin Ölçülmesi: Demokrasi Endeksi

Analitik yönü ağır basan çalışmalara bakıldığında çeşitli demokrasi endekslerini kullanarak tahminlemede bulunmaktadırlar. Global olarak demokratikleşme sürecini analiz eden İngiltere merkezli Economist dergisinin yapmış olduğu demokrasi endeksi araştırmasının göstergeleri şunlardır (Democracy Index, 2012):

- Özgür ve adil seçim
- Sivil özgürlükler

- Devlet fonksiyonları
- Politik katılım
- Politik kültür

Demokrasi endeksi bu beş göstergenin ortalaması alınarak hesaplanmaktadır.

167 ülkeyi kapsayan araştırmada, 8-10 puan alan ülkeleri “tam demokrasi”(demokrasilerini güçlendirmiş, derinleştirme aşamasına geçmiş ülkeler); 6-7.9 puan alan ülkeleri “kusurlu demokrasi” (demokrasiye geçmiş fakat siyasal haklar ve sivil özgürlükler alanlarında demokrasilerini güçlendirememiş ülkeler); 4-5.9 puan alan ülkeleri “karma rejim”(demokrasiye geçmiş fakat devlet ilişkileri ve temel hak ve özgürlükler alanında demokrasileri gelişmemiş ülkeler); 4 puandan az alan ülkeler ise “otoriter rejim” (demokrasiye hala geçememiş ülkeler) olarak sınıflandırılmıştır. (Democracy Index, 2012:1)

Tablo 1 demokrasilerine göre kategorilenmiş ülkelerin sayısını ve dağılımını göstermektedir. Bu tabloya göre, 25 ülke “tam demokrasi”, 54 ülke “kusurlu demokrasi”, Türkiye’nin de içinde bulunduğu 37 ülke “karma rejim” son olarak da 51 ülke “otoriter rejim” kategorisine girmektedir.

Tablo 1: 2012 Yılı Demokrasi Endeksi Kategorilerine Göre Ülke Dağılımı

Kategoriler	Ülkelerin Sayısı	Ülkelerin % Dağılımı	Dünya Nüfusunun % Dağılımı
Tam Demokrasiler	25	15.0	11.3
Kusurlu Demokrasiler	54	32.3	37.2
Karma Rejimler	37	22.2	14.4
Otoriter Rejimler	51	30.5	37.1

Kaynak: Democracy Index, 2012

Demokrasi endeksine göre tam demokrasi ülkeleri Tablo 2’de gösterilmektedir. Tam demokrasi ülkeleri, sadece temel siyasi ve sivil özgürlükler bakımından değil aynı zamanda demokrasinin gelişimine olanak sağlayan politik kültür tarafından da desteklenmektedir. Tam demokrasi ülkelerinde hükümet faaliyetleri tatmin edicidir. Medya bağımsız ve çeşitlidir. Kuvvetler ayrılığı sistemi vardır. Yargı bağımsızdır ve yargının kararları yerine getirilmektedir. Demokrasinin işleyişinde sadece sınırlı sayıda problemler vardır. (Democracy Index, 2012:28) Buna göre demokrasi endeksine ve tam demokrasiler kategorisine göre Norveç birinci sırada yer almaktadır.

Tablo 2: Ülkelerin Endeksine Göre Tam Demokrasiler (2012)

TAM DEMOKRASİLER							
Ülkeler	Sıra	Endeks	I Özgür ve Adil Seçim	II Devlet Fonksiyonları	III Politik Katılım	IV Politik Kültür	V Sivil Özgürlükler
Norveç	1	9.93	10.00	9.64	10.00	10.00	10.00
İsveç	2	9.73	9.58	9.64	9.44	10.00	10.00
İzlanda	3	9.65	10.00	9.64	8.89	10.00	9.71
Danimarka	4	9.52	10.00	9.64	8.89	9.38	9.71
Yeni Zelanda	5	9.26	10.00	9.29	8.89	8.13	10.00
Avustralya	6	9.22	10.00	8.93	7.78	9.38	10.00
İsviçre	7	9.09	9.58	9.29	7.78	9.38	9.41
Kanada	8	9.08	9.58	9.29	7.78	8.75	10.00
Finlandiya	9	9.06	10.00	9.64	7.22	8.75	9.71
Hollanda	10	8.99	9.58	8.93	8.89	8.13	9.41

Kaynak: Democracy Index, 2012

Tablo 3'te ise Türkiye'nin de aralarında bulunduğu karma rejimler olarak sınıflandırılan ülkeler bulunmaktadır. Karma rejim ülkelerinde seçimlerde hem özgür hem de adil olmayı engelleyici önemli derecede düzensizlikler vardır. Muhalefet partileri ve adayları üzerinde hükümet baskısı yaygındır. Politik kültürde, devlet fonksiyonlarında ve politik katılımı ciddi sorunlar vardır. Karma rejim ülkelerinde yolsuzluk yaygın olma eğilimindedir. Hukukun üstünlüğü zayıftır. Sivil toplum zayıf ve güçsüzdür. Ülkenin yazarları üzerinde baskı vardır ve yargı bağımsız değildir (Democracy Index, 2012:28). Türkiye karma rejim kategorisinde 9. sırada, genel sıralamada ise 88. sırada yer almaktadır.

Tablo 3: Ülkelerin Endeksine Göre Karma Rejim (2012)

KARMA REJİM							
Ülkeler	Sıra	Endeks	I Özgür ve Adil Seçim	II Devlet Fonksiyonları	III Politik Katılım	IV Politik Kültür	V Sivil Özgürlükler
Ukrayna	1	5.91	7.92	4.64	5.56	4.38	7.06
Guatemala	2	5.88	7.92	6.43	3.33	4.38	7.35
Singapur	3	5.88	4.33	7.50	3.33	6.88	7.35

Tanzanya	4	5.88	7.42	4.64	6.11	5.63	5.59
Bangladeş	5	5.86	7.42	5.43	5.00	4.38	7.06
Bolivya	6	5.84	7.00	5.00	6.11	3.75	7.35
Honduras	7	5.84	8.75	5.71	3.89	4.38	6.47
Ekvador	8	5.78	7.83	4.64	5.00	4.38	7.06
Türkiye	9	5.76	7.92	6.79	5.00	5.00	4.12
Sri Lanka	10	5.75	6.17	5.36	4.44	6.88	5.88

Kaynak: Democracy Index, 2012

Tablo 4'te demokrasi endeksinin tam demokrasiler kategorisinde, 2012 yılı sıralamasına göre ülkelerin 2006 ve 2012 yılları arası demokrasi endeksleri yer almaktadır. Genel olarak bakıldığında ülkelerin demokrasi endekslerinde 6 yıl boyunca çok büyük farklılık olmamıştır.

Tablo 4: Yıllara Göre Tam Demokrasiler Kategorisine Göre Demokrasi Endeksi

TAM DEMOKRASİLER					
Ülkeler	2012	2011	2010	2008	2006
Norveç	9.93	9.80	9.80	9.88	9.55
İsveç	9.73	9.50	9.50	9.88	9.88
İzlanda	9.65	9.65	9.65	9.65	9.71
Danimarka	9.52	9.52	9.52	9.52	9.52
Yeni Zelanda	9.26	9.26	9.26	9.19	9.01
Avustralya	9.22	9.22	9.22	9.09	9.09
İsviçre	9.09	9.09	9.09	9.15	9.02
Kanada	9.08	9.08	9.08	9.07	9.07
Finlandiya	9.06	9.06	9.19	9.25	9.25
Hollanda	8.99	8.99	8.99	9.53	9.66

Kaynak: Democracy Index, 2012

Tablo 5'te ise Türkiye'nin de içinde bulunduğu karma rejim kategorisinde ülkelerin, yıllara göre demokrasi endeksleri yer almaktadır. Türkiye'nin 2006 yılında demokrasi endeksi 5.70, 2008 yılında 5.69, 2010 ve 2011 yıllarında 5.73 ve 2012 yılında 5.76 olarak kaydedilmiştir. Türkiye'nin de veri olarak alınan yıllar arasında demokrasi endeksinde çok büyük farklılıklar olmamıştır.

Tablo 5: Yıllara Göre Karma Rejim Kategorisine Göre Demokrasi Endeksi

KARMA REJİM					
Ülkeler	2012	2011	2010	2008	2006
Ukrayna	5.91	5.94	6.30	6.94	6.94
Guatemala	5.88	5.88	6.05	6.07	6.07
Singapur	5.88	5.89	5.89	5.89	5.89
Tanzanya	5.88	5.64	5.64	5.28	5.18
Bangladeş	5.86	5.86	5.87	5.52	6.11
Bolivya	5.84	5.84	5.92	6.15	5.98
Honduras	5.84	5.84	5.76	6.18	6.25
Ekvador	5.78	5.72	5.77	5.64	5.64
Türkiye	5.76	5.73	5.73	5.69	5.70
Sri Lanka	5.75	6.58	6.64	6.61	6.58

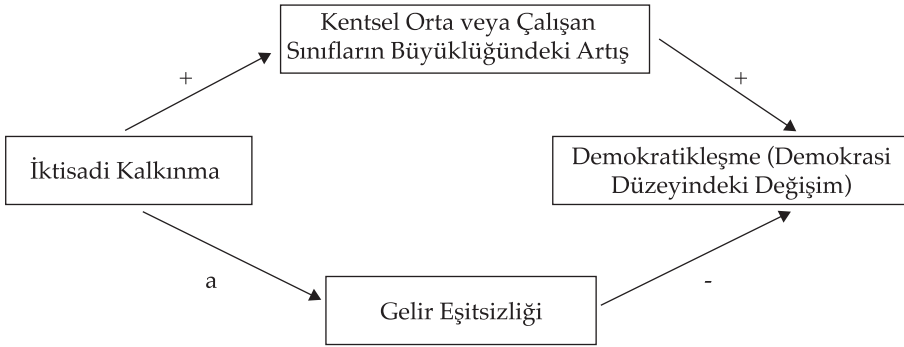
Kaynak: Democracy Index, 2012

1.2- Demokrasi ile İktisadi Büyüme ve Kalkınma

Demokrasi ile iktisadi büyüme ve kalkınma ilişkisini açıklamak epey zordur. Sosyal ve siyaset bilimcilerinin bu konu üzerinde farklı yaklaşımları bulunmaktadır. Yaklaşımlardan ilki, demokrasiyi iktisadi büyüme ve kalkınmanın ön koşulu olarak gören yaklaşımlar, ikincisi, demokrasiyi iktisadi büyüme ve kalkınmanın ön koşulu olarak görmeyen yaklaşımlar, sonuncusu ise, bir ülkede iktisadi büyüme ve kalkınmanın demokrasiyle ilişkisinin açık olmadığı yaklaşımlardır. Çalışmanın bu kısmında demokrasiyi iktisadi büyüme ve kalkınmanın ön koşulu olarak kabul eden yaklaşımlar incelenecektir.

İktisadi büyüme, bir ülkedeki veya bir bölgedeki belli bir dönemde gerçekleşen üretimi ifade eder (Ünsal, 2005:14-15). Bir ülke ekonomisinde, iktisadi büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında demokrasiyi ön koşul olarak kabul eden yaklaşımlar genel olarak; ülkede demokrasi temelinde oluşturulan ve geliştirilen etkin kurumsal yapı, sivil ve ekonomik özgürlükler, politik haklar sonucunda, ülkede hem ekonomik hem de sosyal anlamda büyüme ve kalkınmanın gerçekleşeceğini savunmakla birlikte demokratikleşmenin ekonomik kalkınma üzerindeki etkisini de açıklamakta yardımcı olmaktadır (Çukurçayır ve Tezcan, 2011:49-50).

İktisadi kalkınmanın demokratikleşme üzerindeki etkisi, iktisadi kalkınma ile gelir eşitsizliği arasındaki ters U ilişkisini Şekil 1 ile göstermek mümkündür.

Şekil 1: Demokrasi, Gelir Eşitsizliği ve İktisadi Kalkınma İlişkisi

Kaynak : Başar ve Yıldız, 2009:62.

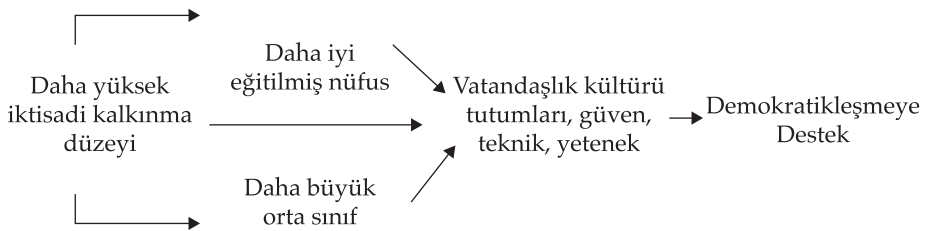
Şekil 1’de görüldüğü gibi, iktisadi kalkınma tarım sektöründen sanayi ve hizmetler sektörüne doğru hareket eden işgücü akısına yol açmakta ve işgücündeki bu değişim de şehirlerde orta sınıfın büyüklüğünü artırmaktadır. Böylece demokrasi güçlenmektedir. Ancak, iktisadi kalkınma gelir eşitsizliğine de yol açmaktadır (Başar ve Yıldız, 2009:62).

Demokrasi ile iktisadi büyüme ve kalkınma kavramları birbirlerini tamamlayan ve pekiştiren kavramlardır. Kavramlar arasındaki bağ oldukça güçlüdür. Herhangi bir ekonomik büyüme ve kalkınma stratejisinin başarılı olabilmesi için demokratik katılımın olması gerekmektedir (Doğan, 2005:2). Kurumsal yapı, iktisadi büyüme ve kalkınma üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Büyümeyi etkilemede etkin kurumsal yapının önemi son yıllarda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde giderek artmaktadır. Kurumsal yapı, ekonomideki piyasa aksaklıklarını ortadan kaldırarak iktisadi aktörlerin etkin kararlar almasını sağlamakta ve pozitif dışsallıklar yaratmaktadır. Kaynak israfını önleyerek, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlamaktadır. Ayrıca hane halkı, devlet ve firmalar arasında ekonomik işlemlerin güvenilirliği arttırarak ve maliyetini düşürerek üretimde verimliliği arttırmaktadır. Böylelikle endüstrinin gelişmesini ve ticaretin artmasını sağlamaktadır. Etkin kurumsal yapı, ekonomilerde denetimi sağlayarak kayıt dışı ekonomiyi, rüşveti, yolsuzluğu önlemektedir ve ekonomiye şeffaflık kazandırarak iktisadi büyümeye katkıda bulunmaktadır (Yapraklı, 2008:303,304). Demokrasiyi diğer yönetim biçimlerinden ayıran en önemli özellik bireylere ve topluma kazandırmış olduğu özgürlüktür. Demokrasi tanımlarına bakıldığında bireylerin yönetimde aktif ve karar verici olduğu, temel hak ve özgürlüklerin sağlandığı bir toplum yapısı dikkat çekmektedir. Demokrasinin temel unsurlarından biri olan

politik haklar, iktisadi güvenliği geliştirmeye yardımcı olarak ekonomik özgürlüklerin sağlanmasına da katkıda bulunmaktadır. Politik hakların olduğu toplumlarda toplumsal gelişme ve ilerlemelerin olduğu gözlemlenmektedir (Çukurçayır ve Tezcan, 2011:54-55). İktisadi büyüme ve kalkınma teorilerinde, beşeri sermayenin büyüme ve kalkınmada etkisinin önemli olduğu vurgulanmaktadır (Doğan, 2005:13). Sivil özgürlüklerin sağlandığı toplumlarda eğitim seviyesinin arttığı gözlemlenmektedir. Eğitim seviyesinin işgücü niteliğine katkısı sonucu beşeri sermaye birikimi artmaktadır. Beşeri sermaye birikiminin artması iktisadi kalkınmayı olumlu yönde etkilemektedir (Çoban, 2004:133,134). Ekonomik özgürlük ile sivil özgürlükler ve politik haklar arasında bir etkileşim bulunmaktadır. Ekonomik yönden bağımsız ülkelerin, sivil özgürlükler ve politik hakların sağlanması konusunda gerekli çalışmaları yapacağı düşünülürken, sivil özgürlükler ve politik haklar yönünden özgür olan ülkelerinde ekonomik bağımsızlıklarının sağlanmasında önemli gelişmeler sağlayacağı düşünülmektedir. Demokratikleşme sürecinde politik düzen ve etkin kurumsal yapının iktisadi büyüme ve kalkınmaya katkısı olduğu gibi, ekonomik bağımsızlığın da iktisadi büyüme ve kalkınmaya katkısı bulunmaktadır. Ekonomik bağımsızlığın, iktisadi faaliyetlerin işleyişinin doğal ortamında olmasına fırsat vererek, bireylere ve firmalara hareket özgürlüğü sağlayarak, ekonomik faaliyetlerdeki fırsatların en iyi şekilde değerlendirilmesine olanak sağladığı görülmektedir (Çukurçayır ve Tezcan, 2011:58,59).

Sonuç olarak demokrasi ile iktisadi büyüme ve kalkınma arasında karşılıklı bir etkileşim olduğu görülmektedir. Bunu da Şekil 2’de ayrıntılı olarak görmek mümkündür.

Şekil 2: Demokratikleşmenin Unsuru Olarak İktisadi Gelişme



Kaynak : Başar ve Yıldız, 2009:63.

1.3- Türkiye’de Demokratikleşme Süreci

Türkiye’nin demokratikleşme süreci aslında Osmanlı Devleti zamanında atılan temel yapı taşlarıyla günümüze kadar ilerlemektedir. Bu yapı taş-

larının en başında 1908 yılında Ayanlarla yapılan Sened-i İttifak anlaşması olmuştur. Bu anlaşma, Osmanlı Devleti'nde anayasalcılık düşüncesinin ortaya çıktığı ve padişahın yetkilerini kısıtlayan ilk belge niteliğindedir. Sened-i İttifak Osmanlıdaki demokratikleşme hareketinin ilk adımı olarak kabul edilir ve bu yönüyle İngiliz Meşrutiyetinin temelini oluşturan MagnaCarta'ya benzetilmektedir. 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı (Gülhane Hattı Hümayunu), anayasal bir belge ve ferman niteliğindedir. Bu ferman sayesinde padişahın yetkileri kısıtlanmış ve bu yetkiler meclislere ya da kişilere devredilmiştir. Tanzimat Fermanı anayasal sisteme geçişin ikinci adımı olarak kabul edilmektedir (Açıkgöz, 2008: 12-15).

Islahat Fermanı (1856), temel olarak Tanzimat Fermanının hükümlerini tekrarlayan onları açıklayan ve genişleten bir niteliğe sahiptir. Bu ferman, din ve inanç özgürlükleri getirerek anayasal gelişmenin üçüncü büyük adımı olarak kabul edilmektedir. 1876 yılında ilan edilen I. Meşrutiyet ve Kanun-i Esasi ile halk ilk kez padişahla birlikte yönetime ortak olmuş ve ilk defa seçme, seçilme, temsil hakkını kullanmıştır. I. Meşrutiyetle Osmanlı Devleti'nde Mutlakiyet olan yönetim şekli sona ermiştir. I. Meşrutiyetle birlikte Osmanlı Devleti anayasal yönetime geçmiştir. Kanun-i Esasi, Osmanlı ve Türk tarihinin ilk anayasasıdır ve bu açıdan çok önemlidir. 1908 II. Meşrutiyetin ilanından sonra Osmanlı Devleti ilk kez partili döneme İttihak ve Terakki Cemiyeti ile geçmiştir. Partili dönemle birlikte demokratikleşmenin siyasi anlamda düzeni kurulmaya başlamıştır (Tökin, 1965:5-7). 31 Mart Vakası Osmanlı Devleti'ndeki İttihak ve Terakki Cemiyeti yönetimini ve anayasal düzeni değiştirmeye yönelik ilk isyandır. Tutucu ve gerici çevrenin hürriyete başkaldırmasıdır. İsyanın şiddetinin artmasıyla İttihak ve Terakki Cemiyeti demokratik çizgisinden çıkarak 1913 yılında Bab-ı Ali baskını ile yönetimi yeniden ele geçirmiştir (Tunaya, 2011:75). Bab-ı Ali baskınının şiddetinin boyutları artmış ve kanlı bir baskına dönüşmüştür. Osmanlı Devleti'nin meşrutiyet ilkesi Tanrı egemenliği idi ancak ulusal devletlerde meşrutiyet ilkesi ulusal egemenlik olmalıdır.

Amasya Genelgesiyle (1919) temeli ulusal egemenliğe dayanan ulusal devlet fikri benimsenmiştir. Ulusal egemenlik kavramı ancak demokrasiyle hayata geçebilir. Halk temsilcilerini kendisi seçebiliyorsa bu durumda demokrasi ulusal egemenliğin tabii bir sonucu olur. Bu nedenle Amasya Genelgesi'nin ulusal egemenliğe dayanan ulusal devlet fikri Türk tarihinin ilk demokrasi bildirgesidir (Eroğul, 1998:2). Erzurum Kongresi'nde (1919) yeni bir devletin kurulması düşüncesi belirtilmiş ulusal birlik yolunda atılan önemli adımlardan biri olmuştur. Manda ve himayenin reddedil-

mesiyle ulusal egemenliğin koşulsuz olarak gerçekleştirilmesine ilk kez bu kongrede karar verilmiştir. Sivas Kongresiyle (1919) tam bağımsızlık ve milli egemenlik ilkeleri temel prensip olarak kabul edilmiş ve gücünü halktan alan bir otorite ortaya çıkmıştır. I. TBMM’de (1920) ülke işgal altında olduğu için güçler ilkesi benimsenerek çabuk ve uygulanabilir kararlar alınması sağlanmıştır. Egemenliğin kayıtsız şartsız milletin olduğu ve meclisin üstünde bir gücün olmadığı belirtilmiştir. 1921 Anayasası, Teşkilat-ı Esasiye Kanunu olarak da bilinir. Bu anayasa demokratik bir kimliğe sahiptir. İlk defa meclis hükümeti sistemi benimsenmiştir. Amasya Genelgesinde benimsenen ulusal devlet fikri Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ile siyasi kimlik kazanmıştır ve Türk Devletinin ilk anayasası olma özelliğini taşımaktadır (Akşin, 2007:127-132).

1923 yılında Cumhuriyetin ilanıyla meclis hükümeti sistemi yerine kabine sistemine geçilmiştir. Cumhuriyetin ilanıyla ulusal egemenliğin sağlanması yönünde önemli bir adım daha atılmıştır. 1924 Anayasasıyla çoğunluğun kararlarının uygulandığı ve bu kararların mutlak olduğu demokrasi anlayışı yani çoğunlukçu demokrasi benimsenmiştir. 1924 Anayasası’nın önemli maddelerinden olan egemenlik kayıtsız şartsız milletindir ifadesi demokrasi yönünde önemli adımlardan biridir. Bu anayasaya göre seçme seçilme hakkı sadece erkeklere aittir fakat 1934 yılında yapılan değişikliklerle kadınlara da bu haklar tanınmış ve döneminde kadınlara bu hakları tanıyan ülke olmuştur. Terrakiperver Cumhuriyet Fırkası (1925) ile çok partili sisteme geçiş denemeleri yapılmıştır. Partinin temel görüşü ve sistemi liberalizm ve halk hakimiyetidir. Terrakiperver Cumhuriyet Fırkası Türk siyasi tarihinin ilk bağımsız muhalefet partidir. Terrakiperver Cumhuriyet Fırkası ile çok partili hayata geçiş denemeleri yapılmış fakat başarılı olunamamıştır (Açıkgöz, 2008:20).

1946 yılında Demokratik Partinin kurulmasıyla çok partili seçim yapılmış böylece Türkiye çok partili döneme geçmiştir ve Türk demokrasisi çağdaş bir demokrasi olma yolunda ilerleme kaydetmiştir. 1950 yılında yapılan demokratik seçimle Demokrat Parti iktidar olmuştur. 27 Mayıs 1960 yılında gerçekleşen askeri darbe Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki ilk darbe niteliğini taşımaktadır. Bu askeri darbe, demokrasiye yeni geçen ve demokrasisini sağlam bir temele oturtmaya çalışan Türk siyasi rejimini sekteye uğratmıştır. Askeri darbenin ardından 1961 yılında anayasa değişikliğine gidilmiş ve 1961 Anayasası ile parlamenter sisteme geçilmiştir. Demokratik, sosyal ve hukuk devleti anlayışı gelmiştir. Bu anayasa ile birlikte çoğulcu demokrasi ilkesi benimsenmiştir. 12 Mart (1971) Muhtırasıyla

birlikte temel hak ve özgürlükler kısıtlanmıştır. Türk siyasi rejiminde demokrasi yeniden sekteye uğratılmıştır. 12 Eylül 1980 yılında yapılan darbe aynı zamanda Türk demokrasisine yapılan en ağır darbedir. Birçok hak ve özgürlükler bu dönemde askıya alınmıştır. Gelişmekte olan Türkiye Cumhuriyeti demokrasisini onlarca yıl geriye götürmüştür. Bu darbeyle tüm siyasi partiler lağvedilmiştir ve demokratikleşme sürecinde yeni engeller ortaya çıkmıştır. 1982 Anayasası, 1961 Anayasası gibi askeri darbe sonucunda olmuştur. 1982 Anayasasında daha az katılımcı demokrasi modeli uygulanarak siyasi partilere kısıtlamalar getirilmiştir. 1997 yılında gerçekleşen post-modern darbe, demokratik olmayan bir kurumun demokrasinin işleyişine müdahale etmesine örnektir (Akşin, 2007).

2- VERGİ DENETİMİ ve KAYIT DIŞI EKONOMİ

Vergi denetiminin eksikliği, kayıt dışı ekonominin artmasında önemli bir unsurdur (Rakıcı, 2011:346). Kayıt dışı ekonomi, ekonomik faaliyetlerin vergi kanunlarına göre beyan edilmesi gereken sistemlerde, etkin bir vergi idaresinin olmayışından ve vergi denetiminin eksikliğinden kaynaklanmaktadır (Aydın, 2006:21).

Literatürde birbirine benzer çok sayıda vergi tanımı yapılmıştır. Vergi, kamu hizmetlerinde kullanılmak üzere hükümetin kanunda yer alan esaslara göre gerçek ve tüzel kişilerden aldığı karşılıksız, kanuni ve cebri ekonomik değerlerdir (Eş, 2002:129).

Denetim ise, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili savların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Aydın, 2006:40).

Buna göre vergi denetimi, vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi işlemidir (Acar ve Merter, 2004:7).

Vergi denetiminin etkinliğinin sağlanmasında vergi idaresinin etkinliğinin sağlanması da çok önemlidir. Vergi idaresinin etkinliğini azaltan unsurlar vergi denetiminin etkinliğini de bozacaktır. Bu unsurlar (Acar ve Merter, 2004:7):

- Vergi kanunlarının çokluğu ve bu kanunların sık sık değiştirilmesi,
- Vergi kanunlarının değiştirildikten sonra uygulama aşamasında hazırlık sürecinin olmaması,
- Vergi cezalarının etkinsizliği ve vergi afları,
- Mükelleflerdeki vergi ödeme bilincinin düşüklüğüdür.

Vergi denetimine ihtiyaç duyulmasının gerekçelerini ise mali, sosyal, ekonomik ve hukuki çerçevede toplamak mümkündür (Aydın, 2006:60-62).

- *Mali nedenlerin* asıl amacı bütçeye kaynak sağlamaktır. Bunun için de mevcut vergi oranları arttırılmalı, yeni vergiler getirilmeli, vergi kayıpları azaltılmalı, kayıt dışı ekonomi azaltılarak vergi tabanı genişletilmelidir.
- *Sosyal nedenler* arasında, devlet aldığı vergilerle, gelir dağılımını düzelterek, gelir seviyesi yüksek olanlardan daha fazla vergi alıp aldığı bu vergilerle, gelir seviyesi düşük olanların refah seviyesini arttıracak şekilde kullanması yer almaktadır.
- *Ekonomik nedenin* temelinde vergi kaçırılmasının önlenmesi vardır.
- *Hukuki neden* ise yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması devletin gücünü ve saygınlığını temsil eder. Başka bir neden olmasa dahi vergi kanunun hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde uygulanması denetim için gereklidir.

Vergi denetiminin etkinsizliği kayıt dışı ekonomiyi beslemektedir. Kayıt dışı ekonominin vergiye bağlı olarak ortaya çıkma nedenleri aşağıda belirtilmektedir (Rakıcı, 2011:355):

- Vergi cezalarının hafif olması,
- Vergi denetiminin etkinsizliği,
- Müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği,
- Vergi imtiyazlarının fazla olması,
- Vergi uygulamalarının karmaşık olması ve anlaşılabilmesi,
- Vergi oranlarının yüksek olması ve oranların çok sık değiştirilmesidir.

Kayıt dışı ekonominin olmaması için vergi sistemi; basit, tarafsız, adil, istikrarlı, genel ve etkin olmalıdır.

2.1- Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomiyi genel bir tanıma sığdırmak ve tanımlandırmak oldukça zordur. (Kılıç ve Özçelik, 2006:337). Amaca ve ülkelerin ekonomik yapısına göre çok farklı tanımlar yapılmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi kavramı 1970'li yıllardan itibaren kullanılmaktadır. (Akalin ve Kesikoğlu, 2007:72). Kayıt dışı ekonomi kavramı, farklı ülke ekonomilerinde farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır (Önder, 2000,2001:241). Kayıt dışı ekonominin amaca bağlı olarak da farklı tanımları yapılmaktadır (Çetintaş ve Vergil, 2003:16). Bu kavram çeşitliliği aynı zamanda ülkelerin ekonomi politikalarına bağlı olarak, sosyal, hukuki, ahlaki ve kültürel yapılarının farklı olmasından da kaynaklanabilmektedir (Akalin ve Kesikoğlu, 2007:72).

Kayıt dışı ekonomi genel olarak, 'GSMH hesapları elde etmede kullanılan ve bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü şeklinde tanımlanabilir (Çiloğlu, 1998:67).

Başka bir tanıma göre kayıt dışı ekonomi, resmi kayıtlara girmeyen ve belgelendirilmeyen ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle yapılan, milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik faaliyetlerdir (Sarılı, 2002:32).

Kayıt dışı ekonomi genel olarak sosyal boyutları ve sınırları, tartışmalara son verecek mükemmel bir tanımla kavranması mümkün olmayan, ancak tecrübe ile bilinen bir olgudur. Onu bir obje olarak değil, bir süreç olarak algılamak gerekir. Kayıt dışı ekonomi başlı başına bir şey değil, benzer faaliyetlerin bir yasal ve sosyal çerçevede düzenlenmesine rağmen, toplumun kurumları tarafından düzenlenmemesi özelliği ile karakterize edilen gelir yaratıcı bir süreçtir (Işık ve Acar, 2003:119).

Bazı iktisatçı ve siyasetçiler kayıt dışı ekonomiyi kayıtlı ekonominin bir tamamlayıcısı olarak görmekte, kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışını, mevcut siyasi ve ekonomik şartlar içerisinde faydalı bulmaktadırlar. Bazıları ise, kayıt dışı ekonomiyi kayıtlı ekonominin ikamesi olarak değerlendirenler, kayıt dışı ekonomiyi ekonominin içerisinde bulunduğu ekonomik ve siyasi olumsuzlukların ana nedeni olarak görmektedirler (Yamak, 1996:53).

Kayıt dışı ekonomi, etkileri, oluşumu ve sonuçları itibarıyla ekonomik açıdan bir anlam ve değeri olduğu halde kayıtlarda yer almayan ekonomidir ve bu durum ekonominin denetim altına alınıp izlenmesinde önemli sorunlar oluşturmaktadır (Gümüş, 2000:63).

Kayıt dışı ekonomi kara para ekonomisini de kapsayacak şekilde kullanılmakta ise de, bu iki kavram farklıdır. Kayıt dışı ekonomi, yasal faaliyetlerden elde edilen ancak kayıt altına alınmamış faaliyetlerle veya işlemlerle sağlanan kazançlardır (Aydın, 2006:14). Kayıt dışı ekonomi, kamunun denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak da tanımlanabilir. Bireylerin veya işletmelerin ekonomik faaliyet ve işlemlerini kamu kesiminin denetimi dışında tutmasının en önemli nedeni ise vergi kaçırma arzusudur (Kıldış, 2000:183). Başka bir tanımla kayıt dışı ekonomi, uygulanan yasalarla engel konulmamış iktisadi faaliyet ve işlemlerle, kamu kesiminin denetimi dışında olan yani vergilendirilmeyen gelirlerdir (Aydın, 2006:14).

Kayıt dışı ekonomiyi önlemek için izlenmesi gereken politikalar şöyle olmalıdır (Özçelik ve Yaşar, 2006:215-231):

- Vergi denetiminin etkinliği artırılmalı,
- Vergi sisteminden kaynaklanan, Türk vergi sisteminin karmaşık yapısı, gelir ve kurumlar vergisi oranlarının yüksek olması, belge düzenlemesinin eksikliği ve belgelerin kayıt altına alınamaması, tapu harcı ve emlak vergisi oranlarının yüksek olması, asgari geçim indiriminin vergilendirilmesi gibi sorunlar iyileştirilmeli,

- Vergi cezalarının etkinliği sağlanmalı,
- Ücretler üzerindeki vergi ve diğer kesintilerin payları düşürülmeli,
- Kayıt dışı istihdamla mücadele edilerek kadın ve çocuk işçiliği kayıt altına alınmalı,
- Mali af olmamalı,
- Zirai kazançlara vergi düzenlenmesi yapılmalı,
- Bankacılık sektöründeki aksaklıklar giderilmeli,
- Demokratikleşme sağlanmalı,
- Yolsuzlukla etkin bir mücadele olmalı,
- Saydamlık arttırılmalı,
- Muhasebe sistemi etkinleştirilmeli,
- Sanayi ve hizmetler sektörlerinin milli ekonomideki payı arttırılmalıdır.

2.2- Demokrasinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi

Demokrasi Endeksinde, demokratikleşmiş ülkelerin tam demokrasi ile yönetilen ülkeler olarak sıralandığını yukarıda ifade etmiştik. Buna istinaden bu ülkelerde ortaya çıkan kayıtdışılığın boyutları incelemek olursa, (Bakınız Tablo 6) demokrasisi gelişmiş ülkelerde kayıtdışı ekonominin % 8-24 arası gerçekleştiği görülmektedir. Demokrasi endeksinde göre en demokratik ülke konumunda olan Norveç'te %18,6'lık bir kayıtdışı oranı görülmektedir. Ancak demokrasi endeksindeki tam demokrasi ile yönetilen ülkelerin içerisinde İsviçre'nin en düşük kayıtdışı ekonomiye (%8,3) sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Tam Demokrasi ile Yönetilen Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonomi Oranları

Sıra	Ülkeler	Kayıtdışı Oranları (1999-2010 ortalaması)
1	Norveç	18,6
2	İsveç	18,6
3	İzlanda	15,2
4	Danimarka	17,3
5	Yeni Zelanda	12,2
6	Avustralya	13,8
7	İsviçre	8,3
8	Kanada	15,6
9	Finlandiya	17,4
10	Hollanda	24,1

Kaynak: Schneider ve Buehn, 2012:18

Ancak Türkiye gibi karma ekonomik sistemle yönetilen ülkelerde kayıtdışı ekonominin boyutlarının büyük olduğu görülmektedir. Schneider ve Buehn'in çalışmasında Türkiye'nin 1999-2010 yılları arası kayıtdışı ekonomi ortalaması %30,6 olarak görülmektedir. Tam demokrasi ile yönetilen ülkelere görece 2 kat fazla bir kayıt dışı ekonomi oranının olduğu görülmektedir. Bunun başlıca sebeplerinin de vergi kaçakçılığının birer suç gibi algılanmamasıdır. Vergi kaçırmak ile vergiden kaçınmayı aynı anlama getiren bu yaklaşım sonucunda da gelirlerini artırmak isteyen bireyler kayıtdışına yönelmektedirler.

2.3- Kayıt Dışı Ekonomi - Yolsuzluk İlişkisi

Günümüzde yolsuzluk, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin başlıca sorunlarından biridir. Yolsuzluğun boyutu ülkeler arasında değişiklik göstermektedir.

Yolsuzluk kavramının literatürde birçok tanımı bulunmaktadır. Bu kavramın en genel tanımı, kamu kurumunun kişisel çıkar için kötüye kullanılması tanımıdır (Bayar, 2010:106). Ancak günümüzde yolsuzluk kavramı, özel sektörü de içinde barındırır hale gelmiştir. Bu açıdan yolsuzluk kavramı, özel sektörde veya kamu kurumunda yetkiyi, kişisel çıkarlar için kötüye kullanmak olarak tanımlanabilir (Kayrak, 2006:87). Kişisel çıkar kavramı içerisinde, para, güç, statü kazanma, uzun vadeli kazanç beklentilerini içermektedir (Karagöz ve Karagöz, 2010:6). Yolsuzluk, kamu kesiminin ekonomiye müdahalesiyle kısıtlanan ekonomik faaliyetler sonucunda da ortaya çıkmaktadır. Devletin ekonomiye müdahalesinin nedenleri arasında; piyasanın etkinsizliği, servet ve gelir dağılımını olumsuz etkileyen enflasyon artışı, bürokratik davranışlar ve seçmenlerin ve bazı grupların isteklerine cevap vermek gibi unsurlar sıralanabilir (Tosun, 2003:127,128). Devlet müdahalesinin sonucunda yolsuzluk ile bazı kavramlar arasında doğru ve ters orantılı ilişkiler ortaya çıkmıştır. Kanun gücü ve bürokraside kalite ile yolsuzluk arasında ters orantı olduğu gözlemlenmiştir. Kanun gücü ve bürokratik kalite arttıkça yolsuzluk azalmaktadır. Büyüme hızı, enflasyon, kentsel nüfus artışı ve kamu harcamalarının GSYİH içindeki payı arttıkça yolsuzluğun da arttığı gözlemlenmiştir (Tosun, 2003:129).

Kayıt dışı ekonominin ölçümü yapılırken yolsuzluk gelirleri hesaba katılmamaktadır ve bu nedenle yolsuzluğun yaygın olduğu toplumlarda kayıt dışı ekonomiden bahsedilebilir. Kayıt dışı ekonomi yolsuzluğun varlığından beslenir. Yolsuzluğun olduğu toplumlarda devletin varlığına ve yasalara olan güven azaldığı için ekonomik aktörlerin işleyişini etkinliğini kaybeder böylece kayıt dışı ekonomi faaliyetleri artar (Bağırzade, 2007:4-5).

2.4- Yolsuzluk Algılama Endeksi

Uluslararası Şeffaflık Örgütü 1995 yılından bu yana dünyanın çeşitli ülkelerinde yolsuzlukların boyutları konusunda incelemelerde bulunmakta ve bu incelemeler sonucunda elde ettiği bulguları bir endeks halinde yayınlamaktadır.

Uluslararası Şeffaflık Örgütü'nün her yıl Almanya'daki Passau Üniversitesi ile birlikte yaptığı Yolsuzluk Algılama Endeksi'nin (Corruption Perception Index) göstergeleri şunlardır (TOBB, 2012:2):

- Hükümetin yolsuzluğa yönelik engelleyici politikaları,
- Ülkenin karar alıcıları arasında rüşvet ve yolsuzluğun mevcut olup olmadığı,
- Kamu finansmanı anlamında önemli yere sahip olan fonların istismar edilmesine yönelik çeşitli boyutlarda önlemlerin alınması,
- Kamu sektöründe yolsuzluğun ciddiyetinin ne ölçüde olduğu,
- Özel çıkarlar amacıyla kamu gücünün istismar edilip edilmediği,
- Kamu sözleşmeleri, toplanan vergiler, yargı kararları, kamu imkânları, ithalat ve ihracata yönelik belgelendirilmemiş normal dışı (ekstra) ödemelerdir

Yolsuzluk Algılama Endeksi bu göstergelerin verileri alınarak derlenmektedir.

2012 yılı Yolsuzluk Algılama Endeksi (CPI) 176 ülkeyi kapsamaktadır. Bu endekse göre analize dâhil edilen ülke sayısı yıldan yıla değişiklik gösterebilir. 2012 yılından önceki hesaplamalarda CPI endeksi 0 ile 10 arasında değişen değerler almaktaydı. 2012 yılında ise endeks hesaplamasında kullanılan ölçek aralığında değişikliğe gidilmiş ve endeks 0 ile 100 arasında değişen değerler almıştır. Endeksi 0 olan ülkelerde yolsuzluk algısı çok yüksek (çok kirli), endeksi 100 olan ülkelerde yolsuzluk algısı ise çok düşük (çok temiz) olduğu anlamına gelir (TOBB, 2012). 0 ile 100 arasındaki değerler, endeks 0'a yaklaştıkça ülkede yolsuzluk algısının arttığını, 100'e yaklaştıkça ise yolsuzluk algısının azaldığını göstermektedir. Elde edilen sonuçlar, yolsuzluğun ortaya çıktığı durumların (rüşvet, torpil, adam kayırma, kendi üzerine para geçirme, sahtekarlık ve devlet dairelerinde özel kazanç elde etme gibi durumların) hangi boyutlarda olduğunun bir göstergesidir.

Tablo 7: Endeks Değerlerine Göre Kategoriler ve Kategori Tanımları

Endeks Değeri Aralığı	Kategori No	Kategori Tanımı
1-29	4	Yolsuzluk Algısı Çok Yüksek
30-49	3	Yolsuzluk Algısı Yüksek
50-79	2	Yolsuzluk Algısı Düşük
80-100	1	Yolsuzluk Algısı Çok Düşük

Kaynak: Transparency International, 2012

Tablo 7 ülkelerin endeks değerlerinin sınırlarını, bu sınırlara göre kategorilerini ve kategorilerin tanımlarını içermektedir. Bu tabloya göre endeks değeri 1-29 arasında olan ülkeler 4. kategoride yer alıp yolsuzluk algısı çok yüksek olan ülkeler olarak tanımlanacaktır. Endeks değeri 80-100 arasında değişen ülkeler ise 1. kategoride yer alacak ve yolsuzluk algısı çok düşük olarak tanımlanacaktır.

Tablo 8: 2012 Yılı Kategori Numaralarına Göre Ülkelerin Sayısı ve Dağılımı

Kategori No	Endeks Değeri Aralığı	Ülkelerin Sayısı	Ülkelerin % Dağılımı
4	1-29	47	26,7
3	30-49	76	43,2
2	50-79	41	23,3
1	80-100	12	6,8
TOPLAM		176	100

Kaynak: Corruption Perception Index, 2012

Tablo 8’de Yolsuzluk Algısı Endeksi’nin (CPI) kategori numaralarına göre dağılımı gösterilmektedir. Bu tabloya göre, 4. kategoride yer alan ‘Yolsuzluk Algısı Çok Yüksek’ olan ülke sayısı 47, 3. kategoride yer alan ‘Yolsuzluk Algısı Yüksek’ olan ülke sayısı 76, 2. kategoride yer alan ‘Yolsuzluk Algısı Düşük’ olan ülke sayısı 41 ve 1. kategoride yer alan ‘Yolsuzluk Algısı Çok Düşük’ olan ülkelerin sayısı da 12’dir. Buna göre ülkelerin % dağılımı en çok 3. kategoride en az ise 1. kategoride gerçekleşmiştir.

Tablo 9: Yolsuzluk Algısı Çok Düşük Olan Ülkelerin Yolsuzluk Algısı Endeksi

Ülke Sıralaması	Ülkeler	Kategori No	Endeks Değeri
1	Danimarka	1	90
1	Finlandiya	1	90
1	Yeni Zelanda	1	90
4	İsveç	1	88
5	Singapur	1	87
6	İsviçre	1	86
7	Avustralya	1	85
7	Norveç	1	85
9	Kanada	1	84
9	Hollanda	1	84
11	İzlanda	1	82
12	Lüksemburg	1	80

Kaynak: Transparency International, 2012

Tablo 9’da 2012 yılı Yolsuzluk Algısı Endeksi’ne göre yolsuzluk algısı çok düşük olan ülkeler sıralanmıştır. Tabloya göre 176 ülkeden sadece 12’si yolsuzluk algısı çok düşük olan ülke kategorisinde yer almaktadır. Buna göre; Danimarka, Finlandiya ve Yeni Zelanda 90 puanla en temiz ülkeler arasında bulunuyor. Bu ülkeleri sırayla; İsveç, Singapur, İsviçre, Avustralya, Norveç, Kanada, Hollanda, İzlanda, Lüksemburg izlemektedir. Yolsuzluk Algılama Endeksi ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile ilişkilendirilmektedir. Gelişmişlik düzeyi arttıkça yolsuzluk algısı azalmaktadır. Singapur’un demokrasi endeks değeri düşük olmasına rağmen, ekonomisi gelişmişlik düzeyi açısından birçok ülkeye göre daha iyi durumdadır. Bu doğrultuda bazı istisnai ülkeler hariç ekonomik yönden gelişmiş ülkelerin demokrasi endeks değerlerinin de yüksek olması sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 10: Yolsuzluk Algısı Düşük Olan Ülkelerin Yolsuzluk Algısı Endeksi

Ülke Sıralaması	Ülkeler	Kategori No	Endeks Değeri
13	Almanya	2	79
14	Hong Kong	2	77
15	Barbados	2	76
16	Belçika	2	75
17	Japonya	2	74
17	Birleşik Krallık	2	74
19	ABD	2	73
20	Şili	2	72
20	Uruguay	2	72
22	Bahamalar	2	71

Kaynak:Transparency International, 2012

Tablo 10'da yolsuzluk algısı düşük olan ülkelerin endeks değerlerine yer verilmiştir. Bu kategoride 176 ülkenin 41'i yer almaktadır. Bu kategoriye göre; Almanya genel sıralamada 13.dür. Almanya'yı sırasıyla Hong Kong, Barbados, Belçika, Japonya, Birleşik Krallık, ABD, Şili, Uruguay, Bahamalar takip etmektedir.

Tablo 11: Yolsuzluk Algısı Yüksek Olan Ülkelerin Yolsuzluk Algısı Endeksi

Ülke Sıralaması	Ülkeler	Kategori No	Endeks Değeri
54	Çek Cumhuriyeti	3	49
54	Letonya	3	49
54	Malezya	3	49
54	Türkiye	3	49
58	Küba	3	48
58	Jordan	3	48
58	Namibya	3	48
61	Umman	3	47
62	Hırvatistan	3	46
64	Slovakya	3	46

Kaynak:Transparency International, 2012

Tablo 11’de ise Yolsuzluk Algısı Yüksek olan ülkelerin Yolsuzluk Algısı Endeksi yer almaktadır. Türkiye’nin de yer aldığı bu kategoride 176 ülkenin 76’sı bulunmaktadır. Türkiye’nin endeks değerinin 49 olduğu bu kategoride, Türkiye genel sıralamada 54. sırayı Çek Cumhuriyeti, Letonya, Malezya ile paylaşmaktadır. Bu ülkeleri sırasıyla Küba, Jordan, Namibya, Umman, Hırvatistan, Slovakya izlemektedir.

Tablo 12: Yolsuzluk Algısı Çok Yüksek Olan Ülkelerin Yolsuzluk Algısı Endeksi

Ülke Sıralaması	Ülkeler	Kategori No	Endeks Değeri
130	Fildişi Sahilleri	4	29
130	Nikaragua	4	29
130	Uganda	4	29
133	Komorlar	4	28
133	Guyana	4	28
133	Honduras	4	28
133	İran	4	28
133	Kazakistan	4	28
133	Rusya	4	28
139	Azerbaycan	4	27

Kaynak: Transparency International, 2012

Tablo 12’de ise Yolsuzluk Algısı Çok Yüksek olan ülke kategorisi içinde birinci sırada 29 endeks değeriyle Fildişi Sahilleri, Nikaragua, Uganda yer almaktadır. Bu ülkeleri sırasıyla Komorlar, Guyana, Honduras, İran, Kazakistan, Rusya ve Azerbaycan izlemektedir.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Kayıtdışı ekonominin ve yolsuzluğun boyutlarının artması sonucunda devletin elde edeceği vergi gelirleri azalmakta ve bunun sonucu olarak devletler ya borçlanma yoluna gider ya da vergi oranlarını yükseltme hedefine yönelmektedirler. Ülkelerin makroekonomik hedeflerine ulaşmada en önemli gösterge olan bütçenin denkliği de kayıtdışı ekonominin kayıtlı hale gelmesi ile mümkündür.

Demokrasinin bireyler arasında fırsat eşitliği yaratma ilkesi göz önünde bulundurulursa kayıtdışı ekonominin ve yolsuzlukların da bu etkiyi zedelediği görülecektir.

Çalışmada kayıtdışı ekonomi ile yolsuzluğun, demokrasisi gelişmiş ülkelerde daha az görüldüğü ancak demokrasisinde aksama olan ülkelere ise yaygın olarak karşılaşıldığı görülmektedir. Kayıtdışı ekonominin, demokrasi endeksinde tam demokrasi ile yürütülen ekonomiler sınıflandırmasına dâhil ekonomilerde %8-24 arası görüldüğü gösterilmektedir. Ancak Türkiye gibi tam demokrasiye geçiş yapmayan ve karma ekonomik sistemle yönetilen ekonomik sistemlerde, kayıtdışı ekonominin boyutlarının %30'ları geçtiği bilinmektedir. Demokrasi kavramının insanların bilinçaltına yerleştiği batılı ülkeler olarak nitelendirilen gelişmiş ekonomilerde, kayıtdışılığın boyutlarının gelişmekte olan ülkelere görece daha düşük olduğu göze çarpmaktadır.

Yolsuzluk Algılama Endekslerine bakılacak olursa, Demokrasi Endeksindeki tam demokrasi ile yürütülen ekonomilerle paralel bir sonuç olduğu görülecektir. Tam demokrasiye sahip gelişmiş ekonomiler yolsuzluk algısı en düşük olan ülkeler olarak görülmektedir. Türkiye'nin ise tam demokrasiye geçememesinin bir sonucu olarak da 176 ülke içerisinde 54. sırada olduğu görülmektedir. Yolsuzluk algısı yüksek olan ülkeler arasında yer alan Türkiye'nin, demokrasinin kurallarına uyduğu ve halkın üzerinde bir demokrasi bilinci yaratıldığında bu yüksek algının da azalacağı ümit edilmektedir.

Kayıtdışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadelede vergi düzenlemelerinin başarısı Türkiye'nin demokrasi yaşamında da siyasi manada bir istikrarın olması ile sağlanacaktır. Kamu tercihi teorisyenlerinin ileri sürdüğü piyasada devlet başarısızlığının demokrasiyi gölgelediği ve yolsuzluk ve/veya kayıtdışına yol açtığı bilinmektedir. Devlet başarısızlığının çözümü olarak sadece regülasyon kurumlarının veya piyasaya aşırı müdahaleci politikaların uygulanması ülke demokrasilerine zarar vermektedir. Bu amaçla demokratikleşmeye yönelik olarak ve kayıtdışılık ile yolsuzluğun çözümü amacı ile ülke vatandaşlarının bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla devletin uyguladığı çözüm politikalarına alternatif politikalar geliştirilmelidir. Ayrıca vergileme bilinci ilköğretimden itibaren çocuklara verilmelidir. Böylece vatandaşların karar alma sürecine katılımı sağlanmalı, bunun sonucu olarak ülkenin daha demokratik yönetileceği konusu göz önünde bulundurulmalıdır.

KAYNAKÇA

- ACAR, İbrahim Atilla ve MERTER, Mehmet Emin, "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi**, Sayı:147, Eylül-Aralık 2004.

- AÇIKGÖZ, Ömer, **Osmanlı Modernleşmesi**, Lotus Yayınevi, İstanbul, 2008.
- AKALIN, Gülsüm ve KESİKOĞLU, Ferdi, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Büyüme İlişkisi”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:5, 2007.
- AKŞİN, Sina, **Kısa Türkiye Tarihi**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2007.
- ATEŞ, Toktamış, **Demokrasi**, Ümit Yayıncılık, 2.baskı, Ankara, 1994.
- AYDIN, M. Bülent, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002- 2007**, Vergi Denetmenleri Derneği, İstanbul, 2006.
- BAĞIRZADE, Elşen Resul Oğlu, “Kayıtdışı Ekonominin Temel Özendirici Faktörlerinden Biri Gibi Yolsuzluk ve Onunla Mücadelenin Azerbaycan Girişimleri”, **Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı:11, Ocak, 2007.
- BAŞAR, Selim ve YILDIZ, Şaduman, “İktisadi Büyümenin Demokratikleşme Üzerindeki Etkisi”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 21, Haziran, 2009.
- BAYAR, Güzin, “Türkiye’de Yolsuzluk: Ekonometrik Bir İnceleme”, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 28, 2010.
- BİLGE, Muhittin, “Türkiye’de Demokrasi Kültürü: Siyaset ve Toplum”, **Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl:15, Sayı:3, Aralık 2011.
- ÇELİK, Özlem ve AKSAN, Gamze, “Demokrasi ve Bürokrasi Arasındaki Gerilim Temelinde Türk Hukukundaki Bazı Düzenlemelere Genel Bir Bakış”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2011.
- ÇETİNTAŞ, Hakan ve VERGİL, Hasan, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı:4, 2003.
- ÇİLOĞLU, İsmail, “Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi”, **Hazine Dergisi**, Sayı:11, Temmuz 1998.
- ÇOBAN, Orhan, “Beşeri Sermayenin İktisadi Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Sayı:30, Mart 2004.
- ÇUKURÇAYIR, Sinan ve TEZCAN, Keramettin, “Demokratikleşme ve Ekonomik Kalkınma: Etkileşim Analizi”, **Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2011.
- DEMİR, Hasan, “Demokrasi Düşüncesinin Gelişimi Bağlamında Demokrasi ve Demokrasi Karşıtı Görüşler: GiovanniSartori ve Carl Schmitt”, **Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Felsefe Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2013.

- DOĞAN, Adem, “Demokrasi ve Ekonomik Gelişme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 25, Temmuz-Aralık 2005.
- EROĞUL, Cem, “Amasya Genelgesi ve Demokrasi”, **Mülkiyeler Birliği Dergisi**, Cilt:22, Sayı: 206-209, Nisan-Temmuz 1998.
- EŞ, Mecit, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, Kütahya, 2002.
- GÜMÜŞ, Turgut, “Dışsalılık ve Kayıtdışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:3, 2000.
- IŞIK, Nihat ve ACAR, Mustafa, “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003.
- KARAGÖZ, Kadir ve KARAGÖZ, Murat, “Yolsuzluk, Ekonomik Büyüme ve Kamu Harcamaları: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:76, 2010.
- KAYRAK, Musa, “Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Örgütler”, **SosyoEkonomi Dergisi**, Temmuz-Aralık 2006.
- KILDİŞ, Yusuf, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2000.
- KILIÇ, Ramazan ve ÖZÇELİK, Özer, “Küresel Bir Sorun: Kayıtdışı Ekonomi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:16, Aralık 2006.
- KUÇURADI, İonna, “Yirmibirinci Yüzyılın Eşiğinde Demokrasi Kavramı ve Sorunları”, **Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi**, Cumhuriyetimizin 75. Yıl Özel Sayısı, 1998
- ÖNDER, İzzettin, “*Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme*”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 23-24, Ekim 2000 - Mart 2001.
- ÖZÇELİK, Özer ve YAŞAR, Ercan, “*Kayıtdışı Ekonomi Olgusunu Azaltmaya Yönelik Öneriler*”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006.
- RAKICI, Cemil, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:7, Sayı:14, 2011.
- SARILI, Mustafa Ali, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002.

- SCHNEIDER, Friedrich ve BUEHN Andres, "ShadowEconomies in HighlyDeveloped OECD Countries: WhatAretheDrivingForces?", **IZA DiscussionPaper Series**, No:6891, Germany, October, 2012.
- The Economist, **DemocracyIndex 2012**, A Report fromthe Economist IntelligenceUnit, www.eiu.com
- TOSUN, M. Umur, "Yolsuzluğun Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:5, 2003.
- TÖKİN, F. Hüsrev, **Türk Tarihinde Siyasi Partiler ve Siyasi Düşüncenin Gelişmesi**, Elif Yayınları, İstanbul, 1965.
- **Transparency International**, www.transparency.org
- TUNAYA, Zafer Tarık,**Türkiye’de Siyasal Partiler Cilt: 1**, İletişim Yayınevi,İstanbul, 2011.
- TUNÇ, Hasan, "Demokrasi Türleri ve Müzakereci Demokrasi Kavramı", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII, Sayı: 1-2, 2008.
- ÜNSAL, Erdal, **Makro İktisat**, İmaj Yayınevi, 6.Baskı, Ankara, 2005.
- YAMAK, Rahmi, "Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Kayıtlı Ekonominin Rakibi Midir?", **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Ekim, 1996.
- YAPRAKLI, Sevdâ, "Kurumsal Yapının Ekonomik Büyümeye Etkisi: Üst Orta Gelir Düzeyindeki Ülkeler Üzerine Bir Uygulama", **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Sayı:8, 2008.

DEMOKRATİK SİSTEMİN VERGİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Oğuz SAVAŞ^(*)

ÖZET

Demokrasi ile vergi arasında çok yakın ve tarihi bir bağ vardır. Bu bağ iki olgunun birbirinden ayrı düşünölemeyeceğinin kanıtıdır. Demokratik sistemde vergi ile bağıntılı hususlar çıkabilir. Bu hususlar öncelikli olarak kayıt dışı ekonomi, yani vergi kaçırma hususunda toplanmaktadır. Sorunların temelinde ise demokratik sistemin aksak yanları ve buna bağılı olarak bireylerin sisteme yönelik algılamaları mevcuttur. Bu sorunları aşmanın yolu ise demokratik sistem ile vergi sistemini bağdaştıracak mekanizmaların tesis edilmesinden geçmektedir. Bu mekanizmaların temelinde ise sosyal adalet ve hukuk devleti ilkeleri bulunmaktadır.

GİRİŞ

Devlet insanların ortak yaşama maksadıyla oluşturduğu bir yapılandırır.¹ Demokrasi ise günümüzde bu ortak amaçları kapsayan değerler kümesidir. Demokrasinin amacı bir ölkede bulunan her bireye vatandaşlık bağının kazandırılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda toplum hem hesap veren, hem hesap soran hem yönetilen hem de yöneten durumundadır. Demokrasi ile devlet-birey arasındaki iletişim bir monolog olmaktan çıkarak bir diyalog haline dönüşür. Devlet yegâne hesap soran konumundan çıkarak hem hesap soran hem de hesap veren konuma gelir. Bu sayede dev-

^(*) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi

¹ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü (Öğrenciler İçin)**, Yenilenmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.183 ; Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 4. Baskı, Ekin Basım Dağıtım Yayın, Bursa, 2013, s. 132-136

let-birey arasındaki ilişki demokrasi sürecinde etkileşim halini alır. Tarihsel süreç dikkatle izlendiğinde devlet-birey arasındaki bu ilişkinin demokrasi halini almasının temel etmenlerinden biri vergi ve vergi politikaları olmuştur.² Önceleri dilediğince vergi koyan devlet; demokrasiyle beraber belli sınırlamalar dâhilinde belli oranlarda vergilendirme yapabilen ve bu yönüyle de vatandaşına hesap veren devlet halini almıştır. Bu durum verginin demokrasi sürecindeki yerini ve önemini gözler önüne sermektedir. Toplum bireylerin maddi ve manevi bileşiminden meydana gelmektedir. Varlığıyla, kişiliğiyle topluma manevi şekilde katılan birey, maddi katılımını da vergi yönüyle göstermektedir.³ Eskiden bir mecburiyet, bir dayatma gibi algılanan vergi demokrasi ile birlikte modern toplumda kişinin toplum ölçeğinden kendi payına düşen yükümlülük olarak kabul edilmiştir.⁴ Bununla birlikte modern hukuk sisteminde, artık devletin kişinin üstünde sınırsız ve kanunsuz vergi hakkı kaldırılmış ve kişi gerektiğinde idareyi dava edebileceği, ödenen vergiye itiraz edebileceği bir konuma yükseltilmiştir. Tüm bu hususlar değerlendirildiğinde, demokrasi ile vergi arasındaki ilişkinin ne kadar esaslı ve temel bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. İşte bu çalışmada yukarıda kısaca özetlenmeye çalışılan vergi ve demokrasi arasındaki ilişki incelenecektir. Çalışmanın ilk bölümünde demokrasi ve vergi kavramları üzerinde durulacak ve tarihsel yönleriyle aktarılacaktır. İkinci bölümde bu iki kavram arasındaki ilişkide çıkan sorunlar ve bu sorunların yol açtığı bağlantılı problemlere değinilecektir. Üçüncü bölümde ise sorunları aşmaya yönelik mekanizmalar aktarılmaya çalışılacaktır. Sonuç kısmında ise, çalışma süresinde elde edilen bilgiler ışığında naçizane bir değerlendirme yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEMOKRASİ ve VERGİ KAVRAMLARININ İNCELENMESİ

I- Kavramsal Açıdan Değerlendirme

a) Demokrasi

Genel olarak halkın iradesi manasına gelen demokrasi, günümüzde egemenliğin yani yönetme iktidarının halka ait olması olarak anlaşılmak-

² Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXVII, Sayı 1, 1980, s. 131

³ İbrahim Fazıl Pelin, *Finans İlmî Ve Finansal Kanunlar*, 3. Baskı, I. Kitap, İstanbul, 1945, s. 139-141

⁴ Kimberly J. Morgan, Monica Prasad, “TheOrigins of TaxSystems: A French-American Comparison” , *AmericanJournal of Sociology(AJS)*, Vol. CXIV, S.5, March 2009, p.1350, (Çevrimiçi), <http://www.sociology.northwestern.edu/people/faculty/documents/Prasad-Origins.pdf>

tadır.⁵ Demokrasi ile insan seçme hakkına sahip olmuştur. Bu kişinin toplumsal karar alma sürecinde edilgen olan durumunun etken hale geldiğini ve artık kişinin bu karar alma süreçlerine aktif olarak dâhil olduğunun göstergesidir. Demokrasi kavramı günümüz sistemine o kadar yerleşmiştir ki, artık saf anlamından ziyade çok farklı anlamları da bünyesinde toplamaktadır. Bazı yazarlar demokrasiyi minimum demokrasi ve maksimum demokrasi şeklinde tanımlamaktadırlar.⁶ Buna göre saf manasıyla, yani halkın iradesinin egemen olmasıyla ve bunu sağlayan unsurların birleşimiyle “*minimum demokrasi*” kavramı oluşmaktadır. Bunun yanında, insanların günümüz demokrasisinden beklentileri çok ileri düzeye çıkmıştır. Artık insanlar yalnızca hesap veren devleti değil bununla beraber hizmet eden, kendi ekonomik refahını yükselten, bayındırlık hizmetlerinden tutunda, sağlık hizmetlerine kadar vatandaşlarını mamur eden bir devleti arzulamaktadır. İşte “*maksimum demokrasi*” kavramı da, minimum demokrasiye bu unsurların dâhil edilmesiyle oluşmaktadır.⁷

b) Vergi

Vergi akla gelen ilk anlamıyla vatandaşlardan devlete karşılıksız olarak aktarılan kaynaklardır.⁸ Burada her ne kadar karşılıksız olmasından bahsedildiyse de aslında vergi ödeyen vatandaş bunun karşılığında devletten hizmet almaktadır. Devlet vatandaşlarından topladığı parayla eğitim, sağlık, güvenlik ve buna benzer bir çok hizmeti sunmaktadır. Bugün bir çok devletin anayasasında sosyal devlet tanımı yapılmaktadır. Sosyal devlet vatandaşının refahı için çalışan, hizmet sunan devlet demektir.⁹ İşte sosyal devlet ilkesi çerçevesince sunulacak hizmetler için büyük maddi kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadır. Modern toplumda bu kaynaklar, vatandaşlardan toplanan vergilerle sağlanmaya çalışılır. Bu sebeple vergi yalnızca bir mükellefiyet olarak algılanamaz. Zira vatandaş verdiği vergiyle kendisine sunulacak hizmetin finansmanına katkıda bulunmaktadır. Vergiyi bu yö-

⁵ Gözler, a.g.e., s. 262

⁶ SiddharthaBaviskar, MaryFran T. Malone, “WhatDemocracyMeanstoCitizens – andWhyItMatters”, *EuropeanReview of Latin Americanand Caribbean Studies*, vol. 76, April 2004, p.4, (Çevrimiçi), http://www.cedla.uva.nl/50_publications/pdf/revista/76RevistaEuropea/76BaviskarANDMalone.pdf

⁷ *Ibid*

⁸ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 1-2

⁹ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, 2009, s. 132,133

nüyle vatandaşın yönetime maddi yönüyle katılması olarak görmek çok yerinde bir düşünce olacaktır.

Vergiye tanımlarken bahsedilmesi gereken bir yönü de hukuki yönüdür. Ülkemiz anayasasında 73. maddede de vergiden bahsedilmektedir. Geniş ve açık bir tanımla yapılmamakla beraber vergi, anayasaya göre toplumun genelinden alınan ve kamu giderlerini karşılamak üzere kullanılan kaynaktır. Burada makale konusuyla ilişkili olarak anayasa hükmündeki bir hususa dikkat çekmek gerekmektedir. Anayasa vergiden bahsederken kanuni olmasından ve toplumun genelinden tahsil edilmesi gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu yönüyle yukarıda bahsettiğimiz tanımla genişletmek gerekecektir. Zira demokrasilerde verginin ne olduğu kadar nasıl olduğu, yani nasıl toplandığı ve nasıl belirlendiği de önemlidir. Devlet, genel kabule göre, elinde bireylere karşı mutlak bir otorite barındırmaktadır.¹⁰ Vergilendirme serbestçe bu otoritenin eline bırakıldığında, keyfilik baş gösterebilir ve gayri-hukuki uygulamalar ortaya çıkabilir. Hâlbuki yukarıda da değinildiği üzere demokratik devletin en önemli yönlerinden biri hukuk devleti ilkesidir. Hukuk devletinde devlet hukuk ile bağlıdır ve otoritesini yalnızca hukuk kurallarına uygun olarak kullanabilir. İşte bu sebeple vergiler önceden, vatandaşın seçmiş olduğu yasama organı tarafından belirlenecek; bunun dışında bir vergilendirme mümkün olmayacaktır.¹¹ Yine demokrasinin en önemli öğelerinden biri olan eşitlik ilkesi çerçevesinde, vergi yalnızca bir kesime yükletilemez. Anayasanın genellik ifadesiyle değinmek istediği husus budur. Burada önemle belirtmek gerekir ki modern vergi tanımla günümüzde ödeme gücü kavramıyla anılmaktadır.¹² Ödeme gücüne göre vergileme ya da diğer adıyla mali güce göre vergileme, verginin modern zamanda girmiş olduğu şekli tarif etmektedir.¹³ Zira bu ilkeyle kişinin toplum içerisindeki maddi gücü dikkate alınarak yüzeysel bir eşitlikten uzaklaşmış, derinlemesine eşitlik kavramına gidilmiştir. Böylece her birey kendi gücü nispetinde vergi yüküne katlanacak, böylece sosyal

¹⁰ İbrahim Kaplan, "Demokrasi-Hukuk-Otorite", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt XLIX, Sayı 1, 1994, s. 267

¹¹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s.11,12

¹² Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, İstanbul,(Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997, s.6

¹³ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3. Baskı, II. Cilt, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, s.1403-1405; S. Ateş Okar, **a.g.e.**, s.3

devlet ilkesi de gerçekleşmiş olacaktır.¹⁴Tüm bu bilgiler ışığında verginin tanım olarak gitgide demokrasiye yaklaştığı görülmektedir. Zira vergi yalnızca bir kaynak aktarımı olmaktan çıkmış ayrıca bir eşitlik sağlama mekanizması haline dönüşmüş, bunun yanında sosyal adaleti sağlayıcı bir unsur olmuş, devlet otoritesini bağlayıcı özelliğiyle hukuk devleti ilkesine hizmet eder hale gelmiştir.

II- TARİHSEL GELİŞİM

Vergi ve demokrasi tarihi süreçte birbirine paralel giden iki olgudur. Buradan ikisinin de aynı tarihe sahip olduğu fikrine varmamak gerekir. Demokrasinin aksine, verginin toplum ya da devlet olgularıyla eş zamanlı olarak ortaya çıktığı görülecektir.¹⁵ Yine de vergi ve demokrasi kavramlarının tarihsel bir incelemede birlikte değerlendirilmesi gerekir. Zira demokrasi kavramının ortaya çıkmasına sebep, vergi ve vergiye bağlı olaylar olmuştur.¹⁶ Avrupa sathında vergilendirmeye ilgili olarak monarkın yetkilerini kısıtlayan ilk belge Magna Carta Libertatum ise de, bu belge daha çok soyluların çıkarına olmuştur.¹⁷ Bundan daha da önemli olan “Haklar Bildirgesi” ve “Haklar Demeci” adlı belgelerdir. Bu belgelerde devletin sınırsız vergilendirme gücü kısıtlanmıştır. Yine Fransız Devrimi’nde de vergi başrollerden birini oynamıştır. Daha sonraki dönemde İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nde de devletin kişinin mülkiyet hakkına yönelik eylemleri kısıtlanmıştır.¹⁸ Türkiye’de ise vergi ve demokrasi ilişkisi 19. yüzyıla dayanmaktadır. İlk olarak devletin vergilendirme hususundaki yetkisinin sınırı Sened-i İttifak da çizilmiştir.¹⁹ Osmanlı Devleti’nde daha sonraki anayasal reformların birçoğunda vergilendirme hususuna yer verildiyse ülkenin hem siyasi hem de mali durumundan dolayı, gerçek anlamda vergi ve demokrasi ilişkisini ancak ilerleyen yıllarda görmek mümkün olmuştur.²⁰

¹⁴ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 52, 53

¹⁵ İbrahim Fazıl Pelin, “Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Yıl: 1, Sayı: 4, Teşrinisani 1935, s. 401 406).

¹⁶ Çağan, **a.g.m.**, s.131

¹⁷ **Ibid.**

¹⁸ **Ibid.**

¹⁹ Sina Akşın, “Sened-i İttifak İle MagnaCarta’nın Karşılaştırılması”, **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi**, Cilt XVI, Sayı 27, 1992, s. 118

²⁰ Nami Çağan, **a.g.m.**, s.132

İKİNCİ BÖLÜM

DEMOKRASİ ile VERGİ ARASINDAKİ İLİŞKİ ve BU İLİŞKİDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

I- Genel Olarak

Yukarıdaki bölümlerde de bahsedildiği üzere, demokrasinin en önemli unsurlarından birisi vergidir. Burada yalnızca sistemi değil, vatandaşların demokrasi algısını da düşünmek gerekir. Gerçekten de vatandaşların vergi sistemine bakışı, vergi ödeme hususundaki davranışları, vergi kaçırma oranları sistemin ne kadar demokrasiye uyum sağladığının göstergesidir.²¹ Demokrasi halkın iradesini öne çıkaran bir sistemdir. Bu sebeple halkın seçimleriyle oluşan bir düzen söz konusudur. Bu şekilde düşünüldüğünde halkın kendi oluşturduğu sistemle sorunsuz bir şekilde kaynaşacağı ve ona uyum sağlayacağı düşünülebilir. Lakin durum böyle değildir. Bugün vergi sisteminin en önemli sorunlarından biri vergi kaçırma, bir diğer yönüyle kayıt dışı ekonomidir. Vergi kaçırma oranları demokratik sistemin ne kadar kuvvetli olduğuna dair bir ipucu sayılabilir; zira istatistiki bilgiler incelendiğinde, demokrasisi gelişmiş ülkelerde vergi başarısının yüksek olduğu, vergi kaçırma oranlarının ise diğer ülkelere oranla fark edilebilir ölçüde az olduğu gözlemlenmektedir.²² Gelişmemiş ülkelere bakıldığında ise bu durumun tersi söz konusudur. Demokratik olarak henüz istenen seviyeye gelemeyen bu ülkelerde, halkın ekonomik refahı daha düşük olmakta, ayrıca vergi başarısı düşük kalmaktadır.²³ İşte bu durum, demokrasi ile vergi arasında bulunan ilişkide çıkan sorunları gözler önüne sermektedir. Kimi zaman demokratik mekanizmalarda çıkan aksaklıklar, kimi zamansa vergilendirme sistemindeki eksiklikler, bu iki olgunun arzulanan düzeye erişmesini engellemektedir. Aşağıda, demokratik düzende vergi merkezli çıkan sorunlara ilişkin bulgular aktarılmaya çalışılacaktır.

II- Demokratik Düzende Vergi Hususunda Yaşanan Sorunlar

Ekonomik düzende kamu finansmanı ağırlıklı olarak vergilerden karşılanmaktadır. Bu sebeple vergiler bir çok devlet için hayati önem taşır. Diğer taraftan verginin taşıdığı önem tek taraflı değildir. Vergi sayesinde

²¹ Elif Tuay ve İnci Güvenç, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, (Çevrimiçi), Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf, 28.01.2014

²² Hakkı M. Ay, Esra Talaşlı, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak- Haziran 2008, s. 150

²³ **Ibid.**

birey devlet karşısında vatandaşlık hüviyetine kavuşmakta, bir manada hesap sorabilme hakkına sahip olmaktadır.²⁴ Bakıldığında herkese fayda sağlayan bir kurum gibi gözüken vergi, fiiliyatta önemli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunların en başında vergi kaçırma gelmektedir. Vergi kaçırma diye de adlandırılan ve bireylerin vergiye esas kazançlarını bildirmemeleri olarak tanımlanabilecek eylem, bugün vergi sisteminin en büyük marazlarından birisidir.²⁵

Bilindiği üzere birçok ülkede vergi sistemi doğrudan ve dolaylı vergi kavramlarını içermektedir. Dolaylı vergi, devletin vatandaşlardan tüketimlerini vergilendirmek yoluyla aldığı vergidir.²⁶ Doğrudan vergi ise vasıtasız olarak bir beyan ya da buna benzer bir mekanizma yoluyla vergi alınmasıdır.²⁷ Bu ayrım vergilendirme ve demokrasi bağlamında önem taşımaktadır. Zira demokrasisi gelişmiş devletlerde vergilendirme, daha çok doğrudan vergilere dayanmaktadır. Gelişmekte olan ya da gelişmemiş devletlerde ise vergilendirme, dolaylı vergilere dayanmakta bu yolla vergi gelirleri yükseltilmeye çalışılmaktadır. Ancak bakıldığında dolaylı vergiler yoluyla vergi başarısı hedefleyen ülkelerin, doğrudan vergiyi sisteme hâkim kılan ülkelere nazaran, vergilendirme hususunda çok geride kaldığı gözlenmektedir.²⁸ Bu durumun temelinde var olan sebeplerse vergilendirme sisteminden çok demokratik sistemin mekanizmalarıyla alakalıdır.

Günümüzde vergi mükellefinin vergi verirken hangi unsurları önemsemediği ya da vergi kaçırırken hangi nedenlerden dolayı bunu yaptığı, akademik olarak üzerinde durulan bir sorun olmuştur. Yapılan birçok araştırma, vergi mükelleflerinin vergiyi çok ya da az bulmasının yahut vergiyi bir haksızlık ya da bir sorumluluk görmesinin ardında, çok değişik sebeplerin olduğunu göstermektedir. Bunlardan ilki mükelleflerin vergilerin boşa gittiğini düşünmeleri, bir başka ifadeyle verecekleri vergi karşısında hizmet alamayacakları endişesidir.²⁹ Mükelleflerin bu algısının temelinde, verdikleri vergiye rağmen devletin harcamalarından ya da yatırımlarından hak ettikleri ölçü-

²⁴ Ünal Zenginobuz vd., **Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 2010, s.9,45, (Çevrimiçi) Koç Üniversitesi Sosya Politika Merkezi, <http://spm.ku.edu.tr/wp-content/uploads/pdf/vergitemsiliyetdemokrasi.pdf>

²⁵ Burak Ali Han Tecim, **Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2008, s.9, (Çevrimiçi), Ulusal Tez Merkezi, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>

²⁶ Ayşegül Mutlu, Mustafa Çelen, **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 2012, s.13, (Çevrimiçi), TÜSİAD, http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf

²⁷ **Ibid**

²⁸ Zenginobuz, vd, **a.g.e**, s. 11-16

²⁹ Tuay ve Güvenç, **a.g.e**, 25

de pay alamadıkları düşüncesi mevcuttur.³⁰ Bu durum, kişilerin devlete ve demokratik sisteme olan inançlarını zayıflatmakta ve bu doğrultuda vergi verme hususundaki motivasyonlarını olumsuz yönde etkilemektedir.³¹

Diğer bir husus, kişilerin verdikleri vergiyle ilgili endişeleridir. Kişi verdiği vergiyi ve bunun nereye gittiğini görmek ister. Bu istek demokrasinin temel kuralıdır. Zira vergi vererek devleti finanse eden bireyler, bu finansmanın ne için yapılacağını öğrenmek isterler³² Bu durum vergi mükelleflerinin en doğal hakkıdır. Zira her ne kadar verginin bir özelliği idarenin gücüne dayalı olarak zorla alınabilmesi olsa da, bu özellik vergiyi keyfiyet dairesine sokamaz. Devlet topladığı verginin miktarını, harcamayı düşündüğü alanları ve nihayetinde vergiyle yaptığı harcamaları bir bir göstermek zorundadır. Şeffaf devlet uygulaması, kişinin devlete olan güvenin artmasında çok büyük bir öneme sahiptir. Zira kişi, kendi bütçesinden devlete aktardığı kaynağın denetimini en azından kendi namına yapabilme imkânına kavuşmaktadır. Ayrıca demokrasinin en basit manada seçme ve seçilme olduğu düşünüldüğünde, seçmen seçtiği hükümeti denetleme yollarına sahip olmadığı müddetçe, demokrasi kelimesinin içi boşalacaktır. Denetlemek isteyen vatandaşın önce bilgi sahibi olması gerekir. Günümüzde hepimiz, halk arasında bu konularla ilgili olarak sıkça şayiaların dolaştığını, resmi olmayan bilgiler üzerinden devletin eylemleri hakkında değerlendirmeler yapıldığına şahit oluruz. Bu aslında çok normal bir durumdur. Zira insanlar yaşamlarına doğrudan doğruya etki eden devlet faaliyetlerine karşı kendi fikirlerini öne sürmekte, bununla ilgili yorum yapmaktadırlar. Buradaki en önemli sıkıntı, halk arasında yapılan bu yorumların resmi bilgiye dayanmamasıdır. Resmi bilgi olmaksızın yapılan konuşmalar demokrasi düzeninde net bir şey ifade etmemektedir. Bu durum kişi ile devletin arasına bir duvar çekmekte, kişi devletin faaliyetlerini takip edememektedir. İşte devletin faaliyetlerini bilemeyen ve bilemediği için de hesabını soramayan kişi, güvenini yitirmekte, vergi verme aşamasında da bu güvensizlik büyük önem arz etmektedir.

Demokrasi ve vergi arasındaki ilişki sorunlarından birisi de kişinin hukuk sistemine karşı azalmış itimadıdır.³³ Bireyler vergi verdikleri devlete güvenmek isterler. Üstelik bu güven yalnızca idareye yönelik değil, ülkedeki tüm sisteme karşı duyulan güven olmalıdır. Günümüzde hukuk sistemindeki aksaklıklar vergi sistemini de etkilemektedir. Bu konuda vergi mükellefinin davranışını etkileyen en somut örnek, vergi denetimleri

³⁰ Ibid

³¹ Ibid

³² Zenginobuzvd, a.g.e., s.45

³³ Zenginobuzvd, a.g.e., s.44

ve vergi aflarıdır. Yinelenen vergi afları, vergi cezalarının etkinliğini azaltmakta, caydırıcılığın bir manada ortadan kalkmasına sebebiyet vermektedir.³⁴ Bununla beraber, etkin denetleme mekanizmalarının var olmayışı bireylere hukukun varlığını hissettirmemektedir. Kişiler ‘nasıl olsa yarın bir af çıkar’ ya da ‘nasıl olsa ödemesem de bir şey olmuyor’ mantığıyla hareket ettiklerinden dolayı, vergi kaçırma olaylarıyla sıklıkla karşılaşmaktadır. Bu durum dürüstçe vergisini ödeyen mükellefleri de etkilemektedir. Bir yanda dürüstçe vergisini ödemekte olan vatandaş, kendisiyle aynı ekonomik duruma sahip diğer bir vatandaşın vergisi kaçırıldığını ve buna karşı hukuk sisteminin sessiz kaldığını görünce, bu durum dürüst vatandaşın motivasyonunu da azaltmaktadır.³⁵ Bu sebeple dünya üzerinde hukuk devleti mekanizmasının etkin olarak işletildiği yerler ile demokrasi ve vergi sisteminin başarısının görüldüğü yerler aynı yerlerdir.

Bu ilişkide öne çıkan bir diğer sorun vergi sistemindeki dengesizliklerdir. Anayasamızın 2. maddesine göre Türkiye, demokratik ve sosyal bir hukuk devletidir. Sosyal devlet olmanın temel unsuru, gelir adaletine yönelik denge mekanizmalarıdır. Devlet kişilerden ödeme gücüne göre vergi almalı³⁶, zengin ile fakir arasındaki uçurumu denkleştirici mekanizmalarla kapatmalıdır. Vergi mükellefleri ile vergi sistemi arasında uyumsuzluğa yol açan bu problem, devletin vergi kanunlarını çıkarırken çoktan çok, azdan az düşüncesini kullanmasıyla aşılabılır.³⁷ Bugün ülkemizde de artan oranlı tarife sistemi mevcuttur. Lakin bu durum, vergi sisteminde sosyal adaletin hüküm sürdüğü manasına gelmemektedir. Zira, ülkemiz vergi sistemine egemen olan dolaylı vergiler zengin fakir demeden herkesten alındığından, verginin denkleştirici yönü işlevsiz hale dönüşmektedir. Bu da dolaylı olarak yukarıdaki sorunlara yol açmakta, ayrıca vergi sisteminin ilerleyememesine, demokrasinin aksamasına neden olmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEMOKRASİ ile VERGİ SİSTEMİ ARASINDAKİ SORUNLARI AŞMAYA YÖNELİK MEKANİZMALAR

I- Genel Olarak

Demokrasi ile vergi arasında yakın bir bağ mevcuttur. Bu ilişkide zaman zaman sorunlar çıkmaktadır. İşte bu sorunları çözmek için demokratik sistemin geliştirdiği bazı çözümler, daha doğrusu mekanizmalar mevcuttur. Demokratik bir sistemde doğal olarak sorunlar yaşanacaktır. Ancak

³⁴ Tecim, a.g.e, s.46,47

³⁵ Ibid

³⁶ Sonsuzoğlu, a.g.e., s.6

³⁷ Özbudun, a.g.e, s.

bu sorunların çözüme kavuşturulması yine, demokrasinin gelişmişliğinin bir göstergesidir. Aşağıda daha önce değinilen sorunlara yönelik mevcut mekanizmalarla ilgili bulgulara değinilecektir.

II- Mekanizmalar

a) Denge Mekanizması: Vergi Sistemindeki Sosyal Hukuk Devleti

Bilindiği üzere, demokratik sistemin günümüzde ayrılmaz bir parçası sosyal hukuk devleti ilkesidir. Bu ilke devletin, politikalarında sosyal adalet ilkesini gözetmesi manasına gelmektedir. Sosyal adalet ilkesinin gerçekleşmesinin bir yolu da vergi dağılımındaki adaletin sağlanmasıdır. Bunun yolu da alınan vergilerin mali güce göre alınmasından geçmektedir.³⁸ Devlet, azdan az, çoktan çok alarak hem sosyal adaleti sağlayacak hem de dengeli bir vergi politikası işlemiş olacaktır.³⁹ 100 liralık bir verginin aylık geliri 5000 lira olan bir kimse ile aylık geliri 1000 lira olan bir kimse için aynı değerde olmadığı bir gerçektir. Zira, aynı tutarda olmasına rağmen devlet, birisinin bütçesinden %2 oranında diğerinin bütçesinden ise %10 oranında vergi almaktadır.⁴⁰ Bu durum derinlemesine düşünüldüğünde, anayasamızın 10. maddesinde yerini bulan ve evrensel bir hukuk ilkesi olan “eşitlik” ilkesinin özüne de aykırıdır. Zira, anayasamız şekli eşitliği değil maddi eşitliği vurgulamakta, anayasa mahkemesinin de bu yönde içtihatları bulunmaktadır.⁴¹ Ülkemizde bu sebeple artan oranlı tarife kabul edilmiş, anayasamızda da mali güce göre vergileme ilkesine yer verilmiştir. Ancak uygulamada dolaylı vergilerin gelir vergisi gibi doğrudan vergilerin kat kat önünde yer alması ve vergi sistemimizin ana kalemini oluşturması⁴², bu ilkelerin vergi sistemindeki denkleştirici özelliğın istenilen seviyeye gelmesini engellemektedir. Bakıldığında demokratik ve refah seviyesi yüksek tüm toplumlar doğrudan vergileri öne çıkarmaktadır. Bu sebeple demokrasi ve vergi arasındaki sorunları giderici ilk mekanizma, vergi sisteminin mali güce göre vergilemeye dayalı dizaynı ve bunun hayata geçirilmesi olmalıdır.

b) Denetim Mekanizması: Vergi ve Demokrasi Bağlamında Hukuk Devleti İlkesinin Önemi

Hukuk devleti en genel tanımıyla bireylerin hukuk kurallarıyla bağlı

³⁸ Sonsuzoğlu, a.g.e., s.6,7

³⁹ Özbudun, a.g.e., s. 141

⁴⁰ Alınan vergilerin gelir grupları bazında ki oranları için bkz: Zenginobuzvd, a.g.e., s.25-28

⁴¹ Özbudun, a.g.e., s.147,148

⁴² Mutlu, Çelen, a.g.e., s.36

olduğu devlet demektir.⁴³ Hukuk devletinde kişiler, usulüne uygun olarak kabul edilmiş yasalar bağlamında davranmak mecburiyetindedirler. Bu ilkenin en önemli özelliği, kişilerin haklarına yönelecek sınırlamaların yasalara aykırı olamayacağı hususudur. Devlet bazı hareketleriyle kişilerin haklarına müdahalede bulunabilir. Ancak bu müdahale anayasa ve yasalarla tespit edilmiş ölçülere bağlıdır. Bu sebeple, vergilendirme eyleminin keyfiyetten uzak ve anayasal sınırlara tabii olması gerekir.⁴⁴

Hukuk demokrasi açısından çok önemli bir kavramdır. Zira demokrasinin getirdiği özgürlükler hukuki güvence altında olmadıkça bir anlam ifade etmez. Vergi ile demokrasi arasındaki ilişkiyi sorgularken karşımıza işte tam bu sebeple hukuk çıkmaktadır. Bireylerin vergi verme alışkanlıkları bir çok değişkenden etkilenebilir.⁴⁵ Ancak bireylerin bu alışkanlıklarına rağmen vergi sistemi genel-geçer ve homojen bir yapıya sahip olmak zorundadır. Burada kastettiğimiz herkese karşı tek bir vergi uygulaması değildir. Devlet vergi toplarken hukuka uygun olarak vergi toplamak ve bunun denetimini yapmak zorundadır. Bu durumda hukukun vergi sistemi açısından ilk önemi devlete vergi hususunda sınırlar çizmesi keyfiyeti ortadan kaldırmasıdır. Yukarıdaki bölümlerde de değinildiği üzere devlet keyfi olarak vergi toplayamaz Bu durum anayasamıza aykırıdır. Devlet vergi toplarken bir kanuna dayanmak zorundadır. Yani seçilmiş ve yasama yetkisiyle donatılmış olan meclisçe çıkarılacak bir kanuna muhtaçtır. Bu durum koyulan vergileri keyfi olmaktan çıkarmaktadır. Keyfiyetin kalkması hem ayrımcı-kayırcı hususları önlemekte hem de koyulan vergiler açısından bir standart getirmektedir.

Yukarıda kısaca anlatılmaya çalışılan hukuk devletinin en önemli unsuru muhakkak kişilerin hukuka olan itimadı, güvenidir. Bu husus vergi ve demokrasi bağlamında ayrıca önem kazanmaktadır. Zira çıkarılan vergi afları vergi sistemine ve dolayısıyla hukuka duyulan güveni azaltmakta, var olan yasaların uygulanabilirliğini azaltmaktadır.⁴⁶ Bu sebeple demokratik toplumlarda olması gereken, hukuka güvenin olduğu bir vergi sistemini meydana getirmektir. Birey vergi ödemediğinde bunun cezasının olacağını bilmelidir. Bunun yanında, kişilere haklarını kolayca arayabilecekleri

⁴³ Özbudun, a.g.e., s.132

⁴⁴ Çağan, a.g.m., s.138

⁴⁵ Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, "Kültürlerarası Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, C. XIV, S.1, 2009, s.

⁴⁶ Tecim, a.g.e., s. 46; Zenginobuzvd, a.g.e., s. 47,48

bir ortam sağlanmalıdır. Zira hukuk devletinin bir ayağı da kişilerin haklarını kolayca arayabilme imkânına sahip olmalarıdır.⁴⁷

Hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilebilmesinin bir şartı da etkin denetimdir. Zira kuralların koyulması, uygulanması anlamına gelmez. Uygulamada kuralları etkinleştirmek denetim mekanizmalarıyla mümkündür. Araştırmalar risk arttıkça vergi kaçırma oranının düştüğünü gözler önüne sermektedir.⁴⁸ Yapılması gereken vergi denetimini olabildiğince en üst seviyeye çıkarmak böylece kişilerin vergi kaçırma yönündeki alışkanlıklarını engellemeye çalışmaktır. Bu durumda denetim mekanizması, kayıt dışı ekonomi hususunda birinci derece öneme sahiptir. Ama bunun ötesinde demokratik bir sistemde denetimin etkin bir vasa sahip olmaması, konulan kuralların fiilen içinin boşalması anlamına gelir. Hâlbuki demokratik sistemin amacı bireyi topluma her yönüyle dâhil etmektir. Bunun yanında denetim mekanizmasını etkin bir hale getirmek hukuk devleti ilkesini ve bu yolla demokrasiyi güçlendirecektir. Zira vatandaş denetimin olduğu yerde kuralın varlığını hissedecek; kuralın varlığını hissettikçe düzen algılaması olumlu yönde etkilenecektir. Bu da demokrasiye olan inancın ve yurttaşlık bilincinin artmasına vesile olacaktır.

c) Bilgilendirme Mekanizması: Devletin Hesap Verme Yükümlülüğü

Bilgilendirme karşı tarafın olaya vakıf olabilmesi adına, olaya dair tüm bilgilerin karşı tarafa aktarılması eylemidir. Günümüz demokrasilerinde bilgilendirme ileri derecede ehemmiyet arz etmektedir. Zira demokrasinin merkezinde seçim yapan birey vardır. Bireyin seçim yapabilmesi için seçeceği şeyler hususunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu sebeple günümüzde bir çok ülkede bireylerin bilgi sahibi olmasına yönelik düzenlemeler mevcuttur. Ülkemizde de bu yönde 2012 yılında yürürlüğe girmiş olan Bilgi Edinme Kanunu mevcuttur. İdarenin hesap vermesi, ülkemizde son yıllarda var olan hesap verilebilirlik huşunda gelişmeler olduğunu unutmamak gerekir. En son çıkan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile idarenin daha şeffaf bir yapıya getirilmesi amaçlanmıştır.⁴⁹ Tabii olarak düzenlemeler uygulanmadıkça bir anlamı yoktur. Ancak bu dü-

⁴⁷ İsmail Köküarı, “Hak Arama Özgürlüğü Ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S.1, 2011, s.165

⁴⁸ Tecim, a.g.e., s.10

⁴⁹ İsmail Ceritli, “Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma Ve Hesap Verebilirliğe Yönelik Pozitif Dönüşüm, Dirençler Ve Zayıflıklar: Geleceğin Gelenekle Dansı” Şeffaf Ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu Metni, Ed. Kamil Kılınç, Yalçın Urhan, Ankara, 2012, s.31, (Çevrimiçi),

zenlemeler bile hesap verilebilirlik müessesinin günümüz demokrasileri açısından önemini vurgulamaktadır.

Bilgilendirme mekanizmasının bir önemi de demokrasi sistemi içerisinde tersine denetim mekanizmasına dönüşmesi yani, halka idareciler ve kurumlar üzerinde gayri resmi bir denetim olanağı tanınmasıdır. Hesap verebilen idare işlerini bir denetim olgusuna yönelik olarak daha dikkatli yapacak, eylemlerinin sonucunu daha çok düşünecektir. Böylece idarenin keyfi davranışlarının yerini, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde standartlar alacaktır. Bu durum bilgilendirme mekanizmasının denetim mekanizmasının bir yansıması olduğunu onu tamamlayan bir işleve sahip olduğunu göstergesidir. Ancak burada denetleyen bireyler denetlenen ise idaredir. Bu da demokrasinin en önemli unsurlarından biridir.

d) Dağıtma Mekanizması: Devletin Demokrasi İle Üstlendiği Görev

Yukarıdaki bölümlerde verginin toplanma aşamasına dair çözümlemeler ve mekanizmalar anlatıldı. Bu bölümde ise verginin diğer boyutu olan dağıtma fonksiyonu anlatılmaya çalışılacak.

Devlet topladığı vergilerle kamunun tüm kesimine hizmet götürür. Yaptığı harcamalarla eğitim, sağlık vb. birçok hizmet yerine getirir. İşte bu harcamalar, vergi açısından yeniden dağıtım hususunu oluşturmaktadır.⁵⁰ Devletin halktan topladığı vergilerle tekrar halkı finanse etmesi, bir anlamda sosyal transfer işlevini görmekte, ekonomik olarak toplumun içinde bulunduğu gelir uçurumu devletin bu transferleriyle kapatılmaktadır.⁵¹ Bu yolla toplum refahı artmakta, gelir seviyesi yükselmekte ve bireylerin memnuniyeti artmaktadır. Artan memnuniyetleri sebebiyle bireylerin vergi verme hususundaki görüşleri olumlu yöne kaymakta, kişiler vergilerin hak edildiğini düşünmektedir. Şüphesiz bu psikolojinin altında, yaşadıkları toplumda devletin var etmeye çalıştığı ekonomik denge ve sosyal adaletin etkisi çok büyüktür.⁵² İşte bu sebeple devlet vergileri öncelikle halkın refah seviyesini arttırmaya yönelik faaliyetlerde kullanılmalı, sosyal sigorta sistemleri güvence mekanizmalarıyla bireylerin yaşam standardını yukarı çekmelidir. Bu yolla hem modern zamanda demokrasiden beklentileri gerçekleştirmiş olacak hem de bu yolla kayıp dışı ekonomi de

⁵⁰ Mehmet Selim Bağlı, "Etkinlik Ve Eşitlik Çelişkisi Bağlamında Yeniden Dağıtım Politikalarının Sosyal Refah Üzerindeki Etkileri", *Maliye Dergisi*, S.161, Temmuz –Aralık 2011, s. 271

⁵¹ Tecim, *a.g.e.*, s.42

⁵² Zenginobuzvd, *a.g.e.*, s.

azaltılacaktır.⁵³ Günümüzde transfer harcamalarını arttıran ve yeniden dağıtım çerçevesinde sosyal harcamaları yükselten ülkelerin hem refah açısından hem de demokrasi seviyeleri açısından çok ilerde olduğu görülmektedir.⁵⁴ Bu durum sosyal adalet-demokrasi-vergi arasındaki kuvvetli bağı işaret etmektedir.

Dağıtım mekanizmasına anayasamızda da rastlanmaktadır. 1982 Anayasası'nın ikinci kısım üçüncü bölümünde yer alan sosyal ve ekonomik haklar, devletin toplum içinde nispeten daha güçsüz durumda olan vatandaşları koruması için öngörülen hakları ihtiva etmektedir.⁵⁵ Bu haklar yoluyla devlet, sosyal hukuk devleti ilkesini hayata geçirmeye çalışmaktadır.

SONUÇ

Demokrasi ve vergi, modern devletin en önemli iki önemli unsurudur. Zira modern devlet demokrasi ile yönetilmekte, vergi ile finanse edilmektedir. Yönetim olmadan finansmanın işlevi kalmayacağı gibi; finansman olmaksızın yönetimin yapılamayacağı da açıktır. Bu sebeple bu iki kavram çağımızda beraber, eş zamanlı ilerlemek zorundadırlar. İki olgudan birinin geride kalması diğerini de sekteye uğratacak, arzulanan ilerleme sağlanamayacaktır. Bu ilişkinin sağlam temeller üzerine oturması bu açıdan çok önemlidir. Çünkü sağlam temellere oturmayan demokrasi sistemi belki sağlamaya çalıştığı faydadan çok ötede bir zarar doğurabilir. Bu sebeple demokratik sistem bütünüyle hayata geçirilmeli, gerekli mekanizmalar tesis edilmelidir. Bu mekanizmalar yukarıda kısaca özetlenmeye çalışılmıştır. Demokrasi her şeyden evvel dengeli bir vergi sistemine muhtaçtır. Bunun yanında hukuk devleti ilkesi ve denetleme mekanizmaları bu sisteme işlerlik kazandıracak araçlardır. Yine kişilerin bilgilendirilmesi ve devletin şeffaflığı bu süreçte önem arz eden hususlardır. Son olarak toplanan vergilerin yine halkın refahı adına kullanılması gerekir. Bu işlevi görecek mekanizma dağıtım mekanizmasıdır. Tüm bu araçlarla demokrasi ve vergi sistemi birbirine daha sıkı bir şekilde kenetlenilebilir.

⁵³ Gelir eşitsizliği azaldıkça kayıp dış ekonominin azalacağına dair bulgular için bkz: Tuay ve Güvenç, a.g.e, s.21

⁵⁴ Naren Prasad, **Policies for redistribution: The use of taxes and social transfers**, International Institute for Labor Studies, Switzerland, 2008, p. 11-12, (Çevrimiçi), http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---inst/documents/publication/wcms_193159.pdf

⁵⁵ Özbudun, a.g.e., s.145

KAYNAKÇA

- Akşin, Sina: “Sened-i İttifak İle MagnaCarta’nın Karşılaştırılması”, **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi**, Cilt XVI, Sayı 27, 1992, s.115-123
- Ay, Hakkı M:Esra Talaşlı, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, s. 135-155
- Bağlı, Mehmet Selim: “Etkinlik Ve Eşitlik Çelişkisi Bağlamında Yeniden Dağıtım Politikalarının Sosyal Refah Üzerindeki Etkileri”, **Maliye Dergisi**, S. 161, Temmuz –Aralık 2011, 259-282
- Baviskar,Siddhartha;Malone, Mary Fran T.:“WhatDemocracyMean stoCitizens – andWhyItMatters”, **EuropeanReview of Latin Americanand Caribbean Studies**, vol. 76, April 2004, p.3-23, Çevrimiçi, http://www.cedla.uva.nl/50_publications/pdf/revista/76RevistaEuropea/76BaviskarANDMalone.pdf
- Ceritli,İsmail: “Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma Ve Hesap Verebilirliğe Yönelik Pozitif Dönüşüm, Dirençler Ve Zayıflıklar: Geleceğin Gelenekle Dansı” Şeffaf Ve Hesap Verebilir **Kamu Yönetimi Sempozyumu Metni**, Ed. Kamil Kılınç, Yalçın Urhan, Ankara, 2012, s.31, (Çevrimiçi)
- Çağan, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXXVII, Sayı 1, 1980, s.129-151
- Gözler, Kemal:**Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, , 4. Baskı, Ekin Basım Dağıtım Yayın, Bursa, 2013
- Kaplan, İbrahim: “Demokrasi-Hukuk-Otorite”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt XLIX, Sayı 1, 1994
- Kırbaş, Sadık:**Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012
- Köküarı, İsmail:“Hak Arama Özgürlüğü Ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, S.1, 2011, s.163-208
- Morgan, Kimberly J.;Prased, Monica:“ TheOrigins of TaxSystems: A French-AmericanComparison” , **AmericanJournal of Sociology(AJS)**, Vol. CXIV, S.5, March 2009, p.1350-1394,(Çevrimiçi), <http://www.sociology.northwestern.edu/people/faculty/documents/Prasad-Origins.pdf>
- Mutlu, Ayşegül; Çelen, Mustafa:**Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 2012, (Çevrimiçi), TÜSİAD http://www.tusiad.org/__rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf

- Oktar, S. Ateş :**Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011
- Onar, Sıddık Sami:İdare Hukukunun Umumi Esasları, 3. Baskı, II. Cilt, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966
- Öncel, Muallâ; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami:**Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011
- Özbudun, Ergun:**Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, 2009
- Pelin,İbrahimFazıl:“Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Yıl: 1, Sayı: 4, Teşrinisani 1935, s. 401-406
- Pelin, İbrahim Fazıl:**Finans İlmi Ve Finansal Kanunlar**, 3. Baskı, I. Kitap, İstanbul, 1945
- Prasad, Naren:Policiesforredistribution: Theuse of taxessandocialtransfers, International InstitueForLaborStudies ,Switzerland,DiscussionPaper, 2008, p. 11-12, (Çevrimiçi), http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---inst/documents/publication/wcms_193159.pdf
- Sonsuzoğlu, Elif:Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul,(Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1997
- Tecim, Burak Ali Han:**Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2008, (Çevrimiçi), Ulusal Tez Merkezi, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>
- Tosuner, Mehmet; Demir, İhsan Cemil: “Kültürlerarası Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, C. XIV, S.1, 2009, s.1-15
- Tuay, Elif; Güvenç, İnci:Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, (Çevrimiçi), Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf, 28.01.2014
- Yılmaz, Ejder:**Hukuk Sözlüğü(Öğrenciler İçin)**, Yenilenmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011
- Zenginobuz, Ünal; vd.:**Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları**, TÜSİAD Yayınları, İstanbul, 2010, (Çevrimiçi), Koç Üniversitesi Sosyal Politika Merkezi, <http://spm.ku.edu.tr/wp-content/uploads/pdf/vergitemsilietdemokrasi.pdf>

DEMOKRATİK DÜZENİN GELİŞTİRİLMESİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ SORGULAMALARI

Medine AKBABA^()*

ÖZET

İnsanlığın uzun soluklu, büyük medeniyet yürüyüşünde, yönetimlerin birbiriyle farklılaşarak günümüze değin ulaşmasında pek çok başkalaşım- lar gerçekleştirdiği görülmektedir. Yönetimin tek kişinin egemen olduğu dönemlerden günümüzün çoklu yönetim ve toplumsal refleksinin geli- şmesinde, tarihi içeriği demokrasi kavramının doldurduğu belirmektedir. Dünyanın ilk kitlesel hareketlerinin kıvılcımını adaletsiz yönetim biçimleri ateşlese de arkasında vergisel etkilerin olduğu bir gerçekliktir. Bilhassa im- paratorlukların, krallıkların yönetim güçlerini halktan adaletsiz oranlarda vergi alması, halk kitlelerini kendi içerisinde dinamitlemiş ve hareketlen- dirmiştir. Siyasi hassasiyetlerin değişimi çağdan çağa farklı anlamlar bulsa da ekonomik hassasiyetlerin en temel belirleyicisi vergi kavramı üzerin- den yansımıştır.

Anahtar kelime: Vergi, Demokrasi, Kamu Erki, Siyasi İrade, Gelişmişlik Düzeyi

GİRİŞ

Demokrasinin belirginleşip siyasi sistemlere eklenmesiyle birlikte, demokrasinin devamlılığı ve emniyeti açısından hukuk çerçeveleri çizilen yeni vergi anlayışları ve biçimleri türemiştir. Siyasi sistemlerin değişimi, vergi sistemlerinin de değişimini tetiklemiştir. Birbiriyle ilintili olan bu iki

^(*) Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali İktisat Yük- sek Lisans Programı

kavram siyasal sistemin demokratikleşmesiyle, vergi sistemlerinin adaletli olmasını da sosyolojik bir toplumsal doğru orantı olarak yansıtmıştır. Günümüz ekonomik tartışmaların odağında da demokrasi kavramı sorgulamaları genişerek vergiyi toplama amacını, vergiyi toplayan kurumları ve niteliklerini rejimlerin demokratik hukuk çizgisinde devam etmektedir.

Dünya nüfusunun giderek büyümesiyle birlikte geline nokta, en derin problemler evrensel anlamda devletlerin rejimlerinin ne denli demokratik oluşları ve ekonomik sistemleri açısından hem ulusal hem de evrensel düzeyde gelirlerin ne denli eşit paylaşıldığıdır. Krizlerin, ekonomik bunalımların; kamu ekonomisi problemlerinin, insan hakları zaaflarının temelinde devleti yöneten birimlerin siyasi anlamda ve ekonomik anlamda ne denli denetlenebilir, hesap verilebilir ve şeffaf olmaları hususu giderek önem kazanan bir husustur. Bireyin topluma uzanan varoluş süreci, demokrasi ve vergi kavramlarını; felsefenin, siyaset biliminin, iktisat biliminin etki alanını genişletmekle birlikte sosyolojik açıdan ele alınmasını da önemli kılmıştır.

DEMOKRASİ KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

Evrensel anlamda üzerinde tartışılan, olması beklenen demokrasi kavramını irdelemekte fayda var. Dünyada ilk kez İÖ 5. yüzyılda Yunan Siterlerinde karşımıza çıkan demokrasi halkın egemen bir konumda olduğu, yurttaşların yönettiği bir devlet biçimi ki kelime anlamı olarak Yunanca demokrasi (demos- Kratos) halk erkliği anlamını karşılamaktadır.¹ Tartışmanın ana prensibinde toplum adını verdiğimiz halk kavramı bulunmaktadır. Demokrasi kavramının uygulamadaki denetimsel ve sorgulanabilir kısmı da toplumsal kavramıyla anlam bulmakta.

Toplumsal gerçeği anlayabilmek, açıklayabilmek ve ana eksenlerini belirleyebilmek adına Marx çoğunlukla, onun temelinde toplumsal ekonomik yapının bulunduğunu ve bu gerçekliğin toplumun ekonomik yapısında arayarak işe başlanması gerektiğini öne sürüyordu. Ancak Emile Durkheim, toplumsal gerçeğin temelini toplumsal bilinçte görmektedir. Toplumsal bilinç “bir toplumun bireylerindeki ortak inanç ve duyguların bütünüdür”, bu bütün kendisine özgü yaşantısı olan belirlenmiş bir sistem olarak belirse de toplumsal bilinç, içinde bireylerin bulunduğu özel koşullardan bağımsız olarak bulunur; bireyler geçicidir, o kalır...²

Toplumları değişmez bir toplumsal yapı içinde görmek ve sunmak isteyen Vilfredo Pareto, toplumun bir dengeler sistemi olduğunu ileri sürmekle

¹ Bedia Akarsu, **Değişen Dünya Değişen Değerler**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 2006.

² Doğan Ergun, **100 Soruda Sosyoloji El Kitabı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1973.

birlikte, her toplumda değişik güçler arasında bir dengeler sistemi oluştuğu görülmektedir. Güçlerin altında ekonomik nedenler, eşitsizliğin altında da bireysel ayrılıklar ve seçkin kişiler varlık sebebi olarak gösterilebilmektedir.

Toplumların gelişim odakları incelendiğinde, siyasi ve iktisadi adaletsizliklerin temelinde bireysel seçkin kişiler olduğu kanısı ortaya çıkmaktadır. Bu seçkinler kimi zaman bir imparator yahut kral olmakta birlikte günümüz rejimlerinde bir lider, bir parti yahut farklı egemen ve nüfuzlu gruplar olabilmektedir. Sistem denetimi ve kamu faydasını ilke alan günümüz yönetim alanı, demokratikleşmeyi elit kitleden çekip toplumsal tabakalara yaymak görevini demokrasi ışığı ile gerçekleştirebilmektedir.

DEMOKRASİ ve VERGİ KAVRAMLARININ İLİNTİSİ ve SORGULAMALARI

Verginin demokrasi ile ilgili temel ilişkisi alınma biçimi değildir. Vergiler her rejimde ve düzende, egemenliğin gücü çerçevesinde toplumla buluşmuştur. Bir yasal ödev olmanın ötesinde, kamu sisteminin halka en faydalı biçimde ulaşabilmesi açısından işlerliği olan bir hadisedir. Demokrasiye konu olan yönleri ise oranları, alınma dönemsellikleri ve kaynağında yatan gerekçe olmuştur. Vergiler, alınma aşamasında kanuni bir perspektiften değil keyfilikten alına gelmiştir, hukuki anlamda sınırlayıcı ilk hareket noktası; değişik adlar taşıyan bir takım toplumsal sözleşmelerden (Büyük Özgürlük Fermanı, İnsan Hakları Kanunu gibi) sonra gerçekleşebilmiştir. İngiltere’de ilk demokratikleşme hareketi 1215 tarihli “Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum)” dır. Bu ilk demokrasi belgesidir. Magna Carta “hukuk üstünlüğü” fikrinin yerleşmesini sağlayan ve “hukuk devleti” fikrinin tarihi önderi konumuna sahip olmuş bir fermanıdır. Bu fermanın 12. maddesi şöyledir: “Hükümdar, kendini esaretten kurtarmak, oğluna asalet ünvanı vermek (şehzadelik yetkileri tanımak), bir defaya özgü olmak üzere büyük kızını evlendirmek için, halktan vergi isteyebilir. Bu durumlar dışındaki hallerde ancak Genel Meclis karar verir ise vergi alınır. Halktan vergi talep eden irade, ister kraldan, ister Genel Meclis’ten gelsin yükleyeceği yük makul ve mutedil olmalı”.³ Yine benzer bir biçimde 1381 yılında İngiliz tarihinin en popüler isyanı olarak yer alan ve isyanın önderliğini yapan kişinin adı ile anılan “Wat Tyler İsyanı” gerçekleşmiştir. Bu isyanla “Baş Vergisi” kaldırılmış ve denetimi sağlamaya yönelik ilk uygulama “Gelirin Tahsisi” usulü getirilmiştir.⁴

³ Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2010, s.63.

⁴ Yrd. Doç. Dr. A. Kerim Gök, Vergi Direncinin Gelişimi, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2007, Cilt XXII, Sayı 1, s.151,152.

İngiltere tarihine damgasını vurmakla birlikte, dünyaya demokrasi söylemini ilk kez bir halk ayaklanması ile gerçekleşen ve ilk demokrasi belgesi sayılan Magna Carta'nın bir vergi hadisesi olduğu apaçıktır. Kitlenin iktidar gücü karşısında yaşadığı vergi keyfiliği ve adaletsizliği dünyanın ilk demokrasi ayaklanmasını oluşturmüş; iktidarın vergi yetkisini sınırlandırarak demokratik yönetimin oluşması sağlanmıştır. Gelişimi dediğimiz ülkelerde vergi perspektifinin adil, denetlenebilir olması gelişmiş ve dengeli bir iktisat rejimleri yaratmakla birlikte, yönetimlerinin daha demokratik ve daha toplum katılımcı olmasını sağlamıştır.

YURTTAŞLARIN VERGİ VERME HUSUSUNDAKİ YAKLAŞIMLARI

Verginin amacı, devlet harcamaları için finansman kaynağı sağlamaktır ve gelir dağılımını düzeltme amacına hizmet etmesi yönü ile gelişmiş bir toplum olabilmenin gerekliliklerini oluşturmaktadır. Siyasi iktidarların iradesi ile birlikte toplumdaki mevcut gelir dağılımı adaletsizliklerini giderme hususlu kullanılabilmektedir. Devletin yurttaşlardan aldığı vergiler sebebiyle hiçbir yurttaş gönüllü bir biçimde vergi vermeyi kabul etmez. Vergi verme sürecinden sonra da kamu erkinden kuşkulunır. Ödedikleri vergiler ile bir tür yolsuzluk yapıldığı izlenimine kapılırlar. Toplum vicdanının yolsuzluk izlenimlerine neden olan etkenleri iki şekilde ayırma tabi tutmak mümkündür. Bu ayırım, yolsuzluğa doğrudan etkide bulunan faktörler ve yolsuzluğa dolaylı yönde etkide bulunan faktörlerdir. İlk grupta bulunan faktörler regülasyon ve onaylar, vergileme, harcama kararları, mal ve hizmetlerin piyasa fiyatı altında sunulması, diğer ihtiyari kararlar ve siyasi partilerin finansmanıdır. Yolsuzluğu dolaylı yönde etkileyen faktörler ise bürokrasinin kalitesi, kamu sektörü ücret düzeyi, ceza sistemleri, kurumsal kontroller, kurallar, kanunlar ve kanuni süreçlerin şeffaflığıdır.⁵

YURTTAŞLARIN VERGİ DİRENCİ SORUNU

Vergi ödeyen yurttaşın gönüllü bir biçimde vergi ödemediğı ve kaçınma duygusu ile birlikte vergi ödemek konusunda bir tür direnç gösterdiği, tarihi çağlardan bu yana apaçıktır. Verginin ilk alınmaya başlandığı anlardan itibaren çeşitli sebeplerle mükellefler vergiye karşı tepki göstermiş ve vergi ödemekten kaçınmışlardır.⁶

⁵ O. Tanzi, *Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures*, IMF Staff Paper, 45(4), 559-594.

⁶ A. Çelikkaya, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler" www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm.

Vergi ödeyicilerin kamu kesiminin büyüklüklerini, ödedikleri vergiye kıyasla kamu kesimini olduğundan daha küçük değerlendirdikleri fikri ile anlam bulan mali yanılısma meselesi de vergi direncinin zeminini harekete geçirir. Buna göre, vergi ödeyiciler bazı vergileri yeterince algılayamazlar ve kamu harcamalarının fiyatını daha düşük görürler; bunun sonucunda kamu hizmet talebi artar.⁷ Kamusal seçiş teorisyenlerinin de tartışmaya anlam katmalarının altında yatan sebep, yurttaşların bu husustaki direnç gösterme eylemleridir. Mali yanılısmanın kaynakları arasında şu noktalar anlamlıdır:⁸

- 1) Vergi sisteminin karmaşıklığı
- 2) Vergilerin artan oranlılığı
- 3) Vergilerdeki otomatik artışlar
- 4) Vergileme yerine borçlanma veya para basmanın tercih edilmesi.

Tüm bu hususlar göz önüne alındığında, verginin meşru bir zeminde ve haklı bir nedenle alınmış olması duygusunun toplumun tüm noktalarında hissedilmesi gereklidir. Bu zor görünse de kamu erki vergilerin dönüşümünü toplumsal anlamda gelişme ve toplum refahını sağlama yönünde ilke edinme duygusuyla kurguladıkları ölçüde, gelişmiş-refah toplumlarının demokrasiyi sürdürme potansiyelleri gelişmekte olan ülkeler açısından da anlamlı olacaktır.

DEMOKRASİNİN GELİŞTİRİLMESİNDE VERGİNİN ROLÜ

Devlet kavramı ele alındığında modern devlet, birçok farklı işlevi bünyesinde toplayan, yurttaşlarının yaşamları üzerinde doğrudan uygulamalarda bulunabilen, sosyal yaşama etki edebilen; toplumu yönlendirme, düzenleme ve ona müdahale etme imkânına sahip bir iktidar örgütlenmesidir. Modern devletler, bu aşamaların tümünü kitlesel olarak örgütlenmiş merkezi bürokrasiler aracılığıyla uygulamaya koyabilirler.⁹ Modern devletin zorunlu olarak bürokratik örgütlenmesi ile demokratik idealler arasında birtakım çelişkili durumların ortaya çıktığı görülür. Bu çelişkili çerçevenin içerisinde, bürokrasinin, modern toplumun özellikleri açısından alternatifsiz kalması vardır. Bürokrasi, devlet yönetiminin işlerlik kazanabilmesi için zorunlu olan ancak zamanla demokrasinin önüne bir set olarak dönüşebilen bir olgudur. Vergi direncinin ve yurttaşların vergiye katılımlarının demokratik yapı ile harmanlanabilmesi için bürokratik birtakım negatif algının giderilmesi gereklidir. Yapısal negatif algıya kapılan toplum vergi-

⁷ H. Kirmanoğlu, **Kamu Kesimi Analizi**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2011.

⁸ W.E. Oates, On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A Survey, (g. Brennan et al. (ed) *Taxation and Fiscal Federalism*, 1988, Australian National University Press, s. 65-82).

⁹ A. Kemal Bayram, K. Çınar, İktidar ve Siyasetin Gölgesinde Bürokrasi Ve Demokrasi İlişkisi: İdealler, Zorunluluklar, Gerilimler, Sosyal Bilimler Dergisi, s.13.

lerin aynı zamanda adil ve demokratik bir siyasi yapının olmayışı inancıyla devam eder. Yaşadığımız dönem içerisindeki toplumlarda demokrasi, insanların çoğunluğu tarafından bir ideal olarak algılanmaktadır.¹⁰

Gelişmiş ülkelerin, gelişmekte olan ülkelere demokratik anlamda farklılıklarının en temel bir başka sebebi de kayıt dışı ekonominin varlığı ve vergi sistemlerinin kapsamlarıdır. Bu anlamda gelişmiş ülkelerdeki vergi türlerine göre oranlamaları irdelemek gereklidir.¹¹

Ülke	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
ABD	76.3	23.7
Belçika	62.2	36.1
İngiltere	60.0	39.4
Avusturya	55.5	44.1
Fransa	53.7	46.0
Almanya	50.7	48.9

Kaynak: TEPAV-EPRI (2005), *Mali İzleme Raporu*, Ankara, s.5.

Sanayileşmiş ülkelerde toplanan gelir vergilerinin, gelişmekte olan ülke tüketim vergilerine oranla iki kat fazla olduğu hesaplanmıştır. Sanayileşmiş ülkeler gelir vergilerinden yükselen ekonomilere göre iki kat fazla gelir elde etmektedir. Diğer bir bulgu ise sanayileşmiş ülkelerde kişisel gelir vergisinin kurumlar vergisine oranla dört kat fazla olduğudur. Türkiye açısından irdelemek sorgulamaya gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından fayda katacaktır.¹²

	2004	2005(1)	2006(2)	2007(3)
Dolaysız Vergiler	31	30	28	29
Dolaylı Vergiler	69	70	72	71
Vergiler Toplamı	100	100	100	100

Kaynak: 2007 Programı, DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), Ankara, s.54-57.

¹⁰ M. Ali Kılıçbay, "Birey Kimliğinin Belirlenme Alanı Olarak Demokrasi", Türkiye günlüğü,1, Ankara,s. 7-11.

¹¹ H. M. Ay, E. Talaşlı, Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, Maliye Dergisi, sayı 154 (Ocak-Haziran 2008), s. 143.

¹² DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013),Ankara, s.54-57.

Dolaylı vergilerin 1980’den itibaren vergi gelirleri içinde arttığını göstermektedir. 2004 yılında %69 olarak gerçekleşen dolaylı vergi payı, 2007’de %71 olarak öngörülmektedir

Bir ülkede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, o ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilemez.¹³ Dolaysız vergiler, gelir toplama açısından yeterli ve aynı zamanda ekonomik kararlar üzerinde adil ve duyarlı etkiye sahip, fazlaca keskin olmayan bir araç niteliğindedir (Kaldor, 1996:25). Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinin düşüklüğü yanında, vergi yapılarında da dolaylı vergiler ağırlıktadır. O nedenle bu ülkelerde vergi adaletinden söz edemeyiz.

Vergi Türleri	Gelişmiş Evreleri		
	Tarım Ekonomisi	Sanayi Ekonomisi	İleri Sanayileşme
Dolaylı Vergiler	Payı az	Payı çok	Payı az
Dolaysız Vergiler	Payı çok	Payı az	Payı çok
Vergiler/GSMH	%5-10	%10-20	%20 ve üzeri

İşler ve etkin bir vergi sisteminin içermesi gereken özellikler arasında kuşkusuz tarafsızlık ve ekonomik gelişme var olmaktadır. Vergi objektifliği ile belirtilmek istenen, vergi uygulamalarında kişiler ve işler arasında herhangi bir ayırım yapılmamasıdır. Ancak vergi tarafsızlığı ve ekonomik gelişme amaç olarak birbirleri ile zaman zaman çelişmektedirler. Ekonomik gelişmenin amaçlandığı ya da istihdamı artıran bazı sektörler vergi açısından teşvik edilebilir. Bu sektörler farklı vergi uygulamaları ile vergi yüklerinin azaltılması amaçlanabilir. Bu durumda, iyi bir vergi yapısında olması gereken iki faktör olan ekonomik gelişme ve verginin tarafsızlığı arasında tercih yapılmalıdır.¹⁴

Yurttaşların dolaylı vergilerle adaletsiz bir biçimde yüzleşmeleri, demokrasiye ve sosyal devlete olan inançlarının zayıflamasına sebep olmaktadır. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin oransal üstünlüğü şeffaf bir vergileme sisteminin sorgulanabilir ve adaletli olduğunu yansıtmaktadır. Gelişmiş ülkelerde bilhassa servetin bile vergilendiği hususlarla birlikte, dolaysız vergileme verginin iktisadi sistem üzerinde regülasyon işlevi

¹³ Ş. Kızılot, “Vergiler Dolaylı Geliyor”, Hürriyet, 7 Ekim 2004.

¹⁴ M. N. Murray, “Tax Policy and Economic Development in Maine: A Survey of the Issues”, Margaret Chase Smith Center For Public Policy, University of Maine, (2002).

görmekle birlikte yurttaşların sınıfsal eşitsizliklerini tamir edici yönüyle de anlam bulmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde siyasi gücün vergileme hususunda çıkar grupları ile baskı grupları arasında sıkışması ve kamu yükünün dolaysız vergilerle yurttaşları buluşturması, demokratik anlamda da eksikliklerin olduğu kanıtıdır. Çünkü demokratik ülkelerde, devlet kamu açık ve hesap verebilen konumdadır.

ÇÖZÜM ÖRÜNTÜLERİ

Demokratik bir düzenin sürdürülmesinde değişen ve gelişen ekonomik koşulların gereği olarak vergi oranları günün şartlarına göre değişiklik göstermiş ve ülkelerin finansman ihtiyacına göre oranlar yeniden düzenlenmiştir. Demokrasinin özgürlükçü bir ortamda yaşam bulacağı açıktır. Liberal düşünce ekolünün önemli temsilcilerinden Hayek, devlet ile ilgili piyasada devlet önceliği söylemini vurgulamıştır. Hayek özgürlük için en büyük tehlike, “devlet yöneticilerinin ‘kamu hizmeti’ diye niteledikleri alandan gelir”¹⁵ derken, piyasa düzeninin önemini vurgulamak istiyordu. Piyasanın devlete önceliğini de aşağıdaki iki maddeye bağlar:¹⁶

- Piyasanın doğal düzeyi mal, hizmet ve ödüllerin dağılımı yönünden rasyonalitesi enyüksek sistem olmasıdır.
- Devletin bütün piyasayı merkezden yönetecek ve akılcı bir şekilde planlayacak bilgi donamından yoksun olmasıdır. Bunun için de devlet piyasaya müdahale yerine hukukun uygulanmasını sağlamalıdır.

Liberal düşünce ekolünün piyasaya müdahale noktasındaki karşı çıkışı zaman içerisinde yarı müdahale sürecini yaratmıştır. Burada söz konusu olan müdahale sisteme kamu erkinin direkt bir etki etmesinden çok, demokratik düzenlerin işlediği gelişmiş ülkelerde olduğu gibi hukuk devleti ve anayasal çerçeveyi belirtmektir. Demokratik bir yapı içerisinde vergi vermek kadar vergi almak eylemlerinin temel alt yapıları anayasal çerçevede ve bütçe içerisinde karşılaştırmalı raporlar eşliğinde gerçekleştirilir. Buradaki amaç düzenin yurttaşların bilgi alma ve hesap sorma fikirlerinin gerçeklik bulacak olmasıdır. Analitik bir çerçevede çözüm yolları irdelenip bu çözüm yollarının somutlaştırılması gereklidir:

¹⁵ Ç. Can Aktan, **Müdahaleci Devletten Sınırlı Devlete**, Ankara, Yeni Türkiye Yayınları, 1999, s. 75.

¹⁶ Fikret Elma, **Liberal Düşüncenin Gelişim Süreci ve Türkiye’ye Yansıması**, İstanbul, İst. Ünv. Sosyal Bilimler Ens. Sosyal Yapı-Sosyal Değişme Ana Bilim Dalı, (Y.L.T.), 1996, s. 70.

1)	Vergi sistemi reforme edilmeli, vergi düzenlemeleri akademik ön çalışmalarından ve yurttaşların algılarını olumlu yönde etkileyecek biçimde donanımlı hazırlıklardan sonra yasal çerçeveye dökülmeli.
2)	Vergi afları sık sık gündeme gelmemeli. Vergi kaçakçılığı ve diğer tüm vergi zafiyeti konusunda kararlı yapısal bir hukuk zemini olmalı.
3)	Vergi denetimini icra eden kişiler ve kurumlar siyasi iradenin ve bürokratik baskının etkisinden arındırılmış olmalı. Bürokrasideki rant kollama faaliyetinin halkın gözünde önüne geçilebilmesi ve kamusal anlamda eşitliğin anlam bulması için bürokrasi- siyasi irade ilişkileri sorgulanmalıdır.
4)	Demokrasinin en temel icra kalemi olan seçimlerin öncesinde ve sonrasında kamu ekonomisinde meydana gelen aşınmalar ve bütçe bozuklukları, vergiler yoluyla sık sık yurttaşlara yansıtılmamalıdır.
5)	Vergi denetiminin ilkelere bağlanması gereklidir. Günümüzün modern yönetim yapısında teknolojik yenilikler kamu sistemine nüfuz etmeli. Denetimin şeffaf, hesap verilebilir ve adil yapılması gereklidir.
6)	Yurttaşlara vergi sistemi ile alakalı ulaşabilecekleri, bilgi alabilecekleri bir “Vergi İletişim Merkezi” kurulmalıdır. Bu kurum internet sitesi üzerinden hizmete açılmalı, tanımlanacak birkaç iletilim numarası grubuyla sözlü ve yazılı hizmet verebilecek bir konuma getirilmelidir.
7)	Demokrasinin gereği yurttaşların hesap sorma haklarının en temel pratik gerçeği olan bütçe süreci ve kamuoyuna dönük yüzü bütçe görüşmeleri sürecinde gelişmiş ve demokratik ülkelerdeki şeffaflık ülkemizde de yapısal bir biçimde önemsenmelidir.
8)	Günümüz siyasi rejimleri, değişen demokrasi algısıyla çoğunlukçu demokrasiyi değil, oy kitlesi dışındaki tüm ülke yaşayanlarını kapsayan çoğulcu demokrasi anlayışını benimsemektedirler. Bu anlayış gereği yurttaşların; kamu erkinin toplum faydasını gözetken yanı konusunda inandırıcılığı artırılmalı. Bu konuda görsel medya aktif bir biçimde kullanılmalı. Devletin daha önce farklı konularda başarılı olmuş “kamu spotu” içeriği vergi konusunda değerlendirilmeli ve bu konuda toplum algısını etkileyecek bilinçlendirme çalışmaları yapılmalıdır.

SONUÇ

Evrensel medeniyet yürüyüşünde insanlığın karşı karşıya geldiği tüm hadiseler çok yönlü ve birbiriyle ilişkili, birden çok hadisenin etkileşimi ile bir araya gelmiştir. İnsan hakları açısından çağımıza en yaraşır yönetim sistemi olan demokrasinin, tüm dünya yurttaşları için vazgeçilmez olduğu

açıktır. Ancak dünyaya damga vuran tüm siyasi yönetim akımlarında; ulusalcılıktan küreselleşmeye uzanan bu süreçlerde, siyasi dinamiklerin arka planlarında yeni dünyanın iktisadi bölüşümü ve yönetimi yer almıştır. Ulusalcılığa ortam hazırlayan merkantalist iktisat arayışı, küreselleşmeye ortam hazırlayan liberal iktisat yaklaşımları hiçbir siyasi odağın tek başına kitlesel bir arayışa dönüşmediğini ortaya koymaktadır. Demokrasinin ortaya çıkış noktasında da kuşkusuz iktidar gücünü elinde bulunduranlardan hesap sorma ve yetkilerini sınırlandırma hususunda temel odak, özgürlük ve hür yaşam gayesinden çok, dünya yurttaşlarının mal ve mülklerine; gelirlerine, ürettiklerine otoritenin müdahalesi noktasındaki çıkıştır. İnsanlar keyfi ve haksız vergilendirilmeler noktasında direniş göstermişler ve bu siyasi rejimlere uzanarak onları sınırlandırmış, yeni yönetim anlayışlarını gündeme getirmiştir. Demokrasi yaşantısının ileri taşınmasında ve sürdürülmesinde endüstri merkezli üretim yapan ülkeler dediğimiz gelişmiş ülkelerin, siyasi anlamda hak ve özgürlükleri korumadaki özenleri ile iktisadi, billhassa kamu iktisadını içeren çerçevedeki insan ve eşitlik ilkeleri; siyasi iradeyi kamusal iradeyle harmanlamaları ve eş güdümlü ilerletmeleri ile gerçekleşmiştir. Demokrasinin gelişmesinde verginin rolünü önemsemek gereklidir. Çünkü demokrasinin etkin olduğu yerde devlet aygıtı, yurttaşlarını siyasi iradenin dışında yurttaş olarak görür ve bürokrasinin tüm noktalarını yurttaş odaklı inşa eder. Kamu ekonomisini güçlendiren bütçe ve vergi ile ilgili kurumlar zincirini siyasi baskıların dışında bırakır. Hukuki bağlamın kendini en kuvvetli ve sağlam hissettirdiği bu ülkelerde de vergisel anlamda keyfilikler, sık değişimler ve zaafılar oluşmaz. Ancak demokrasinin geri olduğu az gelişmiş ülkelerde, vergisel tüm hususlar siyasi otoritenin iradesine ve etki alanına bırakılmıştır. Böyle ülkelerde politik anlamda da bürokratik yapı, halkın hesap sorma yetkisinden kendini sıyrarak, zaafılar türeterek demokratik anlamda gerçek bir düzen var olmamıştır.

“İnsanlar birbirlerine haksızlık ede ede haksızlığa uğraya uğraya, birinin tadını, ötekinin acısını duymuşlar. Haksızlığa uğramaktan sakınamayacaklarını, haksızlık etmeyi de her zaman beceremeyeceklerini anlayınca, bir anlaşmaya varmayı düşünmüşler, kanun koymuşlar, kimse haksızlık etmeyecek, haksızlığa uğramayacak diye. Kanunun buyurduğuna, kanuna uygun olana da doğru demişler. İşte doğruluğun kaynağı, özü budur”¹⁷

¹⁷ Platon (1992), Devlet, Remzi Kitabevi, İstanbul, S.50.

KAYNAKÇA

- Akarsu Bedia, **Değişen Dünya Değişen Değerler**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 2006.
- Aktan Can Ç., **Müdahaleci Devletten Sınırlı Devlete**, Ankara, Yeni Türkiye Yayınları, 1999.
- Ay H. M., E. Talaşlı, **Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki**, Maliye Dergisi, sayı 154 (Ocak-Haziran 2008).
- Bayram A. Kemal, K. Çınar, **İktidar ve Siyasetin Gölgesinde Bürokrasi Ve Demokrasi İlişkisi: İdealler, Zorunluluklar, Gerilimler**, Sosyal Bilimler Dergisi.
- Çelikkaya A, **Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler**
www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm.
DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı** (2007-2013), Ankara, s.54-57. DPT (2006), **Vergi, 9.Kalkınma Planı (2007-2013)** Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- Elma Fikret, **Liberal DüşünceninGelisim Süreci ve Türkiye'ye Yansıması**, İstanbul, İstÜnv. Sosyal Bilimler Ens. Sosyal Yapı-Sosyal Degisme Ana Bilim Dalı, (Y.L.T.), 1996.
- Ergun Doğan, **100 Soruda Sosyoloji El Kitabı**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1973.
- Giray Filiz, **Maliye Tarihi**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2010.
- Gök A. Kerim, **Vergi Direncinin Gelişimi**, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2007, Cilt XXII, Sayı 1.
- Kirmanoğlu H., **Kamu Kesimi Analizi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2011.
- Kılıçbay M. Ali, **Birey Kimliğinin Belirlenme Alanı Olarak Demokrasi, Türkiye günlüğü**,1, Ankara.
- Kızılot Ş., **Vergiler Dolaylı Geliyor, Hürriyet**, 7 Ekim 2004.
- Murray M. N., **TaxPolicyandEconomic Development in Maine:ASurvey oftheIssues**, Margaret Chase Smith Center ForPublic Policy, University of Maine, (2002).

- Oates, W.E. On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A Survey, (g. Brennan et al. (ed) Taxation and Fiscal Federalism, Australian National University Press, 1988.
- OECD (2006), Revenue Statistics of OECD, Member Countries, Paris. Platon (1992), **Devlet**, Remzi Kitabevi, İstanbul, S.50.
- Tanzi O., Corruption Around the World; Causes, Consequences, Scope, and Cures, IMF Staff Paper, 45(4).
- TEPAV-EPRI (2005), Mali İzleme Raporu, Ankara.
- UNDP (2006), Human Development Report 2006, <http://hdr.undp.org/>

DEMOKRASİ İÇİN SOMUT ARAÇ: VERGİ

Duygu AKDEMİR^()*

ÖZET

Hazırladığım makalede vergi kavramının demokrasiyle bağlantısını ve demokratikleşme sürecinde verginin rolünü aktarmaya çalıştım. Demokrasilerde vergilendirme yetkisi devlet egemenliğindedir. Bu yetkinin çerçevesini sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri oluşturur. Ülkede demokrasinin gelişimi ve gelir adaletinin sağlanması için vergilendirme en etkili araçlar arasında yer almaktadır. Vatandaşın kamu gücüne hesap sorabilirliğinin varlığı ve kamunun topladığı vergileri yeniden dağıtım yoluyla vatandaşın hizmetine sunması beklenmektedir.

Demokrasinin sağlam temellere dayanması için bireyler arasında adalet sağlanmalıdır. Kamu, cebir unsurunu kullanırken, ekonomik düzeni ve istikrarı göz önünde tutarak vergi ihtiyacını belirlemelidir. Vatandaşlar ödediği vergilerin nerede kullanıldığını, ne amaçla toplandığını biliyor olmalıdır. Bu bağlamda kamu gücü halkı bilinçlendirmelidir ve topladığı vergileri etkin kullanmalıdır. Bu sayede vergi, amacına ulaşmış olacaktır.

Vergi toplamada temel amaç kamu yararadır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken bu yararın adalet ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde ve etkili kullanımı olacaktır. Bu hususlar çerçevesinde demokrasi geliştirilebilecektir. Demokrasi için olmazsa olmaz üç kavram kamu gücü, halkın varlığı ve etkin katılımı, vergilerin hedeflere uygun kullanımınıdır.

Anahtar kelimeler: Demokrasi, vergi ve vergilendirme yetkisi, hukuk devleti ve sosyal devlet.

^(*) Ankara Üniversitesi, SBF Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Lisans Öğrencisi

GİRİŞ

Demokrasıyla yönetilen devletlerde alternatif yönetimlere nazaran pek çok fayda sağlanmaktadır. Halkın temsiliyetine dayanan demokrasi kavramı üzerinde çeşitli tanımlamalar yapılması söz konusu olmuştur. Demokrasi, tarihi süreç içinde gelişim göstermiştir, bu sayede refaha ulaşım mümkün olmuştur (Dahl, 2001).

Günümüzde devletler ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının artmasına paralel olarak, kamusal ihtiyaçların karşılanmasında gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir için en önemli unsur olarak vergi karşımıza çıkmaktadır. Denilebilir ki çağdaş toplumlarda, kamu kesiminin diğer gelir türleri vergileri zaman zaman tamamlar, onun eksikliklerini giderir, ancak yerini alamaz (Uluatam, 2011). Vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerden oluşan organik yapıdan teşekkül eden bir ülkenin vergi sistemi ekonomik, sosyal, siyasal, hukuki faktörlere bağlı olarak değişip, zaman içinde giderek gelişmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan 2013). Vergilendirme yetkisi ise devletin egemenlik erkinden kaynaklanmaktadır. Vergilendirme ile birlikte ekonominin gelişimi ve gelirin yeniden dağılımı sağlanmaktadır. Kişiler vergi borçlarını ödeyerek hem yükümlülüklerini yerine getirmekte hem de sahip oldukları hakkı kullanmaktadır (Çağan, 1982).

Vergi vatandaşa verilen bir ceza niteliği taşımaz, aksine sosyal faydadan yararlanmayı sağlar. Kişiler ödedikleri vergiler aracılığıyla refaha ulaşacaktır. Vergi bir tür tasarruf ve birikim yoludur. Vergi aracılığıyla kamu gelir elde etmekte ve bu geliri, kamu yararı için kullanmaktadır (Zengino-buz, Adaman, Gökşen, Savcı ve Tokgöz 2010).

Demokrasi İçin Somut Araç: Vergi

a) Demokrasi Nedir ve Neden Gereklidir?

Demokrasi kavramı üzerine pek çok tanımlama yapılmaktadır. Bu tanımlamalara geçmeden önce demokrasi öncesinde varlık kazanan alternatiflere ve demokrasinin nasıl geliştiğine dikkat vermek gerekmektedir (Dahl, 2001).

Demokrasi öncesinde yer alan çeşitli alternatifler söz konusu olmuştur. Devlet başkanı olma hakkının belli bir sülaleye bırakıldığı devletlere krallık, diğer ifadeyle monarşi adı verilmiştir. Monarşi kendi içinde ikiye ayrılmaktadır; mutlak monarşi ve meşruti monarşi şeklinde. Devlet başkanlığını belli ailelerin tekeline bırakmayan devletlere ise cumhuriyet denilmektedir. Bunlar siyasal dizgenin biçimiyle ilgili kavramlardır (Eroğul, 2012). Yirminci yüzyılın ikinci yarısından sonra dünyada politik bir değişim gözlenmiştir. Demokrasinin ana alternatifleri giderek saygınlıkları

nı ve meşruiyetlerini yitirmeye başlamıştır. Monarşi, oligarşi, aristokrasi, faşizm gibi demokrasinin karşısında yer alan alternatifler giderek değer kaybetmiştir (Dahl, 2001). “Tarihin büyük bölümünde egemenlik yetkisi geleneksel olarak devlet başkanına ait sayılmıştır” (Eroğul, 2012, s.8).

Fransız devriminden sonra geliştirilen mutlak demokrasi anlayışı, demokrasiyi halk çoğunluğunun sınırsız ve koşulsuz iradesine dayandırmıştır. Ancak günümüzde geçerliliğini koruyan çoğulcu demokrasi anlayışı, demokrasiyi çoğunluk iradesine dayandırmakta, bununla birlikte irade sınırlı tutulmakta ve bireylerin temel hak ve özgürlükleri ile çerçevelendirilmiş anlamı ile kabul edilmektedir (Eroğul, 2012).

Doğrudan demokrasi; yönetilenler belli bir alanda bir araya gelerek yasama işlevini doğrudan doğruya kullanmakta, yürütmeyi ister istemez küçük bir kümeye bırakmakta, ancak bunun yanında sıkı bir denetim söz konusu olmaktadır (Eroğul, 2012). Bunun yanında halk çoğunluğunun devlet yönetimine, karar alma sürecine doğrudan doğruya katılımının olanaksızlığı “temsili demokrasi”lerin şekillenmesine ve çeşitlenmesine neden olmuştur. Bu biçimdeki demokrasi, halkın kendi kendini yönetmesinden ziyade, yöneticilerini değiştirebilmesi olanağını içermektedir (Sartori’den aktaran Çağan, 1980). Temsil temeline dayanan, temsili demokrasi yönteminde yönetilenler, devlet katında yasama işlevini yerine getirecek görevlileri, belirli koşullara uyarak seçmektedirler. Günümüzde temsili demokrasi anlayışı sürdürülmektedir, ancak gittikçe artan halk egemenliği araçları kullanılmaktadır. Bu tip uygulamaya ise yarı doğrudan demokrasi adı verilmektedir (Eroğul, 2012 s. 10-12).

Demokrasi teriminin etimolojik kökenine bakacak olursak, Latince “halk egemenliği” anlamına ulaşırız (Kapani’dan aktaran Çağan, 1982). “Siyasal dizgeleri belirlemede ölçüt olarak kullanılan demokrasi, genel olarak siyasal gücün halka ait olması anlamına gelen bir sözcük olup günümüzde farklı anlamlar da yüklenmektedir. İnsan hakları geliştikçe demokrasi anlayışı da durmaksızın gelişmektedir” (Eroğul, 2012, s.13).

Demokrasi için gerekli kavramlar; herkesin oy hakkına sahip olması yani genel oy hakkı, herkesin tek bir oy hakkının olması yani eşit oy hakkı, baskıdan uzak bir ortamda oy kullanabilme yani gizli oy, son olarak ise seçimlerin özgür bir ortamda dürüstçe yapılması yani serbest seçim-açık sayımdır (Dahl, 2001).

i. Demokratik Düzenlerin Ortak Özellikleri

“Demokrasi kavramı yeni bir icat olmayıp belirli bir süreçten geçerek günümüze ulaşmıştır. Demokrasi uygun koşulların varlığı halinde farklı

koşul ve zamanlarda yer almış ve gelişim göstermiştir. Demokratik katılımı oluşturan itici güç eşitliğin mantığından doğmaktadır” (Dahl, 2001, s.15-18).

18. yy. başında Avrupa’da ortaya çıkan politik fikirler ve uygulamalar sonraki demokratik inançların ve kurumların önemli unsurunu oluşturmuştur (Eroğul, 2012). Başlangıçta eşitliğin mantığı eşitsizliğin katı gerçekleriyle karşı karşıya kalmıştır. Önceleri halkın temsilcileri özgür insanlardan oluşmakta olup bu özgürler erkeklerden oluşuyordu, sonrasında ise gelişmişlik ile birlikte bu katı yapı yıkıma uğramıştır (Dahl, 2001).

Birbirinden ayrı tarihsel süreç içinde oluşan demokratik düzenlerin ortak özellikleri şöyle ifade edilebilir; bu düzenlerin hemen hemen tümü kapitalist üretim ilişkileri çerçevesinde ortaya çıkmıştır. Öncelikle burjuva sınıfı önderliğinde oluşan yapı, Sanayi Devrimi ardından işçi sınıfının oluşumuyla birlikte yeni bir çehre kazanmıştır. Böylelikle demokrasi kavramı sınıfsal taban genişlemesine uğramıştır (Eroğul, 2012, s.89).

Demokrasi için olmazsa olmaz sayılabilecek üç unsur söz konusudur. Bunlar; ussallık, hoşgörü ve düzencedir. Ussallık, toplumsal ilişkilerde usa dayanan çözümlerin genel olarak geçerli görülmesi anlamına gelir. Bu kavramın siyasi uzantısı ise laiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Hoşgörü kavramı ise; farklı çıkarların ve görüşlerin bulunmasının doğal-hoş karşılanmasıdır. Hoşgörü anlayışının siyasi yansıması ise çoğulculuk olarak karşımıza çıkmaktadır. Düzence; disiplin olarak tanımlanabilmektedir. Düzensizlik ve kuralsızlığın tam karşısında yer almaktadır. Düzence sınırsız bir özgürlük anlamına gelmemektedir, düzencenin siyasal dizgede edindiği yer ise tüzelliktir. Demokrasinin yeşerebilmesi için gerekenler, toplumsal kültürün varlığına dayanmaktadır (Eroğul, 2012).

Demokrasinin en temel kurucu ilkesi insan haklarının, temel hak ve özgürlüklerinin muhafaza edilmesine dayanır. Bu bağlamda devletin kişi yaşamına karışmamasını gerektiren negatif haklar, geçimsel ve toplumsal ilişkilerde zayıf düşenleri kollamak için devletin bu ilişkilere karışmasını gerektiren olumlu haklar, yönetilenlerin devlet aygıtının oluşumuna ve kararlarına katılmasına olanak sağlayan etkin haklar demokrasinin varlığı için gereklidir (Eroğul, 2012).

Demokrasi kavramının altında bir ideal ve gerçeklik farkı bulunmaktadır. İdeal, yani olması gereken demokrasiye günümüz toplumları henüz ulaşabilmiş değildir. Demokratik sürecin kriterleri; etkin katılım, oy kullanma eşitliği, bilgi edinebilme ve gündemin kontrolüdür. Bunun yanında tüm yetişkinlerin bu sürece dahil olması beklenmektedir. Demokrasi oluşumunda politik eşitlik ekonomik eşitlik ve politik özgürlükten oluşan üçlü sacayağı yer almaktadır (Dahl, 2001).

Dahl (2001)'ın ifadesinden yola çıkarak demokrasinin alternatiflerine göre oluşturduğu olası sonuçlar şöyle sıralanabilir; "...zorbalığı önlemek, temel hakların sağlanması, genel özgürlük, vatandaşın kendi kaderini kendinin tayin etmesi, ahlaki özerklik, insani gelişme, temel kişisel çıkarların korunması, siyasal eşitlik, barış ve refah. Demokrasi, herhangi bir alternatifte karşı bu sonuçları elde etmeye imkan yaratmaktadır" (s.54-72).

Geniş ölçekli bir demokrasinin gerekli kurumları; seçimle belirlenmiş memurlar, özgür-adil-sık sık yapılan seçimler, ifade özgürlüğünün varlığı, alternatif bilgilendirme kaynakları, kurumsal özerklik, vatandaşların dahil edilmesi. Bunları kısaca açıklayacak olursak;

- Seçimle belirlenmiş memurlar: Hükümet kararlarını kontrol yetkisi vatandaşların seçtiği memurlarca yerine getirilir.
- Özgür adil ve sık yapılan seçimler: Zor kullanma olmadan özgürce seçim yapabilme hürriyeti.
- İfade özgürlüğü: Vatandaşlar cezalandırılma tehlikesiyle karşı karşıya olmadan politik konularda, memurları, hükümeti, sosyo-ekonomik düzeni eleştirme ve ifade hakkına sahiptir.
- Alternatif bilgilendirme haklarına erişim: Vatandaşlar, birbirinden, uzmanlardan, çeşitli bilgi kaynaklarından bilgi edinme hakkına sahiptir.
- Kurumsal özerklik: Siyasi parti ve çıkar grupları kurma hakkı.
- Vatandaşların dahil edilmesi: Tüm vatandaşların ayırım yapılmaksızın dahil edilmesi.

Bu sayılan kurumların varlığı halinde etkin katılım gündemin kontrolü, oy kullanma eşitliği, bilgilendirme, tam olarak dahil olma süreci gerçekleşmiş olacaktır (Dahl, 2001).

b) Vergi Kavramı ve Vergilendirme Yetkisi

Günümüzde devletler ekonomik ve sosyal fonksiyonlarının artmasına paralel olarak, kamusal ihtiyaçların karşılanmasında gelire ihtiyaç duymaktadır. Devlet kurumu özel kişilerde bulunmayan bazı imkanlarla donatılmıştır ve ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek için gelir edinmek ve harcama yapmak durumundadır (Uluatam, 2011). Bu bağlamda kullanılacak en temel kaynak vergidir. Vergilendirmede temel amaç gelirin yeniden dağılımı ve kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamaktır. Bunun yanında ekonomik istikrarın sağlanması ve milli gelirin korunması da bu amaçların yanında yer almaktadır (Çağan, 1980). Uygulamada yer alan tüm gelir sağlama yöntemlerinde ortak nokta, özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarımının sağlanması ve kamu yararının en çoklanmasıdır (Uluatam, 2011). Vergilendirme yetkisi devletlerin ekonomik ve yasal düzen seçimine göre farklılık göstermektedir (Tosuner, 1994).

Geniş anlamda vergi gelirini ele alacak olursak; vergiler devletin kişilere hemen seçilebilir bir karşılık sunmaksızın devlet egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak vergi adı altında elde ettiği iktisadi kaynaklardır. Devlet vergi ile bir kısım satın alma gücünü kamu kesimine aktarmaktadır (Uluatam, 2011).

Vergilendirme kavramının temelinde yer alan mantık; “herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”. Vergiler ve diğer mali yükümlülükler ancak yasa ile konulur. Kanun sınırları dahilinde istisna yapılması durumu söz konusudur, bu konuda Bakanlar Kurulu’na alt ve üst sınırlar içinde günün ekonomik şartları ve yasa çerçevesinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir (Öncel v.d., 2013).

Vergilendirme yetkisi tüm çağdaş demokrasilerde olduğu gibi Türk Hukuku’nda da temelini Anayasa’dan almaktadır (Çağan, 1982). Anayasalar bir ülkenin demokrasisi için pek çok yönden önem taşımaktadır. Anayasalar demokratik kurumların varlığı için zemin oluşturur ve istikrar sağlamada katkı sağlar, bunun yanında tarafsızlık ve adil temsil ihtiyacına yanıt verir (Dahl, 2001).

“Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür ve vergilendirme yetkisi parlamentoların kazandığı ilk yetkidir” (Çağan, 1982, s.3). Vergi vermek ise, kişinin harcamalarının bir kısmından feragat etmesidir (Çağan, 1980). Vergi hukuku devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenleyen hukuk kollarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır ve hukuk devleti ile iç içe geçmiştir (Öncel v.d., 2013). Hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek açısından en elverişli hukuk kollarından biridir (Tipke’den aktaran Çağan 1982).

Verginin kültürel söylemini oluşturan ana temalar demokrasi, adalet, eşitlik, vatandaşlık hak ve görevleri, kamunun hesap verebilirliğidir. Vergi sisteminin uygulanışında vatandaşın algı ve tutumu önemlidir. Ödenen vergilerin hizmet olarak geri dönmesi konusunda vatandaşın algı, tutum ve davranışları kilit rol oynar (Çağan, 1980).

Vergilendirme yetkisi, vergilerin yasallığı, verginin belirliliği, hukuki güvenlik, kıyas yasağı, vergilerin genelliği, vergi yasalarının geriye yürümezliği, vergide eşitlik, ödeme gücüne göre vergilendirme ve ölçülülük, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, verginin kamu gelirlerinin karşılığı olması ilkeleri çerçevesinde söz konusu olmaktadır (Öncel, v.d., 2013).

c) Vergi ve Demokrasiyi Nasıl İlişkilendiririz?

Tarihte ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarların vergilendirme konusundaki keyfiliğine karşı bir tepki olarak başlamıştır. Halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar ilk yetkilerini vergilendirme konusunda almışlardır (Öncel v.d, 2013).

Avrupa’da mutlakiyetçi rejime karşı ilk tepki İngiltere’de “Magna Carta Libertatum” ile vücut bulmuştur. Bu sayede kralın mutlak iktidarı sınırlandırılmıştır, kralın vergilendirme gücünü sınırlandıran anayasal belge ise “Haklar Dilekçesi” olmuştur. Fransız Devrimiyle birlikte, özgürlükçü akım başlamış ve bağımsızlık demokrasi temelleri atılmıştır (Eroğul, 2012). Türkiye’de ise batı ülkelerine oranla daha geç oluşum başlamıştır. Padişahın yetkilerini sınırlandıran ilk belge “Sened-i İttifak” olmuştur. Sonrasında ise “Gülhane Hatt-ı Hümayunu” ile padişahın vergilendirme gücü sınırlandırılmıştır (Çağan, 1980).

Vergi hukukunun tarihi gelişimi incelenirken göze çarpan unsur, halk temsilcilerinden oluşan parlamentoların ortaya çıkışında iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması arzusu olmuştur. Demokrasilerin doğması ile kamu hukukunun ve vergi hukukunun doğması aynı zamana rastlamaktadır (Öncel v.d., 2013). Demokrasilerin gelişimi ile vergilendirme arasındaki diğer ilişki ise seçme ve seçilme haklarındaki eşitliğin ve genelliğin sağlanmasında söz konusun olmuştur (Çağan, 1980). Geçmişte seçme ve seçilme haklarının belli tutarda vergi yükümlülüğü koşuluyla bağlı olması, katılma ve temsilin tam olarak gerçekleşmesini engeller durumdaydı. Sınırlı temsil yönteminde varlıklı ya da seçkin kişiler seçme seçilme hakkına sahipti (Eroğul, 2012). Vergi yükümlülüğü ya da servet tutarı, öğrenim derecesi vb. ölçütlerle oy hakkı sınırlanıyordu. Bu durum demokrasinin gelişimiyle ortadan kalktı (Çağan, 1980).

İktidarın vergi gücünün sınırlandırılması, halk temsilcilerinden oluşan parlamentoların ortaya çıkışıyla oluşmuştur. Vergilendirme yetkisinin anayasalarla sınırlanması ve kanunlara bağlı olması kişilere güvence sağlamaktadır (Öncel v.d., 2013).

Vatandaşların, günlük hayatlarına olumlu ya da olumsuz etki eden kamu tasarruflarıyla ilgili söz söyleme haklarının varlığının ardındaki neden, ödedikleri dolaylı ve dolaysız vergilerdir. Vergi vermek ile yönetime katılma hakkı arasında doğrudan bir bağ bulunmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergiler aracılığıyla vatandaşlar, kamu yönetimini ayakta tutmaktadır ve bilerek ya da bilmeyerek kamu sisteminin bir parçasını oluşturmaktadırlar (Zenginobuz v.d. , 2010).

Demokrasi, vergi veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlardan hesap sorma hakkı olan vatandaşların yönetimidir (Zenginobuz, Özertan ve Sağlam, 2008). Demokratik rejimin işlemesi ise devletin vergilendirme yetkisini kullanarak sağlayacağı düzenli mali kaynaklara bağlıdır. Vergilendirme demokrasinin finansmanı açısından zorunludur (Öncel v.d., 2013).

Günümüzün demokratik ülkelerinde mali kararların alınmasına katılan çok sayıda politikacı ve çok sayıda hem vergi mükellefi olan hem de kamusal mal ve hizmetlerden yararlanan seçmen vardır. Vergi idaresinde demokrasi halkın bu konuda bilgili ve etkili olmasını gerektirmektedir. Vergilendirme, devlet ile halkı karşı karşıya getiren bir işlem olduğundan, halkın niçin vergi verdiği ve karşılığında ne gibi yararlar elde ettiği konularında bilinçli olması ve gerektiğinde siyasi iktidar üzerinde baskısını hissettirebilmesi demokrasi açısından gereklidir (Savaş, 1989).

Demokrasilerin gelişimi ile vergilendirme arasındaki bir diğerk ilişki seçme ve seçilme haklarında eşitliğin ve genelliğin sağlanması konusunda kendisini göstermektedir. Seçme ve seçilmede önceleri uygulanan vergi yükümlülüğü şartının varlığı katılım ve temsili sınırlıyordu, sonrasında eşitliğin sağlanması ile demokrasiler olgunluk düzeyine erişmiştir (Çağan, 1980).

d) Farklı Açılardan Vergi ve Demokrasi İlişkisi

i. Güçler Ayrılığı Yönünden:

Demokrasinin temelinde yer alan güçler ayrılığını kuram açısından inceleyecek olursak, günümüzde güçler ayrılığı kuramının en duyarlı biçimde korunmaya çalışıldığı alanlardan biri verilendirmedir (Karayalçın, 1998). Montesquieu' ye göre güçler ayrılığı, devletin zorbalaşmasını önlemek için gerekmektedir (Eroğul, 2012, s.9). Vergilerin yasallığı ilkesi gereği vergiler ancak yasa ile konulur (Gerek ve Aydın, 2005), vergilendirme yetkisi parlamentoların kazandığı ilk yetkidir burada bir yandan kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandıran vergilendirmenin, yasal düzenlemeye bağlanarak kişilere güvence sağlanması amaçlanmaktadır (Öncel v.d. 2013). Vergilendirme sürecinde yasama organının yetkisi, vergi muaflık ve istisnalarının konulması, kaldırılması ve değıştirilmesiyle ilgilidir. Yürütme organının yetkisi ise vergilendirme tekniği noktasında karşımıza çıkmaktadır. Esas olarak, vergilendirmeye ilgili temel düzenlemeler yasama organına bırakılırken, vergilendirme tekniği, tarh, tahakkuk gibi işlemler yürütme organına verilmektedir (Çağan, 1982). Günümüzde vergi reformları yürütme organınca yerine getirilmektedir. Ayrıca 1982 Anayasasında

Bakanlar Kurulu'na alt ve üst sınırlar çerçevesinde vergiyle ilgili değişiklik yapabilme olanağı verilmiştir. Bunun yanında olağanüstü hal ve sıkı yönetim durumlarında kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi de mevcuttur. Tam da bu husus demokrasiye işaret etmektedir. Güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde, vergilerin konulması, uygulanması ve denetlenmesi yetki ve görevlerinin farklı organlara verilmesi, vergi kanunlarının herkeşe uygulanması toplanan vergilerin kanunlara uygun kamusal amaçlarla kullanılması gerekmektedir (Öncel v.d., 2013).

Çağdaş demokratik gelişim içinde güçler ayrılığı kuramı yasama ve yürütme organı yararına bozulmuştur. Bunun nedeni devletin sosyal nitelik kazanmasıyla ekonomiye etkin biçimde ve zamanında müdahale edebilmesi zorunluluğudur (Çağan, 1980). Vergilendirme, ekonomiye müdahalede en elverişli araçlardandır (Öncel v.d., 2013).

Demokrasi, halkın devlet yönetiminde etkili olması olarak ele alındığında, tüm devlet işlerinde dolayısıyla idareye haklı aydınlatmayı, halkı inandırmayı, halkın isteklerini göz önünde bulundurmayı, halkı bilgilendirmeyi ve yardımlardan faydalanmasını gerektirir (Balta, 1972). İdarenin vergilendirme işlemlerine halkın işbirliğiyle katılımı ile vergi idaresinde demokrasi gerçekleştirilebilir (Çağan, 1980).

Vergi ile demokrasi arasında hassas bir bağ bulunmaktadır. Vergi denetimi ölçülü ve eşitlik ilkesi çerçevesinde yapılmalıdır. Mükelleflerin vergi idaresinin tarafsızlığına inancının artırılması gerekmektedir. Vergilendirme sürecinde hakkaniyetli davranılmalı ve çağdaş vergi idaresi anlayış korunmalıdır. Mükellefin sisteme olan güveni zedeleyici uygulamalar çağdaş demokrasilerde ve rekabetçi piyasa ekonomilerinde kabul edilir değildir, bu nedenle bu hususlar dikkate alınmalıdır. Halk demokrasi çerçevesinde yönetimin faaliyetlerinin kendilerini nasıl etkilediğini, çıkarlarının hesaba katılıp katılmayacağını bilmek ister (Zenginobuz v.d., 2010).

ii. Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti Sınırları İçinde Vergilendirme:

Vergilendirme yetkisinin çevresinde sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri yer almaktadır (Gerek ve Aydın, 2005). 1982 Anayasası'nda sosyal devlet ilkesi vurgulanmıştır. Sosyal devlet ilkesi gereğince vatandaşların insan onuruna yaraşır biçimde yaşamasına olanak verecek şekilde, devlet gelir dağılımındaki adaletsizlikle mücadele edecek ve bunları gerçekleştirmek için kullanacağı araç vergi olacaktır. Hukuk devleti kavramı gereğince, devlet, kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanmasıyla birlikte orta çıkmış ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir. Hukuk

devleti, temel anayasal bir ilke olarak, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır (Öncel v.d., 2013).

Sosyal devlet kavramı, hukuk devleti kavramından farklı olarak devlete olumlu bazı ödevler yüklemektedir. Kişiler için fırsat ve olanak eşitliği sağlanmalıdır. Devletin sosyal nitelik kazanması için vergilendirmenin de geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik vergiler ön plana çıkmıştır (Tipke'den aktaran Çağan, 1980). Sosyal devlet, adalet, gelir ve servetin yeniden dağıtılmasına yönelik olarak vergi tedbirleri içerir (Çağan, 1980).

Sosyal devletin vergilendirme konusunda adalet için kullandığı araç mali güce göre ödeme ilkesidir. Bu bağlamda vergilendirmede ölçüt olarak bireylerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınır (Aliefendioğlu, 1981). Mali gücün göstergeleri olarak gelir, servet ve harcama dikkate alınmaktadır. Buna yönelik olarak en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, lüks tüketimin ağır-zorunlu gereksinimlerin hafif vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır (Öncel v.d., 2013).

Gelir ve servetin vergilerle yeniden dağılımı: Sosyal devlet vergilendirme ile ekonomiye müdahale eder ve gelir bölüşümündeki adaletsizlikleri gidermeye yönelik tedbirler alır, bunun için vergilendirme sosyal dengeyi sağlayan ve barışı sağlayan bir araç olarak kullanılır (Tipke'den aktaran Çağan, 1980).

Sosyal devletin planlı kalınma hedefi ve vergilendirme: Sosyal adaleti gerçekleştirmeye, gelir ve serveti yeniden dağıtmaya yönelik düzenlemeler tasarruf ve sermaye birikimini sağlamaktadır (Çağan, 1980).

Devletin demokratik, sosyal ve hukuk devleti özellikleri bütün olarak birbirini beslemektedir (Gerek ve Aydın, 2005). Demokratik bir devlet vergilendirmeyi anayasal temellere dayandırır (Öncel v.d., 2013). Hukuk devleti gereğince kişiler devlete karşı güvence duyar, sosyal devlet ilkesi ile kişilere sosyo-ekonomik güvence sağlanır. Devlet bunlarla birlikte planlı ve dengeli kalkınma için günün ekonomik koşullarını göz önünde tutar ve vergilendirmeyi esas mahiyet üzerinden yapar (Çağan, 1980). Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır (Balta, 1972). Sosyal devlet görevlerini yerine getirebilmek için ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir duruma getirmeye çalışır, kalkınmayı plana bağlar. Sosyal ve ekonomik hakları güvence altına alır, vergi adaletini sağlamaya çalışır (Çağan, 1982).

Hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanmasıyla birlikte ortaya çıkmış ve demokratik rejim içinde gelişmiştir. Hukuk devletinde, devletin tüm organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür. Kişiler bu çerçevede kendilerine uygulanacak kural ve yaptırımları bilmelidir, bu hukuki güvenliğin gereğesidir (Uluatam ve Methibay, 2000).

Hukuk devleti çerçevesinde devletin hukuk kurallarına bağılılığı yargısal denetim aracılığıyla gerçekleştirilir. Bunun için ise hukuki güvencesi olan, bağımsız ve güvenceli mahkemeler gerekmektedir. İdarenin yaptığı işlemlere karşı mükellefin de başvuracağı yargı yolu bulunmalıdır (Öncel v.d., 2013). Hukuk devleti; eşitlik, insan hakları, güçler ayrılığı, anayasanın üstünlüğü, kanuni idare ilkesi, idarenin yargısal sorumluluğu unsurlarını içermektedir. Demokratik sosyal hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarlara izleyecekleri vergi politikasının hukuki çerçevesini çizmektedir. Farklı ideolojilere sahip siyasal partiler, temelini anayasada bulan sınırları ve çerçeveyi aşmadan vergi politikalarını belirleyebilirler. (Çağan, 1980).

Genel ve eşit vergilendirme ilkesi: Hukuk devleti kavramının ögesi olarak genel ve eşit vergilendirme ilkesi vergilerin, vatandaşlar arasında din, dil, ırk, cinsiyet ve siyasal düşünce ayrımı yapılmadan konulmasını ve alınmasını gerektirir (Öncel v.d., 2013). Bu ilke, geniş anlamdaki kanun önünde eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki yansımasıdır. Vergilendirmenin genel oluşu eşit olmasının ön koşuludur (Arslan, 2011). Vergilendirmede eşitlik ilkesi, hukuk devletinin vergi adaleti anlayışını yansıtır. Tam da bu noktada yatay ve dikey adalet kavramları karşımıza çıkmaktadır. Yatay adalet, vergilendirme açısından benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını ifade eder. Dikey adalet ise, farklı koşullar taşıyan kişilere eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını, farklı işlem yapılmasını ifade eder (Öncel v.d. 2013). Vergilendirmede yükümlüler arasında fiili eşitsizliklerin göz önünde tutularak vergi yüklerinde farklılaştırma yapılması demokrasi esasına dayanır. Aksi halde, farklı durumda olan yükümlere eşit işlem yapılması eşitlik ilkesine aykırı olacağı gibi demokrasiyi de zedeleyecektir. Bunlara karşın vergilendirme esnasında çeşitli nedenlerden ötürü eşitlik ilkesine istisnalar getirilmektedir (Tipke'den aktaran Çağan 1982). Örneğin kamu yararının ön planda tutulması, anayasal maddelere dayanması, takdir yetkisinin kullanımı, zamanaşımı ya da uzlaşma konuları bu istisnalar arasında yer almaktadır. Burada dikkat verilmesi gereken husus anayasal temellere dayanıyor olmasıdır, aksi durumda demokrasiyle bağdaşmayan bir anlayış meydana gelecektir (Gerek ve Aydın, 2005).

iii. Vergi İdaresinde Demokrasi:

Vergi idaresinde demokrasi ancak vergi ahlakı ve bilinci ile birlikte geliştiği takdirde istenilen sonuçlara ulaşılabilir (Çağan, 1980). İleri derecede demokratik uygulama için yerel idarelerin vergilendirme yetkisiyle donatılmasını gerektirir. Yerel idarelerin vergilendirme yetkileri yerel nitelikteki vergilerin belirlenmesi ve bu konudaki yasama yetkisinin kullanılması konusunda olabileceği gibi yalnız bu vergilerin tahsiline ilişkin de olabilir. Merkezi devletle yerel idareler arasındaki vergilendirme yetkisinin bölüşümü anayasalarda belirlenir. Yerel özelliği daha ağır basan vergilerin yerel idareler tarafından belirlenmesi ve tahsil edilmesi demokratik devlet ilkesine daha uygun düşer (Öncel v.d., 2013).

İdarede demokrasi halkın devlet idaresinde etkili olması anlamına gelmektedir (Çağan, 1980). İdarenin halktan gelen tepkileri göz önüne alması ve halkın aydınlatılmasını sağlaması gerekmektedir. Bu bağlamda 2010'da oluşturulan kamu denetçiliği kurumu etkin işlev görmektedir. Vergilendirme işlemlerine halkın işbirliği ile katılımı, toplum bilincinin oluşumunda etkilidir. Vergi hukukunda idarede demokrasi hedefine yönelen çeşitli mekanizmalar yer almaktadır. Örneğin beyanname yöntemi; bu yöntemde vergi yükümlüsü vergilendirme süreci için tarh işlemine katılmaktadır, vergi borcunu kendi beyan etmektedir bunun karşılığında idarenin denetleme yetkisinin varlığı demokrasiye işaret etmektedir. Aksi halde bir keyfilik ve eşitsizlik söz konusu olacaktır, bu nedenle idare, yükümlünün beyannamesini kontrol yetkisine sahiptir. Diğer yandan vergi incelemesiyle görevli memurların bu incelemeler çerçevesinde vergi mahremiyetine uygun davranması da bir demokrasi göstergesidir. Aksi halde vergi mahremiyetine aykırı işlem yapan görevliye ceza yaptırımını uygulanmaktadır (Öncel v.d., 2013).

İdarede demokrasinin sağlamlığı için idarenin vergilendirme işlemleri sırasında vergi borçlusuna kolaylık sağlaması gerekmektedir (Çağan, 1980). Örneğin, vergi mevzuatının ulaşılabilir olması, halka vergi mevzuatının bedelsiz olarak öğretilmesi, Maliye Bakanlığı'nca genel tebliğlerin yayınlanması ve yükümlüye bedelsiz olarak beyanname düzenleme kılavuzları dağıtılması bu amaca yönelen uygulamalar arasındadır (Öncel v.d., 2013).

Çağan (1980)'a göre demokrasi açısından vergilendirme yetkisinde yerel idarelerinde mali özerkliğe sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda sınırlı mali özerklik ve geniş mali özerklik sayılabilir. "Geniş mali özerklik; yerel idarelere belli vergi alanları bırakılır. Yerel idarelerin organları bu vergilerin konularını, yükümlülerini, matrahlarını, oranlarını ve diğer ko-

şullarını saptayabilir. Devletin genel bir denetleme yetkisi söz konusudur, sınırlı mali özerklik ise; devlet yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisini devretmez, ancak bir kısım vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini devreder. Bir kısım vergiler bakımından ise, yerel idareler sadece, kendi uygulayacakları oranları belli sınırlar içinde belirleme yetkisi vardır” (Öncel v.d., 2013, s.38).

Bu mali özerkliklere karşın merkezi devlete bağlılık da uygulama konusu olmaktadır. Merkezi devlete bağlılık ilkesine göre vergilendirme yetkisinin yerel idarelere devri söz konusu değildir. Yerel idareler merkezi devlet tarafından konulan, tarh ve tahsil edilen vergilerden çeşitli ölçütlere göre pay alırlar. Yani yerel idarelerin mali özerkliği söz konusu değildir. Yerel idarelerin vergilendirme yetkisine sahip olması ve mali özerkliğinin varlığı demokratik ilkelere uygun bir tercih olacaktır (Öncel v.d., 2013).

e) Vergi ile Demokrasinin Sağlamaştırılması Nasıl Mümkün Olabilir?

Demokrasilerde, kimin ne kadar vergi ödeyeceğinin nasıl belirlendiğinden, belirlenen vergi payları ile gerçekleşen vergi ödemelerinin örtüşüp örtüşmediğine, vatandaşların bu konuda ne kadar söz söyleme hakkı olduğuna uzanan önemli bir süreç söz konusudur. Kamu yönetiminin demokratik hesap verebilirliği yapısı çerçevesinde şeffaf bir tüketim vergileme sistemi olmalıdır. Aksi halde vatandaşların tepkisini çekecektir (Zenginobuz v.d., 2010).

Demokrasi, vergi veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlardan hesap sorma hakkı olan vatandaşların yönetimidir. Tüketim vergilerinin aksine, gelire göre artan oranda uygulanan gelir vergileri ülkemizde gelir dağılımını düzeltici etkiye sahiptir. Gelirden düşük oranda vergi alınması bu düzeltici etkinin sınırlı düzeyde kalmasına neden olmaktadır (Sonsuzoğlu, 1997). Ülkemizde bu bağlamda önemli bir sorun tüketim üzerinden çok vergi toplanması ve gelir üzerinden az vergi toplanmasıdır. Bu durum ayrıca kayıt dışı istihdamı da körüklemektedir. Yapılan araştırmalara göre ülkemizde mevcut vergi sistemi yüksek ve düşük gelirli gruplar üzerindeki vergi yükünü artırmakta, orta gelir grubunun vergi yükü bu iki gruba göre daha düşük kalmaktadır. Düşük gelirli gruplara yüksek gelirli gruplara kıyasla daha fazla yük getiren tüketim vergileri, gelir vergisi sisteminin tam olarak uygulandığı durumlarda bile gelir dağılımı üzerinde yaracağı düzelmenin büyük kısmını yok etmektedir. Vergi ödemek kamu kurumları ile vatandaşın arasındaki en somut bağlardanır. Vergiyi bireylerin dolaylı ve dolaysız olarak yönetime katılmada araç olarak kullandıklarını söylemek gerekir. Vergi, devlet kavramının vatandaşın

günlük hayatındaki en somut yansımasıdır. Demokrasiyi diğer yönetim biçimlerinden ayıran en önemli özelliklerinden biri vergilerle kamu harcamalarını finanse esen vatandaşlara kamu fonlarını kullananlardan hesap sorma hakkını tanınmasıdır (Zenginobuz v.d., 2010).

Karar verme mekanizmalarında söz sahibi olma temsiliyet algısı yönetimde sesini duyurabilme ve vergi sistemine güven gibi değişkenlerle ölçülen vergi adaleti vergi uyumunda önemli bir etmendir (Çağan,1982).

Çağdaş devletlerde vergi sistemleri oluşturulurken birden çok vergi kullanma zorunluluğu doğmaktadır. Örneğin dolaylı-dolaysız vergilendirme sistemi söz konusu olmaktadır. Burada dikkate alınan kriter, nisbi fiyat düzeyleridir. Yapılan ayırmada dikkat edilmesi gereken husus, karar organları kullanılacak vergileri seçerken, bu vergilerin hedeflere ne ölçüde uyumlu olduğuna bakması gerekmektedir. Bu bağlamda vergi sisteminin taşınması gereken nitelikler, vergilendirme ilkeleri çerçevesinde olacaktır (Uluatam, 2011).

i. Günümüzde Vergileme İlkeleri:

Vergilendirmede yer alan ilkelerde temel kaygı vergilerin kolay yönetilebilir ve gelir getirir biçimde düzenlenmelerini sağlamaktır. Vergi, yasalılık, güvenilirlik, belirlilik gibi ilkeler çerçevesinde toplanmaktadır (Öncel v.d., 2013). Vergilendirme, açıklık ilkesi çerçevesinde keyfilikten uzak ve açık-anlaşılır olması gerekmektedir. Vergiler yasada belirlenen hususa uygun olmalıdır, ekonomiklik ilkesi çerçevesinde vergilendirmede günün ekonomik şartları göz önünde tutulmalıdır. Vergilendirmede toplumsal ilişkilerin zedelenmemesi için etkin ve hakkaniyetlilik şarttır. Eğer vergilendirmede etkinlik sağlanamazsa vergi ödeyen vatandaşın gelirinde oluşan azalma refahında azalmaya neden olacaktır. Verginin ek yükü, kişilerin tüketiminde değişime neden olmaktadır bu bağlamda tüketim tasarruf dengesi değişmektedir. Vergilendirmede hakkaniyet, vergi yükünün toplumca uygun, kabul edilir sayılacak biçimde dağılımını ifade eder. Kamusal ihtiyaçların karşılanması için toplumu oluşturan bireylerin tercihlerine uygun çözümde üç karar söz konusudur;

- Toplam kamu harcamalarının ve toplam vergi miktarının saptanması,
- Toplam harcamaların eşitli kamusal ihtiyaçlar arasında paylaştırılması,
- Vergi toplamının kişiler arasında paylaştırılması.

Bu sayede devletin sağlayacağı hizmet ile hizmet maliyeti vatandaşlar arasında bölüşülmüş olacaktır bu da demokrasiye etkin bir araç olmaktadır. Gelir dağılımının düzeltilmesi, ekonomik dalgalanmaların giderilmesi, bölgesel farklılıkların kaldırılması gibi hususlar demokrasinin yaygınlaşmasını sağlayacaktır (Uluatam, 2011).

ii. Vergiye Karşı Oluşan Tepkiler:

Vergiler, kendisinden vergi alınan kişi için bir yük oluşturmaktadır ve kişi bu yükten kurtulmak ister. Mükellef çeşitli yollarla vergi yükünü yok etmek ister bunun için matrah küçültülerek vergiden kaçınma söz konusu olabileceği gibi, verginin sermayeleştirilmesi de söz konusu olabilmektedir (Uluatam, 2011). Bunun için en önemli önlem vergi idaresinin denetim yetkisinin geniş tutulması ve bu konuda görev yapan memurların hakkaniyet esasına göre denetimi sıkı tutması beklenmektedir (Öncel v.d., 2013).

SONUÇ

Çağdaş demokratik devletlerde vergilendirme yetkisi anayasal bir yetki olup demokrasiyle beslenmektedir. Vergilendirme yetkisi, devlet egemenliğindedir ve anayasal çerçevede kamu hizmetlerine karşılık vergi toplar. Bu yetkiye sosyal devlet ve hukuk devleti çizgilerinde yaklaşmak gerekmektedir. Demokrasinin gelişimi ve gelir adaletinin sağlanması için vergilendirme en etkili araçların başında yer almaktadır. Vergi ödeyen vatandaşın kamu gücüne hesap sorabilirliği ile kamunun elde ettiği vergileri yeniden dağıtım yoluyla vatandaşın hizmetine sunması demokrasinin gereğidir.

Demokrasinin gelişiminde vergilendirmenin etkinliğinin artması için, şeffaflık, adalet ve vergilendirme ilkelerine uymak şarttır. Ayrıca vergilendirme yaparken dolaylı vergilerde aşırılığa kaçmamak ve kayıt dışı ekonomiyi önlemek gerekmektedir. Kayıt dışılığın azaltılması ile dolaylı vergilerdeki ağırlık azalacaktır. Vergi adaletini sarsan dolaylı vergiler, kimin ne tükettiğine bakılmaksızın herkesten aynı oranda alınarak adaleti zedelemektedir. Tüketim yoluyla alınan dolaylı vergilerle ilgili temel sorun, kimin ne kadar vergi ödediğinin kolayca izlenememesinden kaynaklanmaktadır. Vergilendirme ile demokrasi arasında kara delik kayıt dışı ekonomidir ve engellenmesi gerekir. Bu ciddi vergi kaybı ve adaletsizlik getirir. Demokrasiyi diğer yönetim biçimlerinden ayıran önemli bir özelliği, ödedikleri vergilerle kamu harcamalarını finanse eden vatandaşlara kamu fonlarını kullananlardan hesap sorma hakkı tanınmasıdır.

Vergilendirmenin, vergilendirme ilkelerine uygun biçimde yerine getirilmesi beklenir. Anayasal düzene uyarak ve etkin denetim sağlanarak demokrasi geliştirilecektir. Vatandaşın adaletin varlığına ve kamu erkinin etkinliğine inanması sağlanmalıdır. Demokrasilerde bütçe ve bütçenin en önemli unsurlarından olan vergilerin nasıl belirlendiği, kamu harcamalarına kimin nasıl destek olduğu önemlidir. Devletin ekonomik faaliyetlerinin vergilerle nasıl şekillendiğine dair bilginin şeffaf biçimde vatandaşlara bildirilmesi yani, kamu erkinin kontrolünün yapılması demokrasilerde ön koşullardan biridir.

Vergi ve demokrasi konusunda; vergi denetimlerinin artırılması, vergi sisteminin adalet temeline dayanması, kamunun vatandaşın güvenini kazanması, sunduğu hizmetleri daha adil hale getirmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Aliefendioğlu, Y. (1981). *Türk anayasası açısından vergilemenin sınırları*. Ankara: Danıştay Dergisi.
- Arslan, M. (2011). *Vergi Hukuku*. 7. Baskı. Bursa: MKM.
- Balta, T., B. (1972). *İdare Hukuku I*. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Çağan, N. (1980). *Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı 1-4.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı.
- Dahl, R. (2001). *Demokrasi Üzerine*. Kadioğlu, B. (Çev.). Ankara: Desen.
- Eroğlu, C. (2012). *Anatüzeğe Giriş*. Ankara: İmaj.
- Gerek, A., Şahnaz, A. (2005). *Anayasa ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin.
- Gökşen, F., Özertan, G., Sağlam, İ., Zenginobuz Ü. (2008). Impacts of the tax system on poverty and social exclusion: A case study on Turkey, new perspectives on Turkey İstanbul: A.T.V.
- Kapani, M. (1981). *Kamu Hürriyetleri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.
- Karayalçın, Y. (1998). *Hukukun Üstünlüğü (Kavram-Bazı Problemler)*.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan.
- Savaş, V. (1989). *Anayasal İktisat*. İstanbul: Yaylacılık.
- Sonsuzoğlu, E. (1997). *Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tosuner, M. (1994). *Vergi hukuku ilkeleri ve yüksek mahkemelerin kararları ışığında net aktif vergisinin değerlendirilmesi*. Yaklaşım Dergisi Sayı: 20,
- Uluatam, Ö., Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku*. 4. Baskı. Ankara: İmaj.
- Uluatam, Ö. (2011). *Kamu Maliyesi*. 11. Baskı. Ankara: İmaj.
- Zenginobuz, Ü., Adaman, F., Gökşen, F., Savcı, Ç., Tokgöz, E. (2010). *Vergi temsiliyeti ve demokrasi ilişkisi üzerine Türkiye’de vatandaşların algısı*. İstanbul: Açık Toplum Vakfı.

DEMOKRASİ İNDEKSİ ve VERGİ İSTATİSTİKLERİ ile İLİŞKİSİ

Mustafa SÜNER^()*

Ülkemizde iki konu üzerine saatlerce konuşulmaktadır. Bunlardan birincisi futbol, bir diğeri ise siyasettir. Konuya farklı bir bakış açısı katmak için futbol üzerinden şöyle bir örnek verilebilir. Milyonu aşkın taraftarı olan bir futbol takımı, sahasında oynadığı bir maçta kendisini desteklemeye gelen taraftarından gelir elde eder. Bunun yanı sıra bizzat destekleyemeyen ancak televizyon karşısından kendisini destekleyen taraftarından dolayı olsa da bir gelir elde eder. Peki ya bu milyonlarca destekçisi olmayan orta halli bir futbol takımı olsaydı? Süreç aynı şekilde işleyecek miydi? Tabi ki de hayır. Bu orta halli takım fiyatları yükselttiğinde yahut üst üste yenilgiler aldığı anda taraftarları takımının maçlarını gitmeyi bırakacaktı. Onun yerine maçı evinde televizyon karşısında takip edecekti. Böylece orta halli kulüp dolaysız yoldan gelen gelirinden olacaktı. Bu örnek aynı şekilde siyaset ve vergi içinde geçerli olabilirdi. Ödediği vergisinin karşılığını göremeyen vatandaşın kayıt dışılığa yönelmesi olası sonuçlardanır. Futbol örneğimize bir başka açıdan da yaklaşılabilir. Örneğin futbol takımının başarılı olması için her şeyi yapmaya hazır taraftar kulübüne üye olmak, kulübün yönetimine katılım sağlamaktan yana her zaman çekimser kalmıştır. Oysaki yönetimde aktif rol oynayan azınlık sayıdaki taraftar topluluğu dahi fiyatlar konusunda yönetime baskıda bulunabilir. Osmanlı döneminde çıkan ayaklanmaların çoğunun nedeni vergilendirme dayanıyordu. 1526 yılındaki Kalender Çelebi ayaklanmasında 30.000

^(*) Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Mali Muhasebe Yüksek Lisans Programı

kişinin kısa bir süre içinde isyan bayrağı altında toplanabilmesi muhalefetin çapını göstermektedir. Bu muhalefetin oluşmasında vergilerin rolü önde gelmektedir¹. Günümüzde vergi ancak ve ancak Anayasanın verdiği sınırlar içerisinde alınabilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 1. maddesi devletin şeklinin Cumhuriyet olduğunu yazmaktadır. Demokrasi ise onun uygulanış şeklidir. Tarihteki ilk büyük demokrasi mücadeleleri vergilendirme yetkisine karşı gerçekleşmiştir ve bu mücadelelerin önemli bir sonucu devletin söz konusu egemenliğinin yasal düzenlemelerle sınırlandırılması olmuştur².

Çalışmada, 2011 yılı demokrasi indeksleri ile vergi istatistikleri arasındaki ilişki incelenmiştir.

1- DEMOKRASİ KAVRAMI ve ÇEŞİTLERİ

Demokrasi sözlük anlamı itibarıyla halkın kendi kendini yönetme biçimi olarak tanımlanmaktadır³. Egemenliğin kullanılması bakımından demokrasi türleri şu şekilde sayılmaktadır⁴.

1.1- Doğrudan Demokrasi

Halkın egemenliği bizzat aracısız kullanmasıdır. Kökeni halk egemenliği ve egemenliğin devredilmezliği teorisine dayanmaktadır. Doğrudan demokraside devlet için gerekli tüm kararlar bizzat halk tarafından alınmaktadır. Doğrudan demokrasi idealine en yakın sistem olarak anılmakla birlikte, gelişen nüfus dikkate alındığında bu sistemin pratikte uygulanma imkanı mümkün olmamaktadır. Günümüzde doğrudan demokrasi sadece İsviçre'nin birkaç kantonunda (Glaris, Unterwald, Appenzell) uygulanmaktadır⁵.

1.2- Temsili Demokrasi

Millete ait olan egemenliğin, milletin seçtiği temsilciler aracılığı ile kullanılmasıdır. Temsili demokraside seçim temel amaçtır. Her ne kadar seçmen ile temsilci arasındaki bağ seçimden seçime kurulmakta ise de dilekçe hakkı gibi usullerle vatandaşın katılımı sağlanmaya çalışılmaktadır. Tem-

¹ Mustafa AKDAÇ, *Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi*, C:1, 1453-1599, Cem Yayınevi, İstanbul, 1974, s.286-287

² Aysel Ceren MUTLU, *Dünü Bugünü Ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi*, TBB Dergisi, 2012, s.126

³ Yılmaz EJDER, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s.190.

⁴ Hasan TUNÇ, *Demokrasi Türleri ve Müzakereci Demokrasi Kavramı*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C12, Sayı 1-2, 2008, s.1117

⁵ Kemal GÖZLER, *Anayasa Hukukuna Giriş*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s.115-116

sili demokrasi milli egemenlik teorisine dayanmaktadır. Temsilci seçildiği bölgenin değil, tüm milletin temsilcisi konumundadır. Temsili demokrasi uygulayan ülkelere örnek olarak Almanya, Japonya, Hollanda gibi ülkeleri saymak mümkündür⁶.

2- DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİLER ve SOSYAL GÜVENLİK PRİMİ

Vergi sistemlerinde dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı geleneksel bir tasnif olup bu iki verginin birbirine oranı önemlidir. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak başlangıçta genellikle dolaylı vergi ağırlıklı yapılar hakimken, sanayileşme, kişi başına gelirin artması, kurumsallaşma ve bunlara bağlı olarak vergi kapasitesinin genişlemesi ile dolaysız vergilerin sistemdeki ağırlığı artmaktadır. Dolaylı vergi ağırlıklı bir mali yapı kaynak dağılımında etkinlik, vergilemede adalet ve istikrar fonksiyonları açılarından pek çok olumsuzluğu da beraberinde getirmektedir⁷.

Sosyal güvenlik destek primi karşılığında herhangi bir sosyal sigorta yardımı yapılmaması, bu kesintinin herhangi bir nedeninin bulunmadığı, devletin otoritesine dayanarak vatandaşından karşılıksız olarak aldığı her türlü vergi, resim, harç ve benzerlerinin hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaması gerekçe gösterilerek, Anayasaya aykırılığı nedeniyle itiraz başvurusu yapılmıştır. Anayasanın 60'ıncı maddesinde yer alan "Herkes sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar." şeklindeki anayasal düzenleme çerçevesinde değerlendirildiğinde; herkesin sosyal güvenlik hakkından yararlanabilmesi bakımından sosyal güvenlik kurumlarının mali yapılarının güçlendirilmesine ihtiyaç bulunduğu; bu bağlamda, itiraz konusu kuralın, Anayasanın 60'ıncı maddesinde sözü edilen tedbirler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, ayrıca, sosyal ve ekonomik haklar alanında Devlete yüklenen görevlerin, Anayasanın 65'inci maddesinde belirtildiği biçimde mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirilebileceğinden SGDP uygulamasının Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir.⁸

3- DEMOKRATİK GELİŞİM SÜRECİNDE VERGİLENDİRME

Demokrasinin anlamı oldukça geniştir ve zamana ve yere göre değişik-

⁶ GÖZLER, y.a.g.e. s.117

⁷ Ayşegül MUTLU, Mustafa ÇELEN, *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistem İçerisindeki Yeri : Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, Tüsiad Yayınları, İstanbul, s.13

⁸SosyalGüvenlikDestekPrimi,22.01.2014,<http://www.sgk.gov.tr/wps/wcm/connect/069b0043-df10-4bf2-bad8-ce67fe1925d3/sgdp.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=069b0043-df10-4bf2-bad8-ce67fe1925d3> s.6 Erişim Tarihi: 22.01.2014

lik gösterir. Bu bağlamda farklı yönetimlerde vergilendirmenin nasıl olduğuna bakmak gerekmede fayda vardır.

3.1- Otokratik Yönetimlerde Vergilendirme

Otokratik yönetimlerde egemenlik tek bir kişinin elinde bulunabilir. Otokratik yönetimlerin bu şekli monarşidir. Otokratik yönetimlerde egemenlik bir grup ya da bir zümrenin elinde de bulunabilir. Bu yönetimlerde tüm yetkilerde olduğu gibi vergilendirme yetkisi tek bir kişinin ya da zümrenin elinde olmaktadır. Bu yönetimlerde karar ve eylemler kanunlara dayanmazlar⁹.

3.2- Demokratik Yönetimlerde Vergilendirme

Demokrasi, egemenlik yetkisinin halka ait olduğunu kabul etmektedir. Vergi ise kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal yükümlülüktür. Bu bağlamda değerlendirildiğinde özellikle temsili demokrasilerde, halk yönetim yetkisini temsilcilerine devreder. Bunun yanı sıra vergi ile halk, ekonomik yönetim yetkisini de devlete bırakmış olmaktadırlar. Demokrasi ve vergide gaye yönetimin daha iyi olmasını sağlamaktır. Tarihi süreçte görülen demokrasi uygulamalarında halk, egemenlik yetkisini bazen doğrudan kendisi kullanmış, bazen imkansızlıklar nedeniyle bu yetkinin kullanılmasını kendi içinde seçtiği temsilcilere devretmiştir¹⁰.

Doğrudan demokrasi sisteminde halk, herhangi bir aracıya ihtiyaç duymaksızın egemenlik yetkisini doğrudan doğruya kullanır. Bu demokrasi türünde kanun yapma yetkisini yani yasama yetkisini elinde tutar. Hükümeti yönlendiren halktır. Yetkinin bu şekilde kullanımı nüfusu büyük sayılara ulaşmış devletlerde pek mümkün değildir¹¹. Doğrudan demokrasi uygulamasında ortaya çıkan aksaklıklar, temsili demokrasi anlayışının doğmasına ve gelişmesine yol açmıştır¹².

4- DEMOKRASİ İNDEKSİ ve VERGİ İSTATİSTİKLERİ ile İLİŞKİSİ

OECD, 167 ülkede ve 5 kategoride odaklanan bir demokrasi indeksi ölçümlemiştir. Kategoriler; özgür ve adil seçim, vatandaş özgürlükleri,

⁹ Zeynep ARIKAN, *Vergilendirmede Demokrasi*, Vergi Sorunları Dergisi, sayı:115, 1998, s.94

¹⁰ Fevzi DEMİR, Şükrü KARATEPE, *Anayasa Hukukuna Giriş*, İstanbul, 1989, s.52

¹¹ ARIKAN, y.a.g.e s.95

¹² Tarık Zafer TUNAYA, *Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku*, İstanbul, 1980, s.395-396

devlet fonksiyonları, politik katılım ve politik kültürdür. Bu 5 kategori arasından özellikle devlet fonksiyonları, politik katılım ve politik kültür kategorileri vergi ile ilişkili olarak ele alınacaktır. Özgür ve adil seçim ve vatandaş özgürlükleri kategorilerinin vergi ile diğer kategoriler kadar ilişkisi görülmemektedir. Bu 2 kategori daha çok demokrasi ile yakından bağlantılı görülmektedir.

Demokratik kurumların kurulması ve güçlü bir demokrasiye sahip olunması için, ilk ve en önemli gerekliliğin uygun bir politik kültürün varlığıdır. Politik kültürün var olması otomatikman demokrasinin işlevini artıracak ve politik katılım sağlanabilecektir.

4.1- OECD Ülkelerinin Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

Tablo 1:Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı(2011)

	Toplam Vergi Geliri	Sosyal Güvenlik Primi Hariç
Avustralya	26,5	26,5
Avusturya	42,3	27,8
Belçika	44,1	29,9
Kanada	30,4	25,8
Şili	21,2	19,9
Çek Cumhuriyeti	34,9	19,5
Danimarka	47,7	46,7
Estonya	32,3	20,4
Finlandiya	43,7	31,1
Fransa	44,1	27,4
Almanya	36,9	22,7
Yunanistan	32,2	21,6
Macaristan	37,1	24,1
İzlanda	36,0	31,9
İrlanda	27,9	23,3
İsrail	32,6	27,0
İtalya	43,0	29,6
Japonya	28,6	16,8
Kore	25,9	19,8
Lüksemburg	37,0	26,0

Meksika	19,7	16,9
Hollanda	38,6	23,7
Yeni Zellanda	31,5	31,5
Norveç	42,5	33,0
Polonya	32,3	20,9
Portekiz	33,0	23,7
Slovak Cumhuriyeti	28,7	16,5
Slovenya	37,1	22,1
İspanya	32,2	20,1
İsveç	44,2	34,1
İsviçre	28,6	21,6
Türkiye	27,8	20,1
İngiltere	35,7	29,1
ABD	24,0	18,5
OECD-Toplam	34,1	25,0

Kaynak: Revenue Statistics 1965-2012/Statistiques Des Recettes Publiques 1965-2012 © OECD/OCDE 2013 (Table 1)¹³

Tablo incelendiğinde bazı ülkelerde toplam vergi gelirleri ile sosyal güvenlik primleri hariç vergi gelirleri arasında farklar olduğu görülmektedir. Bu yüzden sosyal güvenlik primleri için ayrı bir tablo oluşturmakta yarar vardır.

Tablo 2: Sosyal Güvenlik Primi

	Sosyal Güvenlik Primi
Avustralya	0,0
Avusturya	14,5
Belçika	14,2
Kanada	4,6
Şili	1,3
Çek Cumhuriyeti	15,4
Danimarka	1,0

¹³ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_1.xls.htm Erişim Tarihi:22.01.2014

Estonya	11,9
Finlandiya	12,6
Fransa	16,7
Almanya	14,2
Yunanistan	10,6
Macaristan	12,9
İzlanda	4,1
İrlanda	4,6
İsrail	5,6
İtalya	13,4
Japonya	11,9
Kore	6,1
Lüksemburg	11,0
Meksika	2,9
Hollanda	14,8
Yeni Zelanda	0,0
Norveç	9,5
Polonya	11,4
Portekiz	9,3
Slovak Cumhuriyeti	12,3
Slovenya	15,0
İspanya	12,1
İsveç	10,1
İsviçre	7,0
Türkiye	7,8
İngiltere	6,7
ABD	5,5
OECD-Toplam	9,1

4.2- Demokrasi İndeksi

2011 yılı demokrasi indeksinde puanlama 10 üzerinden yapılmıştır. 7.7 puan ve üzeri ülkeler işleyen demokrasi olarak nitelendirilmiştir. 5.5-7.7 puan arası ülkeler aksayan demokrasi, 3.3-5.5 puan arası ülkeler karma rejimler ve nihayet 3.3 puan altında kalan ülkeler otokratik rejimler olarak nitelendirilmiştir. Çalışmada yalnız işleyen demokrasi ülkeleri üzerinde analiz yapılacaktır.

Tablo 3: 2011 Demokrasi İndeksi (Devlet Fonksiyonu, Politik Katılım, Politik Kültür)

	Demokrasi İndeksi	Devlet Fonksiyonları	Politik Katılım	Politik Kültür
Avustralya	9,2	8,9	7,8	9,4
Avusturya	8,5	8,2	7,8	8,1
Belçika	8,1	8,2	5,6	7,5
Danimarka	9,5	9,6	8,9	9,4
Finlandiya	9,1	9,6	7,7	8,8
Fransa	7,8	7,1	6,7	7,5
Almanya	8,3	8,2	6,7	8,1
İrlanda	8,6	7,9	7,2	8,1
İzlanda	9,7	9,6	8,9	10,0
İtalya	7,7	6,4	6,7	7,5
Japonya	8,1	8,2	6,1	7,5
Kore	8,1	8,2	7,2	7,5
Hollanda	9,0	8,9	8,8	8,1
Yeni Zelanda	9,3	9,3	8,9	8,1
Norveç	9,8	9,6	10,0	10,0
Portekiz	7,8	6,4	6,7	7,5
Slovenya	7,8	7,5	7,2	6,3
İspanya	8,0	7,5	6,1	7,5
İsveç	9,5	9,6	9,4	10,0
İsviçre	9,1	9,3	7,8	9,4
ABD	8,2	7,5	7,2	8,1
Kanada	9,1	9,3	7,8	8,8

Kaynak: <http://knoema.com/nfwist/democracy-index-2012> Erişim Tarihi: 22.01.2014¹⁴

Tabloda yer alan her bir ülkenin işleyen demokrasi olduğunu hatırlatmakla birlikte, bu ülkelerden bir kısmının işleyen demokrasi haline gelmesinde, çalışmada dikkate alınmayan özgür ve adil seçim ve vatandaş özgürlükleri kategorilerinin etkili olduğu görülmektedir. Oysaki bir takım ülkelerin politik kültür kategorisinde barajın altında kaldıkları görülmektedir. Bu ülkeleri sayacak olursak; Belçika, Fransa, İtalya, Japonya, Kore,

¹⁴ Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur.

Portekiz, Slovenya, İspanya ülkeleri işleyen demokrasi sınıfından aksayan demokrasi sınıfında yer almaktadır.

İşleyen demokrasilerin arasında ise bir takım ülkeler tam veya tama yakın puanlar almıştır. Danimarka, Norveç, Yeni Zelanda, İsveç, İsviçre, İzlanda, Avustralya, Finlandiya ve Kanada 8,8 puan ve üzeri ülkeler sınıfındadır. Bu yönüyle sayılan işleyen demokrasi ülkeleri doğrudan demokrasiyle benzerlik göstermektedir. Fakat bu ülkeler arasındaki iki ülke bir yönden diğerlerinden farklılık göstermektedir. Finlandiya ve Kanada ülkelerine baktığında, devlet fonksiyonları kategorisindeki puanlarının, politik kültür kategorisindeki puanlarından fazla olduğu görülmektedir. O yüzden bu iki ülke daha çok temsili demokrasiye kaymaktadırlar. Doğrudan demokrasideki yetki kullanımı nüfusu büyük rakamlara ulaşmış devletlerde pek mümkün değildir. O yüzden doğrudan demokrasi başlığı altında toplama ya çalıştığımız ülkelerin nüfuslarını incelemekte fayda vardır.

Tablo 4: Doğrudan Demokrasiye Yakın Ülkelerin Nüfusları 2012

	Nüfus Sayısı
Norveç	5,109 Milyon
Danimarka	5,121 Milyon
Yeni Zelanda	4,433 Milyon
İsveç	9,517 Milyon
İsviçre	7,997 Milyon
İzlanda	320 137
Avustralya	22,680 Milyon

Kaynak: https://tr.wikipedia.org/wiki/Ana_Sayfa

Politik kültür kıstasına göre ülkeler şu şekilde sıralanabilir.

Tablo 5: Demokrasilerin Türlerine Ayrılması

Doğrudan Demokrasi	Temsili Demokrasi	Aksayan Demokrasi
Danimarka	Avusturya	Fransa
Norveç	Amerika	İtalya
Yeni Zelanda	Hollanda	Belçika
İsveç	Almanya	İspanya
İsviçre	Finlandiya	Portekiz
İzlanda	Kanada	Japonya
İrlanda	Avustralya	Kore
		Slovenya

Politik kültür kategorisinde doğrudan demokrasiye yakın ülkelerin aldığı yüksek puana nazaran daha düşük puan alan İrlanda değerlendirildiğinde, politik kültür kategorisindeki puanı, devlet fonksiyonları puanından fazla olduğu görülmektedir. Bir diğer kıstas olan nüfusa bakıldığında 4,589 milyonluk nüfusu ile doğrudan demokrasiye yakın ülkeler arasına almak daha doğru olacaktır.

4.3- Demokrasi İndeksi ile Vergi İstatistikleri Arasındaki İlişki

Şimdiye kadar yapılan analizlerde doğrudan demokrasiye yakın ülkeler belirlenmiştir. Temsili demokrasilerde tanımı gereği araya hükümetler ve halk temsilcileri girecektir. Devlet fonksiyonları bu ülkelerde daha yüksek olacağından devletin harcama yapabilmesi için gelir kaynağı olan vergilere ihtiyaç duyulacaktır. Bu noktada daha önce anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptali istenen sosyal güvenlik primi, temsili demokrasilerde devletin ihtiyaç duyacağı bir kalem olacaktır. Dolayısıyla demokrasi indeksi ile vergi istatistikleri arasında anlamlı bir ilişki olacaktır. Doğrudan ve temsili demokrasilere yakın ülkelerin dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin toplam gelir içindeki payı ve sosyal güvenlik primlerinin, OECD ortalamasına göre bir analizini yapmak gerekecektir.

4.3.1- Doğrudan Demokrasi Ülkelerinde Vergi İstatistikleri

Tablo 6: Doğrudan Demokrasi Ülkelerinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payları

	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı	Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı
Danimarka	32,0	60,9	2,1
Norveç	26,5	48,9	22,3
Yeni Zelanda	39,8	53,6	0,0
İsveç	29,3	35,0	22,9
İsviçre	22,3	46,1	24,5
İzlanda	45,5	34,7	11,4
İrlanda	34,3	41,0	16,6
OECD	32,9	33,5	26,2

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> (22.01.2014)

Doğrudan demokrasiye yakın ülkelerin dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı diğer OECD ülkelerine oranla fazladır. Aynı şekilde Sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı diğer OECD ülkelerin göre daha düşüktür. Bu da demokrasi indeksi ile ülkelerin vergi istatistikleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu anlamına gelmektedir.

4.3.2. Temsili Demokrasi Ülkelerinde Vergi İstatistikleri

Tablo 7: Temsili Demokrasi Ülkelerinde Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payları

	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı	Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı
Avusturya	27,8	28,9	34,4
Amerika	18,3	46,5	22,8
Hollanda	30,0	26,8	38,4
Almanya	29,1	29,5	38,5
Finlandiya	32,6	35,6	28,9
Kanada	24,5	47,1	15,3
Avustralya	27,1	59,1	0,0
OECD	32,9	33,5	26,2

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> (22.01.2014)

Temsili demokrasi hakim ülkelerde sosyal güvenlik primlerinin toplam vergiler içindeki payı OECD ülkelerine oranla oldukça fazladır. Doğrudan demokrasiye yakın olmakla birlikte çok fazla nüfusa sahip Amerika, Kanada ve Avustralya ülkeleri sayılmadığı takdirde yine aynı çıkarımı yapmak mümkündür. Demokrasi indeksi ile ülkelerin vergi istatistikleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

5- TÜRKİYE’NİN DEMOKRASİ İNDEKSİ ve VERGİ İSTATİSTİKLERİ

Tablo 8: 2011 Türkiye Demokrasi İndeksi (Devlet Fonksiyonu, Politik Katılım, Politik Kültür)

	Demokrasi İndeksi	Devlet Fonksiyonları	Politik Katılım	Politik Kültür
Türkiye	5,76	6,79	5	5

Tablo 9: Türkiye Dolaylı-Dolaysız Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payları

	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı	Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı
Türkiye	45,2	21,0	27,9
OECD	32,9	33,5	26,0

Demokrasi indeksi verilerine göre Türkiye demokrasi rejimi yerine karma bir rejim sahibi gözükmektedir. İlk bakışta politik kültürün 7.7 puandan düşük olması temsili demokrasi gibi görünmektedir. Fakat Türkiye’nin demokrasi indeksi 5,76 iken devlet fonksiyonları kategorisinde 6,79 gibi yüksek bir puan görülmektedir. Devlet fonksiyonlarının bu denli yüksek olması otoriter rejime doğru bir eğilim göstermektedir. Bunun yanı sıra dolaylı vergilerin bu denli yüksek, aksine dolaysız vergilerin bu denli düşük olması devletin fonksiyonlarının bir sonucu olarak yorumlanabilir. Kayıt dışılığın olası bir sonucu olarak dolaysız vergiler düşük kalmakla birlikte, devlet fonksiyonları aracılığı ile dolaylı vergiler yükselmiştir.

SONUÇ

Demokrasinin bir ülkede kendini gösterebilmesi için o ülkede bir politik kültürün varlığı olmazsa olmazlardandır. Politik kültürün varlığı politik katılımı sağlayacak ve bu sayede belki de devlet fonksiyonlarının etkinliğinde bir azalış gerçekleşecektir. Bunun tam tersi de geçerlidir. Politik katılım, devlet fonksiyonlarını artırabilir. Bu politik katılımın yönetimde söz sahibi olması anlamına gelir. Doğrudan demokrasiye yakın ülkelerin vergi gelirlerine bakıldığında son derece yüksek oranlar görülmektedir. Bu da vergilerin demokrasi üzerinde son derece kuvvetli bir etkisi olduğu

anlamına gelmektedir. Politik katılım sağlayan halk, devletin vergi geliri ihtiyacını karşılamaktadır. Vergi gelirlerinin elde edilmesinde dolaylı ve dolaysız vergilerin oranları birbirine yakın olursa hem o ülke vatandaşları, hem de ülke ekonomisinin istikrarı için iyi olmaktadır.

Temsili demokrasilerde, halk temsilcisi olarak seçtiği kişileri kendi haline bıraktığı takdirde vergi yükünü sırtlanacaktır. Oysa bu doğrudan demokrasilerde pek mümkün olmamaktadır. Halk yönetimde gerçekten bir söz hakkına sahiptir. Ülkemizde de bu durum geçerlidir. Devlet fonksiyonları otoriter bir tutum sergileyerek, kayıt dışılık dolayısıyla elde edemediği vergi gelirini mal ve hizmet üzerine yansıtmaktadır. Günümüzde bu durumun önüne geçmek üzere devlet bir takım önlemler almaktadır. 01.07.2012 tarihli Türk Ticaret Kanunu kurumsallaşma konusuna ekstra önem vermektedir. Bunun yanı sıra denetçilik rolünün önemi de gün geçtikçe artmaktadır. Devlet dolaysız vergilerden gelir elde ederek vatandaşın yükünü biraz olsun hafifletmek istese de, bu engelin aşılması kesinlikle tek taraflı bir çaba ile mümkün olmamaktadır. Dolaylı vergilerin bu denli yüksek olmasının sebeplerinden belki de en önemlisi demokrasinin gereği gibi işlememesidir. Bunun da sorumlusu bizzat halktır. Politik katılım halk arasında artmadığı sürece Türkiye demokrasi anlamında sınıfta kalmaya devam edecek ve el mahkum, sırtına binen vergi yükünü çekecektir. Bu sebeple Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları anayasasının birinci maddesinde yer alan devletin şeklinin uygulanışı olan Demokrasiyi özümsemeli ve ona göre hareket etmelidir. Politik katılım halk arasında artmalı ve yönetimde söz sahibi olunmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKDAĞ, M. (1974). *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*. İstanbul: Cem Yayınevi.
- ARIKAN, Z. (1998). Vergilendirmede Demokrasi. *Vergi Sorunları Dergisi*
- DEMİR, F., & KARATEPE, Ş. (1989). *Anayasa Hukukuna Giriş*. İstanbul.
- EJDER, Y. (1996). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- GÖZLER, K. (2006). *Anayasa Hukukuna Giriş*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- MUTLU, A. C. (2012). Dünyü Bugünü Ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*
- MUTLU, A., & ÇELEN, M. (2012). *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistem İçerisindeki Yeri : Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*. İstanbul: Tusiad Yayınları.

- TUNAYA, T. Z. (1980). *Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku*. İstanbul.
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>
(22.01.2014)
- https://tr.wikipedia.org/wiki/Ana_Sayfa (22.01.2014)
- <http://www.sgk.gov.tr/wps/wcm/connect/069b0043-df10-4bf2-bad8-ce67fe1925d3/sgdp.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=069b0043-df10-4bf2-bad8-ce67fe1925d3> Erişim Tarihi: 22.01.2014
- <http://knoema.com/nfwist/democracy-index-2012> Erişim Tarihi: 22.01.2014

DEMOKRASİNİN GELİŞMESİNDE VERGİNİN ROLÜ

Mehmet Kaan KİNİ^()*

I- GİRİŞ

Devlet yönetimini sağlam temeller üzerine inşa etmek isteyen yaklaşımlar, kamu bürokrasisinden kaynaklanan kötü yönetimi sıfırlamak, rüşvet ve savurganlık gibi toplumsal sorunlara kaynaklık eden sosyal marazilikleri ortadan kaldırmak, toplumsal işleyiş, refah ve huzuru demokratik düzenin vazgeçilmez yaşam biçimi haline getirmek arayışı içerisinde olmuştur. Bu arayışların neticesinde vergi kavramı benimsenmiş ve uygulamaya konulmuştur.

Devlet gelirlerini etkileyen ve gelir oluşumunda en önemli finansman kaynaklarından olan vergi; cebri olarak vergi alan güç ile vergi yasasına itaat etmek durumunda bulunan halk ikilisi olarak devlet ekonomisinde karşılıklı bir işlev içerir. Bu ikili işlevde vergi verme bireyler için vatandaşlık sorumluluğunu; vergilendirme de devlet yönetiminin demokratik niteliğini halk yaşamına yansıtma açısından yürütmenin adalet kültürünü ihtiva etmektedir.¹

Devlet harcamalarının en temel kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bireyler ve yönetenler bu realiteyi göz ardı edemezler. Anılan nedenle bir ülkede vergi toplama ve vergi ödemenin yasal boyutları, halk yaşamına sunulan demokratikleşme ve vergi bağıntısında, karşılıklı memnuniyet esasına dayalı ahlaki ve kültürel değerlerle yüklü nitelikte işlerlik kazan-

^(*) Gazi Üniversitesi, İİBF Kamu Yönetimi Lisans Öğrencisi

¹ GENCEL Ufuk, KURU Elif, "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi", Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:10, Sayı:20, Çanakkale, 2012, ss.29-60.

malıdır. Halkın kendi kendisini, yetkilendirdiği kurum tarafından yönetmesi anlamını taşıyan demokrasilerde, siyasi erkin yürütme eylemindeki devlet koruyuculuğu yaklaşımı; devletin kişi temel hak ve hürriyetlerinin önüne geçmemesi gerekliliğini de ön plana çıkarmaktadır. Dolayısı ile yöneten irade algısındaki vergilendirme ve demokratikleşme sarmalı, toplumsal yaşamda yönetilenlerin de önerisi dikkate alınarak hukuki temelde karşılıklı haklar ikileminde gözetilen demokratik bir anlayışla yapılandırılmalıdır.

Devlet ve halk ilişkisinde, devletin toplumun her türlü yasal talebini karşılaması beklenir. Yönetim sürecinin halk lehine iyileştirilmesi halkın yönetimden tabii ve genel beklentisidir. Devlet ise kamusal ihtiyaçların tedariki ve finansmanında hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahip olduğu gerçeğinden hareket eder. Yönetim gücünü elinde tutan yürütmenin vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği zaman içerisinde yürütme anlayışı ve devlet biçimlerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Tarihsel süreçte otokratik yönetimlerden demokratik yönetimlere geçişte tebaaya-halka yönelik vergi uygulamaları zamanla düşünsel temelde değişim göstermiş, toplumun üretim ve tüketim alışkanlıklarının değişmesinden de etkilenerek günümüze kadar önemli aşamalardan geçmiştir.

Dolayısı ile devlet ve toplum ilişkisinde demokrasi ve vergilendirme alanındaki gelişmeler birbirini karşılıklı olarak etkilemiştir. Bireylerden hareketle toplumların zihinsel değişim ve dönüşüm destekli yaşama biçimleri, yönetimde yeni arayışları gerekli kılmıştır. Devletin korunması ve toplumsal kalkınma ihtiyacı, geçmiş zaman şartlarının ülke yönetimlerine yansması ile demokratik süreçleri de etkilemiştir. Yönetim algısının yenilenerek değişimi ve gelişimi, halkın vergilendirilmesine yönelik yeni yöntemleri de ortaya koyan boyutlar kazanmıştır.

Halkı vergilendirmede demokratikleşme sürecinin niteliği, devlet yönetim biçimlerinin tarihi gelişimi ile bağıntılıdır. Bu yönü ile demokratikleşme vergi ilişkisi devlet ve halk ilişkilerinin karşılıklı ihtiyaçlar hiyerarşisinde ekonomistlerin gündemindeki önemli konular arasında yerini almıştır.

II- DEMOKRATİK GELİŞİM SÜRECİNDE VERGİLENDİRME

Demokratik gelişim, bireyin tüm hukuki, ekonomik ve sosyal haklarının en üst düzeyde tutulduğu süreçtir. Bu süreçte devlet olanakları ile alınan vergilerin, toplumun sosyal ihtiyaçları ve ülke kalkınması için kullanılması beklenir. Yönetimde toplumsal siyasi tercihlere etki ve müdahalenin olmaması devletin demokratik erdemi gereğidir. Yönetimi elinde

bulunduran iktidarların baskı kurmadığı, milli değerlerle evrensel alandaki çıkarların ön planda tutulduğu bir anlayışın toplum yaşamına yansımaları demokratik gelişimin asıl göstergelerindendir. Böyle bir toplumsal yaşamda demokrasiyi diğer yönetim biçimlerinden ayıran özelliklerden bir tanesi de ödedikleri vergilerle kamu harcamalarını finanse eden vatandaşlara, kamu fonlarını kullananlardan hesap sorma hakkının tanınmasıdır. Demokratik anlayışın özünde, vergi vermek suretiyle yönetime katılma hakkı arasında doğrudan bir bağ bulunmaktadır.² Demokratikleşme bu baği korumak ve hesap verebilirlikten uzaklaşmamak anlayışını daima korur. Dolayısı ile bir ülkede bireylerin günlük yaşantısına olumlu ya da olumsuz etki eden devlet tasarrufları yanında bireylerin de bu tasarruflara dair söz söyleme hakları olmasının arkasında yatan dayanakların belki de en önemlisi ödedikleri vergilerdir. Çünkü demokrasi; vergi veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlardan hesap sorma hakkı olan vatandaşların yönetimidir.³

Ülkemizde bu alanda vatandaşın yönetimden bilinçli olarak hesap sorma eğilimi, ülke nüfusa göre beklenen düzeyi yansıtmaktan uzaktır. Yöneten erk de vatandaşın hesap sorma eylemlerine demokratik tutumlarla yanıt verme olgunluğundan uzak tutumlar sergileyebilmektedir. Günümüz Türkiye'sinde bireysel haklar yönünden ekonomik kaynaklı sorunlar daha baskındır. Yönetim erki tarafından halka hesap vermeyi demokratik olgunlukla karşılama; yönetilenler açısından ise hesap sorma hakkını yeterince elde edebilme bilinci, çağdaş demokratik algı düzeyine erişmekten uzaktır. Bu nedenle işsizlik, enflasyon ve ekonomik istikrarsızlık ülke gündemindeki yerini korur olmuştur. Ülke yönetimince, demokratik yaklaşım ve fikir özgürlüğü kapsamında demokratik toplumsal istemler ortaya koyan halk hareketleri yönetimce bastırılmakta ve engellenmektedir. Ülkedeki adli haklar ve sağlık güvencesi ile diğer sosyal hakların çağdaş demokrasilere koşut yürütülmesi ülke yönetiminin demokratikleşme olgusu açısından önemli sorun olarak varlığını korumaktadır.

Oysa ulusal gelirin artırılması, devletlerin milli ekonomi stratejisi olmakla birlikte, halk yaşamının iyileştirilmesine yönelik demokratik yaklaşımlar için milli gelirden yeterli düzeyde pay istenmesi de sosyal bir haktır. Milli geliri artırma arayışları, hükümetlerin vergileri artırmasına, vatandaşlarının da vergi kaçırmamaları gerektiği yönünde bilinçlendirilmelerine ve yasal önlemler alınması yönünde yoğun çalışmalar üretilmesini ge-

² ARIKAN Zeynep, "Vergilendirmede Demokrasi", *Vergi Sorunları*, Sayı 115, Ankara, 1998, ss.92-94.

³ ÖNCEL Mualla, KUMRULU A., ÇAĞAN N., *Vergi Hukuku*, AÜF Yayını, Ankara, 1992, s.33.

rektirmektedir. Bu bağlamda demokratikleşme uygulamalarının vatandaş refah ve mutluluğunu esas alarak fırsat ve imkân eşitliğinde yansıtılması, hükümet-birey ilişkilerinde vergi uyumuna olumlu katkı sağlayan etkenlerdendir. Bu yaklaşımdan olsa gerek Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluş safhasında Atatürk, "Hayatı ucuzlatmak icap ettikçe, vergileri indirmek siyasetine devam edeceğiz" vurgulamasını yapmıştır.⁴

Demokratik yaklaşımlar ülke yönetiminde bireysel özgürlükler açısından gayri safi milli hasılayı artırmak suretiyle, vatandaşın ekonomik ihtiyaçlarına kolayca erişebilmesini sağlamalıdır. Hükümetler halkın makul zorunlu tüketim ihtiyaçlarının karşılanmasında ortaya çıkan sorunları aşabildikleri oranda vatandaşın teveccühünü kazanabilmektedir. Demokrasi bu yönü ile halkın hükümetleri tayin ettiği ve akabinde halkın iradesi ile tekrar hükümetlerin değıştirilebildiği süreçlerden oluşan bir yönetim şekli olarak da tarif edilebilmektedir.⁵ Demokrasilerde, yönetilenlerin hükümetlerden hesap sorabilmesini sağlama sürecini koruma niteliği daima muhafaza edilmelidir. Günümüzde demokratikleşme ve vergi kavramları, insanların refah düzeyinin artırılması ile vatandaşın yönetsel doyuma ulaşması temelinde ılıanmaktadır.

Devletler tarihindeki yönetim biçimleri bu açıdan tahlil edildiğinde, tüm yönetimlerin ortak söylemi tüm gayret ve uygulamaların "halk için" olduğu vurgusu yönündedir. Ancak yönetimlerin iktidarı koruma refleksi ile sarf ettiği çaba daima "yönetilebilir toplum" ile "yönetilebilir insan" olmuş; devlet söylem ve gayretleri yine insan zihniyetinin kayıtsız şartsız devlete bağlılık yönünde formatlanması teamülü doğrultusunda olmuştur. Anılan nedenle çağdaş dünyada yönetim erklerinin yalnız devlet gelirlerini ön planda tutan bir irade zaafı göstererek insanı israf etmemesi, bireyin huzur ve mutluluğunu sağlamaya yönelik yönetim esaslarını kurması beklenir. Çünkü gerçek demokrasilerde bireyler feda edilmez.

Devlet yönetimlerinde demokratikleşme eğiliminden uzaklaştığı tarihi evrelerde, vergilendirme yetkisini salt kendisinde gören anlayışın hukuki niteliği, halkın kazanma gücünün üstünde vergi alınması yönünde teamül göstermiştir. Bu uygulamanın yoğunlaştığı tarihi süreçler sonunda büyük çapta toplumsal tepkiler yaşanmıştır. Bu dönemler insanlık tarihinde, yönetim erkinin halktan istemlerinin orantısız biçimine karşılık, halkın da yönetme yetkisi veren güç olduğu bilincini kazandığı tarihi dönüm noktalarıdır. Bu tarihlerden itibaren vergilendirmenin niteliği konusunda

⁴ 01.11.1936, TBMM 5.Dönem, 2.Toplanma Yılıını Açarken.

⁵ BULUT Yetkin, ATEŞOğLU Nadir, "Verginin Demokratik Geleneğin Oluşumundaki Anahatar Rolü", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:28 Sayı:336, İstanbul, Ağustos 2009, ss.180-186.

söz sahibi olması gerektiğini tepkilerle ortaya koyan halk hareketleri, devlet yönetimlerinin tek taraflı değil halkın istemini de dikkate almak zorunluluğunu hukuki vesikalara bağlayan süreçlere taşımıştır.

Söz gelimi ABD'nin kuruluş tarihinde, demokrasi ve insan hakları, yukarıda anılan toplumsal karşı duruşlardan biri olan tarihi Boston Çay Partisi olayından sonra, adeta bu ülkenin kuruluş şifresini oluşturmuştur. Avrupa'nın Orta Çağ karanlığından çıkışı, despot ve keyfi yönetimlere karşı halk tarafından ortaya konulan kitlesel tepkiler, yönetsel tarihteki gerçek kazanımlardır. Bu anlamda İngiltere'de Kral Topraksız John'a karşı Magna Carta (1265) ile İngiliz demokrasisinin ilk temelleri atılmıştır. Fransız krallar ülkeyi malikâne gelirleri ile idare etmekte ve kendiliğinden vergi koyabilme yetkisine sahipti. Yine Napolyon'un kadaastro çalışması, Fransızların malikânelerinin kapı pencere sayısına göre vergi vermek durumunda kalmaları, halkın kapı ve pencerelerine duvar örmek suretiyle sayılarını azaltma arayışına giderek vergiden kurtulmaya çalışması gibi örnekler yönetim ve halk arasındaki vergi ilişkisini değişik boyutları ile devamlı gündemde tutmuştur. Bu süreçte Fransızlar da 1789 Devrimi sonrasında ve İkinci Dünya Savaşı nedeniyle demokrasi yolunda büyük bedeller ödemiştir.⁶

Bu tarihsel halk tepkileri sonunda, "halkın rızası olmadan vergi alınmaz" yönetim algısı, evrensel demokratik anlayış olarak benimsenir oldu. İngiltere'de krallar kendilerini kuvvetli buldukça otoritelerini artırmakla parlamento haklarına saldıracı tavırlar gösteriyorlardı. Magna Carta ile bu ülkede vergi alan iradenin keyfi istemlerini frenleme yönünde yazılı haklar elde edildi. ABD'de demokratik rejimin kurulmasında uygulanan vergilere karşı gösterilen toplumsal tepkiler de, ülkedeki demokratikleşme sürecine başlangıç teşkil etmiştir. Yine Almanya'da prenslerin keyfi vergi koyma tavırlarına 16. yüzyılın yarısından itibaren gösterilen tepkiler sonunda 1920'li yıllarda vergilendirme yetkisi merkezi idareye devredilerek daha demokratik bir yapıya geçilmiştir.

19. yüzyılın başlarında Osmanlı'da da mahalli otoritelerin karşı çıkışları ile padişah otoritesinin sınırlandırılması benimsenmiş, akabinde Islahat Fermanı ile de vergilerin devlet eliyle toplanması, sınıf ve mezhep ayrımı yapılmaması kabul görmüştür. Bilhassa I. ve II. Meşrutiyet anayasalarında vergilendirme yetkisine sınırlandırmalar getirilmiş, siyasi yönetim parlamenter bir yapıya doğru yöneltilmiştir. Nihayetinde 23 Nisan 1920'de TBMM'nin açılması ile vergilendirme yetkisi parlamentoya verilmiştir.

⁶ ÇAĞAN Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:37, Sayı:1-4, Ankara, 1980, ss.130-132.

Ülkemizde Cumhuriyetin kuruluşu ile Batılı anlamda demokratik vergilendirme biçimi ülke şartlarına göre uygulanmaya başlamıştır. Atatürk ekonomi ve vergi ilişkisinden bahsederken, “Vergi usullerinin ıslahı çarelerinin aranmasına da ehemmiyetle devam olunmalıdır. İyi usul ve iyi tatbikin memnun edici neticelerini vatandaş, hiç bir işte vergi mevzuu kadar hassasiyetle takdir etmez.” demek suretiyle, verginin ülke için gerekliliğinin yanında, vatandaşın da gücünün üstünde bir miktarda vergi istenmesi gerektiğini meclis konuşmalarında dile getirmiştir.⁷

Atatürk sonrası Türkiye’inde de 1950’li yıllarda önemli bir vergi reformu yapılmıştır. Vergilendirmede “genellik ve eşitlik ilkesi”nin bu tarihlerden itibaren hayata geçirilmesi Türkiye’nin demokratikleşme sürecindeki önemli dönüm noktalarındandır.

Görüldüğü gibi demokratikleşme, toplumların tarihi süreçte bireysel hakların iyileştirilmesi yönünde verdiği mücadeleler sonunda günümüz toplumlarına çağdaş yönetim biçimlerini kazandırmıştır. Bu kazanımlar, bireysel ve toplumsal hak ve özgürlüklerin yeterince algılanmaya başladığı tarihi dönüm noktalarıdır. Bu tarihlerden itibaren büyük kitlesel talepler otokratik yönetimlerin terk edilerek demokratik yönetimlere geçiş yapılmasını ve halkın yönetimden hesap sorabilirliğinin önünü açmıştır. Halklar, bu demokratik kazanımları, yönetimlerin vergilendirmeyi tek taraflı keyfiliklere dayalı yönetsel tutumlarına karşı mücadeleleri sonunda elde etmiştir. Bununla birlikte insanlığın üretim ve tüketim alışkanlıklarının zamanla değişmesi, yönetsel ilkelerin ülke ve toplumlara göre durumsallığı, demokratikleşme kavramı açısından ideal anlamda demokratik yaşamı hala sosyal bir ihtiyaç olarak gündemde tutmaktadır. Bu yön-deki arayışlar günümüzde de sürmektedir.

Çağdaş demokrasilerle yönetilen tüm ülkelerde bireylerin sahip olduğu demokratik haklar, toplumsal tarihte verilen kitlesel mücadele sonunda elde edilen kazanımlardır. Tarihteki yönetimlerin despot tutumları ve halkın maddi gücünü aşan vergi talepleri, toplumsal yaşamda sömürölmeye, kıtlıklara ve halkın hastalıklarla kıymına neden olmuştur. Halk nazarında yönetimlerin bu tatminsizliklerinin kaynaklarını ortadan kaldırmak ve eşit taraf olmak gerektiğı yönündeki ortak iradeler, yönetimlere karşı itirazların güçlenmesini ve etkili olmasını sağlamıştır. İnsanlığın geçmişteki sömüröye dayalı yönetimlere karşı verilen mücadele sonunda elde emiş olduğu demokratik haklar bilinci, bu hakların elde edilışinin niteliğı açısından günümüzde de insan haklarının en önemli boyutu olması yönü ile önemlidir.

⁷ 01.11.1936, TBMM 5.Dönem, 2.Toplanma Yılıını Açarken.

Günümüzde de demokratikleşmenin içselleştirilemediği ülke yönetimlerinin keyfi vergi uygulamalarına karşı kitlesel duruşu yansıtmak toplumsal refah ve demokratik haklar açısından gereklidir. Yasaların yalnızca devlet ekonomisini güçlendirme temelli tasarlanarak, vatandaşın gelir düzeyini dikkate almaktan uzak teamülde hazırlanması kabul edilemez. Bu tavır çağdaş demokratik hakların talebi ve gerekliliği açısından halkı tatmin etmez. Hükümetler tarafından vatandaşların ekonomik refahının sağlanması gerektiği hususu, demokratikleşme algısı olarak içselleştirilmek durumundadır. Dolayısı ile yönetenlerin devlet ihtiyaçlarını karşılamak için vergi alma zorunluluğu uygulamaya konulurken yönetilenlerin de yaşamsal ihtiyaçlarının insan onurunun korunması anlayışı ile yasalarla güvence altına alınmasını gerektirmektedir. Vergilendirmede demokratikleşmenin esas temeli budur.

Devlet yönetim sürecinde, vergi kaynaklarını artırmak temel yaklaşımdır. Vergi kaynaklarının artması için halkın yeterince kazanmasını sağlamak yönetsel sorunlardandır. Çünkü devlet bütçesini halkın ödediği vergiler destekler. Bireylerinin ekonomik alanda hareket edebilme kabiliyetini yasalarla kolaylaştıran yönetimler, mükellefler açısından vergi vermeyi toplumsal ve bireysel bir ahlaki sorumluluk olarak görebilmeyi sağlar. Demokratikleşme ve vergi ilişkisinde yönetimlerce halkın üretmesinin önünü açmak ve kazanmasını sağlamak önemli bir unsurdur. Hükümetlerce halkın yeterince kazanması gözetilerek ekonomik sektörlere konulan adil vergi uygulaması, halk nazarında kabul ve makul bulunduğu, bu uygulama halkı dürüstçe vergisini vermeye yöneltmektedir. Tüm kesimlerden kazanma gücüne göre vergi alındığına tanık olan halk, toplum ve devlet varlığını sürdürmek için gerekli olan eğitim, sağlık ve adalet sahalarındaki kamu hizmetleri için vergi verilmesi gerektiği bilincini kazanır ve kabullenir. Çünkü, toplumsal yaşamda her bireyin tek başına gerçekleştirebilmesi mümkün olmayan işler, ancak devlet tarafından yerine getirilebilir. Devlet, söz konusu hizmetleri yeterli bütçesi varsa gerçekleştirebilir.⁸ Yeterli bütçe ile bireylerine demokratik haklar sunabilir. Bunun için demokratik hakların iyileştirildiği ülkelerde, her vatandaş vergi vermek suretiyle devlet bütçesine katkı sağlamak mecburiyetinde olduğuna inanır. Bir değer yargısı olarak vergisini ödemeyi benimser.

Demokratik haklarının iyileştirildiğine tanık olan her birey, devlet harcamalarının çok yönlü ihtiyaçlar için kaynak ihtiyacını gerektirdiği bilincini kültürel ve ahlaki değer olarak benimser. Böyle bir sosyal anlayış “İn-

⁸ ÜSTÜNEL Besim, Ekonominin Temelleri, Bilgi Basımevi, Ankara, 1983, s. 8-24.

sanlar neden kendi rızaları ile vergilerini ödemektedirler?" sorusunun da cevabını teşkil eder.

İnsan psikolojisinde davranışların nedenleri dikkate alındığında, yasal zorlamalara karşı bile insanın belli bir tahammül sınırı bulunduğu anlaşılır. Aydınlatılıp ikna edilmediğı zaman zoraki vergi uygulamalarına tâbi tutulan insan, vergi kaçırmak için yeni yöntemler bulabilmektedir. Dolayısı ile vergi vermede insandaki istenilen davranışın alt gerekçelerini oluşturmak gerekir. Vergisini gönül rızası ile vermeyi benimsetmek için insandaki kültürel kazanımın ahlaki değerler boyutunu göz ardı etmemek gerekir. Bu tutum, demokratikleşme ve vergilendirme ilişkisinde devlet tarafından eğitim yolu ile uygulama alanına konulması gereken bir çalışmadır. Çünkü, demokratikleşme sürecindeki vergi koyma hukukunda mükellefte vergi vermeyi "istenilen davranış" haline getirme gerçeğı, göz ardı edilemeyecek ciddi bir alandır. Bu alanın bireylerde kalıcı olması, ödediğı vergilerin insana ve topluma yansımalarının bireyde memnuniyet psikolojisini pekiştirmesini sağlaması ile ilgilidir.⁹

Öyle ise demokrasi ve vergi ikilisinde ülke insanının kültürel değerlere sahip bireyler olarak vergi vermeyi ahlaki erdem sayan bir anlayışla, toplumsal yaşama bakmasını sağlamak devletin asıl görevlerindendir. Çünkü bireysel ahlaki ve kültürel değerler, topluma yararlı olmayı insan düşüncesinde ön planda tutan etmenlerdendir. Anılan nedenle devlet, vatandaşlarını toplumsal ahlaki değerlerin korunmasına katkı veren insanlar olarak eğitmek durumundadır. Bu sağlandığında, vergi veren vatandaşın yönetenlerle ortak karar verme bilincine erişmesi de sağlanmış olmaktadır. Dolayısı ile bilinçli olarak vergi veren sayısı arttıkça, vergi verenler demokratik haklar elde etme yönünde de kazanımlar elde edebilmektedirler. Bu yönü ile demokratikleşme ile vergi uygulamaları, toplum yaşamında iç içe gelişme gösteren sosyal gerçeklerdir. Demokratikleşme, halkta yaşamsal memnuniyeti beslemedikçe verginin de "kaynağı" kısıtlılık arz edecektir.¹⁰

"Türkiye'de vergi ve demokratikleşme açısından çözülmesi gereken en önemli sorun nedir?" sorusuna yanıt aranacak olursa; devlet vatandaş ilişkisinde ekonomi kaynaklı sorunların baskınlığı, işsizlik oranı bir hayli öne çıkarken, işsizliği enflasyon ile ekonomik istikrarsızlık/kriz takip etmektedir. Demokrasi ve fikir özgürlüğü; sağlık, sosyal güvenlik ve Avrupa Birliği ile ilişkiler gibi meseleleri önemli sorun olarak algılayanların sayısının oldukça az olduğu görülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti'nin ku-

⁹ BALTA Tahsin Bekir, İdare Hukuku I, Genel Konular, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1972, s.122.

¹⁰ ÜSTÜNEL Besim, Ekonominin Temelleri, Bilgi Basımevi, Ankara, 1983, s. 8-24.

ruluşundan bugüne kadar geçen süre dikkate alındığında, bu süreçte devletin demokratik haklar silsilesi içerisinde halkın kültür düzeyinin yükseltilmesi yönünde yeterli harcamaları gerçekleştirdiğini söylemek mümkün olmamaktadır.¹¹

Ülkemizde, ödedikleri vergilerle kamu harcamalarını finanse eden vatandaşlara, kamu fonlarını kullananlardan hesap sorma hakkının tanınması yeterli düzeye erişmekten uzaktır. Oysa gelişmiş demokrasilerde vergi verme ile yönetime katılma hakkı arasında doğrudan bir bağ bulunması gerektiği kabul görmektedir. Halkın, günlük yaşamına olumlu ya da olumsuz ama mutlaka etki eden kamu tasarrufları ile ilgili söz söyleme hakları olmasının arkasında yatan dayanakların belki de en önemlisi, ödedikleri doğrudan ve dolaylı vergilerdir. Bu gerçekten hareketle ülkemiz demokrasisi; vergisini veren, vergi verdiği için de kamu erkini kullananlardan hesap sorma hakkını kullanabilir vatandaşların demokrasisi olmalıdır.

Ülke yönetimlerinin demokratik hakların zenginleştirilmesi yönünde yeni adımlar atmamaları, bireylerde vergi verme yaklaşımını istenilen hale dönüştürmediğinden, mükellefler çok yüksek gelir elde etmiş olmalarına rağmen vergi vermeme, vergi kaçırma yöntemleri geliştirmektedir. Bu yöntemler “naylon fatura”, “KDV kaçakçılığı”, “kayıt dışı nakit tutma” biçiminde ülke ekonomisine olumsuz yönde etki olarak yansımaktadır. Demokratik haklar kapsamında, vergi uygulamaları hakkaniyet esaslı olarak yasallaştırılmadığı sürece, vergi kaçırma eğiliminin önü alınamamaktadır. Vergi vermeyi bir ahlaki değer olarak yaşatabilme önlemini almaktan uzak kalan ülkelerde bireyler, “Demokrasilerde çare tükenmez!” kurnazlığı içerisinde, “Benim vatandaşım işini bilir” söylemini de makulleştirmekte ve sorumluluk sahibi dürüst vatandaş profilinden uzaklaşmaktadır. Bu tür ülkelerde vergi kaçırma yolundaki her eylem “akıllılık-uyanıklık” olarak değerlendirilir olmaktadır.¹²

Ülke ekonomilerinin istikbali açısından vergilendirme ve demokrasi ilişkisi değerlendirilirken, her ulusun toplumsal yaşam biçiminin diğer uluslara göre “durumsallık” gösterdiği gerçeği de dikkate alınmalıdır. Ülke yönetimleri, idealize edilmiş söylemle, asıl amacın ülke sosyal refah düzeyinin yükseltilmesi olduğunu beyan eder. Ekonomik önlemler de bu doğrultuda ele alınır. Tabiidir ki ülkede huzur ve refah düzeyinin mem-

¹¹ TOSUNER, Mehmet; DEMİR, İhsan Cemil, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 9/3, Ankara, 2007, ss.1-20.

¹² TÜĞEN Kamil, “Cumhuriyetimizin 75. Yılı Çerçevesinde Verginin Gelişimi ve Demokrasi”, *Yeni Türkiye Dergisi Cumhuriyet Özel Sayısı*, Yıl: 4, Sayı:23-24, Ankara, Eylül-Aralık 1998, ss.3438-3442.

nuniyet temelli oluğu toplumsal kalkınma barışı için gereklidir. Vatandaş olma bilinci ile değlerlerin korunması demokratik yönetimlerin ciddiye aldığı yönetim yaklaşımıdır. Sosyal ahlaki değlerle donanarak vergisini veren vatandaşlardan oluşan demokratik düzen, ideal anlamda, demokratikleşme sürecine de işlerlik kazandırmaktadır. Dolayısı ile hükümetlerin demokratikleşme yönündeki asıl temayülü bireylerdeki ahlak iktisat ilişkisini bilimsel temelde ele almak olmalıdır.¹³

Çünkü uluslar yalnız bireylerin sayısal birlikteliğinden oluşmamaktadır. Toplumsal yaşam ise yalnız matematiksel ilişkilere dayalı değildir. Bireyleri birbirine bağlayan ve insanın diğer insanlara ihtiyacı olduğunu hissettiren sosyal, kültürel değler söz konusudur. Hükümetin demokratik haklar manzumesinde, öncelikle, bireyleri dikkate almak suretiyle, kişilerde toplumsal yaşamının gereklerine inanma temelli düşünce niteliğinin yaşatılmasının sağlanması gerekir.

İnsan düşünce ve davranışları, demokratik ve sosyal haklar ortamında ülkesine ve başka insanlara zarar vermemek yönünde ahlak kuralları ile donatılmak durumundadır. İnsanın, bu yönü kontrol altına alınmaz ise insan kendisini toplumsal yaşama katkı vermek sorumluluğundan uzak tutmakta; “Dün dündür, bugün bugündür”, “Başarıya giden her yol mu-bahtır” makulleştirmesi ile ülke ekonomisine zarar verebilmektedir. Dolayısı ile vergilendirme ve demokratikleşme sarmalında ülke yönetimlerinin “Ahlak olmayan yerde kanun bir şey yapamaz” yaklaşımını dikkatten uzak tutmaması gerekir. Demokratikleşme eylemi içerisinde insana toplumsal sorumluluk kazandırma beklentisi söz konusudur. Ortak yaşamı kolaylaştırmak, toplumsal sorumlulukları istenilen değ yargısı yapmak demokratik yapının önemseydiği bir yaklaşımıdır. Bu yaklaşım “İnsanı yaşat ki devlet yaşasın” felsefesinden hareketle “İnsanı aydınlat ki ülke aydınlık olsun” bilincini yaşatmayı da gerekli kılmaktadır.

Demokratik yönetimler bireylerin de demokratik duyarlılık taşıdığı yapılarıdır. Bu duyarlılıkla bireylerin toplumsal sorumluluklardan kaçması söz konusu olamaz. Yönetim erki halktaki demokratik duyarlılığı, bireylerdeki ahlaki değleri koruyarak yaşatır. Demokratik yönetimin vizyону, insan hakları temelinde bir duyarlılık ile ahlaki değleri, çağdaş insan haklarının korunması için en yüksekte bir ideal olarak görür ve korur.

Toplumsal sorumluluklar ve insan hakları yönünden “hepimiz için” ilkesinden hareketle sosyal bilincin korunması, demokratik toplumlarda

¹³ TUNÇER Mehmet, “Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:57, Sayı:3, Ankara, 2002, ss.107-125.

vazgeçilmez arayışlardandır. Ancak vatandaşların toplumsal sorumluluklarını yerine getirmeme arayışı da bir gerçektir. Bireyin ahlaki değerlerden yoksun bakış açısı ile vergi vermeme eğilimine girmesi, yönetenlerde de sosyal ve ekonomik hakların iyileştirilmesi beklentisine karşılık, devlet bütçesinin yetersizliği savını gündeme taşıyarak ülkedeki demokratikleşme sürecini rafa kaldırabilmektedir. Oysa toplumsal yaşamda ilkesizlik ve kuralsızlık olamaz. Ortak yaşama ihtiyacının demokratik hakların getirdiği bireysel yaşam temelinde desteklenmesi de yürütmenin en temel görevlerindendir.¹⁴ Yöneten ve yönetilende bu ortak bilincin oluşması; vergileri toplayan irade olan devletten ya da hükümetten demokratik uygulamaların halka yansımaları yönündeki genel beklentilerdendir. Söz konusu bilincin halkın çoğunluğunda oluşmaması, ihtiyaç duyulan verginin toplanmasına engeldir.

Vergileri yeterince tahsil edemeyen ülkelerde, vergi toplayamamanın en geçerli nedeni, toplanan vergilerin en yüksek oranının bireylerin kültürel ve ahlaki değerlerinin yükseltilmesi yönünde kullanılmaması gerçeğidir. Çünkü halkın eğitime, aydınlatılmasına ve kültür düzeyi ile ahlaki değerlerinin zenginleştirilmesine yatırım yapmayan ülkelerin demokratikleşme süreci bu nedenle ertelenmektedir. Bu yönden “Demokrasilerde bireyler israf edilemez” ilkesi, günümüzde kalkınmayı sağlamış ülkelerde demokratikleşme süreci için benimsenmiş ana fikirlerdendir. Çağdaş demokrasilerde bireylerin eğitilmesi toplumsal yarar içerikli en yüksek düşüncedir. Bu çabanın yönetimlerce temel demokratik ilke olarak uygulandığı demokrasilerde, aydınlanmış erdemli bireylerden oluşan sosyal yapının varlığı söz konusudur. Erdemli bireylerden oluşan ülke nüfusu, yönetenlerden hesap sorabilme yetkisinin bilinci ile demokratik düzenin koruyucusu, pekiştirici olarak o ülkenin asıl zenginliğini oluşturmaktadır.

Zenginlik ve ülke kalkınması paralelinde, çağdaş demokratik anlayışı bir ülkede hâkim kılan devlet biçimleri, yeraltı ve yerüstü kaynaklardan öte asıl zenginliği eğitilmiş insan rezervinde görmektedir. Demokratik yapıyı insanı koruyan ve yücelten temel üzerine kurmuş yönetimlerde, aydınlanmış bireylerden oluşan toplumsal yapı, insan yaşamının her türlü güzelliğinin tezahür ettiği yaşam alanları olarak, bu standardı kuramamış ülkelerin insanları tarafından beğeni ile anılmaktadır. Bireylerine tanıdığı

¹⁴ DOĞAN YALÇINDAĞ, Arzuhan, (TÜSİAD Başkanı) “Verginin Türkiye’nin Demokratik Saygınlığını Zedeleyen Bir Araca Dönüşmesi Hazindir”, Erişim Tarihi: 08 Ocak 2014, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/yalcindag--verginin--turkiye-nin-demokratik-sayginaliginizedeleyen-bir-araca-donusmesi-hazindir/ekonomi/ekonomidetay/01.10.2009/1145224/default.htm>.

demokratik hakların mükemmelliği ile anılan bu ülkelerde yöneten ve yönetilenlerce “verginin bir demokratik kültür ögesi” olarak kabul görmesi toplanan vergilerin insan ve toplum kalkınmasına harcanmış olması gerçeğinden esinlenmiştir. Vergiyi bir demokratik kültür ögesi olarak gören kalkınmış çağdaş ülkelerinin milli gelirlerinin en yüksek oranlarını eğitime, sağlığa ve adalet sahalarına ayırmış oldukları bilinmektedir. Ayrıca bu ülkeler “Vergi ödenmeyen yerde demokrasi de yaşam bulmaz” anlayışını bireylerinde hayat felsefesi haline getirmeyi başaran ülkelerdir. “Bir elin nesi var, iki elin sesi var” atasözünü söylemlerinde en çok dile getiren Türkiye demokrasisinin bu düzeyi gerçekleştirememiş olması çok yönlü demokratikleşme sorunsalı ile ilgilidir.

Yönetim biçimleri halka yönelik memnuniyet temelli demokratik uygulamalara sahip olmalıdır. Demokratik irade, insan haklarının iyileştirilmesine yönelik düşünceyi, sosyal yaşam için öncelikli görmek suretiyle vergi uygulamasına yönelmelidir. Vatandaşın kazanma gücünün üstünde dayatmacı bir anlayışla vergi almak, ülkenin demokratik saygınlığına da gölge düşürmekle kalmayacak vatandaşta da yönetime karşı güvensizlik kanaatini pekiştirecektir.

Vergiyi demokratik kültür ögesi olarak benimseyen demokrasilerde, halkın yönetime güven duygusu geçen zamanla memnuniyet temelinde pekişmektedir. Bu ülkelerde vatandaşların yönetimden hesap sorabilme hakkını eyleme dönüştürmesi, vergiyi demokratik kültür ögesi olarak görmeyen ülke yönetimlerindeki gibi yadırganmamakta ve halk talebi polisiye şiddetle bastırılmamaktadır.¹⁵

Halkın yönetimlerden hesap sormasını şiddetle bastıran ülkeler, uluslararası hukuki nitelirmede insan haklarının yetersiz olduğu ülkeler kategorisinde tanımlanmaktadır. Uluslararası sosyal ve ticari ilişkiler bu açıdan ele alındığından, bu durum söz konusu ülkelerin pazar bulmasına da engel teşkil edebilmektedir. Demokratik yaşam biçiminin kalkınmış ülkelere yakın nitelikte kurulmadığı ülkelere seyahatler yapılmamakta, zorunlu olmadıkça ekonomik bağlantı da kurulmamaktadır. Demokratik yaşam biçiminden uzak kalmış ülkelerdeki insan haklarının dış dünyaca takibi ile nitelendirilmesinde söz konusu ülkeler çağdaş muhataplıklara aday ülke statüsüne alınma şansını yitirmekte bu nedenle ihracatını yeterli düzeyde yükseltememektedir.

¹⁵ BULUT Yetkin, ATEŞOĞLU Nadir, “Verginin Demokratik Geleneğin Oluşumundaki Anahtar Rolü”, *Vergi Dünyası Aylık Dergi*, Sayı: 336, İstanbul, Ağustos 2009, ss.180-187.

Gelişmiş ülkelerin az gelişmiş ülke insanlarına vize uygulamaları bilinmektedir. Kalkınmış Batılı ülkelere seyahat amaçlı gitmek isteyen Türk vatandaşları bile yeterli maddi güce sahip olduğunu belgelendirmediği takdirde vize alamamaktadır. Vergiyi demokratik kültür ögesi olarak görmeyen ve halka hesap verebilirlik kanallarını yasal olarak güçlendirmeyen ülkelerin uluslararası ilişkilerde kısır döngüler yaşadığı bir gerçektir.

Halkına yaşanabilir haklar tanıyarak, yine halka hesap verebilirlik olgusunu demokratik yaşama sunulması gereken çağdaş bir yaklaşım olarak görmeyen ülke yönetimleri, bu tutumlarla vatandaşlarında ülkeyi terk etme eğiliminin oluşmasına neden olmaktadır. Vatandaşlarının ülkesini terk etme eğilimi gösterdiği devletlerdeki bu vakanın nedenleri arasında o ülke yönetimlerinin vatandaşı “yolunacak kaz” misali görme eğilimlerinin de payı vardır. Oysa çağdaş demokratik yönetimler, bireylerin üretim güçleri ile tüketim ihtiyaçlarını gözeterek vergi alır.¹⁶ Kalkınmış bir toplumu hedefler. Alınan vergilerle insanı ön planda tutar. Demokratik projelerle bireylerinin kültürel yetkinliğini artırır. Demokratikleşme ve vergi alma ilişkisinde, devlet harcaması daima insana hizmeti, insanı yüceltmeyi, insanın ekonomik yaşam düzeyini iyileştirmeyi planlar. Vatandaşında ahlaki değerlerle donatılmış ortak yaşamın gereklerinin yerine getirilmesi sorumluluğunun kalıcı olması vergilerin bu yönde harcanması ile korunur.

Bir ülke yönetiminde, çağdaş demokratik ilkelerin muhafaza edilerek iyileştirilmesi, bireylerde kültürel değerlerin filizlenmesini sağlar. Ekonomik alanda vatandaşa yönelik eşitlikçi mevzuat uygulaması mükellefte yönetime olan güven duygusunun artmasını sağlar. Yönetimin vergi yasalarını halkın ödeme gücüne göre düzenlemesi, vatandaşın da vergi ödemeyi bir ahlaki değer olarak yorumlaması yönünde karşılıklı memnuniyet esasını doğurur. Dolayısı ile demokratik hakların çağdaş ihtiyaçlara göre revize edilmesi toplumsal yaşamın temelini kuvvetlendiren demokratik önlemlerdendir. Anılan nedenle ülke yönetimleri demokratik olgunlukla ve bireyin kazanma gücünü dikkate alan yaklaşımla vergi almalıdır.

Ülke, devlet, yönetim, insan hakları ve vergilendirme ilişkisinde insan mutluluğunun yalnızca maddi ihtiyaçlarının karşılanması ile sağlanamadığı, sosyal psikolojinin tespit ettiği önemli hususlardandır. Bireysel açıdan da sadece maddi çıkar sağlama eğilimli bir davranış da insanın mutlu olması için yeterli olmamaktadır. Çünkü insan hem maddi hem de manevi donanımlı özellikte bir varlıktır. Dünya kamuoyunda tüm maddi ihtiyaç-

¹⁶ AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek ve VURAL, İstiklal Y. , Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, ss.68-72.

ları karşılandığı halde bunalımlara giren, yaşamına son veren bireysel vakalar olduğu bilinmektedir. Toplum yönetiminde ülke ekonomik stratejilerinin her türlü maddi üretimi artırması bir noktada yeterli olmamaktadır. Yönetimlerin harcamaları ile vatandaşın bireysel çıkar içgüdüsünü doyuma ulaştırmasının yanında bireyi mutlu edecek demokratik hakları da güncelleyerek halkına sunması gerekir. Bireysel ve toplumsal memnuniyet temelli yaşam biçiminin devlet yasaları ile sunulması insanları psikolojik doyuma ulaştıran demokratik yansımalar olarak algılanır.

Bazı ülkelerde yapılan araştırmalarda, milli gelirin kişi başına düşen miktarının iki katına çıkarılması dahi sosyal yapıdaki ortalama mutluluk katsayısını artırmamıştır. Dolayısı ile demokratik sistem vergi tahsilinde bireylerde vergi verme yaklaşımını yaygınlaştırmak için toplanan vergileri tekrar mutlak gelirin artırılması yönünde değil; bireylerdeki yaşamsal doyumu sağlamak yönündeki arayışlar içinde olmalıdır. Çünkü demokratikleşmede katkı sağlayan asıl unsur yalnız ekonomik rezervin artırılması ve zenginleşmesi değil, ahlaki değerleri benimsemiş bireylerden oluşan bir toplum olmanın da katma değer sağlayacağı bilincinin yönetim ilkesi olarak tesis edilmesi gerçeğidir.¹⁷

Bu yaklaşımdan olmak üzere, modern iktisadın mühendislik ve ahlak ilişkili iki temel çıkış noktasının olduğunu ifade eden ekonomistler vardır. Adam Smith (1723-1790) modern iktisadın kurucusu olarak bilinmesinin yanında aslında bir ahlak filozofudur. İktisadın ahlaki duygulardan soyutlanmasının mümkün olmadığını Ahlaki Duyguların Teorisi adlı kitabında temel yaklaşım olarak ortaya koymuştur. Günümüze kadar ortaya konulan iktisat teorilerinden Neo-Klasik İktisat Teorilerinin iktisadı, ahlaki değerlerden arındırma teorileri de geçerlilik kazanamamış, tasvip görmemiş ahlaki değerlerin bireyler bazında yaşatılması gerekliliği iktisadı korumuştur.

Ünlü filozof F.A. Hayek 20.yüzyılın ortalarında: “Bilgi bilinci ve birikimi, bir ahlak ortaya çıkarır, ahlak bir hukuk ortaya koyar, hukuk bir siyaset geliştirir, iktisat ise bu siyaset tarafından belirlenir” yargısını ortaya koymuştur. Bu öngörüsü ile devletin yönetimi altındaki halkın ve kuşakların varlığını idame ettirme arayışlarının olumlu sonuçlar vermesi için devlet temelinin bilimsel bilgiye ve bilgi bilincinin ahlaki değerleri korumaya dayalı olması gerektiği ilkesini ortaya koymuştur. Bilimsel bilgiyi edinmenin yanında, insan beyninin ahlaki değerlerle beslenmesi, ahlaki ve kültürel

¹⁷ CANBAY Tülin, ÇETİN Güneş, “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, *Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5 Sayı:1, Manisa, 2007, ss.55-57.

değerlerin üretim ve tüketim ilişkilerinde hem yönetenleri hem de bireyleri doyumsuz bir varlık olmaktan alıkoyan fonksiyonu ile önemlidir. Ahlaki ve kültürel değerleri toplum yaşamına sunmaktan uzak yönetimlerin vergi ve demokratiklik ilkesinin insani yarar yönündeki boyutunu, toplumsal hizmete sunması beklenemez. Adı demokrasi de olsa böyle bir yönetimde insanların mutsuz olmaması mümkün değildir. Bu tür ülke yönetimlerinin varlığı toplum için huzursuzluk kaynağı; bu ülkenin aydınlatılmayan ve ahlaki değerlerle donatılamayan insanı da kendisine yararsız; toplum için de tehliktir.

Toplumu, çağdaş demokratik ilkeler ve aydınlıkçı bir zihniyetle yönetmeyen devlet, ülkede sınırsız güç olma zaafına kapılmaktadır. Bütün yetkileri eline almış bu yaklaşım, bireye demokratik haklar vermeyi önemsemez. Sınırsız güç psikolojisindeki iktidar yöneticileri, halkın yönetimlerden hesap sormasına tahammül edemez. Böylece kendi tiranını seçmiş olan halk, kendisini yönetme yetkisi verdiği seçilmişleri değiştirme yöntemlerini de bilemez. Dolayısı ile öncelikli iş çağdaş demokratik yapıyı kurmuş ülkelerin gittiği yolu takip etmek, çağdaş yasal hakları elde etmek yönünde olmalıdır. Bu yöntemle çağdaş demokratik hakları elde edebilen bireylerden oluşan toplumda, yönetilenler, vergilerin harcanmasında söz sahibi olmak için demokratik yollarla yönetenlerden hesap sorabilirler.¹⁸

Bir ulusun varlığını ekonomik önlemlerle koruma, yaşatma ve yüceltme arayışında bulunan ülke yönetimleri, bilgi toplumunu oluşturma ihtiyacından hareketle bilgili ve aydın insan bilincinin oluşması yönünde Ar-Ge çalışmalarını yoğunlaştırmalı, her bireyi bilgili ve bilinçli yurttaşlar haline getirmeyi hedeflemelidir. Çünkü bu yaklaşım, vergiyi demokratikleşmede kullanan ülkelerin çalışmalarındandır. Demokratik alanda sorunların bulunmadığı ya da az yaşandığı ülkelerde devlet bütçesi Ar-Ge çalışmalarına kullanılmakla sivil toplum kuruluşları güçlendirilmektedir. Sivil toplum kuruluşlarının artırılması ve desteklenmesi bireylerin çağdaş insan modelini benimsemelerine vesile olmakta, her birey demokratik ortamdan cesaretle yeni çağdaş haklar kazanabilmektedir. Bu çalışmalar için harcama yapmayan ülke yönetimlerinin karşılaşılan ülke sorunlarını aşmada hem yönetenleri hem de yönetilenleri hüsrana uğrattığı örnekler halen güncelliğini korumaktadır.

Hükümetlerin toplanan vergileri demokratikleşme için halkın eğitim, sağlık, adalet ve ekonomik refah düzeyini iyileştirme alanlarında sarf etmesi gerekmektedir. Vergilerin harcama tasarrufunu elinde bulunduran

¹⁸ TOSUNER Mehmet, DEMİR İhsan Cemil, "Vergi Ahlakının Sosyal Kültürel Belirleyenleri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1, Isparta, 2009, ss.1-15.

yönetim, vergiyi bu yönde kullanmadığı takdirde toplum refah ve huzurunu iyileştirme bilincinden uzak kalacaktır. Dolayısı ile kalkınmış bir ülke düzeyi sağlanamayacağından demokratik yapı da sağlam temellerden yoksun kalacaktır. Günümüz Ortadoğu ülkelerinde vergi olayı bir yana yer altı kaynakları bakımından çok zengin ve yüksek gelir sağlamasına rağmen bu ekonomik rezervi halkının eğitim, sağlık ve refah düzeyini iyileştirme yönünde kullanmayan yönetimler demokratik anlayıştan uzak olmalarının bedelini bütün bir ülke olarak ağır kayıplarla ödemiş ve ödemektedirler.

Yönetimin bilimsel gerçeklere dayanması bir zorunluluktur. Halk yönetiminde ilkesizlik söz konusu olamaz. Toplumsal yaşamın yürütülmesinde yanlış ve eksik bilgi ve kurallarla doğru sonuçlara varılamayacağı gerçeğini algılamak ve bu prensibi yönetimin ana ilkesi olarak uygulamak gerekir. Demokratik haklar silsilesi, her bireyi anlama ve aydınlatma yolunda yeni ihtiyaçlardan doğan yasaları uygulamaya koymayı çağdaş yönetsel yaklaşım olarak esas alma anlayışdır.

Halktan toplanan vergiler ile yeraltı ve yerüstü kaynaklarını yine halkın ekonomik refah, huzur ve insanca yaşamasını sağlama yönünde kullanmayan ülkeler demokratikleşme felsefesini algılayamamış ülkelerdir. Bu konumdaki Yakın Doğu, Asya ve Afrika halkları vatandaşlık haklarından mahrum bırakıldıkları için ülkelerini terk ederek kaçmakta Ege ve Akdeniz'in sularında yaşamlarını yitirmektedirler. Bu vakalar ile bu tür ülke yönetimleri demokratikleşme ve kalkınmayı insandan hareketle kurma anlayışından uzak siyasal yapılar olarak tarihe geçmektedirler. Çünkü demokratikleşme anlayışının temelinde devlet kaynaklarını halkın refah ve mutluluğu yönünde sarf etme yaklaşımı vardır. Dolayısı ile asıl sorun demokratik yönetimin "Her şey insan için, insanının mutluluğu için!" anlayışı ile yönetip yönetmemesi sorunudur.

SONUÇ

Demokrasinin gelişmesi ve verginin bu sahadaki fonksiyonu yorumunda, aslında sorun ülke yönetiminin iktidar yetkilerini yönetilenlerle paylaşp paylaşmaması sorunudur. Eğer ülkeler ahlaki ve kültürel değerleri bireylerine benimsetmişlerse yönetimler de anti demokratik olmayı sürdüremeyecektir. Çünkü yönetimi icra edenler de aynı halkın bir kesitidir. "Toplum layık olduğu üzere yönetilir" öngörüsü bu açıdan çarpıcı bir tespittir.

Dolayısı ile çağımızda "Demokrasi bir halk eğitimi sorunudur. Halkın eğitimi zayıflayınca demokrasi oligarşiye dönüşür. Halk, iyi eğitimlerle eğitilmelidir" (Eflatun M.Ö 4-5. yüzyıl), tespiti ülke demokrasilerinin

ihtiyaç duyduğu öngörü olarak geçerliliğini korumaktadır. Demokrasiyi geliştirecek ve kendini kurtaracak olan sadece bilinçlenen halktır. Cahil politika, demokrasiyi yok etmektedir. İnsan toplumsal bağlarından çözülemez ve farazi bir sözleşme yoluyla soyut bir kural seçici yapılamaz.¹⁹

KAYNAKÇA

- AKTAN, Coşkun Can; DİLEYİCİ, Dilek; VURAL, İstiklal Y. (2006), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- ARIKAN, Zeynep (1998), “Vergilendirmede Demokrasi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 115.
- ATATÜRK’ün, 01.11.1936, T.B.M.M. 5.Dönem, 2.Toplanma Yılıni Açılış Konuşması.
- ATATÜRK 01.11.1936, T.B.M.M. 5.Dönem, 2.Toplanma Yılıni Açılış Konuşması.
- BALTA Tahsin Bekir (1972), İdare Hukuku I, Genel Konular, Ankara, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi.
- BARRY, Norman P. (2003), Modern Siyaset Teorisi, Çeviren: Mustafa Erdoğan ve Yusuf Şahin, Ankara, Liberte Yayınları 1.Baskı.
- BULUT Yetkin, ATEŞOĞLU Nadir (2009), “Verginin Demokratik Geleniğin Oluşumundaki Anahtar Rolü” *Vergi Dünyası Dergisi*. Yıl:28, Sayı:336.
- CANBAY Tülin, ÇETİN Güneş (2007), “Vergiye Uyum Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, *Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5 Sayı:1.
- ÇAĞAN Nami (1980), “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:37, Sayı:1-4.
- DOĞAN YALÇINDAĞ, Arzuhan (2009, 01 Ekim), “Verginin Türkiye’nin Demokratik Saygınlığını Zedeleyen Bir Araca Dönüşmesi Hazindir”, Erişim Tarihi: 08 Eylül 2014, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/yalcindag--verginin--turkiye-nin-demokratik-saygynligini-zedeleyen-bir-araca-donusmesi-hazindir/ekonomi/ekonomide-tay/01.10.2009/1145224/default.htm>
- GENCEL Ufuk, KURU Elif (2012), “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi. Yönetim Bilimleri Dergisi Cilt:10, Sayı:20, ss.29-60.

¹⁹ BARRY, Norman P. , Modern Siyaset Teorisi, Çeviren: Mustafa Erdoğan, Yusuf Şahin, Liberte Yayınları, 1.Baskı Ankara, Şubat 2003, s.4.

- ÖNCEL Mualla, KUMRULU A. , ÇAĞAN N. (1992), Vergi Hukuku, Ankara, AÜF Yayını.
- TOSUNER, Mehmet; DEMİR, İhsan Cemil (2007), “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9/3.
- TOSUNER Mehmet, DEMİR İhsan Cemil (2009), “Vergi Ahlakının Sosyal Kültürel Belirleyenleri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:14,S:1.
- TUNÇER Mehmet (2002), “Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumu-na Etkisi ve Türkiye”, Ankara, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:57, Sayı:3.
- TÜĞEN Kamil (1998), “Cumhuriyetimizin 75. Yılı Çerçevesinde Verginin Gelişimi ve Demokrasi”, Ankara, *Yeni Türkiye Dergisi Cumhuriyet Özel Sayısı*, Eylül-Aralık, Yıl: 4, Sayı:23-24, S.3437-3442.
- ÜSTÜNEL Besim (1983), *Ekonominin Temelleri*, Ankara, Bilgi Basımevi.

TARİHSEL SÜREÇTE VERGİLENDİRMENİN GELİŞİMİ

Erdem ASIL^()*

Çağımızda vergilendirme, toplumun diğer anlamda kamunun giderlerini karşılamaya yönelik geliştirilmiş kaynakların en önemlisidir. Bireyler, siyasal topluluklar halini almaya başladıkları zamandan beri, kolektif nitelikteki ihtiyaçları tatmin etmek üzere, toplum üyelerini vergiler yoluyla yükümlü kılma yöntemlerini aramışlardır¹. Bu yöntemleri etkin bir şekilde kullanma arayışına düşen devletler, kamunun sosyal, ekonomik, kültürel yapısını göz önünde tutarak farklı teknikler benimsemişlerdir. Bu bağlamda tarihsel ve sosyal bir kurum olan vergi kökeni itibariyle “ beşeri müşteri- rek hayat kadar eskidir ”²

Kökeninde şeklen ve maddeten bir çeşit gönüllü hediye olan vergi, daha sonra da şeklen gönüllü olma niteliğini korumakla beraber, giderek geleneksel bir yükümlülük karakterini taşıyan yardım şeklini almış ve nihayet gerçek bir zorunlu ödemeye dönüşmüştür³.

Vergilendirme bilinen tarihin ilk başlarından beri, bireylerin dinsel veya ahlaki ölçüde, günahlarını affettirmek, daha üstün bir insan olmak veya hut da arındığını hissetmek amacıyla tanrılarına veya tanrı-kral şeklindeki devlet liderlerine gönüllü olarak verdikleri hediyelerden oluşmaktadır. Daha sonraları sosyal ve ekonomik hayatın gelişmesiyle, devlet merkezli bakış açısından ziyade bireyciliği ön plana çıkaran akımların etkisiyle bireyler elde ettikleri gelirleri veya menfaatleri kendilerine saklamak yoluna

^(*) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Lisans Öğrencisi

¹ Bkz. Schmolders, G., Genel Vergi Teorisi, İstanbul 1976, sf. 3.

² Gerloff, W. , Die öffentliche Finanzwirtschaft, 2, Aufl. , Bd. 1. Frankfurt / M 1948. sf. 48.

³ Neumark, F. , Steuer: (1) Theorie der Besteuerung, a.g.e. sf. 93.

gitmişlerdir. Nihayetinde bu anlayışların geliştiği dönemlerde devlet, zorunlu olarak bir vergilendirme yoluna gitmiş, kamu giderlerini bu yöntemle finans etmeyi amaçlamıştır.

Verginin bu gelişiminin yanında şekil ve tekniğinde de bazı değişimler meydana gelmiştir. Uzun süre aynı niteliğini koruyan, olağanüstü zamanlarda zaman zaman başvurulmuş ve belirli gayelere tahsis edilen vergi; zamanın akışı içinde, normal finansman aracı olarak bütün kamu giderlerinin karşılanmasından başka, ayrıca fiskal olmayan amaçların gerçekleştirilmesinde de kullanılan ve para şeklinde ödenen bir mali yükümlülük haline dönüştürülmüştür⁴.

Vergilendirmeye ilişkin gelişmeler, tarihin muayyen dönemlerindeki ayrıma göre sırasıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

1- İLKÇAĞ'DA VERGİLENDİRME

Eski Yunan, ilkçağın en önemli devletlerinden bir tanesidir. Eski Yunan, yasalarına göre yurttaşlar servet durumlarına göre ayrılmıştır. Birinci sınıfa çiftliklerinde her yıl 500 kile buğday veya 500 metret şarap ya da zeytinyağı üretenler, ikinci sınıfa 300, üçüncü sınıfa 150, dördüncü sınıfa ise bu miktardan az üretimde bulunanlar girmektedir⁵.

Ticaret, zanaat gibi yollarla gelir elde edenler, bunların değerine eşit gelirlerine göre bu dört sınıftan birine alınıyordu⁶. Vergi yükü ilk üç servet sınıfına servetlerine orantılı olarak dağıtılırken, dördüncü grubu oluşturanlar vergiden muaf tutulmuştur. Ancak dolaysız vergiler, bugünkü anlayışın tersine olarak, özgür olanlara layık görülmezdi. Bu nedenle yurttaşların servetleri polis paraya ihtiyacı olduğu olağanüstü zamanlarda vergilendirilirdi⁷.

Yunan tarihinin ilk devrelerinde henüz aynı ekonominin koşulları mevcut olduğu için, kamusal ihtiyaçlar nispeten düşük idi; giderler, daha ziyade saray idaresi ve toplum için yapılan hizmetler dolayısıyla doğuyordu. Devlet gelirleri ise bedensel hizmet şeklinde ödenen yükümlülüklerin yanı sıra, özellikle kralın mülk gelirleri ile dost ve müttefiklerce zaman zaman verilen ve hükümlerinin bir simgesi olarak kabul edilebilecek olan hediyelerden oluşuyordu. Bu bağlamda Yunan'da kamu ihtiyaçlarını karşı-

⁴ Bkz. Gerloff, W. , Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl , Bd. 2, Tübingen 1956, sf 241 vd.

⁵ Arif MüfridMansel, Ege ve Yunan Tarihi, 4. B. , Türk Tarih Kurumu Yayını, Ankara, 1984 sf. 188

⁶ Arif MüfridMansel, Ege ve Yunan Tarihi, 4. B. , Türk Tarih Kurumu Yayını, Ankara, 1984 sf.188

⁷ Mansel sf.189

lamak için başvuru en önemli kaynak doğrudan doğruya yapılan hizmetlerdi⁸.

İlkçağın en önemli devletlerinden bir diğeri de Roma'dır. Günümüzde vergi sistemi ile ilgili en belirli bulgular Roma'dan kalmaktadır. Roma'nın krallık devrinde daimi değil, istisnai şekilde servet üzerinden alınan tek vergi olan "tributum", askerlikle birlikte yurttaşlara özgü yükümlülüklerin başında gelmektedir.⁹

Roma'nın vergi sistemini Cumhuriyet dönemi ve İmparatorluk dönemi olarak ayrı ayrı incelemek daha doğru olmaktadır.

Cumhuriyet dönemindeki Roma mali sistemini, iç vergilendirmeden elde edilen gelirlerden ziyade, mülk gelirleri, tekeller, savaş gemileri ve özellikle kendisine bağladığı milletlerden aldığı haraçlar oluşturmaktadır.

M.Ö. 27 yılında Augustus ile başlayan Roma imparatorluk dönemi, 1.Yüzyılda imparatorluğun konsolide edilmesine, 2. Yüzyılda büyük bir güç olarak gelişmesine ve nihayet 3. Yüzyılda devamlı şekilde gerileyerek doğu ve batı olarak ikiye bölünmesine yol açmıştır.¹⁰ Roma imparatorluk döneminin başlarında, kamu maliyesi sahasında büyük reformlar yapılmıştır. Augustus ile başlayan mali reformlar arasında, özellikler vergilemenin tekrar organize edilmesi , vergi idaresinin yeniden düzenlenmesi, vergi iltizamının kaldırılması, devlet maliyesinin merkezileştirilmesi ve para sisteminin iyileştirilmesi yer almaktadır.

Augustus zamanında başlatılan reformlar ile geliştirilen Roma mali sistemi, Doğu Roma İmparatorluğunda da devam etmiştir. Bizans vergi sisteminin temel vergisi, Kökeni itibariyle Diokletian zamanında yapılan reformlara kadar giden ve önceleri mal şeklinde, fakat 4. Yüzyılın ortalarından itibaren para şeklinde köylülerden yıllık olarak tahsil edilen tahl vergisidir.¹¹

İlkçağın önemli devletlerinde vergilendirmenin hangi amaçlarla, kimlere yönelik ve hangi sebeplerle alındığını belirttikten sonra Ortaçağ'da vergilendirmenin nasıl olduğu konusu açıklanacaktır.

2- ORTAÇAĞ'DA VERGİLENDİRME

Ortaçağda Roma İmparatorluğunun yıkılmasıyla birlikte başlayan dönemde, egemen feodal düzenin siyasal yapısına paralel olarak, vergilen-

⁸ Bkz. Hauser, K. , a.g.e., s.8.

⁹ Recai Galip Okandan Umumi Hukuk Dersleri, İÜ Yayını, İstanbul, 1951sf. 402. Umur, Roma hukuku sf.10.

¹⁰ Hauser, K. , a.g.e, sf.21 vd.

¹¹ Hauser, K. , a.g.e, sf.25

dirme yetkisi beylikler arasında parçalanmıştır.¹² Her feodal bey topraklarını işleyen, ormanını değirmenini ve fırınıni kullanan serf'leri, bu yararlanmanın karşılığı olarak ürünlerinin belli bir miktarını alarak ve belirli angaryalarda çalıştırarak kendi nam ve hesabına vergilendirmektedir.¹³ Bu bağlamda Ortaçağın ilk yarısında bazı mali yükümlülükler olmakla beraber, bunların para ile ödenen gerçek anlamdaki vergiler olmadığı sonucu görülmektedir.

Ortaçağın ilerleyen dönemlerinde, giderek gelişen para ekonomisiyle birlikte mali yükümlülüklerin mal yerine para şeklinde ödenmesi mümkün ve hatta zorunlu olmuş, imparatorluğa ait mülk ve gelirlerin devlet giderlerini karşılayamaması nedeniyle, vergilendirme tek çıkar yolu olarak görülmüştür.

Nihayetinde Ortaçağın sonlarına doğru ise şehirler kuvvetlenmiş ve mali sistemler vergilemenin modern şekline yaklaştırmaya başlamıştır. Prensler, imparatorluğun gücünün azalmasıyla İmparatorluğa ait bazı gelir kaynaklarını ele geçirmeye başlamışlardır. Dolayısıyla ilk kez 13. Yüzyıldan itibaren düzenli olarak vergi tahsil edilmeye başlanmıştır.

3- YAKINÇAĞ'DA VERGİLENDİRME

Yakınçağın başlangıcına damgasını vuran ve burjuva düşüncesinin bir yankısı olan 1789 Fransız Devrimi sonucunda kabul edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin 13. Maddesinde vergilendirmede eşitlik ve kanunilik gibi temel ilkeler açıkça düzenlenmiştir. Bildiriyle benimsenen ilkeler, bütün dünyada yazılı anayasaların kabulüyle günümüz devletlerinin hukuk düzenlerine hakim hale gelmişlerdir.¹⁴

Bu hususta Yakınçağ vergilendirmeye ilişkin üç noktada ortaçağdan ayrılır. Birinci olarak, aynı ekonomiye ilişkin unsurların yerine, para ekonomisinin geçtiği görülmektedir. İkinci olarak, para ekonomisi ile ideolojik alandaki gelişmelerin de etkisiyle, rasyonalizm ve iktisadiliğin devlet ekonomisi açısından gösterdiği önem gitgide artmaya başlamıştır. Üçüncü olarak, ortaçağ kamu ekonomisini karakterize eden bir yandan imparatorluk ile feodal senyörler arasındaki, diğer yandan feodal senyörlerle halk temsilcileri arasındaki ikili durum, anayasalarda yapılan kuvvetli değişikliklerle azaltılmış, hatta kısmen ortadan kaldırılmıştır.¹⁵

¹² Göze, Ayferi, Siyasal Düşünceler ve Yönetimler, Beta Yayınları, İstanbul, 2000 sf.71

¹³ Barkan, Ömer Lütfi, İktisat Tarihi, İÜ Yayını, İstanbul, 1962, sf. 49

¹⁴ Akın, İlhan, Kamu hukuku, Beta yayınları, İstanbul, 1993, sf 298

¹⁵ Hauser, K.,a.g.esf 40vd

Netice itibariyle yeniçağda vergi, ortaçağda olduğu gibi olağan üstü bir gelir kaynağı olmayıp, gittikçe artan bir önem kazanarak kamu maliyesinin temel dayanağı haline gelmiştir. Bu dönemde, verginin niteliği hakkındaki düşüncelerde meydana gelen değişimlere paralel olarak, vergiye atfedilen fonksiyonlarda da bir değişme olduğu için vergi, sadece devlet giderlerini karşılama yönündeki temel geleneksel görevinin yanı sıra, ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmenin önemli bir aracı olarak kabul edilmeye başlanmıştır.¹⁶

4- OSMANLI İMPARATORLUĞU DÖNEMİNDE VERGİLENDİRME

Tanzimat öncesi vergiler şer'i ve örfi vergiler olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Şer'i hükümlerle tesbit edilen vergilere "Tekalif-i Şer'iyeye", örfi hükümlerle tesbit edilenlere ise "Tekalif-i Örfiye" denilmektedir. Şer'i vergiler Müslüman ve Zimmi'ler için ayrı ayrı belirlenmektedir.¹⁷ Örfi vergilerin bir bölümü her yerden alınır, ancak miktarı değişir; bir bölümü ise sadece belirli yerlerden alınmaktadır.¹⁸

Yeni fethedilen yerlerde ilk önce bölgenin eski adetleri ve kanunlarının araştırılıp; sonra Osmanlı hukuk ilkelerine ve şeriata aykırı uygulamalara son verilip, mevcut düzenin yürürlükte bırakıldığı bilinmektedir. Örfi vergilerin tamamının adları, nitelikleri ve miktarları her vilayete ait vergi kanunnamelerinde özenle gösterilmektedir. Askeri sınıfa dâhil kimseler sahip oldukları ayrıcalıklarla diğer tebaanın yani reayanın vergilerin çoğundan muaf tutulmuştur.¹⁹

Tanzimat sonrasında ise mali hukuk alanında da temel değişikliklere gidilmiştir. Birçok hukuki belgede Müslim-gayrimüslim tebaa arasında vergilendirmede eşitliği öngören hükümlere yer verilmiştir.²⁰ Bu doğrultuda gayrimüslimlerin yükümlüsü olduğu cizye kaldırılarak, yerine askerlik hizmeti yapmamalarına karşılık askerlik bedeli alınmaya başlanmıştır.²¹

Ancak eşitsiz vergileendirme esasen tebaa ile yabancılar arasında söz konusu olmuştur. Osmanlı batılı devletlere kapitülasyon adıyla anılan ayrıcalıkları, genellikle karşılık esasına dayanmadan tanımıştır. Bu ayrıcalıkların önemli bir kısmı ise vergiye ilişkindir. Böylece gelir artışından yararlanan kesimi vergilendiremeyen devlet tarımdaki aşar vergisine dayanmak zo-

¹⁶ Turan, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, sf. 13

¹⁷ Tuğcu, sf 86-87

¹⁸ Üçok, Mumcu, Bozkurt sf.221

¹⁹ Üçok, Mumcu, Bozkurt sf.221

²⁰ Çağan, Vergileendirme Yetkisi, sf.36

²¹ Çağan, Vergileendirme Yetkisi, sf.36

runda kalmış, bu durum tarımla uğraşan tebaanın ağır vergi yükü altında ezilmesi sonucunu doğurmuştur.²²

5- CUMHURİYET DÖNEMİNDE VERGİLENDİRME

Cumhuriyet döneminde de 1926 yılına kadar eski Osmanlı vergilerine zam yapılması yeterli görülmüştür.²³ 1925 yılında aşarın kaldırılması, Osmanlı İmparatorluğunun vergi sisteminin tasfiye edilmesi ve cumhuriyet idaresince yeni bir vergi sistemi kurulmasının başlangıç noktası olmuştur.²⁴ Bu surette, köylü üzerinde çok ağır bir yük olan ve tahsil edilen araçlar tarafından katmerleştirilen bir vergi kaldırılarak Cumhuriyetin temellerinin daha geniş kitlelere dayandırılması amaçlanmıştır. Aşarın kaldırılması sebebiyle zam yapılan veya ilk olarak konan vergilerin büyük bir kısmı esas itibarıyla şehirlerde yaşayan, tarım ekonomisi dışından gelir sağlayan nüfusun vergi yükünü arttırmıştır.²⁵

İkinci dünya savaşı boyunca tarafsızlık politikası nedeniyle kamu harcamalarında ve dolayısıyla kamu gelirlerinde ortaya çıkan hızlı artış ihtiyacı karşısında yürürlükteki vergilere zamlar yapıldı ve yeni vergiler salındı.²⁶ Salınan bu yeni vergilerden biri de sadece maliye tarihimizde değil, Cumhuriyet tarihimizde de derin izler bırakan 11 Kasım 1942 tarih ve 4305 sayılı kanunla yürürlüğe konulan varlık vergisidir.²⁷

Bu verginin yasallık ilkesine aykırı olarak matrah ve oranı yasada belirtilmemiş ve vergi miktarının saptanmasında yerel takdir komisyonlarına geniş yetkiler verilmiştir.

Türkiye’de 1950’den itibaren çağdaş vergi sistemlerine daha yakın bir vergi sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Ancak yürürlüğe konulan gelir vergisi ve kurumlar vergisi, özellikle 1950 seçimlerindeki oy endişesinden kaynaklanan politik sebeplerle ve fakat teknik mazeretler ileri sürülmek ve asıl niyet gizlenmek suretiyle tarım kesimini tümüyle vergi dışı bırakmaktaydı.²⁸

Nihayetinde 27 Mayıs 1960’daki iktidar değişikliğinin ardından toplam vergi yükünü bir miktar arttırmak ve bu yükün dağılımının çeşitli gelir katları arasında dağılımını daha adaletli bir hale sokmak için yasal deği-

²² Berkes, Niyazi, Türkiye’de Çağdaşlaşma sf.27

²³ Bulutoğlu, sf.50

²⁴ Kazgan, Tanzimat, sf 67

²⁵ Bulutoğlu, sf 51

²⁶ Bulutoğlu, sf 52

²⁷ Resmi Gazete 12.11.1942, 5255

²⁸ Nadaroğlu sf. 405

şikliklere gidilmiştir. Bu amaçlarla daha önce vergilendirilmeyen kesimler vergi alanına alındı, vergi kaçakçılığını önleyici yeni güvenlik tedbirleri getirilmiştir. Ancak yükümlülerin şiddetli tepkileri sebebiyle yeni vergi yükümlerinin bazılarından geri dönmek zorunda kalınmıştır.²⁹

6- VERGİLENDİRMENİN AMAÇLARI

Vergilendirmenin bilinen ilk ve en eski amacı, mülk ve teşebbüs gelirleri, harçlar, şerefiyeler ve kamu borçları ile karşılanamayan devlet ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bu bağlamda vergilendirme politikaları geliştirilmiştir. Bahsettiğimiz politikaları üç farklı görüş çerçevesince inceleyebiliriz.

Birinci görüşe göre; Vergi politikasının amacı, sadece kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parasal araçları sağlamak olmalıdır.

İkinci görüşe göre; Vergi politikasının mali olmayan amaçları da izlemesi, özellikle iktisat politikasının aracı olması gerekir.

Üçüncü görüşe göre ise; Vergi politikası mali amacın yanı sıra, mali olmayan amaçların da gerçekleştirilmesi için uygun olmakla beraber, bu tür amaçları ancak vergilemede adalet ve rekabet tarafsızlığı ilkeleri ile uyum halinde izlemesi gerekir.³⁰

Bu görüşlerin yanında vergilendirmenin esasını teşkil eden diğer bir konu ise, Verginin çift fonksiyonlu olduğudur. Bahsettiğimiz fonksiyonlar “teşvik etmek” ve “caydırmak” olarak ikiye ayrılır. Bu anlamda devlet tarafından yürürlüğe konan vergiler vasıtasıyla vatandaşlar menfaat sağlamaya elverişli bir fiile ya teşvik edilir ya da devlet politikası olarak yapılması uygun görülmemeyen bir davranıştan caydırılmaya çalışılır.³¹

Bahsi geçen bu bilgiler ışığında Vergilendirmenin amacını daha ayrıntılı ele alabilmek için şu ayrımı yapmaya ihtiyaç görülmüştür.

6.1- Vergilendirmenin Mali Amaçları

Bir vergi sisteminin en önemli işlevlerinden biri, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri temin etmektir. Tarihsel gelişim süreci içinde verginin esasını açıklayan kuramlardaki değişikliklere, devlet borçlarının normal bir finansman yöntemi olarak kabul edilmesine ve nihayet harç, şerefiye, mülk ve teşebbüs gelirleri gibi bazı kamusal gelirlerin özellikle yerel idarelerin bütçeleri açısından giderek daha fazla önem kazanmasına rağmen, konumunu aynen koruyan vergilemenin bu temel fonksi-

²⁹ Bulutoğlu, sf 57-58

³⁰ Paulick, H. , TheorieundPraxisdesFinanzpolitischenInterventionismus, Tübingen 1970, sf 203

³¹ Asıl,Erdem / Derya,Deniz Türkiye’nin Etnik Yapısı ve Azınlıklar, sf. 56. 2013

yonu, her şeyden önce “yeterli” ölçüde gelir temin edebilecek bir vergisel yapıyı öngörmektedir.³²

Bu amaç ayrıca, vergi sisteminin yeni duruma kolaylıkla uyum sağlayabilecek “esnek” bir yapıya sahip olmasını öngörmektedir. Gerçekten, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mali ihtiyaçta birdenbire ortaya çıkan normalin üstündeki artışlar, vergi hukukuna ilişkin önlemler yardımı ile rahatlıkla karşılanabilmelidir.³³

6.2- Vergilendirmenin Mali Olmayan Amaçları

Vergilemenin, mali olmayan amaçlarından ilki gelirin yeniden dağıtımına ilişkin amacdır. Bu amaç, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları bir dereceye kadar zayıflatmak için vergilendirmenin bir araç olarak kullanılabileceği ve kullanılması gerektiği görüşüne dayanmaktadır.³⁴

Diğer bir amaç ise konjonktür politikasına ilişkin amaçtır. Günümüzde, konjonktürel dalgalanmaların ekonomik istikrarı bozucu nitelikte oldukları kabul edilmekte ve bu sebeple, vergi politikasına ilişkin önlemlerle bunların hafifletilmesine çalışılmaktadır.

Vergilendirmenin bir başka amacı ise Büyüme politikasına ilişkin amacdır. Günümüzde iktisadi büyümenin teşviki, hemen hemen bütün ülkelerde uygulanan iktisat politikasının temel amaçlarından birisidir. Bu amacın gerçekleşmesinde, maliye politikasına ve dolayısıyla vergi politikasına önemli görevler düşmektedir. Devlet vergisel önlemler yardımı ile iktisadi büyümeyi belirleyen faktörleri etkileyebilir.³⁵

Bahsedilen amaçlar daha çok genel nitelikte olup, prensip itibariyle, refah amacına yönelik geliştirilmiştir.³⁶ Burada söz konusu olan temel sorun, yüksek bir gelir seviyesi için gerekli bir şart olan tatminkar bir çalışma seviyesini sağlamak üzere bir ekonomideki iş güçleri ve üretim vasıtalarından tam olarak yararlanmanın yanı sıra, bunların mümkün olduğu kadar rasyonel, yani halkın tercihleriyle uyumlu olarak kullanacağı şekilde vergilemenin düzenlenmesi zorunluluğudur. Piyasa ekonomisi böyle bir amacın gerçekleşmesi yönünde işlemediği takdirde, vergilemenin refah amacının gerçekleşmesine katkıda bulunması gerekir.³⁷

³² Neumark, F. Vom Wesen der Besteuerung, a.g.e. , sf. 341

³³ Turhan, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, sf. 33

³⁴ Neumark, F., Art. Steuer, a.g.e sf.95

³⁵ Turhan, Salih, Vergileme ve İktisadi Büyüme, sf.249

³⁶ Haller, H., Die Steuern, a.g.e sf.203

³⁷ Haller, H., Die Steuern , a.g.e sf.207

Bütün bu bahsettiklerimizin yanında vergilendirmede nüfus politikasına ilişkin amaçlar gözetilebilir. Örneğin belli bir sayıda çocuk yapan ailelerin belirli vergi tipinden muaf tutulacağını açıklayan devlet vergilendirme ile nüfus politikasını gerçekleştirmeye çalışmaktadır.

Ahlaki veya Dini kaygılarla geliştirilmiş vergilendirme yöntemleri ile devletin siyasi politikaları gerçekleştirilebilir. Bunun en yalın örneği yüksek değerdeki alkol vergilerinde görülmektedir. Devletler vatandaşlarını alkolden veya diğer keyif verici maddelerden uzak tutmak gayesiyle yüksek vergiler getirerek kendi siyasi politikasını icra etmektedir. İşte bu bahsettiklerimiz daha önce de belirttiğimiz gibi Vergilendirmenin çift fonksiyonlu yani “Teşvik etmek” veya “Caydırmak” amacı doğrultusunda hazırlanmış vergilendirme yöntemlerine örnek teşkil etmektedir.

7- VERGİLENDİRME İLKELERİ

Devletler, kamu giderlerinin finansmanını sağlamak amacıyla vergilendirme faaliyetleri gerçekleştirirken belirli ilkelere bağlı kalmak zorundadır. Bu ilkeler Vergi Teorisi ile ilgili evrensel ilkeler olabileceği gibi devletlerin kendi iç hukuklarında belirlediği ilkeler de olabilir. Bu çalışma kapsamında hem evrensel ilkeleri hem de Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda korunmaya çalışılan ilkeleri açıklama gayreti içinde olunacaktır.

7.1- Hukuk Devleti İlkesi

Çağdaş devletler, vergilendirme ile amaçladığı fonksiyonları icra ederken demokratik sosyal hukuk devletinin özellikleri ve ilkeleri çerçevesinde davranacaktır ve vergilendirmeye ilişkin anayasa kuralları bu devlet tipinin gerekleri doğrultusunda belirlenecektir.³⁸

Bu bağlamda hukuk devleti anlayışı içerisinde devlet, vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanmalıdır. Dolayısıyla vergilendirme ilişkisine ait hukuki düzenlemeler, bu ilişkinin taraflarına ait hak ve yetkileri kapsamalıdır.³⁹

Çağımızın demokratik hukuk devleti düşüncesinde ise vergilendirme yetkisi, devletin vergilendirmeye ilişkin egemenlik kullanmasına dayandırılır. Devletin mali alandaki egemenliğinin emaresi olan vergilendirme yetkisi, sahip olduğu hukuki ve fiili zorlama gücüne dayanarak ülkede yaşayan kişi ve faaliyet gösteren kurumlardan mali taleplerde bulunabilmesini ifade eder. Buna aynı zamanda “vergilendirme egemenliği” de denmektedir. Ver-

³⁸ Kabaoğlu, Hukuk Devleti, sf.12

³⁹ Bühler / Strickrodt, Steurrecht, Vergi Hukuku, sf.37

gilendirme egemenliği, genel olarak devlet egemenliğinin doğal bir sonucu, zorunlu bir uzantısı olarak görölmektedir.⁴⁰

Netice itibariyle, Anayasal bir ilke olan hukuk devleti ilkesi, vergilendirme yetkisine sahip olan devlete yasaklayıcı bir alan çizerken, diğer taraftan bireylere, çizilen sınırın hiçbir şekilde aşılamayacağı şeklinde güvence vermektedir.⁴¹ Aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmesini sınırlandırılmaktadır.⁴²

7.2- Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması İlkesi

Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkin müdahalelerden biri olması sebebiyle anayasalarda güvence altına alınmaktadır.⁴³ Bu sebeple anayasada belirtilen temel hak ve özgürlüklerin özü, vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturmaktadır.⁴⁴

Temel hak ve özgürlükler, ancak, istisnai olarak demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde sınırlandırılabilirler. Anayasa Mahkemesinin bu konuya ilişkin bir kararında⁴⁵, devletin vergilendirme alanında düzenlemeler yaparken hak ve özgürlükleri özenle koruması gerektiğini ve kaynak sağlamak amacıyla hukuk devleti ilkesinden taviz verilmemesi gerektiğini belirtmektedir.

Bütün vatandaşlara temel hak ve hürriyetlerinin tanınması ve güvence altına alınması demokratik devletin temel unsurları arasında yer alır. Demokratik devletin, demokrasisinin finansmanını sağlamak için yani, gerek fonksiyonlarının icrası için mali kaynak talep ettiği ve gerekse ekonomiye müdahale ettiği esnada vergilendirme yetkisi çerçevesinde anayasal hukuk düzeni kapsamında yapmış olduğu düzenlemeler, temel hak ve hürriyetleri ya sınırlandırmakta ya da tamamen kaldırılmaktadır.⁴⁶ Bu bağlamda netice itibariyle vergilendirme çalışmaları yapımında dikkat edilmesi gereken esas nokta Temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmamaktır.

7.3- Verginin Mali Güç ile Orantılı Olması İlkesi

Mali güç çeşitli olgulara göre ölçölmektedir. Bu olguların başlıca olanları

⁴⁰ Uluatam ve Methibay, Vergi Hukuku, sf. 17

⁴¹ G. Ahmet Kumrulu, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakötesi Dergisi, Sayı:14, Ankara 1979, sf.149

⁴² Nami Çağan, Anayasa Yargısı, sf.178

⁴³ Nami Çağan, 1982 T.C Anayasası'nda Vergilendirme, Ankara, 1983, sf.69

⁴⁴ AYM. E.1963/16, K.1963/83; E,1963/173, K.1965/40

⁴⁵ AYM. E 1989/6, K.1989/42

⁴⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Yasin Sezer, Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel hak ve Özgürlüklerin güvence Altına Alınması, 2000, sf.157

gelir, varlık, zenginleşme ve harcamalardır.⁴⁷ Mali güce göre vergilendirme ilkesi dar anlamda vergi için geçerli olmaktadır. Vergi dışındaki mali yükümlülükler mahiyetleri gereği bu ilkenin kapsamı dışında kalmaktadır.⁴⁸

Bu ilkeye göre mali güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir. Böylelikle verginin yasallığı ilkesinin engellediği keyfi vergilendirmenin bir biçimi olan ağır vergilendirme bertaraf edilmiş olmaktadır.⁴⁹ Netice itibarıyla bu ilke bağlamında bireyler sosyal adalet gereğince kendi ekonomik durumları nispetinde vergilendirilecek ve bu durum aynı zamanda maddi anlamda eşitlik ilkesine de uygun olacaktır.

7.4- Verginin Kamu Giderlerini Karşılama Özgülenmesi İlkesi

Kamu giderlerini belirleyen noktalar kamu giderlerine göre tüm yurttaşların güçleri nispetinde katılmaları ve giderlerle karşılanan kamu hizmetlerinden de tüm yurttaşların yararlanmasıdır.⁵⁰

Kamu giderlerini devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak biçimde geniş yorumlamak gerekir. Bunun sonucu olarak devletin planlı kalkınmayı gerçekleştirmek ve gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek amacı ile yapacağı gerçek transfer harcamaları da geniş anlamda kamu gideri kavramına girecektir.⁵¹

Bunun sonucunda şu düşünce de elde edilmektedir. Kamu yararına olmayan giderleri karşılamaya yönelik vergi yasaları keyfi nitelik taşımaktadır. Yasanın keyfi nitelikte olması verginin yasallığı ilkesine ters düşmektedir. Verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülenmesi ilkesi mali güç ölçütü gibi keyfiliği önleme yönünden verginin yasallığı ilkesine ve dolayısıyla vergilendirme de demokrasinin gelişmesine rehberlik etmektedir.⁵²

7.5- Verginin Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini, yasama organının, verginin sosyal yapı ve sonuçlarını göz önüne almasında yönlendirilmesi bakımından değerlendirmek gerekir.⁵³

Verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yasama organına sosyal devletin ödevlerinin anımsatılması açısından verginin yasallığı ilkesine

⁴⁷ Kaneti, sf.33

⁴⁸ Erginay, sf. 61

⁴⁹ Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, sf.114

⁵⁰ Anayasa Mahkemesi, 3.2.1977, 54/8; AMKD, Ankara 1978, sayı 15, sf.143

⁵¹ Çağan, sf.173

⁵² Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, sf.115

⁵³ Erginay, sf. 62

ışık tutan, demokrasinin gelişmesine yön gösteren ilkelerden birisi olmaktadır. Gerçekten verginin yasallığı ilkesinin yönünü yalnızca bireyin güvenliğinin sağlanmasında değil aynı zamanda dolaylı da olsa sosyal hukuk devletinin ve demokrasinin amaçları doğrultusunda onun maddi ve tinsel kişiliğinin gelişmesini engelleyecek durumları ortadan kaldırmasında da görmek gerekecektir.⁵⁴

7.6- Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi, vergilerin kanuniliğı ilkesini ve buna bağı olarak vergilendirme de eşitlik ve genellik ilkelerini içermektedir. Hukuki güvenlik ilkesi; Herkesin bağı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre düzenleyebilmesidir.⁵⁵

Bu durum ise hukuk kurallarının vatandaşlara duyurulmasıyla sağlanır. Nitekim Türkiye’de kanunlar ve diğer düzenleyici hukuki işlemler Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle hukuki belirlilik sağlanmaya çalışılmaktadır. Bireylerin hukuki güvenliklerinin sağlanması hukuk devletinin ana amacıdır. Hukuki güvenliğin başta gelen koşulu, hukuk kurallarının, kesinlikle herkes tarafından bilinebilir bir titizlikte ve açıklıkta tespit edilmesi ve sık sık değışikliğe uğratılmaması zorunluluğudur.⁵⁶

Hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için her şeyden önce devlet de kendi koyduğu hukuk kurallarına uygun hareket etmek zorundadır. Adaletli davranışın ve hukuk güvenliğinin en belirgin bir biçimde tezahür ettiği alanların başında gelen vergilendirmede hukuki güvenlik ise; vergilendirmede belirginliğin sağlanması, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi, kıyas yasağı, tipiklik, hukuki istikrar, kanunilik, genellik ve eşitlik gibi ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.⁵⁷

a) Kanunilik İlkesi

Verginin kanuniliğı ilkesi keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması gerektiğini öngörmektedir. Ve bu ilke bireyin özgürlüklerinin devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarının çizilmesinde önemli rol oynamaktadır.

Verginin kanuniliğı ilkesinin işlerlik kazanabilmesi için belirli şartlar vardır. Bu şartlara göre, Öncelikle bir vergi yasasının varlığına ihtiyaç vardır, Bireyin korunması için bu yasanın liberal ve demokratik bir devletin

⁵⁴ Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, sf.116

⁵⁵ Önel,Kumrulu ve Çağan, sf.45

⁵⁶ Ünal Narmanlıoğlu, Kanunun Anlam Bakımından Uygulanması, DEÜ, İzmir, 2001, sf.95

⁵⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, sf.6

parlamentosunun ürünü olması gerekmektedir ve yalnızca yasayla vergi düzenlenebilmesi ve bu yasanın vergi ile ilgili tüm özellikleri yani verginin ana öğelerini dikkate alan tam bir vergi yasası olması gerekmektedir.⁵⁸

b) Genellik ve Eşitlik İlkesi

Hukuk devleti ilkesi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini etkileyen kanunların genel nitelikte, soyut ve eşitlik kurallarına uygun olarak hazırlanmasını şart koşmaktadır. Hukuk devleti ilkesi çerçevesinde vergilendirmenin genel olması, herkesin vergi ödemesi anlamına gelen geleneksel genellik ilkesinden farklıdır.

Vergilendirmede genellik ilkesi, gelir ve servet sahibi veya harcama yeteneğine sahip olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Bu gereklilik kaynağını Anayasa 10.maddeden almaktadır. Bu noktada genellik ve eşitlik ilkeleri birbirine çok yakın iki kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵⁹ Çünkü vergilendirmenin genel olması, eşit olmasının da önkoşuludur.⁶⁰

Vergilendirmede eşitlik, genel anlamda toplumdaki kişilerin ekonomik güçlerine göre genel vergi yüküne iştiraki anlamına gelmektedir.⁶¹ Yasama organı, vergi kanunlarını vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini göz önünde bulundurarak hazırlayacak ve yürütme organı da uygulayacaktır. Eğer ortaya çıkan eşitsizlikler olursa, yasama organı tarafından takdir yetkisi kullanılarak düzeltilecek ve kaldırılacaktır.⁶²

c) Belirlilik İlkesi

Geleneksel vergilendirme ilkelerinden biri olan belirlilik ilkesi vergilerin miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Buna göre vergiyi doğuran olaylar kanunlarda kesin ve açık olarak belirlenmelidir.⁶³

Netice itibariyle toplumda bireylerin mevcut vergi kanunlarını önceden bilmesi ve ona uygun bir şekilde ticaret ya da sosyal hayatına devam etmesi demokrasinin bir gereği olarak belirlilik ilkesinin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır.

⁵⁸ Mehl/ Beltrame, age, sf.109

⁵⁹ Öz,Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, sf. 48

⁶⁰ Arıkan, "Demokratik Gelişim Sürecinde..." sf.71

⁶¹ Öncel,Kumrulu ve Çağan, sf.41

⁶² Öz,Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, sf. 48

⁶³ Öz,Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, sf. 52

d) Kıyas Yasağı İlkesi

Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş bir olaya uygulanmasıdır.⁶⁴ Bu bağlamda kıyas kanundaki boşlukları doldurmak için yapılan bir işlemdir.⁶⁵

Vergi hukukunda açıklığın sağlanabilmesi ve vergi ile ilgili kanun hükümlerinin etkisini sürdürdüğü kitle tarafından anlaşılabilir hale getirilmesi amacıyla yorum metotlarından yararlanılabilir. Vergilendirmede kanunilik ilkesi gereği yorum, kanuni sınırlar dâhilinde yapılmalıdır. Bu sınırların dışına çıkılması yani, verginin tarafları olan mükellef veya devlet lehine veya aleyhine, kanunların lafzı ve ruhuyla birebir ilgili olmayıp yeni veya farklı hüküm tesis edecek nitelikteki yorumlar, yorumu, vergi hukukunda yasaklanmış olan kıyasa götürmektedir. Bu bağlamda kanunun sınırlarını aşan yorum mümkün değildir.⁶⁶

Netice itibariyle vergi kanunlarında açıkça belirtilmeyen konular kıyas yoluyla verginin konusuna dâhil edilememektedir.

E) Vergi Kanunlarında Boşluk Doldurma Yasağı İlkesi

Kanunda bulunması gerekli ve zorunlu düzenlemelerin eksikliği durumunda kanun boşluğu kavramından bahsedilmektedir. Vergi mevzuatındaki boşluklar nedeniyle mükellefler ya vergiden kaçınabilmekte veya hut ta yasal olarak vergi kaçırabilmektedirler. Vergi hukukunda, vergi mevzuatına dâhil kanunlarda boşluk olması veya anlaşılması çok zor olan bir hukuki normun varlığı durumunda, vergi yargıcının veya vergi uygulayıcısının; vergilendirmede kanunilik ve vergilendirmede kıyas yasağı gereğince hukuk tesis etme yetkisinden bahsedilemez.⁶⁷

f) Tipleştirme ve Tipiklik İlkesi

Vergi kanunlarında soyut ve içerikleri belirsiz tip kavramlar kullanılması, vergilerin kanuniliği ilkesine ve vergiyi doğuran olayın belirginliği ilkesine ters düşebilmektedir. Tipleştirme, hukukta çeşitli kavram ve deyimlerin belli tiplere dönüştürülmesidir.⁶⁸ Yani kanun koyucunun vergilendirmeye ilişkin genel soyut kurallar koymasısıdır. Bu bağlamda Tipleştir-

⁶⁴ Öncel,Kumrulu ve Çağın, sf. 29

⁶⁵ Selahattin Tuncer, Vergi Hukukunda Kıyas, 1999, sf.16

⁶⁶ Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda Yorum,1987, sf.69

⁶⁷ Öz,Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, sf. 56

⁶⁸ Bülent Şişman, İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri, Ankara,2003, sf.69

me sonucu getirilen hükümler belli durumlarda vergilendirmede kanunilik ilkesini zedeleyebildiği görülmektedir.

g) Geriye Yürümezlik İlkesi

Vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi açısından önemlidir. Vergi kanunları ancak belirli dönemlerle ilgili uygulama alanı bulabilirler. Geçmişe etkili olmamalıdır. Çünkü mükellefler tüm işlemlerini o anda yürürlükte olan kanuna göre yaparlar. Bunun aksinin kabulü demek, geçmişte yürürlükte olmayan bir kanuna göre işlem yapılması, kazanılmış hakların zedelenmesine, kişi ve kurumların devletine olan güvenlerinin bozulmasına yol açabileceği gibi, ekonomik istikrarın da bozulması demek olacaktır.⁶⁹

h) Hukuki İstikrar İlkesi

Hukuk güvenliğinin en önemli koşullarından bir tanesi de, hukuk kurallarının istikrarlı olması yani sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesidir. Hukuk kuralları yani kanunlar gerekli olan durumlarda değiştirilmelidir. Olaya vergi kanunları açısından baktığımızda, sık sık ve çoğu zaman da keyfi olarak yapılan değişikliklerin hukuki istikrarı zedelemekte olduğu görülmektedir. Bu bağlamda Hukuk kurallarında devamlılık ve istikrar "kural", zorunlu olmadıkça değiştirilme ve geriye yürüme "istisna" sayılmalıdır.⁷⁰

Bu açıklamaya çalışılan ilkeler ışığında, vergilendirmenin esas hedefinin, bireylerin sosyal-ekonomik-kültürel haklarının korunup, refah ve huzur ortamının sağlandığı ve vatandaşları ile devletin uyum içerisinde olduğu bir düzen oluşturmaktır. Bu hedefe ulaşılabilmesi için araştırma konumuz olan ilke yani Demokrasiyi Güçlendirme İlkesi, yukarıda bahsedilmeyip ayrıca değerlendirilecektir.

8- DEMOKRASİ KAVRAMI

Demokrasi kavramı kendisini oluşturan iki yunanca kelime yani <Dimos> ve <Kratos> halk ve iktidar kelimelerinin birleşimiyle meydana gelmiştir. Bu anlamda basit bir yöntemle düşünülecek olursa halkın iktidarlılığı şeklinde açıklanabilir.

Ancak Demokrasi kavramı daha komplike bir nitelik taşımaktadır. Aileden arkadaş topluluğuna veya daha geniş topluluklara kadar, herhangi

⁶⁹ Öz,Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, sf. 58

⁷⁰ Öz,Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, sf. 60

bir grup için bağlayıcı kurallar ve politikalar konusundaki kararlarla ilgili bir kavramdır.

Demokrasiyi açılarken esas teşkil eden iki temel ilke vardır. Bunlar Halk denetimi ve Siyasi eşitliktir. Bu ilkeler en etkin olarak, herkesin politikalar hakkında eşit ve etkili söz-oy hakkına sahip olması gerektiği yönünde geliştirilmiştir.

Netice itibariyle demokrasi genel anlamda, halkın yönetime katılmasını ve halk egemenliğini ifade etmektedir. Yani halkın devlet idaresinde söz sahibi olup, nüfuz sahibi olduğu durumda demokrasinin en önemli şartı sağlanmış demektir. Bu bağlamda demokrasi bir araç değil ufukta, ulaşılması gereken bir amaçtır.

Demokrasinin amaç olduğunu benimsediğimiz bu görüşte, demokrasiyi sağlamak için bir takım araçlar kullanılmaktadır. Bunlar sırasıyla şu şekilde sayılabilir.

- Parlamento
- Siyasi Partiler
- Anayasa
- Sivil Toplum Örgütleri
- Kolluk Kuvvetleri

Demokrasi kavramını daha iyi izah edebilmek için İnsan Hakları kavramını da tartışmak gerekmektedir. Demokrasi kavramı kullanıldığında yaygın olarak ilk düşünülen, serbest seçimler, çok partililik ve kuvvetler ayrılığı gibi kurumsal düzenlemelerdir. Ancak bunlar anayasal düzen ve siyasal iktidar ile ilgili konulardır. İnsan hakları ise, hareket noktası olarak bireyi kabul eder ve bireylere insanca bir yaşam sürmeleri için gerekli asgari şartların sağlanmasını amaçlar. Ayrıca kavramın merkezinde yer alan “insan” unsurunun bir sonucu olarak, bu haklar genellikle evrensel ölçekte tanımlanmaktadır ve uluslararası düzenlemelere konu olmaktadır.⁷¹

Bu düşünceler ışığında, demokrasi kavramının temelindeki daha önce bahsettiğimiz iki ilke esasına dayandırılarak, demokrasinin ana düşüncesi, halk idaresi ya da ortak karar alma sürecinde halk denetimi olarak ifade edilebilir. Az önce de belirttiğimiz gibi bu bağlamda, hareket noktası ise hükümet kurumlarından ziyade vatandaşlar olmalıdır.

Bütün vatandaşların sivil toplum ve siyasal katılım aracılığıyla kamu işlerine müdahale hakkına sahip oldukları düşüncesi ile bu hakkın bütün vatandaşlara eşit olarak tanınması gerektiği düşüncesi demokrasinin temelini oluşturmaktadır.

⁷¹ David, Beetham, Demokrasi ve İnsan Hakları, sf.134

Daha detaylı açıklayacak olursak demokrasinin özünde bütün vatandaşların eşit olarak kamu işlerini yönlendirme ve hükümeti denetleme hakkı bulunmaktadır. Bu denetleme hakkının geçerlilik kazanabilmesi ise birey merkezli geliştirilen insan haklarının gelişmişliğine bağlıdır ve bu düşünceler de bizi insan haklarının demokrasinin asli unsuru olması sonucuna götürmektedir.

9- DEMOKRASİYİ GÜÇLENDİRME KISKACINDA VERGİLENDİRMENİN ROLÜ

9.1- Demokrasiyi Güçlendirme

Bir devletin kendi vatandaşlarıyla birlikte ulaşmaya çalıştığı esas değer demokrasidir. Çünkü demokrasi yukarıda bahsettiğimiz anlamlarıyla birlikte bir devletin gelişmesinde, vatandaşlarının refahının ve huzurunun sağlanmasında, vatandaşların ise birey olarak devletin müdahalelerine karşı kendi haklarını koruması ve devletin faaliyetlerini doğrudan veya dolaylı olarak denetleyebilmesinde asli unsurdur.

Bu sebeplerle bir ülkenin taşıdığı “salt hukuk devleti” niteliği yeterli değildir. Hukuk devleti, insan haklarına ve özgürlüklerine dayalı çoğulcu ve iktidar seçeneklerine açık demokratik sistemin gerçekleşmesine hizmet etmelidir. Bu bağlamda bir ülkenin taşıması gereken “demokratik hukuk devleti” niteliğidir.⁷²

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin bir kararında şu şekilde belirtilmektedir. “...Türkiye Cumhuriyeti, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan.... Demokratik,.....sosyal bir hukuk devletidir. Demokratik sosyal hukuk devleti; insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici alan adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu, devam ettirmeye yükümlü sayan, hukuka bağlı kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimi uygulayan devlet demektir.”⁷³

Anayasa Mahkemesinin bu yöndeki kararını daha iyi kavrayabilmek için şu ayrımın tartışılmasına ihtiyaç duyulmuştur.⁷⁴

⁷² Duran, agm, sf.3

⁷³ Anayasa Mahkemesi, 26/27.9.1967,336/29;AMKD,Ankara 1975, sayı:6,sf.23

⁷⁴ Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, sf.120

1- Demokratik Devlet

Demokratik devlet, egemenliği bir kişi, zümre veya sınıf tarafından, belli sınıflar yararına kullanılmadığı, serbest ve genel seçimin iktidara gelmede ve iktidardan ayrılmada tek yol olarak kabul edildiği; iktidarın bütün ulus yararına kullanıldığı, insan hak ve özgürlüklerini tanıyan ve bunlara saygı gösteren; adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan; hukuka bağlı; kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet demektir.⁷⁵

Türk toplumunu çağdaş uygarlık seviyesine ulaştırmak, insan hak ve özgürlüklerini, ulusal dayanışmayı, sosyal adaleti, kişinin ve toplumun huzur ve refahını gerçekleştirmeyi ve güvence altına almayı mümkün kılacak demokratik hukuk devletini bütün hukuki ve sosyal temelleriyle kurmak Anayasal temel ilke ve ana erek olarak benimsenmiştir.⁷⁶ Anayasanın başlangıç kısmına göre demokratik hukuk devletinin bütün hukuki ve sosyal temelleri ile kurulması gereklidir.⁷⁷

2- Hukuk Devleti

Demokratik bir rejimde çoğunluğın buyurgan bir hükümdar kadar baskıcı olması olanaklı bulunduğundan, demokrasi tek başına bireye güven veren adaletli bir devlet düzeni sağlayamaz. Demokrasi ile yönetilen bir ülkede bile bireye güven sağlayan bir düzen ancak hukuk devleti ilkesi sayesinde gerçekleşebilir.⁷⁸

Bu bağlamda Hukuk devleti, toplumun demokrasiyle gelişmiş bir sosyal devlet olması yolunda esaslı unsurlardandır.

3- Sosyal Devlet

Devletin kişiye bağlı insan haklarını tanımasının yeterli olduğu anlayışı zamanla aşılarak, çağımızın devletinin kişiye bu temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmek olanaklarını sağlamayı üstlenmesi söz konusu olmuştur.⁷⁹

Sosyal devlet varılan en son ve en olumlu bir devlet anlayışı olarak ortaya çıkmakta ve uygulanabildiği yerlerde toplumda ikiliği ortadan kaldırarak, tüm bireylerin yararından emin olarak ve gelişmeye açık olarak

⁷⁵ Önbilgin/Oytan, sf.5

⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965, 173,40; AMKD, Ankara 1967, sayı:4,sf.8

⁷⁷ Anayasa Mahkemesi, 26,27.9.1967,336,29;AMKD,Ankara 1975,sayı:6,sf.8

⁷⁸ Güneş,Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, sf.121

⁷⁹ Önbilgin/Oytan, sf.9,10

büyük ölçüde huzur içinde yaşamalarını sağlamaktadır.⁸⁰ Netice itibariyle sosyal devlet, sosyal adaleti, sosyal refahı gerçekleştirmeyi ve sosyal güvenlik sağlamayı hedeflemektedir.⁸¹

9.2- Vergilendirmenin Rolü

Demokratik rejimin sağlıklı olarak yürütülebilmesi devletin vergilendirme yetkisini kullanarak sağlayacağı düzenli mali kaynaklara bağlıdır; başka bir deyişle vergilendirme, demokrasinin finansmanı açısından zorunlu bir araçtır.⁸²

Devletin işlevleri, anayasanın devlet için getirdiği buyruklar ve bu arada sosyal devlet ilkesi göz önüne alınınca kamu giderlerini karşılamak için yasa çerçevesinde vergi almak, devlet açısından bir yetki olmaktan öte bir görev sayılmaktadır.⁸³ Bu görev gereğince devlet, bireyin refahının ve mutluluğunun uzun vadede de olsa gerçekleşmesi için vergi almaya mecburdur.

Anayasa ise bu görevin yerine getirilmesinde devlete bir program göstermektedir. Bu programı sosyal devlet ilkesi belirlemektedir. Sosyal devlet ilkesinin belirlediği vergilendirme programının sınırlarını ise Hukuk devleti ilkesi çizmektedir. Yani başka bir ifadeyle, sosyal devlet ilkesi gereğince bir görev olarak kabullenerek, bireylerin özel mülkiyetine el atabilecek kadar yetkiye dayanarak getirilen vergiler, hukuk devleti ilkesi gereğince de bu temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunulmaması suretiyle sınırlandırılmaktadır.

Vergilendirmede demokrasi, hem genel anlamda demokrasi hem de vergilendirme bilincinin sağlanması açısından çok önemli bir kavramdır. Çünkü vergilendirmede, devlet ve hemen hemen tamamı aynı zamanda seçmen olan mükellef yani vergi alacaklısı ile borçlusu karşı karşıya gelmekte ve bu ilişkinin de demokratik olması beklenmektedir. Bu alanda demokratikleşme sağlanması aynı zamanda hukuk ve vergilendirme arasında sağlıklı bir ilişkinin kurulmasına yardım ederken, Anayasa ve vergilendirmede kanunilik ilkesine uygunluğun sağlanmasına da kolaylık sağlamaktadır.⁸⁴

Bu açıklamalardan sonra vergilendirme de demokrasinin nasıl işlerlik kazanacağı sorunun tartışılması gerekmiştir. İdarenin vergilendirme işlemlerine halkın işbirliği ve katılımı ile vergi idaresinde demokrasi gerçek-

⁸⁰ Aldıkaçtı, age,sf.189

⁸¹ İlhan Akın Kamu hukuku, Beta yayınları, İstanbul, 1993sf.317

⁸² Mehmet Şafak, "Vergilendirmede Demokrasi", Vergi Dünyası Dergisi, sayı:133, Eylül 1994,sf.36

⁸³ Kumrulu,agm,sf.151

⁸⁴ Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi,sf.47

leştirilebilir.⁸⁵ Nitekim Türk Vergi İdaresinde demokrasinin sağlanabilmesi amacıyla çeşitli uygulamalar mevcuttur. Bunların başta gelenleri, vergilerin çoğunlukla mükelleflerin beyanı üzerine tarh edilmesi, mükelleflerin kendi vergilerinin hesaplanması işlemi olan tarh işlemine katılmaları anlamına gelmektedir. Öte yandan ergi matrahlarının belirlenmesi ile ilgili takdir komisyonlarında ve zirai kazanç komisyonlarında yükümlü temsilcilerinin görev alması⁸⁶, vergi komisyonlarına mükellef temsilcilerinin çağırılması ve uzlaşmada mükellefin hazır bulundurulması vergilendirmede demokrasiyi sağlamak adına önemli adımlardır. Ayrıca halk, her yıl temsilcileri vasıtasıyla bütçede o yıl hangi vergi kanunlarının uygulanacağına karar vererek vergilendirmede demokrasiye önemli katkılardan birini sağlamaktadır.⁸⁷

Bütün bu bahsettiklerimizin akabinde konuyu daha belirgin hale getirecek olursak; hukuk devleti ilkesi uyarınca öncelikle vergi normlarının, yasa-ma organında yapılması aşamasında anayasada öngörülen temel hak ve özgürlükler ile Anayasa 73.maddede yer alan vergi ödevine egemen olan ilkelere aykırı olmayacak şekilde geliştirilmesi gerekmektedir. İdarenin ise eylem ve işlemlerini kanunilik ilkesi gereğince sınırlı tutması, yasa ile getirilebilecek olan vergileri, düzenleyici işlemleriyle uygulamaya koymaması gerekmektedir. Bunun dışında vergi yasalarının anayasaya uygunluğunun idarenin ise işlem ve eylemlerinin denetlenebilmesi, millet adına bağımsız mahkemelerin demokrasinin gereği olarak yargılayabilmesi gerekmektedir. Bu anlamda vergilendirme demokrasinin gelişiminde önemli bir rol oynayabilecektir.

Son olarak belirtilmelidir ki, yasamanın vergi yasalarını gerçekteştirmesine temsilcilerini oylama yoluyla seçerek katılacak bireyler vergi yönetiminin yapacağı vergilendirme işlemlerine de işbirliği ve katılım verirlerse vergilemede demokrasi gerçekteşebilecektir.⁸⁸ Kişilerin vergilendirme kurallarını ve işlemlerini de işbirliği ve katılım yoluyla ve toplumun birer bireyi olmalarının bilincine varmaları yoluyla benimsemeleri verginin yasal-lığı ilkesinin ardındaki demokratik hukuk devleti ilkesinin gerçekteşmesini sağlayacaktır.⁸⁹ En nihayetinde hem devlet hem de bireyler yukarıda belirttiğimiz ilkeler ışığında öncelikle vergi ile irtibatlı ilişkilerinde kanunilik, eşitlik, genellik gibi ilkelere aykırı davranışlarla yanlış uygulamalardan kaçınmalıdır. Bunun amacı öncelikle vergilendirmede demokrasinin sağlanması gereğidir. Eğer bireyler demokrasinin gereği olarak eşit katılım

⁸⁵ Çağan, " Demokratik Sosyal Hukuk...", sf.135

⁸⁶ Öncel,Kumrulu ve Çağan, a.g.e, sf.37

⁸⁷ Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi,sf.47

⁸⁸ Çağan,agm, sf.131 / 135

⁸⁹ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, sf.126

ve denetleme haklarını yerinde bir şekilde kullanabilirlerse vergilendirme faaliyetlerine bireyler demokratik bir şekilde katılabilecektir. Bu durum da ise demokrasi vergilendirmeyi geliştirecektir. Ancak o esnada ulaşmaya çalışacağımız esas hedef belirginleşecektir. Hedef, demokrasiyle gelişmiş vergi sistemi sayesinde demokrasiyi güçlendirmektir. Bir başka ifadeyle demokrasi, gelişmesine yardım ettiği vergilendirme faaliyetleri sayesinde kendisini güçlendirmektedir. Bireylerin ve devletin bu geliştirmiş olduğu demokratik sistem sayesinde vergilendirme faaliyetleri esnasında toplum ve devlet günden güne gelişecek -lafzen değil- esas itibarıyla Demokratik-Sosyal bir Hukuk devleti olma yolunda ilerleyebilecektir.

KAYNAKÇA

- Resmi Gazete
- Arif MüfridMansel, Ege ve Yunan Tarihi, 4. B. , Türk Tarih Kurumu Yayını, Ankara, 1984
- Recai Galip Okandan Umumi Hukuk Dersleri, İÜ Yayını, İstanbul, 1951
- Ziya Umur, Roma Hukuku Ders Notları, Beta Yayınları, İstanbul, 1999
- Ayferi Göze Siyasal Düşünceler ve Yönetimler, Beta Yayınları, İstanbul, 2000
- Ömer Lütfi Barkan, İktisat Tarihi, İÜ Yayını, İstanbul, 1962
- İlhan Akın Kamu hukuku, Beta yayınları, İstanbul, 1993
- Salih Turan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998
- Murat Tuğcu, Vergi ve Evrimi, Öksüz Yayınları, Ankara, 1972
- Coşkun Üçok, Ahmet Mumcu, Gülnihal Bozkurt, Türk Hukuk Tarihi, Savaş Yayınevi, Ankara, 2002
- Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982
- Niyazi Berkes, Türkiye’de Çağdaşlaşma, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2004
- Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004
- Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınları, İstanbul, 2004
- Erdem Asıl, Deniz Derya Türkiye’nin Etnik Yapısı ve Azınlıklar, Ankara, 2013
- İbrahim Ö. Kabaoğlu, Hukuk Devleti, İmge Kitabevi, Ankara, 2002
- Özhan Uluatam, Türk Vergi Hukuku, Ankara, 1990
- G. Ahmet Kumrulu, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:14, Ankara 1979
- Nami Çağan, 1982 T.C Anayasası’nda Vergilendirme, Ankara, 1983

- Hasan Hüseyin Bayraklı ve Yasin Sezer, Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel hak ve Özgürlüklerin güvence Altına Alınması, 2000
- Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İÜ Yayını, İstanbul, 1986/1987
- Akif Erginay, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara, 1998
- Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Helva Yayıncılık, İstanbul, 2011
- Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005
- Ünal Narmanlıoğlu, Kanunun Anlam Bakımından Uygulanması, DEÜ, İzmir, 2001
- Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 2004
- Selahattin Tuncer, Vergi Hukukunda Kıyas, 1999
- Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda Yorum, 1987
- Bülent Şişman, İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri, Ankara, 2003
- Lütü Duran, İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982
- Muammer Oyatan, "1982 Anayasası'nda Yasama ve yargı erkleri karşısında Güçlendirilmiş Yürütme Organı ve Güçlendirme Nedenleri" Türk İdare Dergisi. Sayı:364, 1984
- Orhan Aldıkaçtı, Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası, İstanbul 1982
- Tahsin Bekir Balta, İdare Hukuku, Ankara, 1970
- İlhan Akın, Kamu Hukuku, İstanbul, 1987
- Mehmet Şafak, "Vergilendirmede Demokrasi", Vergi Dünyası Dergisi, sayı:133, Eylül 1994
- Ahmet G. Kumrulu, " Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", AÜHFD, Sayı:1 / 4, 1981
- David Beetham, Demokrasi ve İnsan Hakları, Liberte Yayınları
- GünterSchmölders, Genel Vergi Teorisi, İstanbul 1976,
- FirtzNeumark, Steuer: (1) Theorie der Besteuerung.
- Gerloff, W. , Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl , Bd. 2, Tübingen 1956
- Hauser, K
- Paulick, H. , TheorieundPraxisdesFinanzpolischenInterventionismus, Tübingen 1970
- Haller, H., DieSteuern
- Bühler/Strickrodt, Steurrecht, Vergi Hukuku
- Mehl/ Beltrame



Cihan Sok. No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: 0.312 231 80 19 • Fax: 0.312 231 80 65
www.vmd.org.tr

PARA İLE SATILAMAZ