T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ali Fuat URUŞ

Danışman

Doç. Dr. Dilek DİLEYİCİ BAŞARAN

İZMİR – 2013

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2009800105

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Adı ve Soyadı : Ali Fuat URUŞ

Tez Başlığı : Optimal Vergileme İlkeleri ile Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi

Savunma Tarihi : 24.06.2013

Danışmanı : Doç.Dr.Dilek BAŞARAN

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı	Üniversitesi	İmza
Doç.Dr.Dilek BAŞARAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	.....
Prof.Dr.Asuman ALTAY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	.....
Prof.Dr.İsa SAĞBAŞ	AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ	.....

Oybirliği (X)
Oy Çokluğu ( )

Ali Fuat URUŞ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Optimal Vergileme İlkeleri ile Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi**" başlıklı Tezi(X) / Projesi( ) kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum **"Optimal Vergileme İlkeleri İle Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi"** adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

…/…/…

Ali Fuat URUŞ

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Optimal Vergileme İlkeleri İle Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi

Ali Fuat Uruş

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Bir vergi sisteminden beklenen amaçların gerçekleşmesi, vergi sisteminin optimal vergileme ilkeleri göz önünde bulundurularak dizayn edilmesini gerektirmektedir. Optimal vergileme ilkelerinin doğru işlemesi ise, vergiye gönüllü uyumun sağlanmasıyla ve vergilere karşı tepki gösterilmemesiyle mümkündür.

Optimal vergileme ilkeleri ile vergilere karşı mükelleflerin gösterdikleri tepkiler arasındaki ilişki bu çalışmada araştırılmıştır. Öncelikle her iki konu ayrı ayrı ele alınmış, sonrasında da aralarındaki ilişki, teori ve uygulamalar çerçevesinde değerlendirilmiştir. Geçmişle günümüz arasında bağlantı kurmamamıza yardımcı olacak uygulama örnekleriyle de desteklenmiştir.

Bu çalışmada, Türk vergi sisteminde optimal vergileme ilkelerinin tam olarak işlemediği kanaatine varılmıştır. Bu yüzden de vergilere karşı gösterilen tepkilerde, özellikle vergiden kaçınmada ve vergi kaçakçılığında herhangi bir azalma görülmediği, hatta artan bir seyir izlediği sonucuna ulaşılmıştır. Bunun üstüne, aralarındaki ilişkiyi güçlendirmeye, optimal vergileme ilkelerinin sisteme tam olarak dahil edilmesine ve vergilere karşı gösterilen tepkileri azaltmaya yönelik öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Optimal Vergileme, Vergiye Karşı Pasif Tepkiler, Vergiye Karşı Aktif Tepkiler, Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı, Vergi İsyanları.

ABSTRACT

Master's Thesis

Evaluation of the Relations Between the Principles of Optimal Taxation and Reactions Against Taxes

Ali Fuat Uruş

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance

Public Finance Program

In order to actualize the expected objectives of a taxation system, taxation system is required to be designed by taking the taxation principles into account. The proper functionality of the optimal taxation principles is possible with maintaining voluntary accordance with tax and not showing (negative) response to taxes.

This study aims to examine the relationship between the optimal taxation principles and the reactions shown against taxes by tax-payers. Firstly, these two subjects are discussed separately, then, they are evaluated within the framework of theory and applications. This study is also supported by the application examples that migt help to form a relationship between the past and the present-day.

The results of this study displayed that the optimal taxation principles do not work properly in Turkish taxation system. As a result of that, it is concluded that there is no decrease in the reactions shown against the taxes, especially in tax avoidance and in tax evasion, contrarily, there is an increasing trend. Additionally, suggestions are made to strengthen the relationship, to fully integrate the optimal taxation principles into the system and to decrease the reactions shown against taxes.

Keywords: Optimal Taxation, Passive Reactions Against Tax, Active Reactions Against Tax, Tax Avoidance, Tax Evasion, Tax Revolts.

OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI
Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT v
İÇİNDEKİLER vi
KISALTMALAR ix
TABLOLAR LİSTESİ x
ŞEKİLLER LİSTESİ xi
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ

I. VERGİLEME İLKELERİNİN TANIMI VE NİTELİĞİ 3
II. VERGİLEME İLKELERİNİN SINIFLANDIRILMASI 5
A. Mali Vergileme İlkeleri 6
1. Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi 7
2. Esneklik İlkesi 9
B. İktisadi Vergileme İlkeleri 11
1. Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi 11
2. İktisadilik İlkesi 13
C. Sosyal Vergileme İlkeleri 15
1. Genellik İlkesi 15
2. Adalet (Eşitlik) İlkesi 17
a. Vergi Adaletine Yönelik Yaklaşımlar 19
(1) İktidar (Ödeme Gücü) Yaklaşımı 19
(2) Fayda (İstifade) Yaklaşımı 22
D. İdari Vergileme İlkeleri 27
1. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi 27

2. Basitlik (Kolaylık) - Açıklık (Anlaşılabilirlik) İlkesi 28
3. İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi 29
4. Kanunilik (Yasallık) İlkesi 30

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER

I. VERGİLERE KARŞI DOLAYLI TEPKİLER 32
A. Aylaklığı Tercih Etme 33
B. Tüketimi ve Tasarrufu Azaltma 36
C. Üretimi Azaltma 38
D. Yatırımı Azaltma veya Yatırımdan Vazgeçme 39
E. Verginin Yansıtılması 41
F. Vergiden Kaçınma 45
G. Kollektif Karar Alma Mekanizmasını Yönlendirme 49
1. Oy Kayması 49
2. Baskı Gruplarını Harekete Geçirme 52
H. Vergi Borcunun Geç Ödenmesi (Geciktirme) 55
I. Vergi Cennetlerine Göç 58
II. VERGİLERE KARŞI DOĞRUDAN TEPKİLER 61
A. Vergi Kaçakçılığı 62
1. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı İlişkisi 64
2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu 66
3. Vergi Kaçakçılığının Şekilleri (Yöntemleri) 66
4. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları 69
5. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi 72
B. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı (Vergi Grevi) 74
1. Verginin Reddi ve Bu Tepkinin Diğer Tepkilerle İlişkisi 75
2. Vergi İsyanlarının Özellikleri, Nedenleri ve Sonuçları 76
3. Yakın Geçmişte Görülen Verginin Reddi ve Vergi İsyanı Olayları 78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. YETERLİLİK (VERİMLİLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 83
II. ETKİNLİK (TARAFSIZLIK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 86
III. İKTİSADİLİK İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 88
IV. GENELLİK İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 90
V. ADALET (EŞİTLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 92
VI. BELİRLİLİK (KESİNLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 96
VII. BASİTLİK (KOLAYLIK) - AÇIKLIK (ANLAŞILABİLİRLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 97
VIII. İSTİKRAR (ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 99
IX. KANUNİLİK (YASALLIK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ 100
X. TARİHTEKİ VERGİ UYGULAMALARI İLE OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ 101
A. Avrupa, Amerika ve Osmanlı'daki Vergi İsyanları ile Optimal Vergileme İlkeleri Arasındaki İlişki 102
B. Varlık Vergisi ile Optimal Vergileme İlkeleri Arasındaki İlişki 108

SONUÇ 110
KAYNAKÇA 115

KISALTMALAR

ABD Amerika Birleşik Devletleri

AR-GE Araştırma-Geliştirme

bkz. Bakınız

Çev. Çeviren

GV Gelir Vergisi

GVK Gelir Vergisi Kanunu

KDV Katma Değer Vergisi

OECD Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

ÖTV Özel Tüketim Vergisi

s. Sayfa Numarası

ss. Sayfa Aralığı

TBMM Türkiye Büyük Millet Meclisi

TL Türk Lirası

TÜSİAD Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği

vb. Ve Benzeri

vd. Ve Diğerleri

VİV Veraset ve İntikal Vergisi

VUK Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Gelir Vergisi Tahsilâtı (2009-2012) (Bin TL) s.8

Tablo 2: 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi s.24

Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranları (2000-2012) (Toplam Tahsilât / Toplam Tahakkuk) s.57

Tablo 4: Avrupa, Amerika ve Osmanlı Tarihinde Görülen Vergi İsyan Hareketleri, Mali Gerekçeleri ve İhlal Edilen İlkeler s.103

Tablo 5: Varlık Vergisi Uygulamasına Dair Önemli Bilgiler ve İhlal Edilen İlkeler s.109

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Laffer Eğrisi s.34

Şekil 2: Basitlik İlkesi ile İktisadilik İlkesi Arasındaki İlişki s.89

Şekil 3: Adalet (Eşitlik) ve Belirlilik (Kesinlik) İlkeleri Bağlamında Vergilere Karşı Gösterilen Tepkilerin Oluşumu s.96

GİRİŞ

Kamu ekonomisinin ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için en önemli araçlardan biri olan vergilerin amaçlarını gerçekleştirmedeki başarısı, optimal vergileme ilkelerine uygun olarak dizayn edilmesine ve uygulanmasına bağlıdır. Optimal vergileme ilkeleri dikkate alınmadan hazırlanan ve uygulanan vergisel düzenlemeler, hem verginin fonksiyonlarını gerçekleştirmekten uzak olmakta hem de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu engellemektedir. Çünkü vergi mükellefleri, kendilerinin lehine herhangi bir karar alınmadığını ve kandırıldığını düşündüklerinde, vergilere karşı çeşitli tepki yollarına başvurmayı tercih etmektedir. Dolayısıyla, istenen vergi geliri toplanamamış, mükellefler vergiden caydırılmış olmaktadır.

Optimal vergileme ilkeleri, ulaşılması istenen gelir fonksiyonlarına uygun bir takım ilkelerin varlığını ifade etmektedir. Optimal vergileme ilkeleri konusu, her ne kadar hem mükellefler açısından hem de vergi idaresi açısından önem taşısa da, hükümetler veya vergi koyucular, her zaman vergileme ilkelerine uygun vergisel kararlar almamakta ve bunu politik ve ekonomik bir takım sebeplerle yapmaktadırlar. Bu sebepler örneklendirilmek istenirse, özellikle seçim dönemlerinde hükümet olan siyasi partinin oy kaygısı taşımalarından dolayı çıkar ve baskı gruplarının lehine kararlar alması, oy kapasitesi fazla sosyal sınıf veya grupların vergiden muaf edilmesi, bu kişilere çeşitli istisna, indirim ve teşvikler tanınması en sık karşılaşılanlardandır. Vergi idaresi açısından harcama olarak kabul edilen bu uygulamalar, aynı zamanda mükellefler arasında ayrıma gittiğinden ve bazı mükellefleri kayırdığından; genellik, adalet, eşitlik ve iktisadilik ilkelerine de uyulmadığını göstermektedir. Hâlbuki eşit ve adil bir vergi sistemi, mükelleflerin güvenini kazanarak vergiye gönüllü uyumunu sağlamakta ve herkes gönüllü olarak vergisini ödemiş olmaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin rızası alınmış, tam katılım sağlanmış ve yüksek gelir elde edilmiş olmaktadır.

Vergilere karşı mükelleflerin göstermiş oldukları tepkilerin özünde, vergiye gönüllü uyumun sağlanamamış olması yatmaktadır. Vergilere karşı gösterilen tepkilerin pek çok nedeni bulunmakla birlikte, bunlardan en etkili olanı, vergi oranlarındaki artışlardır. Çünkü vergi oranlarında yapılacak en ufak bir değişiklik bile, mükelleflerin davranışlarını etkilemektedir.

Vergilere karşı gösterilen tepkiler değişkendir ve çeşitli aşamalardan geçerek tepkiye dönüşmektedir. Tepkilerin değişkenliği, vergi oranları başta olmak üzere, mükelleflerin vergi sistemine, vergiye, vergi ceza ve denetimlerine olan bakış açısı, gelir seviyesi, yaşı, işi, örf, adet ve gelenekleri gibi pek çok faktöre bağlıdır. Vergilere karşı tepkilerin meydana gelebilmesi ise, aşırı vergi yükünün oluşturduğu vergi tazyiki hissinin mükellef nezdinde vergi direncine dönüşmesiyle mümkündür. Dolayısıyla, mükellefler vergilere karşı tepki göstermeden önce, ağır vergi yükünden dolayı üzerlerinde bir vergi baskısı hissetmeleri ve bunu da vergiye ya da vergilemeye karşı bir direnç şeklinde dışa vurması gerekmektedir. Ancak bu şekilde mükellefler, vergilere karşı tepki yollarına başvurma gereksinimi duymaktadır.

Bu çalışmanın konusunu, mükellef psikolojisi açısından bu denli önemli bir yere sahip olan optimal vergileme ilkeleri ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki yakın ilişkinin varlığı oluşturmaktadır. Bu bağlamda, çalışma başlıca üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, optimal vergileme ilkelerinin tanımı ve niteliği ortaya konularak sınıflandırılması yapılmaktadır. Optimal vergileme ilkelerinin sınıflandırılması ise; mali, iktisadi, sosyal ve idari vergileme ilkeleri şeklinde dörtlü bir ayrımla ele alınmakta ve her bir sınıflandırma şeklinin alt başlıkları, özellikli yönlerine vurgu yapılarak, uygulama örneklerinden de faydalanılarak açıklanmaktadır.

İkinci bölümde, vergilere karşı gösterilen tepkiler; dolaylı ve doğrudan tepkiler şeklinde ikiye ayrılarak incelenmektedir. Vergilere karşı dolaylı tepkiler içerisinde; aylaklığı tercih etme, tüketimi ve tasarrufu kısma, üretimi azaltma, yatırımdan vazgeçme, verginin yansıtılması, vergiden kaçınma, oy kayması, baskı gruplarını harekete geçirme, vergi borcunun geciktirilmesi ve vergi cennetlerine göç başlıkları değerlendirilmektedir. Vergilere karşı doğrudan tepkiler içerisinde ise; vergi kaçakçılığı ile verginin reddi ve vergi isyanı başlıkları, tarihsel süreçte ve uygulamada karşılaşılan örneklerle de desteklenerek değerlendirilmektedir.

Üçüncü bölümde ise, diğer iki bölümde ayrıntılı olarak açıklanan optimal vergileme ilkeleri ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki ilişki incelenmektedir. Her bir ilkenin ayrı ayrı vergilere karşı gösterilen tepkilerle olan ilişkisi, tarihsel tecrübelere ve mevcut uygulamalara da yer verilerek değerlendirilmektedir. Son olarak da bu değerlendirmeleri doğrulayıcı nitelikte nitel bir analiz yapılmaktadır. Bu açıdan öncelikle; Avrupa, Amerika ve Osmanlı'da görülen vergi isyan hareketleri, mali gerekçeleri ve optimal vergileme ilkeleri ile olan ilişkisi, sonrasında da Türkiye'de bir dönem uygulanan Varlık Vergisi uygulamasına dair önemli bilgiler ve bunların optimal vergileme ilkeleri ile olan ilişkisi tablolar

yardımıyla açıklanmakta ve tüm bunlardan hareketle de çeşitli önerilerde bulunulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM
OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ

Küreselleşen dünyada her devletin üstlendiği görev ve sorumluluklar gittikçe artmakta ve devletlere birçok fonksiyon yüklenmektedir. Bu fonksiyonlar arasında mali, ekonomik, sosyal ve idari amaçlar bulunmaktadır. Bu amaçların arkasında ise kaynak dağılımında veya kullanımında etkinlik, gelir dağılımında adalet, ekonomik büyüme ve istikrar gibi kamu ekonomisinin en önemli üç işlevi yatmaktadır. Bu hizmetlerin tam olarak gerçekleştirilmesi etkin ve güçlü bir vergi sistemini gerekli kılmaktadır. Güçlü bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi ise "vergileme ilkeleri" olarak nitelendirdiğimiz yerleşik bir takım kuralların varlığına ve uygulanabilirliğine bağlıdır.

Vergileme ilkelerinin neler olduğu konusunda tam bir reçete sunulamamakla birlikte, her ülkenin öncelikli amaçları arasında sayılan adalet ve etkinlik gibi bir takım ortak hedefleri söz konusudur. Bunların dışındaki ilkeler ise, zamana, koşullara ve toplumdan topluma değişebilmekte ve farklı yorumlanabilmektedir. Vergileme ilkelerinin tespiti, bir ülkenin vergi sisteminin başarısını ve istikrarını gösterdiği gibi, bu ilkeleri anlayıp sorgulayan, yani vergi bilinci yerleşmiş mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun boyutunu da göstermektedir.

Bu denli önemli olan vergileme ilkeleri, çalışmanın bu bölümünün temelini oluşturmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle vergileme ilkelerinin tanımı ve niteliği ortaya konulacak, daha sonra vergileme ilkelerinin sınıflandırılması konusu ele alınacak ve her bir sınıflandırma içerisinde yer alan vergileme ilkeleri açıklanacaktır.

I. VERGİLEME İLKELERİNİN TANIMI VE NİTELİĞİ

Vergiciliğin anayasası olarak da ifade edilen vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonların gerçekleşebilmesi için, vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi ve mali düşünce sistemi içerisinde önerilmiş temel unsurlar

veya kurallardır[1]. Bir başka deyişle, vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususlardır[2].

Vergileme ilkeleri ve vergilemenin temel esasları ile, vergilemede uyulacak kurallar ve vergilemeden beklenen amaçlar anlaşılmaktadır[3]. Bu yönüyle vergileme ilkeleri, vergilerin, amaçlarına en iyi hizmet edebilecek biçimde alınmasını savunan kuralların birleşiminden oluşmaktadır[4].

Vergiden beklenen amaçlarla kastedilen, vergilemenin üç temel amacıdır. Bunlar ise; mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonlardır. Bunlara günümüz vergiciliğini de göz önünde bulundurarak idari fonksiyonları da eklemek mümkündür. Bu fonksiyonlardan mali fonksiyon kuşkusuz vergileme açısından daha önemlidir. Çünkü verginin asıl görevi "mali" dir. Verginin bu mali fonksiyonu da, devletin sorumlu olduğu görevleri yerine getirebilmesine yetecek geliri sağlamaktır. Ancak, günümüzde vergi, iktisadi ve sosyal bir takım hedeflere varabilmek için de etkin araçlardan biri olarak kullanılmaktadır. Kamu ekonomisinin amaçları olarak da sayılan kaynak kullanımında ve dağılımında etkinlik ve adalet, gelir ve servet dağılımında adalet, ekonomik istikrar ve büyüme vb.nin gerçekleştirilmesinde de verginin rolü büyüktür. Ayrıca vergi yükünün adil bir şekilde dağılımında da verginin düzeltici rolü yadsınamaz[5].

Vergileme ilkeleri, hem yukarıda sayılan önemli katkıları nedeniyle, hem de bir vergi uygulamasının gerek mevzuat, gerekse uygulama açısından başarılı ve koordineli olarak yürütülebilmesi bakımından geliştirilmiştir[6]. Vergileme ilkeleri, bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ile ideolojilerdeki gelişmelere, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak zamanın akışı içinde önemli değişimlere uğramıştır. Gerçekten, olandan çok olması gerekeni amaçlayan "normatif" nitelikteki bu ilkeler, ülkenin içinde bulunduğu kültürel, ekonomik ve teknik koşullar ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk

---

[1] Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, İzmir: İlkem Ofset, 2002, s.201.

[2] Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi,** Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11.Baskı, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım, 2000, s.299.

[3] İsmail Türk, **Kamu Maliyesi,** Mevzuattaki Değişikliklere ve Son İstatistik Verilerine Göre Güncelleştirilmiş 8.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.119.; Devrim, s.201.

[4] Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi,** İkinci Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1998, s.106.

[5] Nadaroğlu, s.299.

[6] Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.197.

bilincinin oluşum düzeyi ve kamu hukukunun durumu ile sıkı ilişki içinde olup, bu unsurlarla birlikte değişmektedir[7].

Bir vergi sisteminin tamamen gözden geçirildiği, başka bir deyişle büyük bir vergi reformunun yapıldığı sırada vergi kanunlarını yeniden düzenleyenler, bunların vergileme ilkeleri esaslarına uygunluğunu da dikkate almak zorundadır[8]. Bir vergi sisteminin başarısı veya başarısızlığı vergileme sırasında uygulanan vergileme ilkelerine göre ölçülmektedir[9].

Özetle, değişmez nitelikte olmayıp zamana ve şartlara göre yeniden değerlendirilebilen vergileme ilkelerinin temel özellikleri şunlardır[10]:

- Vergileme ilkeleri, uyulması gerekli normatif ilkeler niteliğindedir. Bu nedenle bu ilkeler "olanı" değil, "olması" gerekeni ifade eder.
- Vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen vergileme ilkeleri her çağa ve her ülkeye göre değişebilmektedir. Vergileme ilkeleri ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkânları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgilidir.
- Verginin niteliği ve tekniği zaman ve mekâna göre değiştiği gibi, "olması" gerekeni ifade eden vergileme ilkeleri de değişebilmektedir. Bu nedenle vergileme ilkeleri belirli ekonomilere ya da belirli dönemlere göre farklı olabilmektedir.
- Vergileme ilkelerinin nisbi bir önemi vardır. Her bir ilkenin önemi ve değeri, diğerlerinin önem ve değerleri ile çok sıkı bir ilişki içindedir. Dolayısıyla vergileme ilkelerinin her biri tek tek değil, birlikte ele alınmalı ve değerlendirilmelidir.

II. VERGİLEME İLKELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Vergileme ilkelerinin neler olduğu ve nasıl sınıflandırılacağına dair çalışmalar maliye ilminin doğuşuna kadar uzanmaktadır. Vergileme ilkelerinden ilk kez ise Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı)'da bahsedilmiştir. İngiliz kralı I.John tarafından Haziran 1215 tarihinde imzalanan 63 maddelik bu ferman,

---

[7] Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.190.

[8] İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi,** Ankara: Doğan Basımevi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No: 163, 1977, s.58.

[9] Özer, s.39.

[10] Turhan, s.190.; Devrim, s.202.

vergilemede kanunilik ilkesinin kabul edildiğine ilişkin bilinen ilk yazılı belge olma niteliğini de taşımaktadır.

Tarihsel süreç açısından konu incelendiğinde, vergileme konusuyla ilgili, pek çok yazar daha 17.yüzyıldan itibaren çeşitli görüşlerde bulunmuştur. Ancak, vergileme ilkeleri konusuyla öncelikle Klasik iktisat teorisinin kurucusu olarak bilinen Adam Smith ilgilenmiş ve 1776 yılında yazdığı "Ulusların Zenginliği (The Wealth of Nations)" adlı eserinde ideal bir vergi sisteminin temel ilkelerinden bahsetmiştir. Özellikle de A. Smith'den bu yana J.R.Mc. Cullock, J.B. Say, J.S. Mill, A. Wagner, F.Y. Edgewort, H. Dalton, A.C. Pigou, W. Gerloff, J.F. Due gibi daha pek çok yazar ve bilim adamı bu konuyu ele alıp incelemiş ve bu gözlemlerini bilimsel temellere dayandırmıştır[11]. Ancak, mali literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması, özellikle Adam Smith ve Adolph Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlatılmış ve yoğunlaştırılmıştır[12].

Vergi uygulamasının temel ilke ve kurallarını belirleyen, adil bir vergi sisteminin nasıl sağlanacağını açıklayan, bir kısmı zaman içinde değerini kaybetmiş ya da değişime uğramış vergileme ilkelerinin bilimsel boyutta ele alınış biçimi, yukarıda da ifade edildiği üzere, hem tarihsel süreçte hem de günümüzde oldukça farklı ve kapsamlı olmaktadır. Bunun gereği olarak da çeşitli adlar altında sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır[13].

Global bakış açısıyla düşünülmesi, planlanması ve belirlenmesi gereken vergileme ilkelerinin sınıflandırılması konusu, her ülke açısından ayrı ve öncelikli öneme sahiptir. Bu doğrultuda, Adam Smith'in ortaya attığı ve günümüzde hala güncelliğini koruyan vergileme ilkeleri ve Adam Smith'in savunduğu bu ilkelerden yararlanarak 19.yy'da vergileme ilkelerini çeşitlendiren ve derleyen Adolph Wagner ile yukarıda saydığımız diğer önemli iktisatçı ve maliyecilerin sınıflandırmalarını da göz önünde bulundurarak, günümüz şartlarında bu ilkelere yüklenen anlamları ve değişen koşulları da dikkate alarak, vergileme ilkeleri mali, iktisadi, sosyal ve idari vergileme ilkeleri olarak dörde ayrılarak incelenilecektir. Ayrıca bu ilkeler, daha açıklayıcı olabilmesi açısından ülkemiz gelir vergisi örneği üzerinden değerlendirilecektir.

A. Mali Vergileme İlkeleri

[11] Nadaroğlu, s.301.
[12] Turhan, ss.190-191.
[13] Akdoğan, ss.197-198.

Günümüz devletlerinin hemen hepsinde vergileme ile ulaşılmak istenilen ortak bazı hedefler bulunmaktadır. Bunların en başında mali amaç, yani toplam vergi hâsılatının kamu harcamalarını karşılamaya yetecek seviyede olması gelmektedir. Bu hedeflemenin yapılabilmesi ise müdahaleci devlet anlayışını gerektirmektedir. Her ne kadar her ülkenin ekonomik düzenine, ekonomik gelişmişlik seviyesine, iktidardaki partilerin kendi programlarına göre bu hedeflemenin miktarı ve şekli değişse de, vergileme yolu ile üretim, tüketim, istihdam ve gelir dağılımı üzerinde bir takım etkilerin yaratılması, ancak müdahaleci devlet anlayışının bir gereği ve sonucudur[14].

Mali amacın sağlanabilmesi için gerekli olan mali vergileme ilkelerini A. Wagner'in ortaya koymuş olduğu ve F. Neumark'ın günümüz vergi politikasına uyarlayarak ele aldığı mali ilkeler sınıflandırması temel alınarak; vergilemede yeterlilik (verimlilik) ilkesi ve esneklik ilkesi olarak ikili bir ayrımla incelenecektir.

1. Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi

Verginin, belli bir dönem içinde karşılanması gereken kamu harcamaları açısından yeterli finansmanı sağlamaya yönelik olmasını ifade eden bu ilke, vergiden beklenilen hâsılatın belirli bir dönem içinde elde edilmiş olmasını öngörmektedir[15].

Wagner'in üzerinde önemle durduğu ilkelerden biri olan yeterlilik ilkesi, literatürde verimlilik ilkesi olarak da adlandırılmaktadır. Vergilemede yeterlilik (verimlilik) ilkesi, vergilerin devlet tarafından yapılacak harcamaların finansman kaynağının büyük bir kısmını karşılayacak düzeyde olmasını, gerektirmektedir[16]. Verginin işlevselliğinin ve verimliliğinin arttırılması ile, verginin tahsilât masraflarını dikkate alarak, vergi hâsılatının mümkün olan en üst seviyeye çıkarılması amaçlanmaktadır[17]. Böylelikle, hâsılatı harcamasını karşılayamayan veya yapılan harcamaların çok az üzerinde hâsılat sağlayan vergiler "verimli vergiler" sayılmamaktadır. Bu açıdan, yeni vergiler konurken ya da hali hazırdaki vergiler üzerinde değişiklikler yapılırken, verimliliği yüksek olan vergiler üzerinde durmak, vergi politikasının bir gereği olmalıdır[18].

---

[14] Nadaroğlu, s.300.
[15] Akdoğan, s.210.
[16] Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi,** Trabzon: Derya Kitabevi, 2004, s.158.
[17] Türk, s.122.
[18] Kamil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi,** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007, s.235.

Uygun vergi politikası oluşturmak ve bu hususta, verginin verimliliğinin, yani hâsılatının arttırılması için gerekli bir takım şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar şöyle ifade edilebilir[19]:

- Vergi genel olmalıdır: Vergiler konularına göre gelir, harcama ve servet üzerinden alınırlar. Onun için vergiler, her çeşit geliri, harcamayı, serveti vergilendirdikleri ölçüde verimli olurlar.
- Vergi kaçınılmaz olmalıdır: Bu husus gereği, vergi yükümlülerinin vergi kaçırmalarını, vergiden kaçınmalarını, ödedikleri vergileri fiyat mekanizması ile üçüncü kişilere yansıtmalarını önleyici nitelikli yasal düzenlemeler yapılmalı ve müeyyideler uygulanmalıdır.
- Vergi görünmez (gizli) olmalıdır: Her vergi, vergi yükümlüsünün gelirini, harcamasını veya servetini azaltır. Bunun içindir ki, vergi yükümlüsünün ödediği vergiyi hissetmemesi gerekir. Verginin mükelleflerden hissettirilmeden alınmasına mali literatürde **"mali anestezi (uyuşturma)"** denilmektedir. Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere, dolaylı vergiler olan harcama vergileri (KDV, ÖTV gibi) ile stopaj (kaynakta kesinti usulü) yoluyla ödenen vergiler (GV'de ücretlerde ve zirai kazançlardaki stopaj usulü gibi) mükellefler tarafından fazla hissedilmedikleri için verimlidirler.
- Vergi oranları yüksek tutulmalıdır: Bu kural, vergi tarifesinin tespitinde vergi hâsılatını en üst düzeye çıkaracak bir oranın bulunmasını ve seçilmesini gerektirir. Bu oran, genellikle en yüksek vergi oranı değil, vergi hâsılatını en çok arttıracak olan, en uygun vergi oranı olmalıdır.

Vergilemede verimlilik ilkesi Tablo 1 yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

Tablo 1: Gelir Vergisi Tahsilâtı (2009-2012) (Bin TL)[20]

Tahsilât Şekli	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**
Gelir Vergisi	46.018.360	49.385.289	59.884.487	69.671.311
Beyana Dayanan Gelir Ver.	2.297.745	2.437.328	3.175.104	3.516.959

[19] Sabri Tekir, **Vergi Teorisi,** İzmir: Aklıselim Ofset Tesisleri, 1990, ss.43-44.; Türk, ss.122-123.

[20] Maliye Bakanlığı'nın Gelir İdaresi Başkanlığının aşağıda internet adresi yazılı dosyalarından derlenmiştir.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_23.xls.htm
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_24.xls.htm (24.04.2013)

Basit Usulde Gelir Vergisi	248.282	271.467	303.079	305.447
Gelir Vergisi Tevkifatı	**42.329.043**	**45.453.538**	**54.965.919**	**64.395.657**
Gelir Geçici Vergisi	1.143.290	1.222.956	1.440.385	1.453.248

Tablo 1'de toplam vergi gelirleri içerisinde GV tahsilâtının 2009-2012 yılları itibariyle rakamları verilmiştir. Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere, 2009 ve 2012 yılları arasında tahsil edilen gelir vergisi miktarına bakıldığında, her yıl elde edilen gelir vergisinin açık ara farkla, en fazla tevkifat üzerinden (2012 yılı için 64.395.657 TL tutarıyla) sağlandığı görülmektedir. Beyana dayalı GV ise verginin toplanmasında ikinci sırada olmasına rağmen, tevkifat yoluyla tahsilâttan çok düşük miktarda kalmaktadır. Beyana dayalı vergilerin, stopaj usulüne göre çok düşük olması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı sorununun hala çözümlenmediğini göstermektedir. Dolayısıyla buradan, vergilemede verimlilik ilkesi gereği, verginin kaçınılmaz olması şartının yerine getirilmediği sonucuna ulaşılmaktadır. Toplanmasındaki kolaylık açısından stopaj usulüne göre vergilendirmeye gidilmesi, her ne kadar vergilemede verimlilik ilkesinin şartı olsa da, vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını önleyecek tedbirlerin işlememesi nedeniyle, toplanması gereken asıl hâsılattan daha az hâsılat elde edilmesi, GV'den istenen verimin henüz alınamadığının göstergesidir.

Bu ilkenin uygulanabilirliği konusundaki bir başka husus da, diğer vergileme ilkeleri için de geçerli olan, her bir ilkenin birlikte uyum içinde olmasıdır. Verimlilik ilkesi bakımından mükelleflerin ortalama eğitim ve bilgi düzeylerine uygun içerikte, basit bir vergi uygulaması olmalı ve vergi maliyeti de dikkate alınmalıdır. Bu açıdan, vergi toplama ve uygulama maliyetinin, yaratılan gelire kıyasla çok yüksek meblağlara ulaşmaması gerekmektedir[21]. Ayrıca, vergilemede verimlilik için mükelleflerin, vergi borçlarını süresi içinde, aksatmadan ödemesi gerekmektedir[22].

2. Esneklik İlkesi

Vergi, mali ihtiyaçlardaki değişmelere uyabilecek, bunları takip edebilecek unsurlara sahip olmalıdır. Ancak bu şekilde devlet, vergi oranlarında, tarh ve tahsil usullerinde değişikliğe gitmeden, kamu harcamalarındaki artışı karşılayabilecek gelir

[21] Akdoğan, ss.210-211.
[22] Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi,** 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000, s.155.

fazlasına ulaşabilir[23]. Bu gelir fazlasının yaratılması ise vergilemede esneklik ilkesinin bir sonucudur.

Vergilemede esneklik ilkesi, vergi gelirlerinin değişen şartlara göre çoğalıp azalma özelliğine sahip olmasını ifade eder[24]. Bu ilke, verginin, mükelleflerin vergiyi karşılama düzeyini veya vergi ödeme güçlerindeki azalma ve artmayı izleyebilmesini gerektirir. Vergide hâsılatın bu şekilde kendiliğinden artıp azalması olayına ise "otomatik esneklik" denilmektedir[25].

Bu ilke üzerinde önemle duran Wagner'e göre, esneklik ilkesinin varlığını haklı kılan iki neden vardır. Bunlar; uzun süreli yapısal etkenler ve kısa süreli konjonktürel etkenlerdir. Eğer vergileme, bu etkenler dolayısıyla kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen artışları otomatik olarak karşılayabilecek bir esnekliğe sahip değilse, devlet ya faaliyetlerinde bir kısıtlamaya gitmek zorunda kalır ya da doğru kullanılmazsa ekonomiyi çıkmaza götürebilme tehlikesi yüksek olan borçlanma ile bunu finanse etmek zorunda kalır. Her iki sonuç da, toplumsal açıdan istenmeyen bir durumdur[26].

Vergilemede esneklik ilkesi gereği, vergi oranında herhangi bir artış yapıldığı zaman, bu artışa vergi matrahının kayıtsız kalması gerekmektedir. Eğer ekonomik konjonktür gereği, bir verginin oranı arttırıldığında, bu verginin matrahında bir daralma meydana gelmiyorsa bu vergi esneklik özelliğine sahiptir[27]. Örneğin, ekonominin refah dönemlerinde gelir vergisinden sağlanan hâsılatın artması, ekonominin gerileme dönemlerinde ise gelir vergisinden beklenen hâsılatın düşmesi gerekmektedir. Bu şekilde milli gelirdeki artışa paralel olarak hâsılatı otomatik olarak artan vergiler, esnek ve istenen vergilerdir[28]. Dolayısıyla, bu ilkenin önemi, vergi gelirlerinin arttırılmasının gerekli olduğu hallerde, vergi oranlarını arttırarak vergi matrahlarında herhangi bir daralma meydana gelmeksizin devletin vergi gelirlerini arttırabilmesiyle anlaşılabilmektedir[29].

Özetlenecek olursa, bir verginin esnek olabilmesinin iki şartı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, verginin milli gelirdeki değişiklikleri izleyebilmesi için ad-valorem (değer esası) esasa göre alınması; diğeri ise, vergi oranının yükseltilmesi

[23] Özer, s.65.
[24] Pehlivan, s.159.
[25] Akdoğan, s.213.
[26] Turhan, s.202.
[27] Türk, s.124.
[28] Pehlivan, s.159.
[29] Türk, s.124.

durumunda matrahta bir daralmanın meydana gelmemesidir[30]. Bu şekilde, esnekliği yüksek olan vergiler, hem vergi gelirlerinin artmasında, hem de ekonomik dalgalanmalara karşı tedbirlerin alınmasında önemli rol oynamaktadır[31].

Bu ilke GV açısından değerlendirilecek olursa da, ekonomik konjonktür gereği ekonominin refah dönemlerinde GV'den sağlanan hâsılatın artması, ekonominin gerileme dönemlerinde ise GV'den beklenen hâsılatın düşmesi gerekmektedir. Bu şekilde milli gelirdeki artışa paralel olarak hâsılatı otomatik olarak artan vergiler, esnek ve istenen vergilerdir[32]. Bu şekilde otomatik olarak gelir fazlası yaratmak gelir vergisinde pek mümkün olmasa da, olağanüstü dönemlerde mevcut vergiye ilave olarak çıkarılan ek vergiler ve geçici vergiler, vergilemede esneklik ilkesinin gelir vergisinde istisnai olarak da olsa uygulanabileceğinin göstergeleridir.

B. İktisadi Vergileme İlkeleri

Vergilemenin iktisadi ilkeleri, vergilerin temel iktisadi amaçların gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak nitelikte olmasını ifade eder[33]. Kamu ekonomisinin amaçları da denilen bu iktisadi amaçlar; kaynak kullanımında ve dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet, ekonomik etkinliğin, büyümenin ve gelişmenin sağlanması vb. olarak sıralanabilir.

Verginin ekonomik bir olay da olması gereği, verginin ekonomideki sermaye birikimi, kaynak dağılımı, ekonomik gelişme ve gelir dağılımı üzerinde çeşitli etkiler oluşturmaması beklenemez. Verginin yapısal özelliği gereği bu etkinin boyutu değişebilmekte ve bu amaçlar doğrultusunda vergi politikası da şekillenmektedir[34].

Vergilemenin iktisadi ilkelerini yukarıdaki bilgiler ışığında, etkinlik (tarafsızlık) ve iktisadilik ilkeleri şeklinde ikiye ayrılarak incelenecektir.

1. Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi

Vergilerin iktisadi faaliyetler üzerindeki ve milli gelirin oluşumu içindeki rolü yadsınamaz. Milli ekonomide kamu kesiminin nisbi önemi arttıkça ve niteliği

[30] Nadaroğlu, s.304.
[31] Mutluer, Öner ve Kesik, s.235.
[32] Pehlivan, s.159.
[33] Pehlivan, s.159.
[34] Nadaroğlu, ss.304-305.

değiştikçe, vergilerin ekonomik faaliyetleri etkileme gücü de artmaktadır[35]. Durum böyle olunca vergilemede (iktisadi) etkinlik ya da tarafsızlık ilkesinden bahsedebiliriz.

Vergilemede etkinlik (tarafsızlık) ilkesi, vergilerin piyasa işleyişini bozmayacak kadar az ve mükelleflerin ekonomik kararları üzerindeki yönlendirici etkisinin en az olmasını, yani neredeyse nötr (etkisiz) olmasını ifade etmektedir[36]. Etkinlik kavramı, optimal vergileme teorisinin de başlangıç noktasını oluşturmaktadır[37]. Verginin ekonomik etkisini vurgulayan bu ilkeye göre, üretici ve tüketici tercihlerini en az etkileyen bir politikanın sürdürülmesi gerekmektedir. Bu açıdan, gelir vergisinin yüksek oranda alınması, kişilerin çalışma ile işsiz kalma arasındaki tercihlerini değiştirebilecektir[38]. Kişilerin, vergi oranlarının artması durumunda, gelirindeki bu azalmayı telafi edebilmek için daha fazla çalışmaya başlaması "gelir etkisi" diye adlandırılırken, gelirindeki bu azalmayı karşılamak için daha fazla çalışmak yerine çalışmamayı, yani boş zamanı çalışmaya tercih etmesi durumu ise "ikame etkisi" olarak tanımlanmaktadır. İkame etkisi durumu "aşırı yük" sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergideki gelir etkisi bir refah artışıyla sonuçlanırken, ikame etkisi bir refah kaybıyla sonuçlanmaktadır. Bu gerekçeyle, verginin etkinliği veya tarafsızlığı açısından ikame etkisi düşük malların vergilendirilmesi gerekmektedir[39].

Verginin tarafsızlığını belirleyen bir diğer unsur olan vergi oranlarındaki artış ise, özellikle GV'de uygulanan artan oranlı vergi tarifesi sebebiyle yüksek gelirlileri bir nevi cezalandırmaktadır. Yüksek gelirlilerden daha yüksek oranlarda vergi alınması, girişimcilerin tasarruflarını azaltırken, ekonomik ve sosyal faaliyetlerini de daraltmaktadır. Bu durum da verginin tarafsızlığı ilkesine aykırıdır. Bunun yanısıra, GV gibi dolaysız vergiler, bireylerin kullanılabilir kişisel gelirlerini azalttığından, bireylerin mal ve hizmet taleplerini kısmakta, bu da fiyatlar genel seviyesinde

---

[35] Devrim, s.209., Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi,** Sayı: 4, 1998, s.8.

[36] Yunus Demirli, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları,** Yayın No: 412, Ankara, 2011, s.25.

[37] Asuman Altay, "The Theory of Optimal Taxation and New Approaches: A Survey", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Cilt: 2, Sayı: 2, 2000. Optimal vergileme teorisiyle ilgili çalışmaların özeti için bkz: Altay, ss.1-23.

[38] Orhaner, s.155.

[39] Dilek Dileyici, **Artan Oranlı Vergiler-Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003, s.43.

(enflasyon) düşme meydana getirebilmektedir. Bu gibi faaliyetler de verginin tarafsızlığı ilkesini bozmaktadır[40].

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilecek hasarların en asgariye indirilmesi, yani istenmeyen sonuçlardan kaçınmayı hedeflemektedir[41]. Fakat günümüz koşulları altında devletin fonksiyonlarındaki hızlı artış nedeniyle tarafsız bir verginin bulunması pek de mümkün değildir. Tam tersine, devlet vergiler aracılığıyla, üretim ve tüketimi etkilemeye çalışmaktadır[42].

Devletin sosyal bir hukuk devleti olmasının gereği olarak, bir takım sosyal hedefleri ön plana çıkarması beklenmektedir. Bu sebeple devlet, ülke içinde iller, sektörler, gruplar vb. arasındaki gelir dağılımını vergiler aracılığıyla değiştirmeye, düzeltmeye ve iyileştirmeye çalışmaktadır. GV'deki asgari geçim indirimi, sakatlık indirimi, esnaf muaflığı, eğitim, sağlık, AR-GE vb. harcamalardaki bağış ve yardımlar, çeşitli vergi indirimleri vb. uygulamalar, özellikle vergi koyucuların vergilemede ödeme gücü ve adalet ilkelerini ön planda tuttuğunun, vergilemede tarafsızlık ilkesinden de uzaklaştığının göstergeleridir. Fakat GV'de adalet ve tarafsızlık ilkeleri arasında bir değişim de bulunmaktadır.

Özetle, bir vergi sisteminin tarafsız olabilmesi için gerekli olan şartlar genel olarak, vergi oranlarının düşük tutulması, vergi oranlarının düz olması, belirli kişi ve kurumlara vergi imtiyazları tanınmaması şeklinde sıralanabilir[43]. Vergilemede tarafsızlık ilkesinin sayılan bu gereklerini göz önünde bulundurulduğunda, GV'de tarafsızlık ilkesinden bahsedilemez.

2. İktisadilik İlkesi

"Minimum maliyetle toplama ilkesi" de denilen bu ilke, en az masraf ile en fazla vergi gelirinin sağlanmasını gerektirmekte[44], idare ve mükellefler üzerindeki vergi maliyetlerinin olabildiğince düşük tutulmasını ifade etmektedir. Bu tanım iktisadilik ilkesini, basitlik ilkesine yaklaştırmakta ve iktisadilik ilkesi kapsamında yapılan maliyet azaltıcı her türlü çalışma aynı zamanda basitliğin sağlanmasına da hizmet etmektedir[45]. Çünkü vergi sistemi karmaşıklaştıkça, hem vergi idaresi

---

[40] Türk, s.130.
[41] Gökbunar, s.7.
[42] Orhaner, s.155.
[43] Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi,** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, ss.15-16.
[44] Dileyici, s.22.
[45] Demirli, ss.26-27.

açısından “idari maliyetler”, hem de mükellefler açısından “uyum maliyetleri” koordineli olarak artacaktır.

İdari maliyetler kapsamında donanım, personel, zaman (fırsat) ve işlem maliyetleri bulunmaktadır. Bunlardan işlem maliyetine; bürokrasi ve kırtasiyecilik dolayısıyla yapılan harcamalar ile vergi sistemindeki israf ve savurganlıkları örnek gösterilebilir. Uyum maliyetleri kapsamında ise yine donanım, personel, zaman (fırsat) ve rüşvet maliyetleri bulunmaktadır. Bunlardan rüşvet maliyetine; bürokrasi ve kırtasiyeciliği aşmak için kamu görevlilerine verilen rüşvetler ile vergi imtiyazları sağlamak için verilen rüşvetler örnek gösterilebilir[46].

Ülkemiz GV açısından iktisadilik ilkesi değerlendirildiğinde, geniş vergi imtiyazlarının tanınması (istisna, muafiyet, indirim ve teşvikler) vergi borcunun hesaplanması sürecini geciktirmekte ve zorlaştırmaktadır. Bu da sistemi daha karmaşık hale getirerek idari maliyetleri arttırmaktadır. GV’deki belirli gider türlerinin gelirden indirilebilmesinin mümkün olması ise yapılan bu giderler konusunda daha ayrıntılı kayıtların tutulmasını gerektirdiğinden, mükelleflerin uyum maliyetleri de artmaktadır[47].

Netice itibariyle, iktisadi vergileme ilkelerinin her ikisi açısından ülkemizdeki GV değerlendirildiğinde bir takım önlemlerde bulunulabilir veya öneriler getirilebilir. Şöyle ki; şu anki uygulanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda mükelleflerin vergiye daha kolay uyumunu sağlayacak şekilde kanun maddelerinin daha yalın, açık ve anlaşılır olmalı, farklı anlamalara ve yorumlara yer bırakmayacak şekilde onarıcı ek düzenlemeler (serbest meslek erbabları ile ticaret erbablarının günümüzdeki yeni meslekler de göz önünde bulundurularak sınırlarının daha ayrıntılı olarak tekrar gözden geçirilmesi ve belirlenmesi gibi) yapılmalı, vergi maliyetlerini azaltmak adına vergi dairelerindeki bürokrasi azaltılmalı, vergi dairesi ile mükellefler arasındaki bilgi alışverişi artmalı, son olarak artan oranlı tarifede dilimler arasındaki geçişler uygulamadaki gibi keskin değil, daha ılımlı ve yumuşak olmalıdır. Ancak bu ve buna benzer düzenlemelerle, GV açısından vergilemede etkinlik (tarafsızlık) ve iktisadilik ilkelerine yaklaşılabilir.

[46] Aktan, Dileyici ve Vural, s.17.
[47] Dileyici, s.25.

C. Sosyal Vergileme İlkeleri

Devletin artan görev ve sorumlulukları, mali ve ekonomik amaçların yanında, toplumun refahı için gerekli olan bir takım sosyal amaçların da ön planda tutulmasını gerektirmektedir. Bu açıdan devlet, özellikle gelir dağılımında adaleti sağlamak adına bir dizi önlem almaktadır. Vergisel açıdan tanınan muafiyet ve istisnalar, vergi indirimleri ve kolaylıkları bu önlemlerin birer göstergeleridir.

Bu çalışmada sosyal vergileme ilkeleri, genellik ve adalet (eşitlik) ilkeleri temelinde ele alınacaktır.

1. Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi, hem vergi kanunlarında hem de anayasamızda hükme bağlanmıştır. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" denilmek suretiyle, "herkes" ifadesiyle vergilemede genellik ilkesine vurgu yapılmıştır.

Genellik ilkesinin iki farklı boyutu vardır. Bunlardan ilki, anayasamızda da ifade edildiği üzere, herkesten vergi alınmasını, toplum bireyleri arasında hiçbir ayrım yapılmamasını öngörmektedir[48]. Buna göre, bir ülkede yaşayan yerli yabancı herkes, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve malları üzerinden vergi vermek mecburiyetindedir[49]. Bir başka deyişle, bir ülke sınırları içinde bulunan herkesin, toplam vergi yüküne katılmasını öngörmektedir. Çünkü devletin sunduğu kamu hizmetlerinin yararı topluma yönelik olup, hiç kimseyi bu hizmetten alıkoymamakta ve belli bir zümreyle bunu sınırlandırmamaktadır. Bu sebeptendir ki, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücü oranında kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekmektedir[50]. Genellik ilkesinin ikinci boyutu ise vergi ayrıcalıklarıdır. Vergi ayrıcalığı, vergileme sürecinde bazı kişi veya kurumlara muafiyet, istisna ve indirimler yoluyla ayrıcalıklar verilmesini ifade eder. Her iki açıdan da bakıldığında, genellik ilkesi, vergisel alandaki her türlü ayrıma karşı olmayı gerektirir[51].

---

[48] Pehlivan, s.162.
[49] Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi I (Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri),** Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 282, 1986, s.77.
[50] Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi,** Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.227.; Akdoğan, s.199.
[51] Dileyici, s.36.

Geçmişten günümüze, ülkemiz de dâhil birçok ülkede bu ilkenin tam olarak uygulanması mümkün olamamaktadır. Çünkü devlet ve vergi koyucular sosyal, siyasal ve ekonomik bir takım sebeplerle mali gücü düşük veya yetersiz olan kişilerden, dar mükellef gerçek kişilerin çeşitli faaliyetlerinden vb. kişi ve kuruluşlardan vergi imtiyazları adı altında vergi almamaktadır. Sosyal bir hukuk devleti olan ülkemizde düşük gelirlilerin korunması bir elzem olarak görüldüğü ve dar mükellefleri çeşitli faaliyetler yapmaya teşvik etmek için genellik ilkesinin tam olarak uygulanması mümkün olamamakta ve "genellik ilkesinden sapmalar" ya da "genellik ilkesinde daralmalar" diye tabir edilen durumlarla sık sık uygulamada karşılaşılmaktadır.

Şu an uygulanmakta olan GV sistemi değerlendirildiğinde ise vergilemede genellik ilkesinden uzaklaştırıcı düzenlemeler bulunduğunu söyleyebiliriz. Bu düzenlemelerin bir kısmı, bir takım kişileri desteklemek ve teşvik etmek adına gerekliyken, diğer bir kısmı ise, verginin gereksiz yere aşınmasına sebep olan faaliyetlerdir. Bu düzenlemeler, adalet (eşitlik) ilkesi de açıklandıktan sonra, Türkiye'deki GV'de adalet (eşitlik) ilkesinin uygulanabilirliği konusu tartışılırken değerlendirilecektir.

Sonuç olarak, ülkemiz GV uygulamasında da, bir takım ekonomik, sosyal, kültürel, siyasi ve teknik nedenlerle bazı kişi ya da vergi konuları vergi dışında bırakılabilmektedir. Bu uygulamalar genellik ilkesinin sınırlarını daraltıcı faaliyetlerdir. Vergi sisteminin daha fazla zarar görmemesi ve "vergi erozyonu" na uğramaması adına bir takım muafiyet, istisna ve indirimleri sınırlamak gerekmektedir[52]. Bunun için yasal boşluklar ve vergi imtiyazları asgariye indirgenmeli, vergisini tam ve düzenli olarak ödeyen vergi mükelleflerini cezalandırmamak ve küstürmemek adına vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirecek düzenlemeler yapılmalı, vergi kaçırma gibi yasa dışı faaliyetlere girişenleri caydırıcı ağır yasal müeyyideler uygulanmalı, beyanname verme bilinci yerleştirilmeli, kayıt dışı ekonomiyi ve özellikle vergi dışı piyasa ekonomisini azaltmak adına görev bilinci yerleşmiş kalifiye elemanlarla vergi denetimleri arttırılmalı ve en nihai olarak sık sık vergi afları çıkarmaktan kaçınılmalıdır. Tabii ki bu önlemler koordineli olarak birbirleriyle etkileşim halinde yapıldığı takdirde başarılı sonuçlar elde edilebilecektir.

Özetle, diğer vergilerde olduğu gibi GV de vergilemede genellik ilkesinin uygulandığı vergilerden değildir.

[52] Öner, s.78.

2. Adalet (Eşitlik) İlkesi

Vergilerin tarihsel gelişimi boyunca gerek yasal gerekse uygulama bakımından dikkate alınan en önemli ilkelerden birisi de vergilemede adalet ilkesidir[53]. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesinde "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmek suretiyle, vergilemede adalet ilkesinin önemi vurgulanmıştır.

Vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün "adil" ve "dengeli" dağılmasını gerektiren, bu yönüyle diğer ilkeleri tamamlayan, onların yetersiz kaldığı noktalarda devreye giren önemli bir ilkedir[54]. Bu ilke, vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerekli kılmaktadır[55]. Vergilemede adalet ilkesi ile genellik ilkesi arasındaki bu yakın ilişki, her iki ilkenin de her türlü ayrıma karşı çıkması sebebiyle adalet ilkesinin bir boyutunu oluşturan kanun önünde eşitlik ilkesine uyulduğunun da bir göstergesidir[56].

Vergilemede eşitlik veya adalet ikiye ayrılarak incelenebilir. Bunlar yatay adalet (eşitlik) ve dikey adalet (eşitlik)'tir. Vergilemede aynı durumda olanların aynı miktarda vergi ödemelerine **yatay adalet (eşitlik)**, farklı durumlarda olanların birbirine kıyasla adil bir vergi yüküne tabi tutulmalarına **dikey adalet (eşitlik)** denir. GV'de yatay adalet, bütün kazanç türlerine ve sahiplerine aynı tarife uygulanarak; dikey adalet ise toplam gelire artan oranlı tarife uygulanarak gerçekleştirilmek istenir. Fakat, sadece bu ilkelere bakarak, gelir vergisinin eşit geliri olanları eşit, düşük gelirlileri az, yüksek gelirlileri de daha çok vergilendirdiği kanısına varmak mümkün değildir[57].

Vergilemede eşitlik ilkesinin yukarıdaki iki türüne fedakârlıkta eşitlik ilkesi de eklenebilir. Daha subjektif bir ölçü olan **fedakârlıkta eşitlik,** vergi olarak her mükelleften eşit miktarda fayda alınması demektir. Vergiler mükellefler için birer yük olduğuna ve onların gelirlerinden elde ettikleri faydaları azalttığına göre, bu fayda

---

[53] Akdoğan, s.200.
[54] Çetinkaya Hukuk, Vergi Hukukunda İlkeler, s.9. www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/vergi%20hukukunda%20İlkeler.pdf (02.12.2011).
[55] Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, ss.147-148.
[56] Dileyici, ss.37-38.
[57] Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş (Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı),** 8.Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, ss.387-388.

azalışı mükelleflerde eşit olmalıdır[58]. Fedakârlıkta eşitlik hakkındaki görüşleri üç grupta toplamak mümkündür[59]:

- **Eşit Fedakârlık Görüşü:** Bu görüşe göre, vergi nedeniyle mükelleflerin sahip oldukları toplam faydadaki azalış aynı düzeyde olmalıdır. Bir başka deyişle, her mükellefin toplam faydasından vergi olarak alınan kısım eşit olmalıdır. Bu durumda, verginin matrahının büyük ya da küçük olması, gelir ve servetin farklı olması, mükellefin ödeyeceği vergi miktarını değiştirmez. Bütün gelir düzeylerinde mükellefin katlandığı fedakârlık eşittir.
- **Eşit Oranlı Fedakârlık Görüşü:** Bu görüşe göre, geliri çok olan mükellefler az olanlara göre toplumdan daha fazla fayda sağladığı için daha fazla vergilendirilmelidir. Diğer bir deyişle, her mükellefin gerçek vergi yükü kendi gelirinden sağladığı ekonomik refah ve fayda ile eş oranlı olmalıdır. Bunu da tek oranlı bir vergi uygulamasıyla sağlamak mümkündür.
- **En Az Toplam Fedakârlık Görüşü:** Bu görüşe göre, mükellefler arasında eşitlik değil, toplum için bir bütün olarak verginin uygunluğu göz önüne alınmalıdır. Böylece, toplumu oluşturan herkesin katlandığı fedakârlık eşit hale getirilebilirse, toplumun tümünün katlanmış olduğu fayda da eşit hale gelmiş olacaktır.

Genel olarak fedakârlık yaklaşımı, vergi ödeme gücüne ulaşabilmek açısından çeşitli zorluklara ve sakıncalara sahiptir. Vergilemede genellik ve adalet ilkelerine ters düşecek nitelikte sonuçlar yaratabilmeleri, katlanılan fedakârlığın belirlenmesi ve ölçülmesindeki zorluk, refah göstergesi olarak değerlendirilen subjektif unsurlar ve bu unsurların yarattıkları faydaların belirlenmesindeki olanaksızlıklar, vergi ödeme gücüne ulaşmak açısından daha objektif ve uygulama imkânı bulunabilecek ölçülerin dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır[60].

Ülkemiz GV örneği üzerinden adalet ilkesinin ne kadar uygulanabilir olduğu ile ilgili açıklamaları ise, vergi adaletini sağlamaya yönelik geliştirilmiş yaklaşımlar ele alındıktan sonra, güncel verilerden de faydalanılarak değerlendirilecektir.

---

[58] Akif Erginay, **Kamu Maliyesi,** Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 17.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2003, s.48.
[59] Erginay, ss.48-49.; Orhaner, ss.153-154.; Mutluer, Öner, Kesik, ss.240-241.
[60] Akdoğan, s.206.

a. Vergi Adaletine Yönelik Yaklaşımlar

Vergilemede adalet konusu, hem tarihsel süreçte hem de günümüzde herkes tarafından kabul edilebilir sınırları olmadığı için her daim tartışma konusu olmuştur. Çünkü adalet kavramı kesin ve mutlak bir kavram olmayıp, kişisel ve toplumsal değer yargılarına, zamana ve şartlara göre değişiklik gösteren subjektif bir niteliğe sahiptir[61]. Bu niteliği gereği de vergi adaleti; kişiden kişiye, toplumdan topluma, zamana ve mekâna göre, hatta aynı kişide bile zamanın akışı içinde değişebilmektedir. Vergilemede adaletin kesin olarak gerçekleşmesi pek mümkün olmasa bile, tarihsel süreçte bazı yaklaşımlarla vergi adaleti sağlanmaya çalışılmıştır.

Vergilemede adalet ilkesinin sağlanmasına yardımcı olabilecek bu yaklaşımlar, tarihsel süreçte iki ana yaklaşımda kendini göstermiştir. Bunlar; uygulamada daha sık rastladığımız iktidar (ödeme gücü) yaklaşımı ve uygulama alanı daha kısıtlı olan fayda (istifade) yaklaşımıdır. Aşağıda bu iki yaklaşıma ana hatlarıyla değinilecektir.

(1) İktidar (Ödeme Gücü) Yaklaşımı

Vergilemede adalet ilkesini açıklayıcı ilk yaklaşım mükelleflerin ödeme gücünü dikkate alan iktidar yaklaşımıdır. İktidar yaklaşımı, fayda yaklaşımından daha önce, ilk kez İtalyan Guicciardini tarafından ele alınmıştır. Guicciardini bu ilkeyi, artan oranlı vergilemenin bir gereği olarak ele almış ve savunmuştur. Ödeme gücü ilkesinin klasik bir versiyonunu açıklayan J.S. Mill ise, fayda ilkesini reddetmiş ve vergilemede eşitliği, vergi ödemekle mükelleflerin katlandıkları "fedakârlıkta (özveride) eşitlik" anlamında kullanmıştır. Mill, fayda ilkesini savunan yazarların çoğunun desteklediği, devletin vergi karşılığında vatandaşları koruduğu görüşüne şiddetle karşı çıkarak, fakirlerin daha çok korunmaya ihtiyacının olduğunu ileri sürmüş ve fayda ilkesinin azalan oranlı bir vergilemeye yol açacağını savunmuştur. Bunun da gerçek adalet ilkesine aykırı olduğunu söylemiştir. Mill'in bu yaklaşımı, günümüzde Pigou ve Dalton tarafından, refah ekonomisinin ilkeleri yönünden

[61] Erginay, s.43.; Orhaner, s.149.; Aksoy, s.226.; Tekir, ss.49-50.

değerlendirilerek, çeşitli fedakârlık (özveri) formülleriyle daha da anlamlı bir biçimde yorumlanmıştır[62].

Ülkemizde ise ödeme gücü yaklaşımı, "ödeme gücü ilkesi" adıyla Anayasamızda güvence altına alınmıştır. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" denilmek suretiyle, genellik ilkesinin yanı sıra, "mali güç" ifadesiyle ödeme gücü ilkesine vurgu yapılmıştır.

Anayasamızda dahi önemi vurgulanan vergilemede ödeme gücü yaklaşımı, fayda yaklaşımına göre vergilemenin aksine, vergi yükünün dağılımının adil ve mükellefleri zor durumda bırakmayacak şekilde yapılmasını öngörmektedir[63].

Vergilemede ödeme gücü yaklaşımı, bireylerin ödeme gücünü ifade eden gelir, servet ve harcama unsurlarını kapsamaktadır. Geçmişte ödeme gücünün unsuru sadece gelir, sadece servet ya da sadece harcama olarak görülse de günümüzde bu üç unsurun hepsi birlikte değerlendirilerek ödeme gücünün doğru tespiti yapılabilmektedir. Vergilemede ödeme gücü yaklaşımının daha etkin bir şekilde uygulanabilmesi ise sadece bu objektif unsurların değil, subjektif unsurların da dikkate alınmasını gerektirmektedir[64].

Vergilemede ödeme gücünün tespiti çok kolay olmamakla birlikte, çeşitli tekniklerle buna yaklaşılmaya çalışılmaktadır. Özellikle dolaysız bir vergi olan GV açısından daha etkili olan bu teknik ve araçlar; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma kuramı olarak sayılabilir. Bunlara, muafiyet ve istisnalar ile vergi indirimleri de eklenebilir[65]. Günümüzde ödeme gücünün tespitinde uygulanan bu teknik veya araçlar, ayrı bir araştırma konusu olabilecek nitelikte olduğu için, bu çalışmada sadece genel anlamlarına değinilecek ve ülkemiz GV açısından durumu kısaca değerlendirilecektir[66].

En Az Geçim İndirimi: Vergilemede ödeme gücüne ulaşabilmek açısından, doğru olarak kullanıldığı takdirde, önemli katkısı bulunan bu indirim, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari seviyede sürdürebilmesi için gerekli olan gelirin vergiye konu olmamasını, yani vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir. Günümüzde birçok ülkede çeşitli şekillerde uygulama alanı bulan bu ilke, ülkemiz

---

[62] Richard A. Musgrave (Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay), **Kamu Maliyesi Teorisi (Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme),** Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2004, ss.112-113.; Orhan Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi,** 9.Baskı, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım, 2007, s.218.
[63] Akdoğan, s.217.
[64] Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s.110.
[65] Orhaner, s.158.; Akdoğan, s.225.
[66] Ayrıntılı bilgi için temel kamu maliyesi kitaplarına bkz.

GV sisteminde de 1980 yılında yapılan değişikliklere kadar "en az geçim indirimi" adı altında uygulanmış, 1981 takvim yılı başından itibaren "genel indirim" ismiyle uygulanmış, 3239 sayılı Kanun ile 1 Ocak 1986'dan itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. Aradan geçen 22 yıl sonra, 28 Mart 2007 tarih ve 5615 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme gereğince 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, tekrar "asgari geçim indirimi" adıyla uygulanmasına karar verilmiştir[67].

Artan Oranlı Vergi Tarifeleri: Ödeme gücünün bir diğer ölçütü de artan oranlı tarife yapısıdır. Bu tarife, yapısı gereği, vergide matrah arttıkça vergi oranlarının da arttığı tarifedir. Ülkemiz GV de artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Bu artan oranlılık ise basamaklıdır ve dilim usulü artan oranlılığa sahiptir. Bir verginin artan oranlı yapıya sahip olması her ne kadar vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilse de, salt olarak vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olduğu söylenemez.

Ayırma İlkesi: Bu ilke, emek gelirlerinden, servet ve sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergi alınmasını gerektirmektedir. Bunun gerekçeleri ise şöyle açıklanmaktadır[68]:

- Emek geliri, sermaye gelirine kıyasla daha güç elde edilir. Bu yüzden de daha fazla korunmaya ihtiyaç duyulur.
- İlave bir emek gelirinin kişiye sağladığı fayda, sermaye gelirinin kişiye sağladığı ek faydadan daha fazladır.
- Emek gelirinin devamlılığı yoktur. Kişinin hastalanması, sakatlanması vb. nedenlerle bu gelirin elde edilmesi sona erebilir.
- Emek geliri kaynakta kesildiği için (stopaj usulü), vergi kaçırma olanağı yoktur.

Ayırma prensibinin günümüzde direkt bir uygulaması olmasa da ülkemiz GV sisteminde bazı uygulamaları mevcuttur. Sakatlık indirimi, asgari geçim indirimi gibi uygulamalar bu ilkenin örnekleridir. Özellikle asgari geçim indirimi, yalnızca gerçek usulde vergilendirilen ücretliler için geliştirilmiş bir düzenleme olduğu için, yapısı itibariyle, vergilemede ödeme gücüne ulaşma araçlarından biri olan ayırma ilkesinin bir uygulaması niteliğindedir[69].

---

[67] Akdoğan, s.226.

[68] Funda Baysal, **Optimal Vergileme Teorisi ve Politikası: Türkiye Örneği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2005, s.40.

[69] Akdoğan, ss.232, 248.

Özetle, ülkemiz GV açısından bu üç teknik değerlendirildiğinde, uygulamada her ne kadar eksiklikler olsa da vergilemede ödeme gücü yaklaşımının uygulanmaya çalışıldığı sonucu çıkmaktadır.

(2) Fayda (İstifade) Yaklaşımı

Vergilemede fayda yaklaşımı; Locke, Hume, Hobbes ve Rousseau gibi "sosyal kontrat" yaklaşımını benimseyen filozoflar tarafından, ilk kez 17. ve 18.yüzyıllarda ele alınmıştır. Bu yaklaşıma göre vergi, devletin koruması karşılığında kişilerin ödedikleri bir bedel ya da insanların organize olmuş bir topluma girmeleri karşılığında ödemek zorunda kaldıkları bir aidat olarak değerlendirilmiştir. 19.yüzyılda ise, bu yaklaşım daha çok, ekonomide etkinliği sağlayan bir ölçüt olarak ele alınmış, 20.yüzyılda ise Bowen, Lindhal ve Samuelson gibi ekonomistler tarafından refah ekonomisine katkısı yönüyle ele alınmıştır. Bu ekonomistler, bölünebilir nitelikli kamusal mal ve hizmetler için vergi oranının nasıl saptanacağına dair çözüm önerileri geliştirmişlerdir. Fayda yaklaşımının çağdaş açıklamalarından **"Bowen Modeli",** kamu harcamalarıyla vergi gelirleri arasında bir ilişki kurarak, bütçenin belirlenmesindeki etkinlik sorununu çözümlemiş; **Samuelson** ise **"Sosyal Refah Yaklaşımı"** adlı çalışmasında fayda yaklaşımını, kamusal mal ve hizmetlere uygulayarak, adil gelir dağılımı durumundan ortaya çıkan sapmaları anlamlı bir şekilde açıklamıştır[70].

Yukarıda da ifade edildiği üzere, fayda yaklaşımına dair tarihsel gelişim sürecinde farklı açıklamalarda bulunulmuştur. Yararlanma yaklaşımı olarak da bilinen bu yaklaşıma göre, kişilerin devlet hizmetlerine katılmaları, kamu hizmetlerinden yararlanmaları ile orantılı olmalıdır[71]. Başka bir deyişle, faydalanma yaklaşımına göre vergiler, devletin sunduğu hizmet karşılığı ödenen bir "bedel" veya "fiyat" olarak görülmekte ve bunların, kamu hizmetlerinden sağlanacak faydaya göre ölçülmesi öngörülmektedir. Buradan hareketle, bu hizmetlerden fayda sağlamayanların ise vergi ödemeyecekleri sonucu çıkmaktadır. Öyleyse bu ilke, piyasada mal ve hizmet mübadelesi (değişim) bakımından geçerli olan kuralların kamu ekonomisine yansıtılmış halinden başka bir şey değildir[72].

Verginin, kişinin kamu hizmetlerinden sağladığı faydaya göre alınmasını ifade eden vergilemede fayda yaklaşımı çeşitli yönleriyle eleştirilere maruz kalmıştır.

---

[70] Şener, ss.212-213.
[71] Bulutoğlu, s.342.
[72] Turhan, s.211.

Bu eleştirilerin temelinde, uygulama imkânının çok kısıtlı olması (bölünebilir mallar hariç) yatmaktadır. Bu yaklaşımın eksik yönleri şöyle belirtilebilir[73]:

- Kamusal mal ve hizmetlerin özelliği gereği, kimin ne kadar fayda sağladığı belirlenememektedir. Bu da kişilerin kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında ödemeleri gereken bedelin belirlenememesine neden olmaktadır.
- Kamusal mal ve hizmetlerde "dışlama etkisi" yoktur. Bu nedenle de bu mal ve hizmetlerin faydasından kimse mahrum edilememektedir. Bu da vergilemeyi olanaksız kılmaktadır.
- Kamusal mal ve hizmetlerin birçoğu piyasa usulünde olduğu gibi fiyatlandırılamazlar (eğitim ve sağlık gibi yarı kamusal mal ve hizmetler hariç).
- Devletin yüklendiği fonksiyonlar ile de bu yaklaşım çatışmaktadır. Gelir dağılımının iyileştirilmesi, kısa dönemli dalgalanmaların giderilmesi, büyüme ve kalkınmanın hızlandırılması vb. amaçların gerçekleştirilmesi ile fayda yaklaşımı bağdaşmaz[74].

Vergilemede fayda yaklaşımının ülkemizde uygulanması vergi türleri itibariyle de son derece kısıtlıdır. Öncelikle GV, fayda yaklaşımının uygulandığı bir vergi değildir. Çünkü bu vergi, kişilerin gelirleri üzerinden, faydalanma ölçüsü dikkate alınmadan, doğrudan alınır. Dolaylı vergiler olan KDV ve ÖTV gibi vergiler ise, sunulan mal veya hizmetten yararlanma karşılığında alındığından, gelir vergisine kıyasla fayda yaklaşımının daha fazla uygulandığı vergiler olarak kabul edilir.

Bu yaklaşıma göre alınan vergilerin çoğunu ise vergi dışı gelirler oluşturur. Bunlar; yerel yönetimlerin sundukları elektrik, gaz, su ve taşımacılıkla ilgili hizmetler (bu hizmetlerin karşılığı olarak alınan çevre temizlik vergisi gibi), doğal tekellerin sundukları hizmetler ve malların maliyeti, harçlar, ruhsatlar ve resimler gibi parafiskal (yönetsel) gelirler ve diğer bazı gelirler ile sınırlıdır. Böyle de olmalıdır. Eğer fayda yaklaşımı ülkemizde yaygınlaştırılacak olursa, devletin, düşük gelir grubundaki ailelere önemli miktarda transfer ödemesinde bulunması gerekecek ve böylelikle düşük gelirlilerin bu mal ve hizmetlerden yararlanma olanağını arttırmış olacaktır. Bu da ülkemiz şartlarında son derece zordur. Çünkü toplanması gereken vergi gelirlerinin ancak yarısı toplanabilmektedir. Bu nedenle, düşük gelirlilere

[73] Baysal, ss.36-37.
[74] Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi,** 9.Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2005, s.294.

gerekli transferler yapılamayacağından, özelleştirilen kamusal mal ve hizmetlerden ancak gelir düzeyi yeterli olanlar yararlanabilecektir[75].

Türkiye'deki GV'de adalet (eşitlik) ilkesinin uygulanabilirliği konusuna gelince, ülkemizde şu an uygulanmakta olan GV sistemi, artan oranlı bir tarife yapısına ve dilimli artan oranlılık özelliğine sahiptir (Bkz. Tablo 2.). Her ne kadar artan oranlı tarife yapısı vergilemede eşitlik ilkesinin (hem yatay eşitliğin hem de dikey eşitliğin) bir gereği olarak görülse de basamaklar arasındaki farkların birbirine yakın olmaması, aynı durumdakilerin eşit olarak vergilendirilmesi konusundaki şüpheleri arttırmaktadır. Ayrıca, sermayesini yatırımlara ve tasarruflara kanalize edecek olan yüksek gelirlilerden daha yüksek oranlarda vergi alınması, bu kişilerin ülke sermayesine olan katkılarını azaltıcı bir etki göstermektedir. Bu yüzden de ülkemiz GV'de adalet ve eşitlik ilkelerinin tam olarak uygulandığından bahsedilemez.

Tablo 2: 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

10.700 TL'ye kadar		% 15
26.000 TL	10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20
60.000 TL	26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası (ücret gelirlerinde 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası)	% 27
60.000 TL'den fazlasının	60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası)	% 35

Ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içersindeki payının yüksekliği de vergilemede adalet ilkesini zedelemektedir. Dolaylı vergiler adalet ilkesine aykırı iken, toplanmasındaki kolaylık ve önemli hâsılat sağlamaları nedeniyle verimlilik ilkesine ise uygun vergilerdir. İlkeler arasındaki bu çatışma bir yana, vergi yükündeki artışın mükellefler tarafından fazla hissedilmeyen dolaylı vergilerle gerçekleştirilmesi, gelirinin önemli bir kısmını tüketime ayırmak zorunda olan orta ve alt gelir grubundaki aileler üzerinde ağır bir yük de oluşturmaktadır.

[75] Şener, ss.213, 216-217.

Uygulamada ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin sebeplerle GV'de adalet ve eşitlik ilkesine istisnalar getirilebilmektedir. Bunların bazıları şöyle ifade edilebilir[76]:

- Anayasanın 166.maddesi gereği ekonomik kalkınmaya yönelen yatırımları ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler ile yine Anayasanın 45.maddesi gereği tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelen düzenlemeler
- Vergi sistemlerinde vergi matrahının gerçek tutarının bilinmesinin çok zor ya da olanaksız olduğu durumlarda başvurulan götürü gider usulü gibi vergi tekniğine ilişkin uygulamalar
- Bir kısım gelir sahiplerinin vergilerinin kaynakta kesilmesine karşılık diğerlerinin, vergilerini izleyen takvim yılında ödeme olanağına sahip olmalarından kaynaklı vergi tekniğine ilişkin uygulamalar (Örneğin ücret geliri elde eden mükellefler vergilerini gelirin elde edildiği yılda ve aylık olarak öderlerken, beyanname usulüne tabi mükellefler vergilerini gelirin elde edildiği yılda ve iki taksitte öderler. Bu durum, beyanname usulüne tabi mükelleflerin ücretlilere kıyasla fiyatlar genel düzeyindeki artış ve ödeme süresinin uzun olması dolayısıyla yıllık faiz haddi kadar bir maddi çıkar sağlamalarına neden olmaktadır.)
- Vergi koyucuların vergilemede eşitlik ilkesine aykırı düşebilecek ölçüde bir vergi ya da vergi muaflığı yoluyla yaptığı ayrım nedeniyle vergi yasasında bir boşluğun veya eksikliğin oluşması (Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 31.maddesi gereği sadece hizmet erbabı yani ücret geliri elde edenler ile bir kısım küçük ticaret ve meslek erbabı için sakatlık indirimi kabul edilmiştir. Bu indirim, aynı fiili durumda bulunan, fakat diğer kazanç ve irat çeşitleri elde eden vergi mükellefleri için kabul edilmemiştir. Bunun gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinin 6.bendinde belirtildiği üzere, apartman ve ticaret mahalli olmayan yerlerde çalıştırılan kapıcıların ücretleri vergiden muaf tutulmuştur. Ayrıca, kapıcıların ücretlerine vergi muaflığı tanınmasına karşılık, daha ağır işlerde çalışan bazı ücretlilere muaflık tanınmamaktadır.)
- Baskı gruplarının ortak ekonomik çıkarlarını gerçekleştirmek için örgütlenerek siyasal karar organlarını etkileme çabaları ve oy

[76] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 19.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, ss.41-43.

potansiyelleri yoluyla bu süreçte etkili olmaları (Türkiye'deki tarım kazançlarının yeterli biçimde vergilendirilmemesi bu nedene dayandırılabilir. Özellikle birçok suistimale neden olan öztüketimin vergilendirilmemesi buna örnek gösterilebilir.)

Ülkemiz GV Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiğinde ise, vergilemede genellik ilkesini saptırıcı ve eşitlik ilkesini bozucu pek çok muafiyet, istisna ve indirimden bahsedilebilir. Bunları sıralamadan önce şunu belirtmek gerekir ki, aşağıda sıralanan bu muafiyet, istisna ve indirimler, gerekli-gereksiz gibi bir ayrıma gidilerek değil, sadece uygulama örneklerinin genellik ve eşitlik ilkelerini teorik açıdan ihlal edici olduğunu göstermek için ele alınmıştır. Bu açıklayıcı bilgi ışığında, bunlar şöyle sıralanabilir:

- Ticari kazançlarda tam mükellefler için tanınan tek muaflık olan "esnaf muaflığı" ve dar mükellefler için tanınan "dar mükellef ihracatçı muafiyeti" ile çeşitli istisnalar (Sergi ve panayır kazançları istisnası, eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası vd.)
- Ücretlerin vergilendirilmesindeki muafiyet ve istisnalar (Maaş ve ücretlerde istisna kapsamında diplomat muaflığı, üniversite ve yargı elemanları muafiyeti, daha özele indirgersek, köy muhtarlarına ve hizmetçilere tanınan muafiyet, teşvik, ikramiye ve mükâfatlarında istisna, AR-GE ve destek personelinin ücretlerinde istisna vd.)
- Serbest meslek kazançlarında telif kazançları istisnası, ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber muaflığı, sergi ve panayır istisnası, teşvik ödülü istisnası
- Gayrimenkul sermaye iratlarında sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için tanınmış 3.200 TL'lik konut istisnası (2013 yılı için)
- Menkul sermaye iratlarında yıllık beyanname verme sınırı (Tevkifata tabi tutulanlar için menkul sermaye iratlarının toplamının 25.000 TL'yi aşması, tevkifata tabi tutulmayanlar için ise menkul sermaye iratları toplamının 1.390 TL'yi aşması) (2013 yılı için)
- Diğer kazanç ve iratlar olarak sayılan değer artış kazançlarında 9.400 TL ve arızi kazançlarda 21.000 TL istisnası (2013 yılı için)

D. İdari Vergileme İlkeleri

İdari amaçlı vergileme ilkeleri, vergi yasaları yoluyla mükelleflere sağlanması gerekli kolaylıklar ve verginin tahsilini kolaylaştırmak gibi sebeplerle ortaya konmaktadır[77]. Bu sınıflama içersinde değerlendirilen ilkeler isimlerinden de anlaşılacağı üzere, içerdikleri anlamlar itibariyle birbirlerine çok yakındırlar. Bu yüzden, bu ilkelere kısa kısa değinilecektir.

1. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi

Adam Smith'in klasik vergilendirme ilkelerinden biri olan belirlilik ilkesi, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare hem de kişiler yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder. Çünkü vergilere ilişkin kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenebilecektir[78]. Vergilemede kesinlik kuralı da denilen belirlilik ilkesi, her mükellefin ödeyeceği verginin çeşidinin, miktarının ve zamanının belirli olmasını, keyfi olarak alınmamasını, koşullarının açık ve kesin bir şekilde ortaya konmasını gerekli kılmaktadır[79].

Vergilemede belirlilik ilkesi, hem mükelleflerin hukuki güvenliğini koruduğundan hem de vergi idaresinin istikrarını sağladığından, vergi yasalarının belirsizlik ve çift anlamlılık yaratacak kavramlarından kaçınmalarını gerektirmekte ve vergi yasalarının dilinin de açık ve yalın olmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi hukukundaki kıyas yasağı da, vergilemede belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı niteliğindedir[80].

Bu ilkenin vergilemenin mali fonksiyonu yanında, sosyal ve ekonomik fonksiyonu açısından da önemi büyüktür. Örneğin, yapılacak bir iş girişimi ile ilgili olarak ödenecek vergi miktarının bilinmemesi yatırımı riskli kılabilir ve yatırım kararını olumsuz yönde etkileyebilir[81]. Bu ve buna benzer sebeplerden ötürü, vergilemede belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergilemede belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi ise idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı olmasının yanısıra, vergi sistemi ve vergi türlerinin basit olması, vergi kanunlarının dilinin açık ve sade olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının yanlış anlamalara

[77] Gökbunar, s.13.
[78] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.46.
[79] Öner, s.91.; Devrim, s.210.; Akdoğan, ss.208-209.
[80] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.46.
[81] Öner, s.91.

müsaade etmeyecek şekilde açık ve kesin olarak bilinmesi, vergi kanunları hakkında yeterli açıklamaların yapılması vb. koşullara bağlıdır[82]. Böylece herkes, vergi kanunlarının etki alanı hakkında bilgi sahibi olmuş olacak, bu da vergi uyuşmazlıklarının azalmasını sağlayacaktır[83].

Yukarda sayılan tüm önlemler ülkemiz GV açısından da geçerlidir. Şu anda uygulanmakta olan 193 sayılı GV mevzuatı karmaşık, yalınlıktan ve açıklıktan uzak bir hukuk diliyle kaleme alınmış olması sebebiyle eleştirilere maruz kalmakta ve mükellefler tarafından da ödedikleri verginin içeriği hakkında bilgi sahibi olamamaları sebebiyle vergiye iştirakte zorluklar yaşanmaktadır. Bu eksikliklerin giderilmesi ise, tüm vergi sisteminin tekrardan ayrıntılı olarak değerlendirilebileceği kapsamlı bir vergi reformuyla mümkündür.

2. Basitlik (Kolaylık) - Açıklık (Anlaşılabilirlik) İlkesi

Vergilemede basitlik ilkesi, diğer vergileme ilkelerini de kapsayan, daha geniş anlama sahip bir ilkedir. Özellikle kolaylık ve açıklık ilkelerini içermektedir. Vergi mükelleflerinin kuralları daha kolay anlayabilmesi, maliyet açısından etkin ve doğru bir şekilde uyum sağlayabilmesi, vergi idaresinin kolay ve etkin bir şekilde yönetilebilmesi için vergi kanunları basit, kolay anlaşılır, açık ve net olmalıdır. Vergi sistemindeki basitlik hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından son derece önemlidir. Karmaşık, anlaşılması güç kurallar, hataların oluşmasına ve sisteme olan güvenin sarsılmasına neden olur ve kurallara uyumu azaltır[84]. Bu da hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından uygulamalarında keyfiliğe yol açar ve sistemi daha da karmaşık hale sokar.

Vergi sistemindeki karmaşıklık, başta vergi kanunlarının uzunluğuna ve anlaşılmasındaki güçlüğe, mevzuat içindeki ihtilaflı konuların çokluğuna, mükelleflere ya da kazançlara farklı uygulanan vergi oranlarına, sektörel ya da kişisel uygulanan vergi kolaylıklarının sayısı ve miktarına, vergisel yükümlülüklerin ve bürokratik işlemlerin çokluğuna bağlıdır[85].

Vergilemede basitlik ve açıklık ilkeleri, birbirlerinin tamamlayıcısıdır ve anlam yönünden de benzerdir. Buna rağmen, aralarında az da olsa bir fark bulunmaktadır. Bu farkı GV nezdinde açıklamak gerekirse, basitlik ilkesi, GVK'nın karmaşıklıktan

[82] Turhan, s.207.
[83] Çağan, s.173.
[84] İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi,** Ankara: Ece Matbaası, 2008, ss.211-212.
[85] Demirli, s.18.

uzak, mükelleflerin daha kolay anlayabileceği ve uyum sağlayabileceği şekilde hazırlanmasını ve oluşturulmasını gerektirir. Çünkü bir kanun, basit olduğu ölçüde uygulanabilirdir. Açıklık ilkesi ise, GVK'nın belirlilik (kesinlik) ilkesine vurgu yapmaktadır. Bu ilke gereğince GVK, keyfiliğe mahal vermeyecek ve yasal boşluklara yol açmayacak şekilde açık, net ve anlaşılabilir olmalıdır. Kısaca, basitlik ilkesi, GVK'nın ağdalı hukuk dilinden vazgeçilip yalın bir biçimde yazılmasını öngörürken; açıklık ilkesi, GVK'nın bir bütün olarak eksiklikleri giderici bir hale dönüştürülmesini ve herkesin GVK'yı okuduğunda aynı şeyleri anlamasını ve aynı sonuçları çıkarmasını öngörür.

Vergilemede basitlik ve açıklık ilkelerinin özellikle ülkemiz GV düşünüldüğünde sağlanamamış olması, vergi sistemindeki karmaşıklığın önemli maliyetlerinin olduğunun göstergesidir. Bunların en önemlileri; vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi ve beyannamelerin doldurulmasındaki zaman ve para maliyetleri gibi sosyal maliyetlerdir. Vergi indirimlerinin fazlalığı, çoklu vergi tarifeleri, standart olmayan vergi hesaplama yöntemleri, ek vergi uygulamaları ve dilim sayısının çokluğu gibi uygulamalar ise, GV'nin karmaşıklığını daha fazla arttırmaktadır[86]. Bu nedenle vergi kanunlarının birbirleriyle uyumlu, kısa ve anlaşılabilir olması, mevzuat içinde uygulama farklılıklarına ve vergi kolaylıklarına mümkün olduğunca az yer vermesi, beyannamelerin kolay doldurulabilecek şekilde hazırlanması, vergiden kaçınma olanağı sağlayan ve vergi tabanında aşınmalara yol açan vergi sığınaklarının sayısal olarak azaltılması gibi uygulamalar, vergi idaresinin yönetim maliyetlerini azaltacağı gibi, bizim gibi gelişmekte olan ekonomilerde vergi itaatinin artmasına, vergi bilincinin oluşmasına ve vergilemede eşitliğin sağlanmasına da hizmet edecektir[87].

3. İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi

Vergilemede istikrar ilkesine göre, vergilendirme konusunda yapılan düzenlemeler sık sık değiştirilmemeli, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerine ilişkin hükümleri ile vergi oranları mümkün olduğunca az değiştirilmelidir. Çünkü vergilemede görülebilecek istikrarsızlıklardan hem mükellefler, hem de vergi idaresi zarar görmektedir. Bu ilkeye göre, mükellefler ve vergi idaresi, vergi kanunlarının hükümlerine çabucak uyum sağlayamamakta, bu da vergiye uyum maliyetini

[86] Ali Çelikkaya, "Global Gelir Vergisi Reformları ve 1980 Sonrası Gelişim Trendinin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 268, Ocak 2011, s.114.
[87] Demirli, s.18.

arttırmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarında yapılan her değişiklik, az veya çok, mali ve finansal planlar üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmekte, bireyler planladıkları yatırımları gerçekleştirememektedir[88].

Vergilemede istikrar ilkesi gereği, vergi mükellefleri tarafından vergilerin öngörülebilir olması, mükelleflerin ileride beklenmedik vergi yükleriyle karşı karşıya kalmasını önlemekte ve istikrar ilkesi bu özelliği sebebiyle de vergilerin geriye yürümezliği ilkesini de teminat altına almaktadır[89]. Bu açıdan vergilerin istikrara kavuşturulması son derece önemlidir.

Günümüz koşullarında vergilemede istikrar ilkesinin her koşulda uygulandığını ileri sürmek de pek doğru olmaz. Günün gereklerine cevap veremeyen, uygulamada etkinliğini ve önemini kaybetmiş, amaçlarına uygun hareket edemez hale gelmiş bir vergi uygulamasının aynen korunması söz konusu değildir. Vergi bu duruma gelmeden önce, gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir[90]. Bu yeni düzenlemeler yapılırken de, vergi tedbirlerinin kendi içinde tutarlı, sistematik bir bütünlük taşımasına ve bu önlemlerin uygulanabilir olmasına dikkat edilmelidir. Böylece, sık sık değişikliklere gerek kalmaz ve vergi sistemi de aşınmaya uğramaz.

Ülkemiz GV'de ise istikrar ilkesinin tam olarak uygulandığından bahsedilemez. Her yıl değişen vergi oranları, indirim ve istisna tutarları, sık sık çıkarılan vergi afları, Kanun'daki karışıklık, belirsizlik ve güncellemeler sebebiyle yapılan sık düzenlemeler, getirilen ek ve geçici maddeler vb. istikrar ilkesinin sağlanamadığının en belirgin göstergeleridir.

4. Kanunilik (Yasallık) İlkesi

Vergilemede kanunilik ilkesinin temel dayanağını, tarihsel gelişim açısından monarşik yönetime bir karşı çıkış anlamında, vergiye ilişkin her türlü düzenlemenin keyfiliğe mahal vermeyecek şekilde kanunla yapılması gerektiği düşüncesi oluşturmaktadır. Ülkemizde de bu düşünceyle ilk kez 1924 Anayasası'nda kanunilik ilkesine gerçek anlamda yer verilmiş, daha sonra sırasıyla 1961 ve 1982 anayasalarında da yer verilmiştir. 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesinin "Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" fıkrasıyla vergilemede kanunilik ilkesinin önemine işaret edilmiş ve vurgulanmıştır.

[88] Gökbunar, ss.15-16.; Devrim, s.212.; Orhaner, s.155; Akdoğan, s.212.
[89] Dileyici, s.38.
[90] Akdoğan, s.212.

Vergilemede kanunilik ilkesi, vergilere ilişkin her türlü düzenlemenin kanunla konulmasını ifade eder. Bu ilke, işlevsel olarak, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını sağlayarak, bireylerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını sağlamada önem kazanmaktadır. Bu da devlet açısından, verginin alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırları belirlenirken, birey açısından da "temsilsiz vergi olmaz", "kanunsuz vergi olmaz", ve "verginin belirgin olması" gibi ilkeler yoluyla sınırları belirlenirken görülebilmektedir[91].

Hukuk devletinin bir gereği olarak bu ilke, vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılmasını gerekli kılmaktadır[92]. Söz konusu ilkeyi, yalnızca "vergi için kanun çıkartmak gerekir" şeklindeki dar anlamıyla değil, "verginin kanunla konulması" ve "vergiye vücut veren temel unsurların kanunda yer alması" gerektiği şeklinde anlamak ve uygulamak daha doğru olacaktır[93].

Vergilemede kanunilik ilkesinin GV'ye yansıması ise, GVK'da yer alan vergileme ilkelerinden görülebilmektedir. Bu ilkeler kısaca; şahsilik, takvim yılı, elde etme, genellik ve safi tutar esaslarıdır[94].

[91] Murat Ceyhan, "Verginin Yasallığı İlkesi", 2003. www.alomaliye.com/murat_ceyhan_verginin_yasal.htm (08.12.2011).
[92] Ersan Öz, **Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi,** Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s.72.
[93] Akdoğan, s.206.
[94] Bülent Şişman, "Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergileme İlkeleri", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 163, Temmuz 2006. www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006078240.htm (02.12.2011).

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER

Günümüzde devlete ödenen vergiler büyük miktarlara ulaşmaktadır. Vergilerin, karşılıksız ve zorunlu olarak alınan parasal bir yükümlülük olması nedeniyle kişilerin vergiye yönelik tutum ve davranışları da değişmektedir. Bu açıdan vergilerin cebri olma özelliği, kişilerin vergi ödemeye zorlanması anlamına geldiğinden kişiler de bu sorumluluktan kaçmak ya da tam olarak yerine getirmeme eğiliminde olabilirler. Bununla beraber, vergilerin karşılıksız olma özelliği nedeniyle vatandaşların, ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmediklerini hissetmeleri ve ödenen vergilerin lüzumsuz ve savurganca harcandığını düşünmeleri vergiye karşı olumsuz tepkilerde bulunmalarına yol açabilmektedir. Mükelleflerin bu şekilde, üzerlerinde ağır bir yük oluşturduğunu düşündükleri vergilerden kısmen veya tamamen kurtulma girişimlerinde bulunmaları "vergiye karşı tepkileri" meydana getirmektedir.

Vergilere karşı mükelleflerin göstermiş oldukları tepkilerin temelinde "vergi baskısı (tazyiki)" hissi bulunmaktadır. Mükellefler, üzerindeki bu baskı hissini ise, yukarıda da ifade edildiği gibi verginin genel yapısından kaynaklanan tutum ve algıdaki farklılıklar, vergi oranlarının yüksekliği ve vergi yükünün adil dağılımı konusundaki şüphe oluşturmaktadır.

Vergilere karşı gösterilen tepkilerin türünü ve ne boyutta olacağını ise mükelleflerin vergi yükünden kısmen veya tamamen kurtulma konusundaki tutumları ve vergiye karşı bakış açıları belirlemektedir.

Vergilere karşı gösterilen tepkileri, verginin ödenmesi ile sonuçlanan tepkiler ve verginin ödenmemesi ile sonuçlanan tepkiler gibi bir ayrımla ele alınabileceği gibi, dolaylı ve doğrudan tepkiler olmak üzere ikiye ayrılarak da incelenebilir. Çalışmanın bu bölümünde ise vergilere karşı gösterilen tepkiler, dolaylı-doğrudan tepkiler ayrımına gidilerek değerlendirilecek ve tepki türlerinin ekonomik, sosyolojik ve psikolojik temellerine de vurgu yapılacaktır.

I. VERGİLERE KARŞI DOLAYLI TEPKİLER

Vergilere karşı dolaylı tepkiler, vergiye karşı mükelleflerin tutumlarının üçüncü aşaması olan (sempati-apati-antipati-nefret) antipati aşamasında devreye

giren ve vergiye karşı gösterilen tepkilerin ilk aşaması olarak değerlendirilen tepkilerdir.

Bu tepkiler, vergi oranlarındaki artış nedeniyle vergi yükünün artması sonucunda meydana gelmektedir. Vergi oranlarındaki artışlar, mükelleflerin davranışlarında önemli değişikliklere yol açmaktadır. Çünkü vergi oranlarındaki artışlar, kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükelleflerin karar ve tercihleri üzerinde etkili ve belirleyici olmaktadır[95].

Dolaylı tepki aşamasında mükellefler tepkilerini iktisadi faaliyetlerini kısma yolunu seçerek göstermektedir. Bu açıdan vergilere karşı dolaylı tepkiler; aylaklığı tercih etme, tüketimi, tasarrufu, yatırımları ve üretimi azaltma şeklinde görülmektedir. Bunların dışında, verginin yansıtılması, vergiden kaçınma, vergi borcunu geciktirme, vergi cennetlerine göç gibi yasa-dışı olmayan dolaylı tepkiler de bulunmaktadır[96]. Ayrıca mükellefler, kollektif karar alma mekanizmalarını yönlendirerek, yani baskı gruplarını harekete geçirerek ve oy kaymasına yol açarak da dolaylı yollarla tepkilerde bulunabilmektedirler.

A. Aylaklığı Tercih Etme

Vergi yükümlüleri, vergilemede yapılan değişikliklere karşı (vergi oranlarındaki artış gibi) vergiyi doğuran olayı engelleyememeleri ya da ödemekle yükümlü oldukları vergiyi ödedikten sonra başkalarına yansıtma olanaklarının kalmaması durumunda "vergi yerleşmesi" dediğimiz durum gerçekleşmektedir. Bu aşamadan sonra yükümlüler, vergi yükünü üstlenmek zorunda kaldıkları için, gelir veya ikame etkisi olarak adlandırılan iki seçenekten birini tercih etmek zorunda kalırlar[97].

Gelir etkisi, vergilemeden sonra yükümlünün ekonomik gücünde bir eksiklik meydana geldiğinde, bu olumsuz durumu telafi etmek (vergilemeden önceki gelir seviyesini yakalamak) için, daha fazla çalışmaya yönelmesi şeklinde görülen etkidir. Bu durumda yükümlü, vergiye tepki göstermenin tersine, vergiye uyum sağlamakta ve bu da devlet açısından bir gelir kaybına yol açmamaktadır.

---

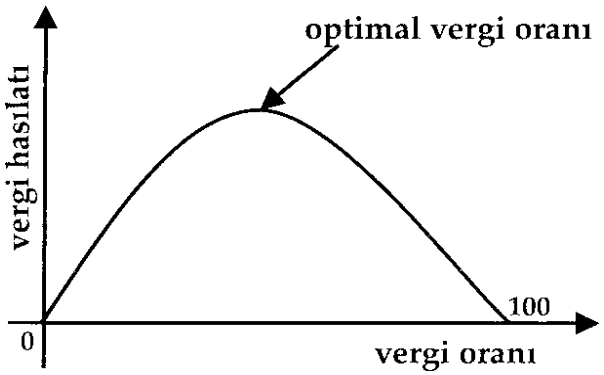
[95] Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyan,** Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002, s.125.

[96] Aktan, Dileyici ve Saraç, s.123.

[97] Yasemin Taşkın, **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması,** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.15.

İkame etkisi, vergilemeden sonra yükümlünün mali gücünde meydana gelen azalış nedeniyle bu durumu telafi etmek yerine, çalışmamayı tercih etmesi şeklinde görülen etkidir. Bu etki, aşağıdaki *Laffer Eğrisi*[98] yardımıyla açıklanabilir.

Şekil 1: Laffer Eğrisi



Çan eğrisi biçimindeki bu eğride, vergi oranları ile vergi hâsılatı arasında ters bir ilişki olduğu gösterilmektedir. Şekilde görüldüğü üzere, vergi oranı 0 ve 100 iken vergi hâsılatı 0'dır. Vergi oranı artarken belli bir noktaya kadar vergi hâsılatı da artmaktadır[99]. Şekilde optimal vergi oranı olarak ifade edilen şey, vergilemenin mali sınırıdır. Bu sınırın aşılması demek, vergilemeden beklenen verimin düşmesi ve yeterli vergi hâsılatının sağlanamaması demektir.

Vergi kapasitesi ile vergilemenin mali sınırı arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü vergi oranı ile vergi hâsılatı arasında kurulacak ilişki, vergileme kapasitesine ilişkin optimum noktaya ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemektedir. Vergilemenin mali sınırını aşacak ölçüdeki vergi oranlarında yapılacak artışlar, mükelleflerin çalışma şevklerini kırarak ikame etkisine yönelmelerine ve vergiden kaçınmalarına sebep olacak, sonuçta da vergi hâsılatı düşmeye başlayacaktır[100].

Vergiye karşı gösterilen dolaylı tepkilerden biri olan aylaklığı tercih etmede, çalışmanın maliyeti, boş zaman maliyetinden fazla görülmektedir. Bir başka deyişle, bireyler, daha çok çalışarak eski gelir seviyelerine ulaşamayacaklarına inanmakta ve

[98] Bu eğri, Amerikalı iktisatçı Arthur Laffer (1981) tarafından oluşturulduğundan "Laffer Eğrisi" adıyla anılmaktadır.
[99] Sağbaş, ss.38-39.
[100] Asuman Altay, "Vergileme Kapasitesinin Ekonomik-Mali Sınırları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 224, Mayıs 2007. http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=2038 (10.07.2013).

bu yüzden de çalışmamayı çalışmaya tercih etmektedirler. Kısaca, ikame etkisinde, vergileme nedeniyle oluşan gelir kaybı, tembellik sonucunu doğurmakta ve kişileri aylaklığı tercih etmeye itmektedir.

Vergi çalışanların işgücü arzını her ne kadar kısmış olsa da verginin yükümlüler üzerinde böyle bir etki oluşturabilmesi için gelire karşı olan taleplerinin elastiki olması gerekir. Vergi yükümlülerinin gelire karşı olan taleplerinin elastiki olması halinde, yükümlüler, yani çalışanlar işgücü arzını kısacak, dinlenmeyi ve eğlenmeyi çalışmaya tercih edeceklerdir[101]. Bu durumu ücret üzerinden alınan GV örneği yardımıyla da açıklanabilir. Ücret üzerinden alınan GV'de yapılacak bir artış reel geliri azaltacağından, her bir çalışma saatinin değeri, geliri çalışılan saatlerin sayısına bağlı olan emekçiler için azalır. Çünkü her çalışma saati, daha az net gelir sağlar. Bu nedenle, bu vergideki artışa paralel olarak aylaklığın fiyatının düşmesi, boş zaman talebinin artmasına ve çalışma saatlerinin azalmasına yol açar[102].

İkame etkisi dolaylı-dolaysız vergiler ayrımı açısından değerlendirilirse, dolaylı bir verginin dolaysız bir vergiye kıyasla çalışma arzusunu daha az etkilediği savunulabilir. Dolaylı bir vergi olan harcama vergileri içinde zorunlu mallar dışında kalan, yani lüks mallardan alınan vergilerde vergi ödeyicisi, harcamalarını kısarak vergi ödemekten kaçınabilir. Bu sebeple dolaylı vergilerin, yükümlülerin gelirlerini arttırma yönündeki girişimlerini tedirgin etmesi söz konusu değildir. Dolaysız vergiler konusunda ise, yüksek marjinal vergi oranlarının, yükümlülerin direkt gelirlerini etkilemesi yönüyle, onları çalışmaktan alıkoyduğu bilinmektedir[103].

Yukarıdaki açıklamalar neticesinde ikame etkisiyle ilgili şu genellemeyi yapmak mümkündür: Gelir seviyesi ile ikame etkisi doğrusal bir seyir izler. Gelir seviyesi arttıkça, kişilerin ikame etkisini tercih etme olasılığı artmakta, gelir seviyesi düştükçe de ikame etkisini tercih etme olasılığı düşmektedir. Çünkü vergisel yükümlülüklerin artması nedeniyle gelir seviyesi düşen mükellef, düşen bu gelirini telafi etmek için daha fazla çalışmak zorundadır. Bu da bize ikame etkisinin teoride kaldığını göstermektedir.

Günümüz şartları altında aylaklığı tercih etmenin, insan hayatının devamlılığı, yani hayatı idame ettirmenin gerekliliği açısından, süreklilik kazanması mümkün değildir. Bu nedenle, aylaklık belli bir zamanla sınırlı kalmaktadır. Ancak burada önemli olan husus, ikame etkisi nedeniyle aylaklığı tercih etmenin nitelik

[101] Türk, s.197.
[102] Turhan, s.239.
[103] Turhan, s.329.

değiştirmesidir. Çünkü ikame etkisi nedeniyle aylaklığı tercih eden mükellefler, zamanla bu tercihlerini kayıt-dışı faaliyetlere kaydırabilmektedirler[104].

Görüldüğü üzere, gerek bireysel olarak, gerekse sosyal açıdan refah kaybına neden olan bu etki, verginin ana amaçlarına ve esas işlevlerine zarar vermekte ve yoğun çabalarla oluşan vergi bilincinin zedelenmesine sebebiyet vermektedir[105]. Bunun önüne geçebilmek için verginin ikame etkisi caydırılmalı, verginin gelir etkisi özendirilmeli, ilave görevler, fazla mesai ve boş zamanların değerlendirilmesi konularında çalışanlar bilgilendirilmelidir[106].

B. Tüketimi ve Tasarrufu Azaltma

Gelir içersinde yer alan tüketim ve tasarruflar, vergi oranlarındaki artıştan etkilenmektedir. Vergi oranlarındaki artış kullanılabilir gelirde ve servette azalmaya yol açtığından, azalan bu gelirle yapılan tüketim ve tasarruf faaliyetleri de, kişilerin elde etmesi gereken maksimum fayda ve tatmini sağlayamayacaktır.

Mükelleflerin vergileme nedeniyle hissettikleri baskı hissi, öncelikle lüks malların tüketim ve tasarruf miktarında bir azalmaya, daha sonra ise zorunlu ihtiyaç maddelerinde dereceli bir azalmaya yol açacaktır. Yapılan bu kısmalar, mükellefin bütçesinde değişiklik yapmasını gerektirecektir. Bunun yapılmasındaki temel amaç ise, mükellefin mümkün olduğu kadar, kullanılabilir gelirindeki azalmayı telafi etmeye çalışması ve bunu da yapılması zorunlu giderlerle elindeki gelir arasında en uygun şekilde dağıtarak veya dengeleyerek gerçekleştirmesidir[107]. Bu şekilde, vergi nedeniyle refahında azalma olan yükümlü, eski refah düzeyini yakalayabilmek için ekonomik davranışlarında değişikliğe gitmek zorunda kalmaktadır. Yükümlü üzerinde görülen bu duruma "dönüştürme (transformasyon) etkisi" de denilmektedir[108].

Genel olarak vergilerin tüketim üzerindeki etkileri iki şekilde olmaktadır. Öncelikle vergiler dolaysız vergiler niteliğinde olduğunda yükümlülerin kullanılabilir bireysel gelirlerini azaltır. Bu durumda vergi yükümlüleri, tüketim tercihlerini, vergiden sonraki gelir düzeyine göre belirlerler. Bu da üst gelir dilimlerindeki

---

[104] Aktan, Dileyici ve Saraç, s.127.

[105] Abdurrahman Akdoğan, "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Cilt: 1, Sayı: 2, 1999, s.98.

[106] Türk, s.198.

[107] Aktan, Dileyici ve Saraç, s.128.

[108] Handan Kaynar, **Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme,** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010, s.31.

yükümlülerin tasarruf hacmini daraltır, alt gelir dilimlerindeki yükümlülerin ise tüketimlerini kısmalarına sebep olur. İkinci etki ise mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergiler üzerinde meydana gelmektedir. Bu vergilerin oranlarının zaman zaman arttırılması veya azaltılması bu mallara ve hizmetlere olan talebin azalmasına veya artmasına sebep olmaktadır. Çünkü dolaylı vergilerde yapılan değişiklikler bu mal ve hizmetlerin fiyatlarına doğrudan yansır. Bu da fiyatı artan mal ve hizmetlere olan talebi azaltırken, fiyatı düşen mal ve hizmetlere olan talebi de arttırmaktadır[109].

Kullanılabilir gelir, zorunlu ihtiyaçları karşılama düzeyinin üstünde olduğu takdirde, tasarruf gücünün varlığından söz edilebilir. Eğer vergi değişiklikleri gelirin sadece bir kısmını amaçlıyorsa, bundan özellikle gönüllü tasarruflar etkilenir. Vergi türleri itibariyle her bir verginin kişilerin gönüllü tasarrufları üzerindeki etkisi farklıdır. Özellikle artan oranlı gelir vergisi ve zorunlu gıda maddelerinden alınmayan özel tüketim vergileri büyük tasarruf eğilimine sahip orta ve yüksek gelir gruplarını etkiler. Bu nedenle, bu tür vergilerin gönüllü tasarrufları kısıtlayıcı etkisi büyüktür. Buna karşılık, tek oranlı bir gelir vergisi ile muafiyetlere yer veren genel bir harcama vergisinin gönüllü tasarrufları azaltıcı etkisi yukarıda belirttiğimiz diğer vergi türlerine kıyasla daha azdır. Tasarrufu kısıtlayıcı etkisi en büyük olan vergiler ise servet ile veraset ve intikal vergileridir[110].

Vergi türleri dışında, vergi tarifesinin yapısı da bireylerin tüketim ve tasarruf tercihleri üzerinde etkili olmaktadır. Genel olarak artan oranlı bir gelir vergisinin tasarruflar üzerinde, düz oranlı bir vergiye göre daha büyük etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Çünkü üst gelir dilimlerinde yer alan gelir grubunun tasarruf eğilimi daha yüksek olduğundan, artan oranlı tarife yapısı içersinde bu gelir grubunun daha yüksek oranlarda gelir vergisine tabi olması, bu gelir grubundaki bireylerin tasarruflarını azaltıcı yönde bir etki meydana getirmektedir. Artan oranlı tarife yapısının tasarruflar üzerindeki bu denli etkisi, tasarruftan sağlanan getiriyi direkt olarak etkilemesinden kaynaklanmaktadır. Tasarrufların getirisindeki bu önemli azalma ise bireyin doğrudan tüketime yönelmesiyle sonuçlanmakta ve sermaye birikimini de olumsuz yönde etkilemektedir[111].

[109] Türk, ss.228-229.
[110] Turhan, s.336.
[111] Dileyici, ss.105-106.

Yukarıdaki açıklamalar neticesinde vergi oranlarındaki artışın etkileriyle ilgili şu genellemeleri yapmak mümkündür[112]:

- Alt gelir gruplarının tasarruf gücü zayıf, tüketim eğilimi yüksek olduğundan, bu artıştan daha çok tüketim etkilenir.
- Orta gelir gruplarında kısa vadede özellikle tasarruf etkilenir.
- Üst gelir gruplarında ise, sabit tüketim alışkanlıklarına sahip olmaları nedeniyle, en çok gönüllü tasarruflar etkilenir.

Vergiler yoluyla tüketimi kontrol altına almak için, yani tüketim ve tasarruflardaki olumsuzluğu giderebilmek için çeşitli düzenlemeler yapılabilir. Örneğin GV'deki özel indirim veya en az geçim indirimi uygulamaları ihtiyaca göre yeniden gözden geçirilebilir, aynı şekilde GV tarifesi yeniden düzenlenebilir. Harcama vergilerinde eğitim, sağlık, hayat sigortası hizmetlerinden alınan vergilerin ihtiyaca göre oranları değiştirilebilir ve yine harcama vergilerinde tütün, alkollü içkiler, otomobil, akaryakıt, elektronik eşyalar gibi lüks ihtiyaç maddelerinden alınan vergilerin oranları yüksek tutulabilir. Tabiî ki bu amacın gerçekleştirilebilmesi için vergilerle ilgili düzenlemelerin de sistematik olarak yerine getirilmesi gerekmektedir[113].

C. Üretimi Azaltma

Vergi oranlarındaki artış, yükümlülerin tüketim ve tasarruf kararlarını etkilediğinden, bundan üreticiler de olumsuz bir şekilde etkilenmektedir. Vergi oranlarındaki artış nedeniyle, tüketim ve tasarruf miktarında azalma olan mükellef, zorunlu giderlerinin dışında harcama yapmaz ve üretim faaliyetlerini bir şekilde sekteye uğratır. Ürettiğini satamayan üreticiler ise, üretim miktarlarında mecburi olarak azalmaya gitmektedir. Vergi nedeniyle görülen tüketim ve tasarruflardaki bu ani azalma, üretimde de azalmayla sonuçlanmaktadır.

Vergi oranlarındaki artış nedeniyle talep seviyesinde meydana gelen daralma, dolaylı olarak arz seviyesini de daraltmaktadır. Buna ilaveten, doğrudan üretim faaliyetleri üzerine konulan vergiler de, üretimin verimliliğini ve karlılığını azaltmakta ve üretim kapasitesinin veya hacminin azalmasına neden olabilmektedir[114]. Ayrıca, vergiler üretim masraflarını arttırarak veya azaltarak da üretim üzerinde etkili olabilir. Çünkü üreticiler satın aldıkları mallar üzerinden KDV

[112] Turhan, ss.336-337.
[113] Türk, s.229.
[114] Aktan, Dileyici ve Saraç, s.128.

ve ÖTV gibi vergiler öderler. Ödenen bu vergilerin arttırılması da üretim maliyetlerini ve fiyatlarını doğrudan etkiler. Tüketim ve tasarruf kararları değişen yükümlüler, üzerlerine düşen vergi yükünün artması nedeniyle her ne kadar vergiyi yansıtmaya çalışsalar da, bu faaliyetler üretimin azaltılması sonucunu değiştirmeyecektir. Çünkü vergiler her halükarda üretim maliyetlerini ve fiyatlarını etkileyecektir[115].

Yukarıdaki açıklamaları sermaye yoğun ve emek yoğun üretim yapan işletmeler açısından bir örnek yardımıyla açıklamak gerekirse, üretim safhasında vergi, işgücü kullanımını daha fazla gerektirdiğinde, rant açısından sermayenin daha yoğun kullanıldığı işletme şekilleri daha çekici hale gelebilir. Eğer vergi, üretim faktörleri ile yatırım mallarından daha çok alınıyorsa, bu sefer de emek yoğun işletme şekilleri karlılık açısından avantajlı olmaları sebebiyle tercih edilebilir. Bu da yatırım faaliyetlerini kısıtlayıcı bir etki meydana getirebilir[116].

Vergileme nedeniyle üretimi azaltma yoluna gitmemek için vergi oranlarındaki artış sürekli olmamalı, oran farkları yüksek tutulmamalı ve artışlar uzun aralıklarla yapılmalıdır. Bunlar yapıldığı takdirde, bireyler tüketim ve tasarruf faaliyetlerinde kısmaya gitmez, mal ve hizmetlere olan talep azalmadığı sürece de otomatik olarak üretim faaliyetleri de azalmaz. Ayrıca, üretimi teşvik edici sübvansiyonlar arttırılır ve iş kolları itibariyle de kapsamı genişletilirse, talepte herhangi bir daralma olsa bile, üreticiler destekleneceklerini düşünerek, talepteki bu daralmayı kısa vadeli ve geçici olarak görüp üretim faaliyetlerini kısıtlamaya gitmezler.

D. Yatırımı Azaltma veya Yatırımdan Vazgeçme

Artan vergi oranları, yatırımlar üzerinde de olumsuz sonuçlara yol açmaktadır. Çünkü vergi nedeniyle katlanılan maliyet, kişilerin yatırım sonrası kazançlarının devlete transferiyle sonuçlanmaktadır. Devlete ödenen bu paralar da yatırımların verimini düşürmekte, bu da yatırımcıların yatırım şevklerinin kırılmasına ve yatırımlardan vazgeçmelerine neden olmaktadır. Başka bir deyişle, yatırım kazançlarının vergilendirileceğini düşünen mükellefler, yatırımın veriminin düşmesinden dolayı, yatırımın riskine girmek istemeyeceklerdir[117].

Bir girişimci ya da firmanın, yani yatırımcının yatırım yapma kararı almasında etkili olan birçok unsur vardır. Bunlardan en önemlileri ekonomik

[115] Kaynar, ss.31-32.; Türk, s.227.
[116] Turhan, s.240.
[117] Aktan, Dileyici ve Saraç, ss.128-129.

konjonktürdeki, uluslararası gelişmelerdeki ve ülke içi politikalardaki genel durumdur. Aynı zamanda toplumun ve bireylerin genel veya değişen alışkanlıkları ile tercihleri de yatırımlar üzerinde önemli rol oynamaktadır. Bu unsurların içinde en belirleyici olanlardan birisi de vergilerdir. Tıpkı tüketim, tasarruf ve üretimde olduğu gibi yatırımların da vergilerden etkilendiği genel kabul gören bir realitedir. Çünkü yatırım yapma arzusunda olan bir yatırımcı, bu kararı vermeden önce, fayda-maliyet analizine girişmekte ve yatırım maliyetlerini, yatırımından sağlayacağı kazançla karşılaştırarak, yatırımdan sağlayacağı getirinin yatırım maliyetlerini aşması durumunda bu yatırıma girişmektedir. Zaten bilinçli bir yatırımcı, yatırım yapacağı sektörün vergi yükünün yatırım maliyetleri içerisindeki payını değerlendirmek zorundadır. Bu da vergilerin, yatırım kararları üzerindeki etkisinin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir[118].

Yatırımdan vazgeçme kararı her ilave yatırım için de geçerli olmaktadır. Vergi oranlarının artması, yatırımlarını arttırma kararı alan firmalar için bir maliyet unsuru yaratacağından, harcama yapma olanağı kısıtlanan firmalar yatırım yapmaktan çekinecekler ve bu nedenle yeterli yatırım yapamayacaklardır. İstemeden de olsa yatırımdan vazgeçen firmalar, bu kararlarından dolayı ileriye dönük zararlı çıkacaklar ve zararın maliyetine katlanmak için de daha çok girişimde bulunmaları gerekecektir. Sonuçta, yatırımdan vazgeçme kararı, hem yatırımcıların hem de devletin kaybetmesine yol açacaktır. Çünkü yatırım oranı düşük olan bir devlet az gelişmişlik kaderinden kurtulamayacaktır.

Vergi oranlarındaki artışlar, yüksek kazanç sağlayabilecek olan riskli yatırımların aleyhine, getirisi daha az olabilecek güvenilir yatırımların lehine bir durum da yaratmaktadır. Bunun da ülkenin kalkınmasını olumsuz yönde etkilemesi söz konusudur[119].

Vergilerin ve vergi oranlarındaki artışların yatırım hacmi üzerindeki bu daraltıcı ve olumsuz etkilerinin yanısıra, vergi indirimleri yoluyla arttırıcı etkisi de bulunmaktadır. Vergi indirimlerinin kullanılması, yatırımlarda kullanılacak tasarrufların dağılımını değiştirmekte, bu da yatırım hacmini arttırıcı yönde etki etmektedir. Bunun yansıması ise, vergiye tabi olmayan yatırımlar üzerinden görülebilmektedir. Devletin ihraç ettiği menkul kıymetlere yapılan yatırımlar bu tür yatırımlardır. Vergiler, gelirleri vergiye tabi olmayan yatırımları bu şekilde

---

[118] Dileyici, s.109.

[119] Cengiz Sinanoğlu, **Verginin Psikolojik Yönü ve Kişisel Tepkilerin Mali Sonuçları,** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994, s.56.

arttırabilmektedir[120]. Ayrıca, günümüz koşullarında yatırımcıların yatırım kararları almasındaki tek hedef kar elde etmek değildir. Çeşitli sosyolojik ve psikolojik unsurların da bu karar üzerinde büyük etkisi vardır. Ekonomik güç ile birlikte kişinin sosyal statü ve saygınlık elde etme arzusu bunun örnekleridir[121]. Bu açıdan, yatırımcılar salt olarak vergiler ve vergi oranlarındaki artışlardan ötürü, varolan yatırımlarını arttırmaktan veya yeni yatırımlara girişmekten çekinmemektedirler. Tabiî ki yatırım kararlarının alınmasında ve sürdürülmesinde vergi oranlarındaki artışların caydırıcı boyutta olmaması da önemlidir.

E. Verginin Yansıtılması

Mükellefler üzerinde ağır bir yük oluşturan vergiler, mükelleflerin bu yükümlülüklerden kısmen veya tamamen kurtulma girişimleriyle kendini göstermektedir. Vergi yükünün kimin üzerinde kalacağını belirleyen unsur ise vergi yansımasıdır.

Verginin yansıması, bir vergiyi fiilen ödeyen kanuni mükellefin, iktisadi ortamdan faydalanarak, fiyat mekanizması aracılığıyla ödenen verginin belli bir kısmını ya da tamamını bir başka kişiye ya da kişilere aktarmasıdır. Mükellefin vergiyi yansıtmasının sebebi, üzerine binen aşırı vergi yükünden kurtulmak istemesidir.

Verginin mükellef tarafından yansıtılması olayına uygulamada çok sık rastlanılmaktadır. Örneğin bir ticari alışverişte, bir malı ithal eden veya kendi üreten kişi, bu mal nedeniyle yüklendiği vergiyi malın fiyatına ekleyerek alıcıya aktarırsa, bu durum verginin yansıtılmasından başka bir şey değildir. Keza, bir mal sahibi kiradaki gayrimenkulü üzerine konan vergiyi (emlak vergisi gibi) bu gayrimenkulün kirasını arttırarak, gerçek değerinden daha yüksek bir kira ücretiyle kiracıya devrettiğinde de vergiyi yansıtmış olmaktadır[122]. Görüldüğü üzere, üzerine aşırı vergi yükü bindiğini düşünen mükellefler, vergiyi doğuran olayla yakın ilişki içinde olduğunu düşündükleri kişi veya kişilere, kısmen veya tamamen ödemiş oldukları vergiyi yansıtarak bir ölçüde üzerlerindeki bu baskıyı hafifletmiş olmaktadırlar.

Vergi yansımasının dört safhası vardır. İlk safhada vergi ödenmekte, ikinci safha olan vurgu aşamasında ise vergi, vergiyi ödeyen kimse üzerinde etki yapmaktadır. Üçüncü safhada vergiyi ödeyen kişi bazı imkânlardan yararlanarak

[120] Türk, s.226.
[121] Turhan, s.338.
[122] Öner, s.131.

ödediği verginin tamamını veya bir kısmını başka kişilere aktarmakta, yani vergi yansıtılmakta, son safha olan yerleşme aşamasında ise vergi, aktarılan kişi üzerinde kalmakta ve bu aşamadan sonra başka hiç kimseye aktarılamamaktadır.

Vergi yansımasının üçüncü safhası olan aktarma aşamasında vergi yükünün mutlaka tamamının devredilmiş olması şart değildir. Bazı hallerde mükellef, verginin bir kısmını ikinci bir kişiye, bu kişi de ödediği kısmın bir parçasını üçüncü bir kişiye, bu kişi de yine verginin belli bir bölümünü dördüncü bir kişiye, o da başkasına devretmiş olabilir. Yani, sayısız kişi üzerine dağıtılmış veya yayılmış olabilir[123]. İşte buna, "verginin yayılması ya da dağıtılması" denir. Son yüklenicinin kim olduğu her zaman belli de değildir. Örneğin; üretim zincirinde imalatçının ödediği vergiyi toptancıya, toptancının perakendeciye, perakendecinin de tüketiciye yansıtması verginin yayılmasının en belirgin örneğidir.

Vergi yükü, vergi yansıması ile doğru orantılıdır. Buna göre, mükelleflerin vergi yükü arttıkça, koşulların uygun olması halinde verginin yansıması da artacaktır. Yansıma çeşitli faktörlerden etkilenir. Bu faktörler mikro ve makro-ekonomik faktörler olarak sıralanabilir.

Mikro-ekonomik faktörler içersinde; arz ve talebin fiyat esnekliği, piyasa yapısı ve vergi türleri yer almaktadır.

Arz ve talepteki fiyat esnekliği, verginin yansımasını değiştirmektedir. Örneğin, bir malın talebinin esnek olması için, alıcının veya tüketicinin bu malı alıp almamakta özgür olması gerekmektedir. Bu açıdan, bir malın fiyatı arttırıldığında, alıcı veya tüketici bu malı almaktan vazgeçebilme lüksüne sahipse bu malın talebi fiyata karşı esnek demektir. Bu tür mallara vergiyi ekleyip yansıtmak, malın satış fiyatını arttıracağından, alıcı sayısını da düşürecektir. Dolayısıyla verginin yansıtılması güçleşecektir[124]. Kısaca, talep esnek olduğunda vergi daha zor yansırken, talep az esnek ya da esnek olmadığında ise vergi daha kolay yansımaktadır. Arz da ise talebin tam tersi bir durum vardır. Arz esnekse vergi daha kolay yansırken, arz az esnek ya da esnek değilse daha zor yansımaktadır. Bu açıdan, lüks tüketim maddelerine kıyasla, zorunlu tüketim maddelerine konulan verginin yansıtılması daha mümkün ve kolay olmaktadır.

Piyasa türlerine göre de yansıma değişmektedir. Bunun boyutunu belirlemek pek kolay olmasa da genel olarak ifade etmek gerekirse, monopol piyasasında, firmanın tekel olması nedeniyle yansıma biraz daha kolay gerçekleşirken, tam

[123] Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma,** 5.Baskı, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2006, s.129.
[124] Orhaner, ss.174-175.

rekabet piyasasında ise fiyatlar veri kabul edildiğinden özellikle kısa dönemde yansıma daha zor gerçekleşmektedir. Oligopol piyasasında da üreticiler fiyat arttırmakta çekingen davrandıklarından verginin yansıtılması zorlaşmaktadır.

Vergi türleri açısından da yansıma değişebilmektedir. Dolaylı vergilerden olan KDV, ÖTV, banka ve sigorta muameleleri vergisi vb. vergilerde yansıma, satın alınan ürünün fiyatının içine gizlendiğinden daha kolay yansırken, dolaysız vergilerde fiyat gizlenemediğinden, verginin yansıması daha zor olmaktadır.

Verginin yansımasını etkileyen bu mikro-ekonomik faktörlere ilave olarak, verginin yüksekliği ve vergilendirilen malın türü de verginin yansıtılabilirliğine etki etmektedir. Verginin yüksekliği açısından; düşük oranlı bir vergi, yüksek oranlı bir vergiye göre daha kolay yansıtılabilmekte; çünkü tüketici veya alıcılar düşük fiyat artışlarına karşı fazla tepki göstermez ve genelde tercihlerini değiştirmezler. Vergilendirilen malın türü açısından ise; vergi konusu mal, bir tüketim malı ise yansıma bir kez meydana gelmekte, bir üretim malında ise vergi yansıması üretimin birçok aşamasında zincirleme olarak tekrar edilmekte ve bu durum literatürde "çığ etkisi" diye adlandırılmaktadır [125].

Yansımayı etkileyen makro-ekonomik faktörler içerisinde ise; ekonominin konjonktürel durumu, para arzına yönelik politikalar ve devletin elde ettiği gelirleri aynı dönemde harcaması vb. faktörler yer almaktadır. Ancak, bu faktörlerin içerisinde yansıma üzerinde etkili olan, ekonominin konjonktürel durumudur. Dolayısıyla, burada sadece bu faktörün yansıma üzerindeki etkisinden bahsedilecektir.

Konjonktürel dalgalanmalar, özellikle gelişmiş kapitalist ekonomilerde, ekonominin tümünü etkileyen, düzenlilik göstermeseler de belirli dönemler itibariyle tekrarlanan hareketlerdir. Verginin yansıması, ekonominin genişleme ve daralma dönemlerinde farklılık göstermektedir[126]. Ekonominin genişleme veya refah dönemlerinde; ekonomi yükselme eğilimindedir ve ekonomide toplam talep düzeyi yüksek, satın alma gücü yeterlidir. Böyle bir durumda vergi, fiyatların içine rahatça gizlenmekte, dolayısıyla satıcıların ödedikleri vergileri alıcılara yansıtmaları oldukça kolay ve mümkün olmaktadır[127]. Bu kolaylığa, diğer etkilerin de katılmasıyla sanayiciden tüccara, tüccardan tüketiciye doğru geniş bir vergi yansıması olayı ortaya çıkmakta ve bu dönemde çiftçilerin bile vergi yansıtabilme olanağı

[125] Turhan, s.252.
[126] Orhaner, s.175.
[127] Türk, s.210.

doğmaktadır[128]. Ekonominin daralma veya kriz dönemlerinde ise; ekonomi durgundur, toplam talep toplam arzdan daha azdır, para ve kredi sıkıntısı yaşanmaktadır ve satın alma gücü yetersizdir. Ekonomik konjonktürün bu döneminde satıcıların vergilerini alıcılara yansıtması zorlaşmaktadır. Ayrıca, savaş zamanlarında satıcıların durumu, vergilerin ileriye doğru yansıtılabilmesi için çok uygundur. Bu dönemlerde ekonomilerde toplam talep toplam arzdan fazla ve satın alma gücü yeterli olmaktadır. Böyle bir ortamda satıcılar, kendi isteklerini tüketicilere kabul ettirebilirler ve ödedikleri vergilerin tamamını tüketicilere yansıtabilirler[129].

Vergi yansımasının türleri de bu yansımanın ölçüsünü belirlemektedir. Yansımanın ileriye ya da geriye doğru olması, sınırlı ya da sınırsız olması, kanuni ya da ekonomik olması vb. de yansımanın boyutunu belirlemede önemlidir.

Vergi yansımasını diğer pasif tepki türlerinden bir yönüyle ayırmak gerekir. Vergi yansıması, devlet açısından vergi kaybına yol açmamaktadır. Ancak bu yöntemin devletin vergi yükünün toplumda dengeli dağılımını sağlama konusunda olumsuz etkiler meydana getirmesi, ayrı bir öneminin olduğunu ve üzerinde durulması gerektiğini göstermektedir[130].

Verginin yansıtılması olayının sosyal, ekonomik ve mali açıdan önemli sonuçları bulunmaktadır. Ekonomik ve mali açıdan; vergi yükünden kurtulan, yani devreden kişinin satın alma gücünü arttırırken, verginin yeni yüklenicisinin, yani devralanınkini azaltmaktadır. Ayrıca, vergi yansıtılanın yatırım ve üretim faaliyetleri ile girişimlerini engellemektedir. Sosyal açıdan ise; bazen vergi yükünün kişiler, gruplar veya sınıflar arasında adaletli olarak dağılmasını sağlarken, bazen de bu kişiler arasında büyük adaletsizliklere yol açarak sosyal adaletin teminini güçleştirmektedir[131].

Verginin yansıtılmasının önemli sonuçlarından biri de mali aldanmadır. Hatta daha dar olarak ifade etmek gerekirse “vergi aldanması”, yansımanın önemli bir sonucunu oluşturmaktadır. Vergi aldanması, aynı zamanda vergi mükellefi olan seçmenlerin, devlet tarafından sağlanan mal ve hizmetlerden kaynaklanan vergi yüklerini eksik algılaması durumudur. Kişilerin vergi yüklerini tam olarak algılamalarını etkileyen faktörler ise; bazı vergilerin “gizli” olması (özellikle tüketim maddeleri üzerinden alınan dolaylı vergilerin), vergi sisteminin çok vergi kaynağını

[128] Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi,** 8.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2004, s.205.
[129] Türk, ss.210-211.
[130] Aktan, Dileyici ve Saraç, s.129.
[131] Sinanoğlu, s.65.

içermesi nedeniyle karmaşık olması ve vatandaşlardan alınan vergilerin mükelleflerin gözünde doğru yerlere harcanmadığı ve kendilerine hizmet olarak dönmediği hissinin yaygın olması vb.dir[132].

En nihayetinde, verginin yansıtılmasının önüne geçilebilmesi için; dolaysız vergilere ağırlık verilmeli, vergi yükünün adaletli dağılımını sağlayacak tedbirler alınmalı, mali aldanmanın özellikle de vergi aldanmasının önüne geçilmeli, bu yönde olumlu girişimlerde bulunulmalı, tedbirli olunmalı ve doğru adımlar atılmalıdır.

F. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergilerin olumsuz özendirme yaratması dolayısıyla ortaya çıkan bir tepki türüdür[133]. Mükellefler tüketim, tasarruf, üretim ve yatırımlarında azalmaya gittiğinde ve vergisini de yansıtamaz hale geldiğinde, bir başka deyişle, mükellefler önce diğer tepki yollarını uygulamalarına rağmen, içinden çıkamaz hale geldikleri ve tıkandıkları durumda başvuracağı yollardan ilki vergiden kaçınmadır.

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle, kanuni yolla vergi borcunun ödenmemesidir. Tanımdan da anlaşıldığı üzere, vergiyi doğuran olayla ilişkili olmadıktan sonra vergi borcu doğmamaktadır ve vergiden kaçınma, yasa-dışı herhangi bir faaliyetle ilişkilendirilmediğinden suç da sayılmamaktadır. Dolayısıyla, vergiden kaçınma nedeniyle hiç kimse vergi suçu işlemez ve bu nedenle de cezalandırılmaz.

Vergi mükelleflerinin, yükümlülüklerinden kurtulmasının genel olarak üç şekli bulunmaktadır. Birincisi, vergi yükümlülerinin vergilendirilen malı hiç satın almaması şeklinde görülen “maddi anlamda intibak”, diğeri, ilerleyen süreçte daha ağır bir şekilde vergilendirileceği düşünülen malların önceden, tedbiren fazla miktarda tedarik edilmesi şeklinde görülen “zaman anlamında intibak” ve son olarak da vergilemenin olmadığı alanlara vergi konusunun kaydırılması şeklinde görülen “yerel anlamda intibak” yollarıyla mükellefler vergiden kaçınabilmektedirler[134].

Vergiden kaçınmanın bu üç şeklini tek bir örnek üzerinden açıklamak gerekirse, tekel maddelerden biri olan kanyaktan alınacak ÖTV’nin hissedilir ölçüde arttırılması karşısında tüketici, kanyak yerine daha düşük oranda vergilendirilen şarabı ikame edebilir, vergi artışı yürürlüğe girmeden önce fazla miktarda kanyak

[132] Aktan, Dileyici ve Vural, s.175.
[133] Akdoğan, **Kamu Maliyesi,** s.170.
[134] Turhan, ss.236-237.

satın alabilir veya kanyağın vergiye tabi olmadığı komşu ülkelerden gümrük kanunlarının izin verdiği miktarda kanyak satın alabilir. Bu üç yoldan birini seçerek tüketici, vergilemedeki yeni değişikliğe uyum sağlama yollarını aramış olmaktadır[135].

Uygulamada vergiden kaçınma genel olarak iki yolla gerçekleştirilmektedir. Bunlardan ilki, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmaması bakımından vergi konusuyla mükelleflerin ilişki kurmaması şeklinde olmaktadır. Uygulamadan buna örnek olarak, bir binaya sahip olunmadığı sürece emlak vergisinin ödenmemesi, tüketime yönelik herhangi bir harcama yapılmadığında KDV, ÖTV gibi vergilerden sorumlu olmama gösterilebilir. İkinci yol ise, mükelleflerin kanundaki boşluklardan faydalanmasıdır. Burada, vergi konusu ile ilişki kurulmasına rağmen, vergi yasalarında çeşitli boşlukların olması, yasa metinlerine farklı anlamlar yüklenmesi ve uygulanmasındaki karışıklıklar vergiden kaçınmayı kolaylaştırmaktadır[136]. Bu durum Roma Hukukunda güzel bir sözle ifade edilmiştir[137]: "Hakkını kullanan kimsenin hile yaptığını kimse söyleyemez". Gerçekten de uygulamadaki eksikliklerin faturası mükelleflere kesilemez. Vergiden kaçınmanın önüne geçmek isteyen bir sistem, rasyonel düşünen mükelleflerin insafına terk edemeyeceği önlemlerle dolu olmalı ve sınırlarını kesin olarak çizmelidir.

Kanundaki boşluklardan faydalanarak vergiden kaçınma yolu, kanun koyucunun iradesinden değil, ihmalinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda vergi dairesi, vergiden kaçınmayı sona erdirmek ve verginin uygulanmasını istemek için vergi mahkemelerine başvuramamaktadır. Çünkü vergiden kaçınma, kanun hükümlerine dayanmakta ve hukuk önünde vergi yükümlüsünün vergiyi ödemekten kaçınma hakkı bulunmaktadır. Bu yolla vergiden kaçınmada yükümlüler; vergi kanunlarındaki çelişkili ifadelerden, vergi kanunlarında açık bir hükmün olmamasından ve kanundaki boşluklardan faydalanmaktadır. Bu faaliyet nedeniyle vergi mükellefleri ahlaki yönden eleştirilse de hukuki yönden eleştirilmezler[138].

Kanundaki boşluklardan faydalanarak vergiden kaçınmaya çeşitli örnekler verilebilir. Örneğin, vergi kanunları bazen vergi yükümlüsüne gerçek veya götürü gider usulünden birini seçme hakkı tanır. Bu durumda vergi yükümlüleri ikisinden birini tercih ederken rasyonel davranarak vergiyi en az ödeyeceği usulü seçmekte

---

[135] Turhan, s.237.
[136] Doğan Şenyüz, **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi,** Bursa, 1995, s.92.
[137] Henry Laufenburger (Çev. İsmail Hakkı Ülkmen), **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi,** Tamamen Yeniden Gözden Geçirilmiş 5.Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 25, 1967, s.277.
[138] Türk, ss.199-200.

ve bu şekilde de vergiden kaçınabilmektedir[139]. Bu duruma bir başka örnek olarak, işletmelerin vergisel açıdan daha avantajlı olan başka şirket türlerine dönüştürülmesi veya yükümlülerin muafiyet ve istisna şartlarına aykırı olmadan faaliyetlerini düzenlemesi gösterilebilir[140].

Vergiden kaçınma bizzat vergi kanunlarıyla da düzenlenebilmektedir. Vergiden kaçınmanın kanunla düzenlenmesinde vergi kanunlarının, "vergi ayrıcalıkları" olarak da nitelendirilen, bazı sosyal grup veya çevrelere çeşitli imtiyazlar vermesi yer almaktadır. İstisna, muafiyet ve indirimler vergiden kaçınmanın bir nevi kılıfı sayılmaktadır. Örneğin; mükelleflerin, vergi konusuna girmeyen kaynaklardan kazanç ve irat elde etmeleri ya da vergiye tabi olmayan mal ve hizmetleri satın almak suretiyle vergiden kaçınmaları mümkündür[141]. Buna ilave olarak, vergilendirilen mal ve hizmetlerin yerine ikameleri varsa da mükellefler vergi ödemekten kaçınabilmektedir. Bu nedenden dolayı da bu kişileri vergi ödemedi diye cezalandırmak mümkün değildir. Ayrıca, dar gelirli çiftçi ve esnaflara tanınan istisna, muafiyet, indirim ve teşvikler, bu kişilerin durumlarının daha da kötüye gitmesini önlemek veya ekonomik durumlarını iyileştirmeye yönelik olarak tanınmaktadır. Bu yolla da vergiden kaçınma mümkündür. Buna örnek olarak, bir esnafın esnaf muaflığından yararlanmak için işletme büyüklüğünde küçülmeye gitmesi gösterilebilir.

Yine vergi kanunları sınırları içinde olmakla birlikte, "gelir aktarımı" ve "vergi arbitrajı" yollarıyla da vergiden kaçınabilme söz konusudur. Gelir aktarımında, bir kişinin toplam vergi yükü, diğer aile bireyleri veya yakınları arasında bölüştürülerek azaltılmakta, dolayısıyla da ödenen vergi miktarı eskiye göre düşmektedir. Örneğin bir baba, tek şahıs işletmesi olarak yürüttüğü ticari faaliyetini, yakınlarının kuracağı bir kollektif şirket veya bir sermaye şirketi aracılığıyla azaltabilir[142]. Aile şirketleri kurmada ise en yaygın olan şirket türü limited şirkettir. Mükellef, eşi veya çocuklarıyla limited şirket kurabilme imkânına sahiptir. Limited şirketler, niteliği gereği kurumlar vergisine tabidir ve sabit, tek bir vergi oranı ile vergilendirilmektedirler. Dolayısıyla, mükellef tek şahıs işletmesi olarak yürüttüğü ticari faaliyetini, çok paydaşlı bir sermaye şirketine dönüştürerek, daha avantajlı bir vergiye tabi olmakta (vergi matrahı ne kadar yüksek olursa olsun vergi oranının sabit kaldığı) ve gelirinde eskiye nazaran daha az bir azalmayla karşı karşıya

[139] Türk, s.200.
[140] Şenyüz, s.92.
[141] Pehlivan, s.174.
[142] Taşkın, s.10.

kalmaktadır[143]. Vergi arbitrajında ise, mükellefler herhangi bir riske girmeden, farklı gelir türleri ve farklı bireylerin vergilendirildiği farklı vergi oranlarından yararlanmaktadırlar[144]. Örneğin, iki vergi mükellefinin ayrı ayrı ödedikleri vergi miktarı, ortak mükellefiyette ödedikleri vergi miktarından yüksek ise, her iki mükellef de doğal olarak ortak mükellefiyeti tercih edecek ve bu şekilde ödeyecekleri vergi miktarını da azaltacaklardır[145]. Görüldüğü üzere, bu koşullar altında vergiden kaçınmanın engellenmesi çok güç gözükmektedir.

Vergiden kaçınmanın kanunlara aykırı bir suç unsuru yaratacak herhangi bir yanı olmadığı için mükellef, kendisinin gelirini olumsuz etkileyecek, halk diliyle cebine zarar verecek çeşitli vergi uygulamalarının etkilerini en aza indirebilme amacıyla profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan, vergi planlayıcıları ve muhasebecilerden yararlanabilmektedir. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi dışı alanların araştırılmasına yönelik çabaları ve bu konularda yukarıda belirtilen kişilerden yararlanma amaçlı girişimleri, para ve zaman kaybı birleşiminde, hem mükellef hem de vergi idaresi açısından maliyet yaratmaktadır[146].

Vergiden kaçınmanın bir başka boyutu ise, kaçınmanın hükümetler tarafından sosyal ve ekonomik açıdan faydalı sonuçlar doğurabileceği düşüncesiyle teşvik edilmiş olmasıdır. Faydalı sonuçlarının yanısıra, tam tersi sonuçlar da doğurabilmektedir. Örneğin, sigara üzerinden alınan yüksek vergiler tüketimi kısarak faydalı bir sonuç doğururken, yüksek GV kişilerin uzmanlık alanı dışında, kendi işlerini (ev boyama, dekorasyon, tamir ve onarım gibi) yapmaya teşvik etmekte ve ekonomik açıdan düşük verimliliğe yol açmaktadır[147]. Bu da vergiden kaçınmanın olumsuz sonucuna bir örnektir.

Vergiden kaçınma her ne kadar yasalara aykırı bir durum oluşturmasa da, yüksek vergi oranları, kanunlardaki boşluklar, muafiyet ve istisnaların yaygın olarak kullanılması gibi nedenlerle, yeterli ve verimli vergi hâsılatı sağlanamadığından, vergilendirme açısından aykırı bir durum yaratılmış olmaktadır. Çünkü vergi

---

[143] Emine Kızıltaş, **Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları (1980 Sonrası Türkiye Uygulaması),** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996, ss.91-92.

[144] Joseph E. Stiglitz (Çev. Ömer Faruk Batırel), **Kamu Kesimi Ekonomisi,** İkinci Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 396, 1994, s.734.

[145] Taşkın, s.11.

[146] Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss.169-170.

[147] Hasan Hüseyin Bayraklı, N. Tolga Saruç ve İsa Sağbaş, "Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.206.

hâsılatının azalması, devletin elindeki kıt kaynaklarını etkin değerlendirememesi ve yapacağı kamu hizmetlerinden bazılarını gerçekleştirememesi demektir[148].

Sonuç olarak, vergiden kaçınma faaliyetleri yasal olduğundan ve herhangi bir yaptırımı olmadığından pasif tepkiler arasında en yaygın olarak karşılaşılanlardandır. Bu sebeple, büyük vergi kayıplarına yol açan ve vergileri aşındırarak vergi erozyonu yaratan vergiden kaçınma olayının önüne geçilmeli, bu yönde çeşitli tedbirler alınmalıdır. Örneğin; kanunda vergisel boşluklar olmamalı, vergi adaletini engelleyecek şekilde geniş ayrıcalıklar tanınmamalı, vergi kanunları herkesin anlayabileceği şekilde açık ve öz olmalı, çelişkili açıklamalardan uzak durulmalı, sık sık değiştirilmemeli ve sürekli vergi aflarından kaçınılmalıdır.

G. Kollektif Karar Alma Mekanizmasını Yönlendirme

Demokratik parlamenter sistemlerde yasama organının almış olduğu kararlar yasalarla ifade edilmekte ve yasaların uygulanması yürütme organı tarafından yapılmaktadır. Uygulanmakta olan yasalar içerisinde yükümlülerin en verimsiz olarak gördüğü yasalar ise vergi yasalarıdır. Çünkü kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılmak üzere alınan vergiler, yükümlülerin kişisel gelirleri ve servetleri üzerinde azalmaya yol açtığından, yükümlüler vergilere çok düşük oranda katılmak istemektedir. Tabiî ki bu da vergilere karşı gönüllü uyumun sağlanması konusunda güçlüklerle karşılaşıldığını göstermektedir. Özetle, diğer yasalarda da olduğu gibi, vergi koymak, kaldırmak veya değiştirmek yasalarla olmaktadır. İşte bu noktada, vergi yüklerini azaltmak isteyen yükümlüler yasama mekanizmasını harekete geçirerek bunu elde etmeye çalışmaktadırlar. Bu bağlamda, yükümlüler oy kayması ve baskı gruplarını harekete geçirme gibi davranış biçimleri içerisine girmekte ve vergilere karşı tavırlarını da tepkiye dönüştürerek belli etmektedirler[149].

1. Oy Kayması

Demokratik rejimlerde seçmenler tercihlerini oy mekanizması aracılığıyla belirlemektedir. Seçmenler kendilerine en uygun ilke, hedef ve politikaları belirlemiş olan siyasi partiye oylarını vererek o partinin kaderini belirlemektedir. Bu açıdan,

---

[148] Orhaner, s.170.

[149] Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, ss.88-89.; Şenyüz, ss.88-89.

seçimlerini yaparlarken, düşünsel bazda fayda-maliyet analizi yapmakta ve kişisel çıkarlarına ters düşen, faydası maliyetinden düşük olan partilere oy vermeyerek tepkilerini göstermektedirler. Bu durum vergi açısından da değerlendirilebilir. İktidar olan siyasi parti, kendilerine oy vermiş olan vatandaşların ekonomik ve sosyal durumunu da dikkate alarak vergisel düzenlemeler yapmaktadır. Aksi durumda partisinin kaybedeceğini çok iyi bilir. Bu nedenle, vatandaşların isteklerini ön planda tutar. Tabiî ki bu istekleri yerine getirirken bütçesini de göz önünde bulundurması gerekmektedir. Başka bir deyişle, vatandaşların isteklerini bütçe ölçüsünde gerçekleştirebilme imkânına sahiptir.

Seçmenler ya da vergisel açıdan mükellefler, iktidardaki partilerin, kendi çıkarlarına ters düşen vergi yasalarını onaylaması durumunda harekete geçmektedirler. Çünkü mükellefler, yapılmasını istedikleri şeylerin yapılmadığını fark ettikleri anda, iktidardaki partilere karşı bir tavır içerisine girmekte ve bir sonraki seçim döneminde, çeşitli gerekçeler ile vergi kanunu getiren partilere karşı tepkilerini oyları ile gösterebilmektedirler. Ancak şunu belirtmekte fayda vardır ki, genelde mükelleflerin pek çoğu kendi cebinden her ne gerekçe ile olursa olsun para çıkmasını istemediğinden, vergi oranlarında görülebilecek en ufak bir artışa karşı bile katlanamayıp, tepkilerini olumsuz yönde gösterebileceği unutulmamalıdır[150].

Seçmen-politikacı ilişkisi açısından değerlendirildiğinde de hem mükellef olan seçmenlerin hem de politikacıların birbirlerinden çıkarları bulunmaktadır. Mükelleflerin amacı, kendi çıkarları doğrultusunda vergisel düzenlemelerin yapılmasını sağlamak iken, iktidar olmak isteyen politikacıların amacı ise, seçimlerde oyların kendi partilerine dönmesini sağlayıp hükümet kurmak ve bunun sürekliliği için de yeniden seçilebilmektir. Bu amaçlar doğrultusunda da politikacıların seçmenlerin isteklerine karşı duyarsız kalması beklenemez. Bu yüzdendir ki hükümetler, vergiye dair kararlar alırken "verginin politik sınırını" dikkate almak durumundadırlar. Verginin politik sınırı gereği de, vergi sayısını ve oranlarını belirlerken, oylarının düşmeye başlayacağını tahmin ettikleri noktaya kadar arttırma eğilimi içersinde olmaktadırlar[151].

Devletin yeni bir vergi koyma, ek vergiler çıkarma ya da varolan vergilerin oranlarını arttırma şeklinde vergisel düzenlemeler yapması ve yaptırım gücünü arttırması ise mükellefler nezdinde itibar kaybına uğramasına yol açmaktadır. Bu nedenle de mükellefler, bir nevi iktidar partiye ambargo uygulamış olmakta ve bir

[150] Elif Biberoğlu, **Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s.97.
[151] Sağbaş, ss.90-91.

önceki seçimde desteklemiş oldukları bu partiyi bir sonraki seçimde desteklemeyerek tepkilerini göstermiş olmaktadır. Bu şekilde mükelleflerin, oylarını bir başka parti için kullanmaları sonucunda "oy kayması" denilen olay gerçekleşmiş olmaktadır.

Oy kayması, mükelleflerin vergisel açıdan uzlaşma sağlayamadıkları ve kendilerine ağır vergi yükü getiren siyasal iktidara verdikleri oyu çekip daha az vergi yükü getireceğini vaadeden siyasal partiye vererek iktidara getirmeleri şeklinde görülmektedir[152]. Oyların yön değiştirmesi şeklinde karşımıza çıkan oy kayması, iktidardaki partiden desteğini çeken yükümlünün, oyunu vergisel açıdan kendisine avantaj sağlayacak bir başka siyasi partiye vermesi ve bu partiyi de iktidara getirmesiyle sonuçlanmaktadır. Bu şekilde kendisini kısmen de olsa vergi yükünden kurtarmakta, yani vergi yükünü azaltmaktadır[153].

Oy kayması küçük ölçekte olabileceği gibi, seçmen kitlesinin büyük bir çoğunluğunun ani bir davranış değişikliği göstererek, hem seçimlere katılım oranında bir sıçrama, hem de siyasi parti değişikliği konusundaki tercihlerini azımsanmayacak oranda arttırması şeklinde görülebilecek büyük bir değişimle de olabilmektedir. Böyle bir durumda, seçime katılan partilerin oy dağılımında sapmalar görülmekte ve bir önceki seçimlere kıyasla da büyük bir değişiklik ortaya çıkmaktadır.

Uygulamada siyasetçilerin yeniden seçilmelerini garantiye almaya yönelik oy kaygısı taşımaları, oy potansiyeli yüksek seçmen kitlelerini zor duruma sokacak uygulamalardan kaçınmalarına, söz konusu kesimlerin kayıt dışı faaliyetlerinin bir kısmını görmezden gelmelerine neden olabilmektedir[154]. Bu da kayıt dışı ekonomiye, özellikle de vergi dışı piyasa ekonomisine çanak tutulduğunu göstermekte, özendirici etkide bulunarak yeni vergi dışı alanların yaratılmasına sebep olmakta ve devlet hazinesi açısından büyük kayıplar meydana getirmektedir.

Oy kayması olayının bir başka boyutu da ülkemizde hemen hemen herkesin bir siyasi partiye mensup olmasıyla ilintilidir. Her siyasi partinin ayrım gözetilmeksizin, kemikleşmiş, koyu, fanatik taraftarları vardır ve bu kişiler partilerine körü körüne bağlıdırlar. Bu nedenle, birçok seçmen, her ne kadar vergisel değişiklikler kendileri aleyhine gelişse de, seçim döneminde mensup oldukları

---

[152] Kızıltaş, s.7.
[153] Şenyüz, s.89.
[154] Mustafa Acar, Nihat Işık, "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, s.122.

partiyi değiştirmemekte, tüm toplumu bile olumsuz etkileyebilecek vergisel düzenlemelere karşı duyarsız kalmakta ve partizanca hareket etmektedir. Ayrıca, ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde okur-yazarlık oranının düşüklüğü, okuma ve sorgulama anlayışının eksik olması, sürü psikolojisi ve bilgi eksikliğinden kaynaklı, toplumun her kesiminde görülebilecek bilinçsizce yaklaşımlar oy kaymasının belirleyici ve büyük boyutta olamayacağını göstermektedir. Nitekim, seçim dönemlerinde bir çuval odun, kömüre ya da ihtiyaç maddelerine karşılık oy tercihini değiştiren kişilerden bunun yansımasını rahatlıkla görebilmekteyiz. Bu da gösteriyor ki, oy kaymasının ülkemizde doğru olarak yorumlanması bu şartlar altında pek de mümkün gözükmemektedir.

2. Baskı Gruplarını Harekete Geçirme

Demokratik olarak kabul edilen toplumlarda siyasal sürecin toplumsal katılıma açık olması, bir başka deyişle, katılımcı demokrasi gereği, vergileme politikalarının belirlenmesinde genellikle toplumun geniş kesimlerinin taleplerinin dikkate alınması gerekmektedir. Her ne kadar iktidarlar, yükümlülerin vergi yüklerini rakip siyasi partinin tehdidinin büyüklüğü ölçüsünde ayarlasa, oy tehdidini göz önünde bulundurarak oy kaybını minimize etmek için vergi tabanını dar tutsa da ve oylama gücü bulunmayan ekonomik birimleri diğer ekonomik birimlere göre daha yüksek vergilendirmek istese de, toplumdaki güçlü baskı gruplarının vergi konusundaki tercihlerini de göz ardı edememektedir[155]. Kısaca, demokratik toplumlarda vergi politikalarının belirlenmesinde seçmenler ve politikacıların dışında, çeşitli baskı grupları da etkili olabilmekte ve sürece katkı sağlayabilmektedir[156].

Vergi politikaları üzerinde önemli etkileri bulunan baskı grupları genel olarak, siyasi iktidarı ele geçirme gayesi gütmeden, yasama organının kararları üzerinde etkili olmaya çalışan, devamlı ve ortak bir çıkarı savunan, organize olmuş, disiplinli, demokratik kitle teşkilatı şeklinde tanımlanabilir[157]. İşte mükellefler, baskı gruplarını harekete geçirerek de vergiye karşı tepkide bulunabilmekte ve bunu, baskı

[155] Turgay Berksoy, İbrahim Demir, "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss.520-522.
[156] Çiçek, s.90.
[157] Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları,** Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2010, s.8, 31.

gruplarını kullanarak vergi yasalarına müdahalede bulunma, siyasal kararları kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirme gibi yollarla yapabilmektedirler.

Ülkemizdeki söz konusu baskı grupları, kültürel ve ekonomik baskı grupları olarak ikiye ayrılabilir. Kültürel baskı grupları içerisinde sosyal, dini ve ideolojik tüm dernek ve sivil toplum örgütleri bulunmakta; ekonomik baskı grupları içerisinde ise, işçi ve işveren sendikaları, TÜSİAD gibi mesleki baskı grupları ve sanayi, ticaret ve ziraat odaları gibi bölgesel baskı grupları bulunmaktadır[158]. Bu baskı gruplarının her biri de, vergi kanunlarında kendi çıkarlarına uygun düşen hükümleri kabullenirken, kendi çıkarlarına uymadığını düşündükleri hükümleri olabildiğince değiştirebilmek için ellerinden geleni yapmakta ve bu niyetle de hükümet ve yasama organı kararlarını yönlendirebilme girişimlerinde bulunmaktadır. Örneğin; vergi boşluklarından yararlanarak vergiden kaçınan bir grup mükellef ile çeşitli muafiyetlerden faydalanan kişi veya kurumlar, kendilerinin istifade ettiği bu durumu engelleyecek her hüküm ve uygulamaya karşı çıkmaktadır.

Baskı gruplarının her birinin yasama organı ve hükümet üzerindeki etkisi ise aynı değildir. Baskı grupları içerisinde iyi organize olmuş ve güçlü olanlar, diğer baskı gruplarına oranla vergi yükünü kendi grubunun lehine olacak şekilde daha kolay değiştirebilmekte ve bu şekilde önemli vergi avantajları elde edebilmektedirler. Örneğin gelir düzeyi yüksek olan mükellef veya firmaların siyasal iktidarı etkileyebilme şansı daha büyüktür. Diğer baskı grupları ise hükümeti ve yasama organı kararlarını etkileyemezler ve ağır vergi yükü altında kalırlar. Hükümet ve yasama organı kararları üzerinde değişiklik yapma pozisyonu olmayan bu grupların, vergi yükünden kurtulma şansları da olmaz[159].

Ülkemizde siyasal iktidarlar, genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmekte ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedirler. Bu açıdan, ülkemizde her seçim döneminde mükelleflerin beklentileri tekrar gündeme gelmekte, politik istikrarın sağlanamadığı da hesaba katıldığında, seçim dönemlerinde her şeye yeniden başlanacak havası verilen projelerin çokluğu, ciddi ve istikrarlı bir vergi politikası oluşturulamadığı izlenimini uyandırdığından, mükellefler kendi kararlarıyla kişisel çıkarlarını korumaya yönelmektedirler[160]. Tabiî ki bu da baskı gruplarının

---

158 Ay, ss.117-118.

159 Şenyüz, ss.89-90.

160 Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 14: Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Ankara, Mart 2007, s.61'den aktaran Ayşe Şaan, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Edirne, 2008, s.19.

kolektif karar alma mekanizmasını yanlış yönlendirmesine ve tutarsız politikaların oluşmasına sebep olabilmektedir. Örneğin, vergi kaçıran bir yükümlü, vergi kaçırma olanağını sınırlandırıcı önlemler alan hükümet ve yasama organı üzerinde baskı kurmaya çalışır. Bu faaliyetlerin sonuçsuz kalması ise, idealist bir yaklaşımla, yani toplumun genel menfaatlerini her şeyin üzerinde tutan ve bu yönde vergi politikaları belirleyebilecek bir sistemin varlığıyla mümkün olabilecektir[161].

Yukarıda da ifade edildiği üzere, demokratik parlamenter düzeni benimsemiş olan ülkelerde vergi politikalarının belirlenmesini sağlayan organlar, büyük oranda sendikaların, basın ve medyanın, meslek örgütlerinin, seçmen gruplarının ve diğer baskı gruplarının etkisi altında bulundukları için karar almada tam olarak bağımsız olamamaktadırlar. Öte yandan, kimi zaman baskı gruplarının vergi politikalarının belirlenmesi üzerindeki etkisi olumlu da olabilmektedir. Örneğin, vergilerin adaletsiz ve ağır olduğu durumlarda baskı gruplarının çabaları, bu çarpıklığın düzeltilmesi açısından olumlu sonuçlar doğurabilmektedir. Mükelleflerin bu tarz durumlara karşı bir baskı grubu olarak örgütlenip, taleplerini demokratik parlamenter rejimlerde dile getirebilmesi sağlıklı bir durum olarak görülmektedir. Aksi takdirde, vergilere ayak uyduramayan mükelleflerin sosyal patlamalara kadar varabilecek tepkilerinin maliyeti, isteklerinin yerine getirilmesi durumunda katlanılması gereken maliyetten çok daha fazla olabilecektir[162].

Oy kaymasında da belirtildiği üzere, baskı gruplarını harekete geçirme konusunda da, daha çok yüksek gelirli, örgütlenebilmeyi bilen, okumuş ve bilinçli kesimler birleşerek bir baskı grubu oluşturmakta, dar gelirli ve bilgi düzeyi düşük kişiler ise bu yollarla kollektif karar alma mekanizmasına seslerini duyuramamakta ve kendi lehlerine karar almada savunmasız kalmaktadır. Bu açıdan, baskı gruplarının kollektif karar alma mekanizmasını etkileme ve yönlendirme çabaları, belli bir zümrenin çıkarına kararların alınmasına sebep olmaktadır. Tabiî ki bu yönde belirlenen vergi politikalarının da sadece bu mükellefleri memnun edeceği aşikârdır. Bu gerekçeyle alınan kararlar toplumun genel çıkarını değil de bundan faydalanan grupları ilgilendirdiğinden, toplumun vergi konusundaki genel bakış açısının görülmesi mümkün değildir. Toplumun genelinin memnun olmadığı bir hususta da baskı gruplarının kollektif karar alma mekanizmasını doğru yönlendirdiğini düşünmek yanlış olacaktır.

---

[161] Şenyüz, ss.89-90.

[162] İnci User, **Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1992, s.78.; Şenyüz, s.91.

H. Vergi Borcunun Geç Ödenmesi (Geciktirme)

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin artması nedeniyle göstermiş oldukları bir başka pasif tepki türü de vergi borcunun geç ödenmesi veya geciktirilmesidir. Vergi borcunun geç ödenmesi, alışılagelmiş tepki türlerinden farklı özelliklere sahiptir. Bu sebeple de, özellikle vergi kaçakçılığından ve vergiden kaçınmadan farklı bir anlam taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı, verginin tahsil edilemediği yasadışı faaliyetler nedeniyle vergi idaresinin zarara uğratılmasıyken, verginin geç ödenmesi, en nihayetinde tahsil edilen ve vergi yasalarına aykırı olmayan bir tepki türüdür. Ayrıca, vergi borcunun geç ödenmesinde ödenen verginin miktarında herhangi bir azalma olmamaktadır. Daha az vergi ödenmesi söz konusu olmadığı için de vergiden kaçınmadan da farklıdır. Zaten vergiden kaçınmada geç ödeme ve gecikme zammı gibi durumlarla da karşılaşılmamaktadır[163].

Mükelleflerin vergi borçlarını geç ödeme kararı almasının altında yatan pek çok sebep bulunmaktadır. Bunlardan en sık karşılaşılanı ise kredi faiz oranı ile gecikme zammı oranı arasındaki belirgin farka ilişkin olandır. Buna göre, kredi faiz oranının gecikme zammı oranından fazla olması durumunda mükellefler ellerine geçecek faiz miktarını düşünerek vergi borcunu geç ödemekte, hatta tahakkuk eden vergi borcunu hiç ödememe eğiliminde olmaktadır. Mükellefler bu şekilde, ödeyeceği vergiyi geciktirerek, ödemesi gereken vergi tutarını ucuz kredi olarak değerlendirmiş olmaktadır[164]. Bu durum, rakamsal bir örnek yardımıyla açıklanılacak olursa, 1500 TL vergi borcu olan bir mükellef, verginin tahsil aşamasında kredi faiz oranının %15, gecikme faizinin ise %5 olduğu bir durumda vergi borcunu ödemekten vazgeçip ödemesi gereken parayı faize koymayı tercih edebilecektir. Böyle bir durumda mükellefin 225 TL karı olurken, ödeyeceği gecikme zammı miktarı ise 75 TL olacaktır. Bu durumda, ödenmesi gereken gecikme zammı miktarı, elde edilecek kredi faizinden daha düşük olacağından mükellef vergiyi ödememe eğiliminde olacak ve kendisi için daha cazip bir durum yaratmış olacaktır[165]. Görüldüğü üzere, bu şekilde mükellef, ödemesi gereken vergi borcunu ödemediği için bir nevi ödüllendirilmiş, vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefler ise cezalandırılmış olmaktadır. Bu nedenledir ki, kanun

[163] Şenyüz, ss.107-108.
[164] Şenyüz, s.108.
[165] Kaynar, s.35.

koyucunun bu oranları belirlerken çok ihtiyatlı davranması ve adil olması gerekmektedir[166].

Geç ödeme kararı alınmasında, yukarıda açıklanılan sebebin dışında, yine yaygın olarak karşılaşılan birkaç sebep de etkili olabilmektedir. Mesela, mükellef vergi borcunu zamanında ödemeyerek elindeki parayı yeni bir girişim için sermaye olarak kullanabilme yolunu seçebilir, belli aralıklarla çıkarıldığını düşünerek af beklentisi içerisine girebilir ya da üzerindeki mal varlığı konusunda yanıltıcı beyanlarda bulunarak verginin tahsilini zorlaştırabilir[167]. Bunlar ve bunlara benzer sebeplerle mükellefler, vergi borçlarını geç ödeme kararı alabilmektedirler.

Faiz oranları, ekonominin içinde bulunduğu enflasyonist durum ile kredi arz ve talebinden etkilenmektedir. Bu durumda yükseleceği düşünülen faiz oranları, vergi ödemeyerek finansman yaratılmasını avantajlı hale getirebilir[168]. Başka bir deyişle, enflasyonun yaşandığı dönemlerde vergi borcunu ertelemek, elinde nakit bulunduran mükellef için yarar sağlayabilir. Örneğin bir mükellef, elindeki parayı vergi borcunu ödemek yerine yüksek kazanç sağlayabileceğini düşündüğü finansal araçları kullanarak arttırabilir ve vergi ödeyerek kaybedeceği tutardan daha fazlasını finansal araçlar yardımıyla kazanabilir. Dolayısıyla da, bundan sonra rahatlıkla vergi borcunu ödeyebilecek ve ödenenin dışında kendisine de kalacak bir gelir yaratmış olacaktır[169].

Uygulama itibariyle değerlendirildiğinde ise, Türkiye'de Genel Bütçe içerisinde yer alan vergilerin önemli bir kısmının zamanında ödenmemesi, geç ödemenin mükellefler açısından avantajlı bulunduğunu göstermektedir[170]. Nitekim bunu uygulamada, bir yıl içerisinde yapılan toplam tahsilâtın toplam tahakkuk eden miktara oranlanması yoluyla görebilmekteyiz. Aşağıdaki Tablo 4'te, 2000-2012 yılları itibariyle Genel Bütçe vergi gelirlerinin tahsilât miktarına oranları yer almaktadır. Aşağıdaki Tablo 4 incelendiğinde, en yüksek tahsilât oranının %93'lük oranla 2004 yılında olduğunu, bu yıldan itibaren de her yıl, tahsil edilen vergi gelirleri oranının küçük oranlarla da olsa düştüğünü ve son olarak 2012 yılında ise bu oranın %86'lara kadar gerilediğini görebilmekteyiz. 2004 yılından itibaren görülen tahsilâttaki bu azalmanın 2011 yılına kadar olan toplam azalışı %7,4'tür.

---

166 Biberoğlu, s.99.
167 Kızıltaş, s.7.
168 Şenyüz, s.108.
169 Hilmi Çoban, **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2004, s.86.
170 Şenyüz, s.108.

2011 yılından 2012 yılına geçildiğinde ise %1'e yakın bir artış görülmüştür. Bu küçük artışın geneli etkilemediği, 2004-2012 yılları arasındaki oransal seyirden anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, 2004-2012 yılları içerisinde toplam tahsilâtta görülen bu azalış, vergi borcunun geç ödendiğini veya hiç ödenmediğini göstermekte ve yıllar itibariyle gitgide görülen bu azalma, vergi borcunun geç ödenmesi konusunda acil tedbirler alınması gerektiğini göstermektedir.

Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranları (2000-2012)[171]

(Toplam Tahsilât / Toplam Tahakkuk)

Yıllar	Oran (%)
2000	90,5
2001	90,3
2002	91,4
2003	92,5
2004	93,0
2005	92,0
2006	92,2
2007	91,1
2008	89,7
2009	87,4
2010	86,2
2011	85,6
2012	86,4

Vergi borcunun geç ödenmesi veya geciktirilmesini özendirmemek için çeşitli önlemler alınabilir. Bu yönde öncelikle, mükelleflerin çok başvurduğu vergi daireleriyle uzlaşmaya gitme konusuyla ilgili sınırlar çizilmeli, her türlü vergi borcunda uzlaşmaya gidilmeyerek lüzumsuz yere uzlaşma mekanizması kullanılmamalı (maliyetleri de arttıracağı düşüncesiyle), sık sık çıkarılan vergi aflarından kaçınılmalı, mükellefler üzerindeki yakın zamanda af çıkarılacağı beklentisi kırılmalı, vergi borcunu geciktirmek isteyip de makul bir gerekçesi olmayan

[171] http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm (24.04.2013)

mükelleflerle ilgili yüksek oranlarda cezai yaptırımlar uygulanacak düzenlemelere gidilmelidir. Saydığımız bu önlemler alındığında, en azından birçok mükellef, zamanında ödememesi durumunda kaybedeceği gelirden daha fazlasını, ileride ödemek zorunda kalarak katlanacağı maliyeti düşündüğünde, rasyonel davranarak bu kararından vazgeçebilecek ve sonuçta bu önlemler de mükellefler üzerinde büyük ölçüde caydırıcı olacaktır.

I. Vergi Cennetlerine Göç

Bir ülkede vergi yükünün veya vergilerin ağır bulunması halinde mükellefler, kendilerini veya vergiye konu olan unsurlarını, daha az vergi ödeyecekleri bir sektör, bölge ya da ülkeye aktarabilmektedirler. Bu sektör, bölge veya ülkeler, genellikle vergilerin az olduğu veya hiç olmadığı yerlerdir[172]. Bu şekilde, vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme imkânı sunarak diğer ülkelerdeki kişi ve firmaları kendi ülkelerinde yatırım yapmaya çağıran ülkelere literatürde "vergi cenneti" denilmektedir[173].

Vergi cennetleri, vergilendirilmesi gereken gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının vergilendirilmediği veya düşük oranlarda vergilendirmenin olduğu ve belirli bir düzeyde gizlilik şartının uygulandığı ülkelerdir[174]. Bir başka tanıma göre vergi cennetleri, artan uluslararası rekabet koşullarında yatırımcı veya firmaların şu an bulundukları yerdeki idari birimlerde yüksek düzeyde vergi ödemekten kaçınmak ve vergilemeden kaynaklanan mali yükü en aza indirmek için yaptığı vergi planlaması sonucu tercih ettikleri yerlerdir[175]. Çünkü vergi cennetleri, bu ülkelere göç eden mükelleflere vergiden kaçınma fırsatı sunmaktadır.

Vergi cennetlerine göç, tamamen veya kısmen vergi yükünden kurtulmak isteyen kişi veya firmaların, faaliyette bulundukları işlerini vergi cenneti ülkelerine taşıması veya aktarması şeklinde görüldüğünden, literatürde vergi cennetlerine göç yerine "vergi kaçışı" kavramı da kullanılmaktadır.

Vergi cenneti ülkelerine göçlerin olmasının birçok nedeni bulunmaktadır. Bu nedenlerden en önemlileri ise, bu ülkelerde düşük veya sıfır oranlı vergilerin olması, geniş istisna ve muafiyet imkânlarının bulunmasıdır. Vergi cenneti sayılan ülkelerde

---

[172] Şenyüz, s.113.
[173] Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi,** 2.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s.219.
[174] Kaynar, s.35.
[175] Coşkun Can Aktan, İstiklal Y. Vural, "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, ss.11-12.

vergilerin yokluğu veya düşük olması kişiler ve firmaların dışında, yabancı banka veya çok uluslu şirketleri de cezbetmekte ve bu ülkelere çekmektedir[176]. Kişiler ve firmalar açısından vergi cenneti ülkelerine göçün nedenleri arasında, ülke içi ekonomik sorunlar ve politik istikrarsızlıklar ile mevzuattan kaynaklı sorunlar bulunmakta, bunların yanısıra yüksek vergi oranlarının olması, veraset ve intikallerde yüksek vergilerin alınması, muhtelif hesap ve işlemleri gizleme isteği, nakit kontrolünden ve döviz kısıtlamalarından kurtulmak ve yatırımcıların ülke riskini dağıtmak istemeleri gibi nedenler bulunmakta ve bu nedenler de yabancı sermayenin vergi cenneti ülkelerine kaymasında etkili olmaktadır. Yabancı sermaye vergi cennetine giderken de şirketin uyması gereken kanunları, bilgilerin gizliliği hususunu, çifte vergilendirme anlaşmalarının varlığını, yeterli miktarda banka, ticaret, taşıma ve haberleşme altyapılarının olmasını, döviz kontrol ve kısıtlarının olmamasını, hükümetlerin vergi cenneti ülkelerindeki operasyonlara karşı olan tutumlarını ve yerli memur işçi çalıştırma hususlarındaki zorunluluk durumunu göz önünde bulundurmaktadır[177]. Bankalar açısından bu ülkelere göçün nedenleri arasında ise, yine aynı şekilde politik istikrarsızlık ve döviz kontrolü sorununun olmaması, coğrafi konum itibariyle gelişmiş ülkelere yakınlık ve direkt ulaşım imkânı, kaliteli iletişim hizmetleri imkânı, uluslararası kabul gören bir hukuk sistemi, güvenilir ve iyi işleyen bir bankacılık sistemi sunması sayılabilir[178].

Vergi cennetleri daha çok, az nüfus ve yüz ölçümüne sahip ada ve ülkelerden oluşmaktadır. "Kıyı bankacılığı" ve "tercihli vergi rejimleri gibi isimlerle de anılmakla birlikte, bu tabirler vergi cennetinin kapsamını daraltıcıdır. Çünkü vergi cennetleri daha geniş bir anlam ifade etmektedir. OECD Vergi Sorunları Komitesi'nin 20 Ocak 1998 tarihinde yayınladığı "Zararlı Vergi Rekabeti - Yükselen Global Bir Sorun" adlı raporunda, vergi cenneti ülkelerini belirleyen dört temel faktör açıklanmıştır. Bunlar[179];

- Hiç vergileme olmaması veya düşük oranlı vergilemenin olması (Örneğin, Hong Kong ve Panama'da yabancı kaynaklı gelirler üzerinden gelir ve kurumlar vergisi alınmamaktadır.),

---

[176] İhsan Günaydın, "Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 126, Mart 1999, s.77.

[177] Erkan Yetkiner, "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 235, Mart 2001, ss.92-93.

[178] Cihan Gökçe, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2006, s.46.

[179] Nurettin Bilici, "Vergi Cennetleri İle Mücadele", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss.601-607.

- Gizlilik kurallarına bağlı kalınması (Gizlilik ve güvenlik ilkeleri doğrultusunda, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar, hiçbir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilmemektedir.),
- Vergi yasalarının şeffaf olmaması (Bu ülkelerde, idare ile vergi mükellefleri arasında oran ve matrah konusunda özel anlaşmalara imkân veren kanuni düzenlemelerin olması kara para aklama faaliyetlerini ve vergi kaçakçılığını yaygınlaştırmaktadır.),
- Fiilen faaliyette bulunma zorunluluğunun olmamasıdır (Bu merkezlerde belirli bir düzeyde iktisadi faaliyette bulunma zorunluluğu yoktur. Birçok şirketin merkezi bu ülkelerde olsa bile bu şirketler sadece kâğıt üzerinde olan, bir daire, masa, telefon ve sekreter bulundurmaktan öteye geçemeyen "sanal" şirketlerdir[180]).

Bir ülkenin vergi cenneti olarak belirlenebilmesi için gerekli olan bu dört temel faktör göz önünde bulundurulduğunda, vergi cenneti olan ülkelere daha rahatlıkla ulaşabiliriz. Vergi cennetleri olarak anılan bu yerler daha çok ABD, Birleşik Krallık, Hollanda ve Yeni Zelanda gibi gelişmiş ve büyük ülkelere bağlıdır. Bunun dışındakiler ise coğrafi alanı dar ve bir kısmı ada olan bazı ülkelerden oluşmaktadır. Vergi cennetlerinin çeşitli açılardan sınıflandırılabilmesi mümkündür. Uyguladıkları vergi sistemlerine göre bir sınıflandırma yapıldığında; verginin olmadığı ülkeler içerisinde Bermuda, Bahama, Cayman Adaları yer almakta, düşük oranda da olsa vergi uygulayan ülkeler içerisinde Güney Kıbrıs Rum Kesimi yer almakta ve özel vergi rejimleri olan ülkeler içerisinde ise Hollanda Antilleri, Panama, Barbados gibi ülkeler bulunmaktadır. Bu sınıflandırmanın dışında üretici vergi cenneti ülkeler ve geleneksel vergi cenneti ülkeler şeklinde ikili bir ayrıma gidilerek oluşturulmuş sınıflandırma şekli de mevcuttur[181].

Vergi cenneti ülke uygulamasının teknoloji ve bilgi transferi gibi pozitif dışsallıkların oluşmasına yol açması, yabancı portföy ve dolaysız yatırımlar için bir cazibe merkezi olması gereği de, söz konusu ülkelerde iktisadi gelişmeyi ve kalkınmayı hızlandırması, dolayısıyla da yaşam kalitesini de arttırması, bu uygulamanın olumlu yönlerini oluşturmaktadır[182]. Ancak bu tür ülke uygulamalarının, hem ülke içi hem de ülkeler arasındaki vergi rekabetini zedeleyici ve körükleyici

[180] Aktan, Vural, s.13.
[181] Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.219.
[182] Aktan, Vural, s.13.

taraflarının olması zararlı vergi rekabeti sorununu meydana getirmekte ve bu da olumsuz yönünü oluşturmaktadır.

Türkiye açısından vergi cenneti olan ülkelere göç değerlendirildiğinde, öncelikle ülkemizde bu ülkelere göçün yüksek olduğu görülmektedir. Vergi cennetlerine transfer olan kaynaklara bakıldığında ve kayıt dışı ekonominin ülkemizde çok yüksek boyutlara ulaşmasından bu anlaşılabilmektedir. Bu göç için daha çok Kıbrıs, Bahreyn ve Malta gibi küçük ülkeler tercih edilmektedir. Bunun sebebi ise Türkiye'deki bir banka aracılığı ile söz konusu ülkelerde yine aynı gruba ait bir başka bankada hesap açtırabilmenin mümkün olmasıdır. Bu yolla, kara paranın aklanması gerçekleştirildiği gibi, vergi avantajı sağlanıp daha yüksek faiz geliri de elde edilebilmektedir. Çünkü bu tip ülkelerin genelinde stopaj yapılmamakta, yapılsa da oran düşük tutulmaktadır[183].

Ülkemizden vergi cenneti olarak nitelendirilen bu ülkelere sermaye kaçışının önüne geçebilmek için önemli adımlar atılmalıdır. Bu çerçevede, kayıt dışılığın önemli nedenlerinden biri olan vergi ve sosyal güvenlik primleri yükü azaltılmalı, mükelleflerin güvenini sarsan vergi affı uygulamalarından vazgeçilmeli, toplanan vergilerin gerekli yerlere harcandığı konusunda mükellef ikna edilmeli, vergi idaresi ve denetimi etkinleştirilmeli, vergi sisteminde de elektronik ağ güçlendirilmeli ve bilgisayara dayalı mali bilgi toplama ağı ülke içine yayılmalı, kapsamı genişletilmelidir[184]. Bu gibi önlemler alınırsa, vergi rekabetine de zarar verici olan vergi cennetlerine göç konusunda mükelleflerin bu yerleri kendi ülkelerine tercih etmesi, bir nebze de olsa caydırılmış ve azaltılmış olur.

II. VERGİLERE KARŞI DOĞRUDAN TEPKİLER

Vergilemeden kaynaklanan birçok sebep ve özellikle de vergi oranlarındaki devamlı ve kabul edilemez artışlar, bir noktadan sonra mükelleflerin tepkilerini daha da şiddetlendirmekte ve dolaylı tepki aşamasından doğrudan tepki aşamasına geçmelerine neden olmaktadır. Başka bir deyişle, vergi oranlarının arttırılması karşısında vergilere karşı tepkiler güçlenmekte, mükelleflerin vergilere karşı nefret duygusu içerisinde olmaları ise, "risk alma" ve "isyan" duygularını harekete geçirerek otoriteye itaatsizlik anlamına gelebilecek tepkilerde bulunmalarına neden olmaktadır. Otoriteye itaatsizlik, bu aşamada gösterilen tepkilerin kanuna karşı muhalefet

[183] Gökçe, s.95.
[184] Gökçe, s.97.

şeklinde gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır. İtaatsizlik ise doğası gereği suç sayılmakta ve yakalanma durumunda cezalandırmayı gerektirmektedir. Günümüzde vergi cezalarını düzenleyen kanunlarda, çoğunlukla doğrudan tepki aşamasında görülen tepkilerin hedef alınması bunun açık bir göstergesidir. Ayrıca, başlangıçta bireysel olma özelliği taşıyan ve gizlice gerçekleşen tepkiler, mükelleflerin memnuniyetsizlik derecesine bağlı olarak zamanla kollektif (toplumsal) ve aleni tepkilere dönüşerek, devletin varlığını tehdit eden olayların (özellikle vergi isyanlarının) yaşanmasına neden olabilmektedir. Mükelleflerin kanuna karşı hile ve aldatmacalarla vergi yüklerini azaltmaya veya tamamen kurtulmaya yönelik gösterdikleri bu doğrudan tepki türleri; vergi kaçakçılığı, verginin reddi ve vergi isyanı olaylarıdır[185].

A. Vergi Kaçakçılığı[186]

Vergiye karşı tepkilerin içinde en yaygın, yani mükellefler tarafından en etkin kullanılan ve en önemlisi vergi kaçakçılığı davranışıdır. Vergi kaçakçılığı sorunu, uzun yıllardan beri varolan, ancak son 30-35 yıldır akademik anlamda üzerinde durulan ve gelişmekte olan ülkelerin olduğu kadar gelişmiş ülkelerin de en büyük sorunlarından biridir[187].

Vergi kaçakçılığı, geniş ve dar anlamda ele alınmasına bağlı olarak farklı şekiller gösterebilmektedir. ***Geniş anlamda vergi kaçakçılığı,*** vergiye karşı koyma olayıdır. Bu anlamda ele alınan vergi kaçakçılığı, kanuni sınırları aşmayacak şekilde az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek anlamına gelen vergiden kaçınmayı kapsadığı gibi, bireylerin vergi yükümlülüğü altına girmemek için hükümete ve parlamentoya bireysel veya toplumsal olarak baskı yapmaları, vergi kanunlarını uygulamakla görevli inceleme elemanlarına karşı kuvvet kullanmaları şeklinde de görülebilmektedir. ***Dar anlamda vergi kaçakçılığı*** ise, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle vergi ödememek ya da az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir. Bir başka tanıma göre vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve mükelleflerin vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunmaları, bu

[185] Aktan, Dileyici ve Saraç, ss.123, 130-131.
[186] Vergi kaçakçılığının çok geniş bir teorisi bulunmaktadır. Bu çalışmada, bunların geniş bir özeti yerine kısa bir özeti verilmiştir.
[187] Çiçek, s.96.

suretle vergi matrahını azaltmaları ve vergi kaybına neden olmaları şeklinde ifade edilmektedir[188].

Vergi kaçakçılığı yukarıda da ifade edildiği üzere, dar anlamıyla daha çok açıklanmaktadır. Bu açıdan vergi kaçakçılığı, hiç vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmek olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle, vergi kaçakçılığı, yasadışı yollara başvurarak vergiden kurtulmak veya kurtulma girişiminde bulunmaktır[189].

Vergi kaçakçılığında mükellefler, adeta yasaları çiğneyerek, vergi yükünden kurtulmaya çalışmaktadırlar. Bu yüzden de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ve vergi borcunun doğmasına rağmen, mükellef veya sorumlular bunu ilgili vergi dairesine bildirmemekte veya eksik bildirmektedirler. Vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sebebiyle de, vergi zamanında tahakkuk ettirilememekte ve eksik tahakkuk ettirilmektedir[190].

Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergi ödememek veya vergi yükünü hafifletmek amacıyla yasalara uygun olmayan tüm davranışlarını kapsadığına göre, bilerek ve isteyerek yapılan vergi kaçırmanın yanında, bilmeden yapılan hata ve işlemleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı, kasten ve hileli bir şekilde vergi yükünü azaltmayı hedefleme şeklinde görüleceği gibi, vergi mevzuatını bilmeme, yanlış yorumlama, beyannamede yapılan istem dışı hatalar veya mükellefin ihmali dolayısıyla vergi matrahının düşük gösterilmesi şeklinde de görülebilmektedir. Bu ikisi arasındaki fark ise, mükellefin gerçekten vergi kaçırmayı amaçlayıp amaçlamadığıyla ilgilidir. Çünkü mükellefler beyanname verirken farkında olmadan basit işlem hataları yapabilirler veya mevzuata yeterince hâkim olamamaları nedeniyle gelirlerini olduğundan daha az beyan etmiş olabilirler[191]. Bu noktada mükellefler, kasıtlı olarak vergi kaçırmamakta, bilmeden, eksik veya yanlış yapılmış bir işlemden ötürü, dolaylı olarak vergi kaçırmış olmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığının psikolojik açıdan vergiye karşı bir tepki olarak değerlendirilebilmesi için, onun mükellef tarafından bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi gerekir. Bir başka deyişle, kasıt olmadan vergi kaybına neden olunması, vergiye karşı olumsuz bir davranış olarak değerlendirilmemelidir. Örneğin, beyanname vermeyi unutmuş

[188] Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, ss.210-211.
[189] Nadaroğlu, s.280.
[190] Şenyüz, s.93.
[191] Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, ss.206-207.

bir kişi, vergi kaçırmak amacıyla hareket etmediğinden, onun bu davranışı gerçek anlamda bir kaçakçılık sayılmamalıdır[192].

1. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı İlişkisi

Vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi değerlendirmeden önce "vergi direnci" ve "vergi kaybı" kavramlarının açıklanması, bu ilişkinin boyutunu göstermesi bakımından daha doğru olacaktır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, vergi direncinin en yaygın dışavurum şekillerindendir. Çünkü vergi mükelleflerinin vergi ödememe konusunda direnç göstermeleri sonucunda bu tepkiler meydana gelmektedir. Verginin doğası gereği böyle bir direncin oluşması normaldir. Çünkü iktisaden rasyonel davranması düşünülen bir bireyin satın alma gücünde veya ekonomik gücünde azalmaya sebep olacak bir eyleme gönüllü olarak katılması beklenemez. Ayrıca, verginin karşılıksız ve zorunlu olması gereği, bireylerin karşılıksız olan bir şey için katkı sağlamayacağı ve gelirinin bir bölümünü devlete vermek istemeyeceği düşüncesinden hareketle, vergiye karşı bir dirençle karşılaşılacağını doğrular niteliktedir. Vergi mükelleflerinin vergi ödememek veya olabildiğince az vergi ödemek istemeleri neticesinde görülen bu doğal tepkiye "vergi direnci" adı verilir. Ayrıca vergi direnci, bireylerin vergi konusunda isteksiz davranmaları ve bu ödemeye karşı direnmesi olarak da tanımlanabilir[193].

Vergi kaybı, genel bir tanımlamaya göre, ödenmesi gereken vergilerle ödenen vergiler arasındaki fark şeklinde ifade edilmektedir. Bu tanım gereği, ödenmesi gereken vergilerin, beklenildiği kadar tahsil edilememesi vergi kaybına yol açmaktadır[194].

Vergi kaybı, vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı toplamından meydana gelmektedir. Dolayısıyla vergi kaybı, gerek yasal gerekse yasadışı yollarla vergi ziyaına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi ziyaı da, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi demektir. Mükellefin veya vergi sorumlusunun kasıtlı olarak vergi ziyaına sebebiyet vermeleri ise kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Bu

---

[192] Şenyüz, s.93.
[193] Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Cilt: 22, Sayı: 1, 2007, s.146.
[194] Kızıltaş, s.15.

demek oluyor ki, vergiden kaçınma, yasadışı olmadan, vergi kaçakçılığı ise, kanuna karşı gelme yoluyla vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir[195].

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, uygulamada sık sık karıştırılan kavramlardır. Aslında vergiden kaçınma vergi kaçakçılığından daha geniş bir kavramdır ve vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın özel bir halidir. Çünkü vergiden kaçınma, yukarıda tanımı yapılan geniş anlamda vergi kaçakçılığı içerisinde değerlendirilir, vergi kaçakçılığı ise dar anlamda tanımlanır. Dolayısıyla, mükellef vergi ödemekten vergi kanunlarını ihlal ederek kaçıyorsa vergi kaçakçılığı; vergi kanunlarını ihlal etmeden, yasal yollarla vergi ödemekten kaçıyorsa da vergiden kaçınma söz konusu demektir[196].

Vergiden kaçınma, mükellefin vergi yükünü yasal yollarla azaltmasıyken, vergi kaçakçılığı, mükellefin vergi yükünü yasadışı yollarla azaltmasıdır. Bu yüzden vergi kaçakçılığı, yasadışı ve riskli bir eylemdir, yakalanan cezalandırılır. Çünkü vergi kaçakçılığında risk faktörü bulunmakta ve yakalanılması halinde kanuna itaatsizlik nedeniyle cezalandırmaya başvurulmaktadır[197]. Vergiden kaçınma ise yasal ve risksiz bir davranıştır, suç unsuru taşımadığından cezalandırmaya da başvurulmaz. Çünkü vergiden kaçınma, kişilerin yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle veya vergiden muaf olan veya daha az vergilendirilen ekonomik faaliyetlere yönelmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır[198].

Vergi kaçakçılığı genellikle vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakma veya vergi matrahının gizlenmesi amacıyla hileli işlemlere başvurma gibi yollarla vergi kanunlarına aykırı davranmayı nitelemektedir. Vergiden kaçınma ise yasaların sözüne uygun, ancak özüne aykırı yollarla vergi yükümlülüğünün azaltılması veya ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir[199]. Her iki durumda da mükelleflerin, bilerek ve isteyerek devleti gelir kaybına uğratma faaliyetleri vardır.

---

195 Kızıltaş, s.15.
196 Türk, s.198.
197 Aktan, Dileyici ve Saraç, s.131.
198 Sağbaş, s.78.
199 Billur Yatlı Soydan, **Uluslararası Hukuksal Çifte vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar,** Doktora Tezi, 1993, s.322'den aktaran Taşkın, s.19.

2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu

VUK'un 359.maddesinde kaçakçılık suçu olarak tanımlanan fiiller üç gruba ayrılmış ve bunlara uygulanan cezalar farklılaştırılmıştır.

Birinci gruptaki fiiller: Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
2. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında *on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına* hükmolunur.

İkinci gruptaki fiiller: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz etme mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, *üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası* ile cezalandırılır.

Üçüncü gruptaki fiiller: Bu Kanun hükümlerine göre, ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar, *iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası* ile cezalandırılır.

3. Vergi Kaçakçılığının Şekilleri (Yöntemleri)

Vergi kaçırmanın çeşitli yolları vardır. Bu yol ve yöntemler, insan zekâsının ürünü olduğu için de çeşitlendirilebilmektedir[200]. Bu sınırsız yöntemlerin neler olduğunun ve nasıl gerçekleştiğinin bilinmesi ise, onlara karşı etkili ve sağlıklı önlemler alınabilmesi bakımından çok önemlidir. Vergi kaçakçılığı şekilleri ülkelere ve vergi yapısına göre değişebilmektedir[201]. Buna göre, ülkemizdeki vergi

[200] Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.212.
[201] Çiçek, s.101.

kaçakçılığının şekilleri veya yöntemleri genel olarak üç ana grupta toplanabilmektedir[202]:

- **Yükümlülüğün Gizlenmesi:** Vergi idaresinin, mükellefleri ve faaliyetlerini etkin olarak takip edememesinden veya denetleyememesinden yararlanan kimi mükellefler, vergi yükümlülüğü gerektiren faaliyetlere giriştikleri halde, bu yükümlülüklerini vergi idaresinden gizlemeye ya da geç bildirmeye çalışmaktadırlar. Bu açıdan mükellefler; yanlış veya sahte yükümlülük kurmak, yanlış beyanda bulunmak (özellikle basil usulden yararlanmaya devam etmek için), eksik veya hiç beyanname vermemek, mali idareye işe başladığını ya da işi bildirmemek, haksız bir biçimde muafiyet ve istisnalardan yararlanmak gibi yöntemlere başvurmaktadırlar.
- **Yasal Belgelerin Kullanılmaması:** Sahte belge kullanılması şeklinde de ifade edilen bu yöntem, yaygın olarak görülen kaçakçılık şekillerindendir. Bu yöntem yardımıyla mükellefler, kullanılması gerekli yasal belgelerde yolsuzluklar yapmakta, böylece vergi matrahını tamamen gizlemiş ya da azaltmış olmaktadırlar. Bu açıdan; hiç belge düzenlememek, vergiye tabi değerli belgeleri kaydetmemek ya da eksik şekilde damgalatmak, fatura almamak ve vermemek, gerçeğe aykırı olarak düşük ya da yüksek bedellerle fatura düzenlemek, mal miktarı fazla, bedeli düşük ya da aksi nitelikte fatura alıp vermek, bulunmayan ad ve adreslere fatura kesmek ya da bunlardan fatura almak, gelirleri gizlemenin yanında, giderleri arttırmak, maliyetleri yükseltmek için sahte faturalar düzenlemek ya da sağlamak (naylon fatura kullanmak) gibi yöntemlere başvurmaktadırlar.
- **Muhasebe Hilelerine Başvurulması:** Defter kayıtları üzerinde yapılan vergi kaçakçılığı muhasebe hileleri yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bu bakımdan çeşitleri çoktur. Bu yöntemle vergi kaçırma içerisinde en başta, kanuni defterlerin muhasebe tekniğine uygun tutulmaması, kasıtlı muhasebe hataları ve hesap hileleri ile yeniden değerleme ve amortisman hileleri yapılması, bilanço kaleminde yapılan düzenlemeler gibi yöntemler bulunmaktadır. Gerçekten bu çeşit kaçakçılıkta, beyan etmek istenilen kar miktarını ayarlamak amacıyla dönem başı ve dönem sonu mal varlıkları üzerinde oynanarak vergi kaçırıldığı gibi, sonuç hesaplarını kullanmamak, satın alınan hammaddelerin bir kısmını mal

[202] Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, ss.212-213.; Çiçek, ss.102-103.

satışı yapmış gibi kayıtlara geçmek ve sonradan bunları mamul hale getirip gerçek satışları muhasebe dışında bırakmak, yüksek faizler üzerinden yapılan bir borç verme ya da borçlanma işlemini gizlemek için senetler düzenleyerek olayı mal alışverişi şekline sokmak, kar ve zararları kaydırmak, fiili durumu hukuki durumdan farklı göstermek, danışıklı şirketler ya da ortaklıklar kurmak ve ücret ödemelerinde bulunmak, özel giderleri şirket gideri gibi göstermek, bağışları satış olarak göstermek gibi pek çok şekilde vergi kaçırma yollarına başvurulmaktadır.

Bu üç ana grupta yer almayan, ancak yasadışı işlemlerden doğan vergi kaçırma yöntemleri ise, ekonomik faaliyetlere ait ve ekonomik olmayan faaliyetlere ait olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilmektedir. Ekonomik faaliyetlere ait vergi kaçırma yöntemleri içerisinde; kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, izinsiz kumar oynatma, çek-senet-ihale mafyacılığı ve tefecilik yer alırken, ekonomik olmayan faaliyetlere ait vergi kaçırma yöntemleri içerisinde ise; hırsızlık-soygun, dolandırıcılık-sahtekârlık, rüşvet, yolsuzluk ve kalpazanlık bulunmaktadır[203]. Bu faaliyetlerde vergiye tabi olan kaynak, gizlendiği ve kayıt altına alınamadığı için vergilendirilememektedir.

Uygulamada bir mükellef, bir hesap döneminde kaçakçılık şekillerinden birini ya da birkaçını kullanabildiği gibi, yepyeni bir vergi kaçakçılığı şekli de yaratabilmektedir. Örneğin, GV'de kaçakçılık, hâsılatın olduğundan az, giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesiyle kolayca gerçekleştirilebileceği gibi, mükellef çok değişik bir uygulama ile yine aynı suç fiilini işleyerek vergi kaçırmanın bir yolunu bulabilmektedir[204].

Ülkemizdeki gider ve gelir vergileri bakımından vergi kaçakçılığı yöntemleri incelendiğinde farklılıklar olduğu görülmektedir. ***Gider vergilerinde vergi kaçakçılığı,*** daha çok malın faturasız olarak veya bedeli faturada düşük gösterilerek satılması şeklinde yapılmaktadır. Faturalı satış yapıldığı halde gider vergisi beyannamelerinde satışların az gösterilmesi yoluyla da vergi kaçakçılığı yapılabilmektedir. Ayrıca gizli üretim yapılması, ithal edilen mal ve eşyanın bedelinin faturalarda düşük gösterilmesi, ithal malların ülkeye kaçak olarak sokulması gibi vergi kaçırma yollarına da başvurulmaktadır. Ancak gider vergilerinde vergi kaçırabilmek için satıcı ve alıcı arasında anlaşma olması ön şarttır. Aksi takdirde, bu yöntemleri kullanarak vergi kaçırmak mümkün olmamaktadır. ***Gelir vergilerinde***

[203] Kızıltaş, s.87.
[204] Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.213.

vergi kaçakçılığı ise; ticari ve sınai kazançlarda muhasebe ve fatura oyunlarıyla geliri az göstermek, maliyetleri yüksek göstermek, serbest meslek kazançlarında kazancı tam olarak göstermemek, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında kira ve faizleri düşük göstermek yoluyla yapılmaktadır. Ülkemizdeki VİV'de ise, terekeye giren değerlerin gizlenmesi, gayrimenkullerin değerinin az gösterilmesi yoluyla vergi kaçakçılığına sık rastlanılmaktadır[205]. Görüldüğü üzere, gelir vergilerinde aylık ve ücretler dışındaki tüm kazanç ve iratlarda vergi kaçırabilmek mümkündür. Dolayısıyla, gelir vergilerinde gider vergilerine göre daha çok vergi kaçakçılığı görülmektedir. Benzer şekilde, beyana dayanan vergilerde vergi kaçırma ihtimali, kaynakta kesilen (tevkifat / stopaj usulü ile) vergilere kıyasla daha yüksektir.

4. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları

Ülkemizde vergi kaçakçılığının boyutu göz ardı edilemeyecek kadar büyük ve giderek de artan bir seyir izlemektedir. Vergi sisteminde aşınmalara yol açan bu durumun birçok nedeni bulunmaktadır ve bunlar da ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Bu nedenlerin bilinmesi, vergi kaçakçılığının sonuçlarının önceden öngörülebilmesi bakımından son derece önemlidir.

Ülkemizdeki vergi kaçakçılığının nedenleri veya vergi kaçakçılığına yol açan faktörler genel olarak dört ana gruba ayrılarak incelenebilir[206]:

- **Mali ve Ekonomik Nedenler:** Artan oranlı vergileme sisteminin uygulanması ve bunun da dik artan oranlılık özelliğine sahip olması, vergi adaletinin sağlanamaması, gelir dağılımı bozukluğu, enflasyon, ekonomik tercihler ve uygulanan politikalar, şirketleşmenin azlığı, aile şirketlerinin fazlalığı, büyük şirketlerin azlığı gibi nedenlerdir.
- **Hukuki ve İdari Nedenler:** Yasaların basit ve açık olmaması, sık sık değişikliklere uğraması, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı gibi mali mevzuattan kaynaklanan güçlükler ve formalitelerin fazlalığı, vergi cezalarındaki yetersizlik, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma komisyonlarında kesilen veya kesilecek olan cezaların çoğunlukla terkinle sonuçlanmasından ötürü vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmaması, dolayısıyla vergi daireleri ile mükellefleri arasındaki sorunları

---

[205] Orhaner, ss.170-171.

[206] İlhan Özer, **Devlet Maliyesi (Cilt: 1),** Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, Ankara: Başbakanlık Basımevi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 276, 1986, ss.94-95.; Türk, s.202.; Kızıltaş, ss.39-53.; Şaan, a.g.e., ss.9-19.

giderici pişmanlık ve uzlaşma gibi kurumların etkin bir şekilde uygulanamaması, mükellefin beyanına dayanan vergi yapısı, vergi incelemeleri yapacak birimlerin içerisinde boş kadrolar bulunması ve varolan inceleme elemanı sayısının da yetersiz olmasına bağlı olarak inceleme oranlarının düşüklüğü, yani yıllık beyannamelerin yıllık denetlenme oranlarının son derece düşük olması, vergi idaresinin kamu yönetimin bir parçası olarak yeterince iyi çalışmaması ve etkinlikten uzak olması, yani vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması etkinsizliği gibi vergi idaresi reformunu gerektirecek eksikliklerin olması bu nedenler içerisinde değerlendirilebilir.

- **Sosyal ve Psikolojik Nedenler:** Vergi idaresinin tutumuna bağlı olarak vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişkinin düzeyi, eğitim yetersizliği ve bilgi eksikliğine bağlı olarak vergi ahlakının sağlanamaması, vergi bilinci eksikliği, kamu yönetiminde saydamlığın ve şeffaflığın sağlanamamasına bağlı olarak vatandaşlarla devlet arasında bir güven eksikliğinin varolması, toplanan vergilerin verimli alanlarda kullanılmaması, vergi yükünün sektörler ve gruplar arasında adil bir şekilde dağıtılmaması, ekonomik istikrarsızlık ve geleceğe yönelik belirsizlikler gibi mükellef psikolojisine bağlı düşünceler, mükelleflerin vergi inceleme elemanı yetersizliğine bağlı olarak inceleme sırasının kendilerine gelmeyeceği düşüncesine kapılmaları, önceki uygulamalardan hareketle mükelleflerin mali af beklentisi içerisine girmeleri gibi nedenler bunlardan bazılarıdır.
- **Siyasal Nedenler:** Siyasal iktidarların tutumu ve vizyonu, oy kaygısı taşımalarına bağlı olarak baskı gruplarını harekete geçirmesi ve dolayısıyla da mükellefleri vergi ödemememe ve vergi kaçırma konusunda cesaretlendirmesi, yine aynı zihniyetle bazı sosyal gruba ait kişileri istisna, muafiyet, indirim ve teşvikler yoluyla koruması bu nedenlerden en önemlileridir.

Vergi kaçakçılığı, yarattığı sonuçlar itibariyle mali, iktisadi ve sosyal etkiler doğurmaktadır. Vergi kaçakçılığının bu etki ve sonuçları ise şu şekilde açıklanabilir[207]:

- **Mali Sonuçları ve Etkileri:** Vergi kaçakçılığının mali etkisi, bütçe gelirlerini azaltması dolayısıyla olmaktadır. Devlet, tahmin ettiği geliri vergi kayıpları nedeniyle sağlayamayınca, bütçe denkliği de sağlanamaz.

[207] Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, ss.213-214.; Şenyüz, ss.94-96.; Özer, **Devlet Maliyesi,** s.96.

Bütçenin açık vermesi ise çeşitli yollara başvurmayı gerektirir ki, bu yollar da vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefler üzerinde ilave bir vergi yükünün daha oluşmasına neden olur. Geliri azalan devletin bunu gidermek için başvuracağı yollar ise; vergi oranlarını arttırmak, yeni vergiler koymak, açıktan emisyona (para basmak) başvurmak ya da borçlanmaya gitmektir. Emisyon yolu ile gelir yaratmak, fiyatların yükselmesine ve mükelleflerin satın alma güçlerinin düşmesine yol açarak enflasyona ve dış ödemeler bilânçosunun açık vermesine neden olmaktadır. Borçlanma yolu ile finansman yaratmak ise, gelecekte elde edilmesi gereken vergilerin şimdiden kullanılmasına yol açtığı için gelecek nesiller üzerinde ekstra bir vergi yükü oluşturmaktadır. Netice itibariyle, hangi yollara başvurulursa başvurulsun, kaybeden vergi kaçırmayan, dürüst mükellefler olmaktadır.

- **Ekonomik Sonuçları ve Etkileri:** Vergi kaçakçılığı, firmalar veya şirketler arasında rekabet eşitsizliği yaratır ve serbest rekabet şartlarını bozar. Bu şekilde, vergi kaçakçılığı yapanlar, yapmayan ya da yapamayan rakiplerine karşı haksız kazanç elde etmiş olmaktadırlar. Diğer bir deyişle, rekabet koşulları vergi kaçıranların lehine geliştiği için, vergi kaçırmayanlar ağır vergi yüküne katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Çünkü vergi kaçıran firmalar, vergisiz tüketim mallarını, piyasadaki aynı iş kolunda faaliyet gösteren rakiplerine karşı çok daha ucuza satacağından, vergisini ödeyen firmalara karşı haksız rekabet durumu yaratmış ve çok yüksek karlar elde etmiş olmaktadırlar. Bu haksız rekabete dayanamayan firmalar da şartlar gereği, ya piyasadan çekilmek ya da vergi kaçakçılığında bulunmanın daha avantajlı olması sebebiyle, vergi kaçıranlar ve vergi ödemeyenler grubuna katılmak zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca, vergi kaçakçılığı yarattığı iktisadi etkiler nedeniyle kaynakların (üretim faktörlerinin) optimal dağılımını da bozabilmektedir.
- **Sosyal Sonuçları ve Etkileri:** Vergi kaçakçılığı, sosyal dengenin bozulmasına yol açar. Çünkü vergi kaçakçılığının yaygın olduğu bir ortamda meydana gelen bütçe açıklarını kapatmak için başvurulacak olan yollar, vergi kaçırmayan ya da kaçıramayan mükellefler üzerinde ağır bir yük oluşturmakta ve gelir dağılımını bozmaktadır. Kendi vergilerine ilave olarak, başkalarının ödemesi gereken vergileri de üstlenmek zorunda kalan mükellefler ise vergiye karşı çeşitli tepkilerde

bulunarak sosyal dengesizliği daha da körüklemiş olmaktadırlar. Böylelikle vergi kaçakçılığı, otorite boşluğunun hâkim olduğu, suçluların suçlarını başkalarının çektiği bir mali düzen yaratmış olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, toplumda ahlaki çöküntü yaratır. Dolayısıyla mükellefler, kanunlara ve kamu düzenine saygı duymamaya alışır, kanunları ve kamu otoritesini hafife alma alışkanlığını kazanır. Bunun önüne geçebilmek için öncelikle vergi kaçakçılığının toplumda kınanan bir faaliyet olduğu düşüncesinin benimsenmesi ve vergi ahlakının yerleşmesi gerekmektedir. Bu koşullar sağlanınca, kaçakçılık yapan yükümlüler, saygınlıklarını kaybetme korkusuyla karşı karşıya kalacaklarından bu faaliyetlere girişmekten vazgeçeceklerdir.

Diğer yandan, vergilerden beklenilen hâsılatı sağlayamayan devlet, ekonomik gelişmenin ve kalkınmanın önemli unsurlarından olan sosyal ve ekonomik harcamaları kısar; bunun sonucunda toplum içindeki sosyal adalete uygun gelişmeler duraklar; altyapı yatırımları yapılamaz hale gelir. Hal böyle olunca, vergi kaçakçılığı, ülkeyi önemli bir vergi kaybına uğratmasının yanında, gelişme ve kalkınmanın da önünde bir engel oluşturur.

5. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi

Vergi kaçakçılığının önlenmesi için öncelikle, mükelleflerin bu yasadışı faaliyetlere neden giriştikleri konusu, bu faaliyetlerin sonuçları ve yaratmış olduğu çeşitli etkiler üzerinde durulması gerekmektedir. Çünkü vergi kaçakçılığının nedenleri, sonuçları ve etkileri, bir ülkenin vergi sisteminin nerelerde eksik veya yanlış olduğunu göstermekte ve bunlara yönelik önlemler alınmasını gerektirmektedir.

Vergi kaçakçılığını tamamen yok etmek pek mümkün olmasa da azaltmak için çeşitli tedbirler alınabilir. Bu önlemlerin bir kısmı kaçakçılık eylemi gerçekleşmeden önce, bir kısmı ise kaçakçılık eylemi gerçekleştikten sonra, cezalandırmaya yönelik olarak alınmaktadır[208].

[208] Çiçek, ss.107-108.

Ülkemizdeki vergi kaçakçılığının boyutu düşünüldüğünde, acilen kapsamlı bir vergi reformunun yapılması gerekmektedir. Olası bir vergi reformu durumunda, alınması gerekli tedbir veya önlemler ise genel olarak şöyle sıralanabilir[209]:

- Vergi yönetiminde etkinliğin sağlanması için alınan vergi güvenlik önlemleri arttırılmalı, vergi yönetiminin örgütlenme yapısı iyi olmalı, vergi idaresi güçlenmeli, kısaca vergi idaresinde yeniden yapılanmaya gidilmeli,
- Mükelleflerin yanlış beyanda bulunup bulunmadığının belirlenebilmesi için vergi denetimleri arttırılmalı, denetimlerde etkinlik sağlanmalı, mükelleflerin faaliyetleri sıkı bir şekilde izlenmeli ve kayıt altına alınmalı, bunun için de devlet personelinin ve özellikle vergi inceleme elemanlarının dürüst davranmasını sağlayacak maddi ve manevi olanaklar oluşturulmalı,
- Devlet yönetiminden duyulan şikâyetler giderilmeli,
- Bütçe harcamalarında tutumlu davranılmalı, israfa yer verilmemeli,
- Vergi adaleti genel anlamda sağlanmalı, vergi yükünün sektörel dağılımında adalet sağlanmalı,
- Cezaların caydırıcı olabilmesi için yapılması gerekenler iyi belirlenmeli ve doğru kullanılmalı,
- Vergi cezalarının caydırıcılık ve ibret özelliği gereği, vergi yargısı için gereken süre azaltılmalı,
- Uygulanabilir ve tahsil edilebilir olmasına bağlı olarak, kaçakçılığa uygulanan cezalar düzenlenmeli,
- Denetleme oranı ve vergi cezası beraberce uyumlu hale getirilmeli ve denge kurulmalı,
- Vergi kanunları sık sık değiştirilmemeli, ağır hükümlerden ve oranlardan arındırılmalı, açık ve anlaşılır olmalı,
- Vergi anlaşmazlıkları kısa sürede çözümlenmeli, uzlaşma hükümleri geliştirilmeli,
- Mükelleflerin, mali af çıkacağına dair bir duyguya kapılmalarını önlemek için mali af yasalarına gerekmedikçe başvurulmamalı,
- Mali istihbarat geliştirilmeli, başka bir deyişle, ihbar müessesesine işlerlik kazandırılmalı,

[209] Özer, **Devlet Maliyesi,** s.95.; Şenyüz, ss.96-106.; Çiçek, ss.108-110.; Nadaroğlu, s.282.; Şaan, s.33.

- Daha da önemlisi mükellefin vergiye gönüllü uyumu sağlanmalı, bunun için;
  - Mükellef psikolojisini olumsuz yönde etkileyen faktörler en aza indirilmeli[210],
  - Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki geliştirilmeli, güven ortamı sağlanmalı,
  - Vergi alacaklısı, yükümlüye kendisinin iyi niyetli bir dostu ve yardımcısı olduğunu kabul ettirebilmeli,
  - Verginin, vergi yükümlüsünce ödenen değil, devletçe alınan bir kamu geliri olduğu bilinci yerleştirilmeli ve toplumun genelinde vergi bilinci arttırılmalı[211],
  - Vergi ahlakının yerleştirilebilmesi için mükelleflerin bilgi düzeylerini arttırıcı eğitimler verilmeli ve halkla ilişkiler çalışmaları yapılmalı,
  - Kamuoyunun mükellefler üzerinde yarattığı psikolojik baskı veya destekten dolayı vergiler ve vergi kaçakçılığı açıklanmalı,
  - Vergi ahlakını geliştirecek şekilde, yayın imkânlarından (özellikle önemli haber kanallarından, güvenilir ve izlenme oranı yüksek tartışma programlarından) devamlı telkin yolu ile yararlanılmalıdır.

B. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı (Vergi Grevi)

Vergilere karşı mükelleflerin gösterdiği diğer bir aktif tepki türü verginin reddi, vergi isyanı veya vergi grevidir. Literatürde bu üç kavramı net bir şekilde ayırabilmeye yönelik yeterli açıklama bulunmadığından, bu başlık altında konu açıklanırken birbirleriyle yakın anlam içerisinde bulunan vergi isyanı ve vergi grevi kavramları birlikte, verginin reddi kavramı ise ayrı olarak değerlendirilecektir. Bu çerçevede, öncelikle verginin reddi olayı genel olarak açıklanıp diğer tepkilerle olan ilişkisi değerlendirilecek, daha sonra, vergi isyanlarının özellikleri, nedenleri ve sonuçları ele alınacak, son olarak da, yakın geçmişte dünyada görülen verginin reddi ve vergi isyanı örnekleri genel olarak incelenecektir.

---

[210] İlknur Kaynar, **Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.88.
[211] Türk, s.202.

1. Verginin Reddi ve Bu Tepkinin Diğer Tepkilerle İlişkisi

Günümüzde mükellefler vergi ile ilgili tepkilerini daha çok; vergiyi yansıtarak, vergiden kaçınarak veya vergi kaçırarak göstermektedirler. Bu tepkilerin ortak özelliği, her birinin genelde bireysel karakterli ve vergi yükünü hafifletmeye yönelik olmasıdır. Verginin reddi ve vergi isyanı ise, özellikleri itibariyle diğer tepki türlerinden kolaylıkla ayrılmakta ve sonuçları itibariyle de devletin varlığını ciddi bir şekilde tehdit edebilmektedir. Bu denli önemli sonuçlara sebebiyet verebilecek bu tepki türünü, diğer tepki türlerinden ayıran özellikler kısaca şu şekilde açıklanabilir: Verginin reddi, çeşitli iktisadi, mali ve siyasi nedenlerden dolayı, mükelleflerin vergi ödememelerine yönelik toplu ve yasadışı bir eylemdir. Tanımından da anlaşıldığı üzere, bu olumsuz tepkinin diğer olumsuz tepkilerden ayrılan yönleri bulunmaktadır. Verginin reddi, diğer tepki türleri ile karşılaştırıldığında kollektif ve organize bir tepki türü olarak dikkat çekmektedir. Verginin reddinin kollektif olma özelliği ise, vergi karşısında mükelleflerin bireysel tepkilerden çok topluca tepkilerde bulunma eğiliminde olduğunu göstermektedir. Diğer tepki türleriyle karşılaştırılmak istenirse, örneğin vergi kaçakçılığında vergilerin ödenmemesi hile ve gizli yollarla gerçekleştirilirken, verginin reddi olayında ödememe açık bir şekilde yapılmaktadır. Hatta daha da ileri gidilerek, vergi toplamakla görevli idareye karşı eylemlerde bulunulmaktadır. Özetle, verginin yansıtılması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi tepkiler vergiye karşı bireysel bir eylem olmasına rağmen, günümüzde daha az rastlanan verginin reddi ise yükümlülerin toplumsal olarak giriştikleri, kollektif bir eylemdir. Şüphesiz, ortak davranışların başarıya ulaşması, büyük ölçüde grubun iyi örgütlenmesine ve dayanıklılığına bağlı bir olaydır. Bu haliyle toplumsal davranışlar bireylerin psikolojik varlığından dışa yansıyan sınıf bilinci belirtileri olarak kabul edilir. Görüldüğü üzere, verginin reddi; verginin yansıtılması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığından tamamen farklı bir sosyo-psikolojik olaydır. Bu olaylar genel olarak şiddet kullanımını içerdiğinden, vergi isyanları olarak incelenmektedir. Ayrıca verginin reddi, ortaya çıkışı ve izlediği süreç itibariyle kuralların (vergi kurallarının) ihlali anlamına gelmektedir. Kuralların ihlali ise, genel olarak itaatsizlik sayılmakta ve girişilen direnişin türüne bağlı olarak da vergi isyanlarını gündeme getirmektedir. Literatürde “vergi isyanı veya vergi grevi” olarak adlandırılan ve “verginin reddi” ile sonuçlanan bu tepki türünün tarihsel süreç

içerisinde birçok ülkede yaşandığı ve sonuçları itibariyle de çok önemli değişimlere kaynaklık ettiği görülmektedir[212].

Verginin reddiyle sonuçlanan vergi isyanlarıyla ilgili açıklamalara ve yakın geçmişteki örneklerine geçmeden önce, vergi grevi, vergi isyanı ve verginin reddi olayları arasındaki küçük farkların belirtilmesinde fayda vardır. Vergi grevi, vergiye karşı yasal güvence altında girişilen toplumsal bir eylemdir. Verginin reddi ise çeşitli iktisadi, mali ve siyasi nedenlerden dolayı, mükelleflerin vergi ödememelerine yönelik giriştikleri toplu ve yasadışı bir eylemdir[213]. Vergi isyanları da verginin reddi gibi yasadışı, ancak meşru eylemlerdir. Vergi isyanları; ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilâtının engellenmesi gibi çeşitli şekillerde görülebilmektedir[214]. Bu da vergi grevinin, vergi isyanının bir şekli olduğunu göstermektedir. Başka bir deyişle, vergi isyanları, vergi grevi olarak da vuku bulabilmektedir. Verginin reddi ise, hem vergi grevinin hem de vergi isyanının sonucu olduğu için daha genel bir anlam ifade etmektedir.

2. Vergi İsyanlarının Özellikleri, Nedenleri ve Sonuçları

Vergi isyanları, toplumun haksız vergiler karşısında gösterdiği en şiddetli tepki türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü vergi isyanları, doğurduğu sonuçlar itibariyle, ekonomik, mali, siyasi ve sosyal alanlarda önemli değişimler meydana getirmektedir[215].

Vergi isyanlarını daha iyi değerlendirebilmek için şu özelliklere sahip olduğunu bilmek gerekmektedir[216]:

- **Yasaya aykırı, ancak meşru eylemlerdir.** Gerekçesi: Yetkinin kötüye kullanımına bağlı olarak vergilemenin meşruluğu ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla meşru olmayan ve hukukun ilkeleri ile çatışan uygulamalar karşısında direnişe geçilmesi meşru bir hak olarak görülmektedir.
- **Kamuoyuna açık ve aleni eylemlerdir.** Gerekçesi: Vergi isyanlarının topluca girişilen kollektif eylemler olması, bu tepki türünün kamuoyuna açık ve aleni eylemler olmasına neden olmaktadır. Hatta eylemciler,

[212] Aktan, Dileyici ve Saraç, ss.131-132,145.; Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.214.; Şenyüz, s.110.
[213] Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, ss.214-215.
[214] User, s.99.
[215] Aktan, Dileyici ve Saraç, s.151.
[216] Aktan, Dileyici ve Saraç, ss.147-149.

toplumdan destek görmek amacıyla çeşitli propaganda yöntemleri kullanmaktadırlar.

- **Şiddet kullanımına açık eylemlerdir.** Gerekçesi: Vergi isyanlarının aktif karakterli bir direnişi esas alması gereği şiddetin olması kaçınılmazdır. Tarihsel süreçte karşılaşılan birçok vergi isyanında çeşitli şekillerde şiddet kullanıldığı görülmektedir. Buna göre, kimi isyanlarda vergi toplama bürolarının yakıldığı, vergi tahsildarlarına ait malikânelere zarar verildiği ve bu kişilerin öldürüldüğü, devlet korumasına alınmış malların imha edildiği ve silahlı mücadeleye girişildiği (sembolik veya geniş kapsamlı olmak üzere) görülmektedir.
- **Hukuk devleti düşüncesine uygun eylemlerdir.** Gerekçesi: Hukuk devleti, yönetimin hukuk kuralları ile bağlı olması ve bu kurallar çerçevesinde yürütülmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca, yönetimin her türlü eylemi hukuka uygunluk açısından yargısal denetime tabidir. Bu açıdan, yönetimin hukuka aykırı her türlü vergisel düzenlemesi için mükelleflerin haklarını araması ve direnmesi mümkün ve olağandır.
- **Siyasi ve hukuki yaptırımların göze alındığı eylemlerdir.** Gerekçesi: Vergi isyanlarındaki temel amaç, yönetimin otoritesini direniş yoluyla yıkmak olduğuna göre, bunun karşılığındaki yaptırımları da kabullenmek anlamına gelmektedir.

Vergi isyanları genel olarak değerlendirildiğinde, devlet otoritesine karşı girişilen eylemlerdir. Bu eylemlerin ortaya çıkış nedenleri konusunda, yer ve zaman bakımından farklılıklar olabileceği gibi, meydana getirdiği sonuçlar bakımından da farklılıklar görülebilmektedir. Ama vergi isyanlarının ortaya çıkış nedenleri genellikle mali ve ekonomik kaynaklıdır. Vergileme yetkisinin kötüye kullanımı söz konusu olduğunda ise siyasi nedenler ön plana çıkmaktadır. Yetkinin kötüye kullanımından kasıt; temsilsiz, sınırsız ve keyfi vergilemeye başvurulmasıdır. Vergileme yetkisinin kötüye kullanımı, vergilemenin meşruluğunu zedelemekte ve vergiye karşı direnişi güçlendirmektedir. Zaten tarihsel süreçte yaşanan vergi isyanlarının en önemli gerekçelerinin, vergileme yetkisinin kötüye kullanımı ile halkın ağır vergiler altında ezilmesi olduğu görülmektedir. Vergi isyanlarının sonuçları ise, nedenlerinde olduğu gibi, ekonomik, mali, siyasi ve sosyal içeriklidir. Bu çerçevede, vergi isyanlarının sonuçları şöyle açıklanabilmektedir[217]:

[217] Aktan, Dileyici ve Saraç, ss.145, 149-150.

- **Ekonomik ve Mali Sonucu:** Vergi isyanları, devlet açısından büyük mali kayıplara ve özellikle de vergi kayıplarının oluşmasına neden olmaktadır. Toplumdaki bireylerin kollektif ve organize bir biçimde eylemlerde bulunarak vergi ödememeleri, diğer mükellefler üzerinde yayılma etkisi oluşturmakta ve bu şekilde vergi ödememe yaygınlaşmaktadır. Ayrıca bu eylemler, genellikle şiddet kullanımı ile çeşitli saldırı ve yağmalamalar şeklinde gerçekleştiğinden, kaynakların israfı söz konusu olmaktadır. Sonuçta, ülkeyi ekonomik anlamda istikrarsızlığa sürükleyen bu eylemler, üretim ve tüketim faaliyetleri üzerinde de olumsuz etkilerde bulunabilmektedir.
- **Siyasi Sonucu:** Vergi isyanları, genellikle "temsilsiz vergileme olmaz" ilkesinin ihlali ve vergi sömürüsü nedeniyle ortaya çıkmakta ve girişilen mücadele yöntemine göre de bazen hükümetin yıkılmasına, bazen de yeni bir devletin kurulmasına neden olabilmektedir. Bu da vergi isyanlarının en önemli sonuçlarının siyasi arenada oluştuğunu göstermektedir.
- **Sosyal ve Psikolojik Sonucu:** Vergi isyanları, devlet otoritesini zayıflattığı için toplumdaki güven ortamını zedelemekte ve insanlar her türlü sosyal haklarını tehlikede görmektedirler. Bu tehlike, insanların en temel hakkı olan yaşam hakkını bile tehdit edici boyutta olabilmektedir. Zaten devlet otoritesinin zayıflaması, vergi ahlakının ve vergiye gönüllü uyumun teminini güçleştirmekte ve bunlar üzerinde bozucu etkiler doğurabilmektedir.

3. Yakın Geçmişte Görülen Verginin Reddi ve Vergi İsyanı Olayları

Maliye tarihinde vergi sistemlerine veya onu temsil eden iktidarlara karşı birçok eylemin gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu eylemlerin sebebi, iktidarı temsil edenlerin uygulamak istedikleri vergi istemleri ve vergi politikalarında başarısız olmalarıdır. Tarihsel süreçteki Eski Yunan, Eski Roma ve Alman Emperyalizminin yıkılması, Hollanda'nın İspanya'ya karşı gelmesi, Boston'da çayların yakılması, hep bu sayede olmuştur. Ayrıca, Amerika'nın bağımsızlığının ve Fransız İhtilali

(Devrimi)'nin temellerinin atılmasında da verginin reddi ve vergi isyanlarının etkisi bulunmaktadır[218].

Günümüze en yakın, daha açık bir şekilde 1900'lü yılların ikinci yarısından itibaren görülen, en önemli verginin reddi ve vergi isyanı olaylarından ilki Fransa'daki Poujade Hareketi, bir diğeri ise İngiltere'deki Baş Vergisi İsyanı'dır.

Poujade Hareketi: 1954 yılında Fransa'nın en yoksul bölgelerinden olan Lot kentinin küçük bir kasabasında kırtasiyecilikle uğraşan Pierre Poujade isimli bir Fransız tarafından başlatılmış ve kısa zaman sonra kollektif (toplumsal) bir eylem olarak adeta bir vergi isyanına (grevine) dönüşmüştür. Bu boyutta toplumsal bir eyleme dönüşmesinin sebebi ise, küçük esnaf, ticaret erbabı ve zanaatkârların ağır vergi yükü altında ezilmeleri ve üzerlerinde ağır vergi baskısı hissetmeleridir. Bunu gören Poujade isimli belediye meclisi üyesi ise, 1953 yılında vergilemeden hoşnut olmayan küçük esnaf, ticaret erbabı ve zanaatkârların desteğini alarak ve onları örgütleyerek, bir yıl içinde Fransa'nın tümüne yayılan "Poujade Hareketi" ni başlatmıştır. Poujade ve taraftarları, dolaylı vergilerle birlikte, gelir vergisinin tahsiline ve denetlenmesine karşı direnerek toplu bir vergi isyanında (grevinde) bulunmuşlardır. Bu direnişin asıl nedeni ağır vergi yükü ve baskısı olmasına rağmen, bunun dışında pek çok neden de bulunmaktadır. Poujade Hareketi'nin ekonomik nedeni, II. Dünya Savaşı sonrasında Fransa'da ticari sektörün enflasyon sebebiyle gittikçe büyümesi sonucunda, perakende satış mağazaların artmasının, büyük satış mağazalarının açılmasının ve kooperatiflerin gelişmesinin, küçük esnaf ve zanaatkârların gelirlerini düşürmesidir. Poujade Hareketi'nin mali nedeni ise, perakendeci tüccara, mahalli vergilerle muamele vergisini fiyatlara ekleyerek tahsil etme ve maliye idaresine yatırma yükümlülüğünün getirilmesidir (Bu yükümlülük, defter ve kayıtları layıkıyla tutmak gibi külfetlerin yanısıra verginin yansıtılamaması ve maliye idaresinin kontrollerini arttırması gibi sorunları da beraberinde getirmiştir[219].). Poujade Hareketi'nde ekonomik ve mali nedenler kadar, siyasi nedenler de önemli rol oynamıştır. Fransa'da 1950'li yıllarda savaşa katılmaktan kaynaklı harcamaların artmış olması, doğal olarak vergi yükünü de arttırmış, gerek oy mekanizmasıyla gerekse baskı gücü yaratabilecek sendikalaşma yoluyla isteklerini yansıtma imkânı bulamayan ve demokratik katılıma ayak uyduramamış

[218] Halit Çiçek, Mehmet Karakaş, Abdunnur Yıldız, "Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması", **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları,** Yayın No: 381, Ankara, 2008, ss.56-57.; Şenyüz, ss.210-211.; Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.215.

[219] Kızıltaş, s.11.

olan küçük esnaf ve zanaatkârlar bu direnişe katılmışlardır. Bu doğrultuda, Poujade ve yandaşları önce sendika kurmuşlar, daha sonra siyasi bir parti haline gelmişlerdir. Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse, Poujadistler, 1954 yılında Fransız Esnaf ve Sanatçılarını Koruma Birliği'ni kurmuşlar ve vergi denetimlerine karşı toplu eylem ve gösterileri organize ederek daha geniş bir halk kitlesine ulaşmayı başarmışlardır. Hal böyle olunca, 1956 seçimlerinde 52 milletvekiliyle Meclise girmeyi başarmışlar ve vergi denetim ve tahsilâtını engellemekte de oldukça başarılı olmuşlardır[220].

Baş Vergisi İsyanı: Verginin reddiyle sonuçlanan günümüze en yakın vergiye karşı tepkilerden biri olarak İngiltere'de yaşanmıştır. 1 Nisan 1990 yılında yürürlüğe giren "Baş Vergisi" sonucu bu tepkiler meydana gelmiştir. 1987 yılında seçimi kazanan Muhafazakâr Parti'nin mahalli idareler vergi sisteminde radikal bir değişiklik yapmaya ve öteden beri uygulanan emlak vergisinin yerine, "Cemaat Yükümlülüğü" adını verdikleri vergiyi uygulamaya karar vermesiyle bu süreç başlamıştır. Kamuoyunun "Baş Vergisi (Kelle Vergisi)" olarak isimlendirdiği bu vergiye göre, belediyelerin, kendi sınırları içinde yaşayan ve oy verebilecek yaştaki her yetişkinden belirli bir miktar vergi alınması öngörülmekteydi. Bu durumda, verginin konusunu kişilerin fiziki varlıkları oluşturuyordu. Bu verginin uygulanmasının hemen ardından basın ve yayın organları bu vergiyi şiddetle eleştirmiş, geniş halk toplulukları meydanlarda yoğun bir şekilde eylem ve gösterilerde bulunarak, şiddete varabilecek ölçüde toplu bir tepki süreci başlatmışlardır. Geniş halk kitlelerinin isyana varan bu reaksiyonlarına diğer bazı nedenler de eklenince dönemin Başbakanı Margaret Thatcher 22 Aralık 1990 tarihinde görevinden istifa etmiş ve 1993 mali yılının başlangıcından itibaren geçerli olmak üzere de Baş Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır[221].

Poujade Hareketi ve Baş Vergisi İsyanı arasındaki farka gelinirse de, bu isyanın içeriği ve boyutu Poujade Hareketi'nden oldukça farklıydı. Poujade Hareketi'nde çeşitli vergiler ve idari işlemler reddedilirken, Baş Vergisi İsyanı'nda adı üstünde tek bir vergi reddedilmiş ve diğerinden ayrıcalıklı olarak, tepki veren gösterici veya eylemciler, basın ve parlamentodan da destek görmüşlerdir. Ayrıca, Poujade Hareketi'nde vergi denetimi ve tahsilâtı şiddetle engellenirken, Baş Vergisi İsyanı'nda kitlesel eylem ve gösteriler ile kimi bireylerin tahakkuk eden vergiyi ödememesi dışında bir tepki görülmemiştir[222].

---

[220] Nadaroğlu, s.283.; User, s.111.; Yenal Öncel, **Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı,** İstanbul, 1974, ss.49-50'den aktaran Kızıltaş, ss.10-11.
[221] Nadaroğlu, ss.283-284.
[222] User, s.119.

Ülkemizde ise her ne kadar verginin reddine yönelik faaliyetler olsa da bunun isyan boyutuna gelmeden çözümlenmesi yoluna gidilmektedir. Çünkü vergi isyanlarının sonuçları daha kapsamlı ve ağır olmaktadır. Özellikle kamu otoritesinin zayıfladığı ve otoritenin kötüye kullanıldığı dönemlerde büyük değişimlere yol açan vergi isyanlarına veya vergi grevlerine gidilmesi siyasal yapı için büyük bir tehlike arzetmektedir. Çünkü bu isyan veya grevler sonucunda, vergi ya da vergiler kaldırılabilmekte veya kapsamı daraltılarak, oranları düşürülerek vergi yükü hafifletilebilmektedir. Değişime ikna edemedikleri takdirde de sorumluların cezalandırılması gibi hukuki bazı sonuçlar doğurabilmektedir. Sonucu ne olursa olsun, vergi yasalarına karşı ayaklanarak vergi isyanına veya vergi grevine başvuran yükümlüler, kamu otoritesinin zayıf düşmesine ve kamu hizmetlerinin aksamasına sebep olmaktadırlar. Bu tür isyan boyutundaki eylemlere karşı vergi yönetimlerinin kayıtsız kalması düşünülemezse de bunun engellenmesi çok güçtür. Çünkü vergi yönetimlerinin gösterecekleri çaba, ancak birkaç yükümlünün direncini kırabilir, bütün grubun düşmanca davranışını yok edemez[223].

Günümüzdeki kollektif tepkiler artık daha çok, ülkedeki sivil toplum örgütlerinin ve diğer baskı gruplarının harekete geçirilmesi ile gerçekleştirilmektedir[224]. Bunu, ortak kararı almış olan birçok mükellef, örgütlenerek, organize ve toplu bir biçimde bir baskı grubu oluşturarak ya da varolan sivil toplum örgütlerini veya sendika gibi bağlı oldukları baskı grupları aracılığıyla yapabilmekte, böylelikle de kendileri lehine kararlar aldırabilmektedirler. Uygulamada sık sık karşılaştığımız anlık değişikliklerin arkasında, mükellefleri vergiden uzaklaştırmamak ve vergiye küstürmemek gibi mükellef psikolojisine ait davranışlar ile özellikle etkileri ve sonuçları itibariyle önemli bir sorun olan vergi direnciyle karşılaşmamak gibi nedenler bulunmaktadır. Şunu unutmamak gerekir ki, birilerini (azınlığı) memnun etmek için sürekli yapılan değişiklikler, ekonomik, mali, sosyal ve siyasal istikrarsızlıkları beraberinde getirmekte ve bunun da faturası ülke için ağır olmaktadır.

[223] Laufenburger (Çev. Ülkmen), ss.288-289.
[224] Çoban, s.88.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirme yetkisi ve kullanımı, tarih boyunca suistimallere uğramış ve büyük yıkımların zeminini hazırlamıştır. Çünkü iktidar yani tek güç olan merkezi otorite çoğu zaman, vergilemeyle ilgili kararlar alınırken kendi çıkarlarını üstün tutarak rant peşinde koşmuş, dolayısıyla da taraflı, vergileme ilkelerine uymayan (özellikle adalet, eşitlik ve genellik ilkelerinden uzak) kararların alınmasının önünü açmıştır. Tabiî ki uzun vadede sonuçları düşünülmeden, dar bir bakış açısıyla, hızlıca, kısa vadeli olarak alınan kararlar büyük bir yıkımla sonuçlanmıştır. Pek çok devletin yıkılmasındaki en önemli faktörlerin ekonomik ve mali kaynaklı olduğu da unutulmamalıdır. Özellikle merkezi idarelerin mali yönetimdeki etkinsizlikleri, başka bir ifadeyle, ekonomik ve mali yönetimin iyi işlememesi, vergilerin salınmasındaki sorunlar, kaynak israfının olması, üretim konusundaki dışa bağımlılık düzeyinin yüksekliği, gelir-gider dengesinin korunamaması sebebiyle bütçe açıklarının büyümesi, vergi gelirlerinin yetersizliği nedeniyle bu açıkların borçlanma yoluyla finanse edilmesi, borç idaresinin etkinsizliği neticesinde bir darboğaz olan aşırı borçlanma sorununun oluşması bu nedenlerin başında gelmektedir.

Dünya tarihi boyunca, vergisel açıdan görülen haksız ve adaletsiz uygulamalar ile temsilsiz vergilemenin yarattığı sorunlar, vergi mükelleflerinin vergilere karşı dirençlerini arttırmış ve vergi isyanlarına kadar varan tepkilerde bulunmalarına yol açmıştır. Bu tepkiler de, ideal bir vergi sistemi için gerekli olan vergileme ilkelerinin uygulanmasında sıkıntılar (eksiklikler, sapmalar) olduğunu ve bu ilkelerden uzaklaşıldığını göstermektedir. Çünkü optimal vergileme ilkeleri, vergilere karşı gösterilen tepkileri veya vergi direncini azaltan bir yapıya sahip olmalıdır ki vergilemeden optimum (en yüksek) fayda elde edilebilsin. Tam bu noktadan hareketle, verginin toplanmasında optimalliği sağlayacak olan vergileme ilkelerinin uygulanışı ve bunun, mükelleflerin vergilere karşı gösterdikleri tepkiler üzerindeki etkisi incelenmesi gereken önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmanın bu son bölümünde, önceki iki bölümde ayrıntılarıyla ele alınan optimal vergileme ilkeleri ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki ilişki, tarihsel ve uygulamadaki örneklerden yararlanılarak değerlendirilecek ve öneriler getirilecektir.

I. YETERLİLİK (VERİMLİLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

Mali literatürde verimlilik ilkesi olarak adlandırılan yeterlilik ilkesi, anlam itibariyle harcama ve gelir unsurlarının etkileşimi üzerinde durmaktadır. Bu ilke gereği, devlet tarafından yapılacak olan kamu harcamalarının ve sunulacak olan hizmetlerin karşılanabilmesi için yeterli kamu gelirinin, özellikle vergi gelirlerinin tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu tahsilâtın ise olabildiğince sorunsuz ve maliyetsiz yapılmasının, bir başka deyişle, vergi toplama maliyetlerinin hem mükellefler hem de vergi idaresi bakımından olabildiğince düşük tutulmasının verginin verimliliğini belirlemede veya etkilemede önemli bir husus olduğu vurgulanmaktadır.

Bir devlet için kamu harcamalarının yapılması ve sunulması ne kadar önemliyse, bu harcamaların yapılabilmesi ve hizmetin sunulabilmesi için gerekli olan finansmanın yaratılması da o kadar önemlidir. Hâl böyle olunca, vergi gelirlerinden maksimum fayda sağlanması konusu önem kazanmaktadır. Bunun açıklanabilmesi ve doğru yorumlar da bulunulabilmesi için ise, verginin verimliliğinin hangi şartlar sağlandığında gerçekleşebileceğinin bilinmesi gerekmektedir.

Verginin verimliliğinin sağlanması için gerekli olan koşullar, çalışmanın birinci bölümünde, yeterlilik ilkesi başlığı altında açıklanmıştı. Hatırlanılacak olursa bu koşullar şöyleydi[225]:

- Vergi genel olmalı
- Vergi kaçınılmaz olmalı
- Vergi görünmez (gizli) olmalı
- Vergi oranları yüksek tutulmalı

Verginin verimliliğinin şartlarından hareketle, şu genellemelerin yapılabilmesi mümkündür:

- Verginin genel olması gereği; tüm gelir, harcama ve servet unsurlarını kapsayacak şekilde vergilerin alınması koşulunu ülkemiz vergi sistemi taşımaktadır. Çünkü ülkemiz vergi sisteminde vergi konusuna giren her unsurdan farklı adlar altında (GV, KDV, ÖTV, VİV vd.) vergi alınması sağlanmaktadır.
- Verginin kaçınılmaz olması gereği; vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve verginin yansıtılmasının önüne geçilmesi koşulu değerlendirildiğinde ise GV, her ne kadar devlete en fazla gelir sağlayan vergilerden biri olsa da,

[225] Tekir, ss.43-44.; Türk, ss.122-123.

vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya müsait bir vergi olması gereği verimsizdir. KDV, ÖTV gibi harcamalar üzerinden alınan vergiler ise, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya müsait vergiler olmamaları gereği verimlidirler.

- Verginin görünmez (gizli) olması gereği; mükelleflerden verginin hissettirilmeden alınması koşulunu, harcama vergileri olarak bilinen KDV, ÖTV gibi vergiler taşımaktadır. Dolayısıyla bu vergiler verimlidir. GV gibi vergiler ise doğrudan mükelleflerin gelirleri üzerinden alındığından verimsizdirler.
- Vergi oranlarının yüksek tutulması gereği; vergi oranlarının vergi hâsılatını en yüksek tutacak şekilde ayarlanması, günümüz koşullarında sağlanması güçtür. Gerek küresel vergi rekabeti gerekse yüksek vergi oranlarının ekonomide yol açtığı olumsuz sonuçlar nedeniyle vergi oranları yüksek tutulamamaktadır.

Verginin verimliliğinin sağlanmasının bu dört koşulu birlikte değerlendirildiğinde, ülkemiz vergi sisteminin yer yer verimli, yer yer de verimsiz olduğu sonucuna varılmaktadır. Vergiler açısından değerlendirildiğinde ise, GV gibi doğrudan, dolaysız vergiler, hem verginin toplanmasındaki güçlükler, kişilerin gelirlerini doğrudan azaltması, vergi kaçakçılığının yaygın olması hem de merkezi yönetim gelirleri tahsilâtı içerisindeki düşük payı gereği verimlilik ilkesine uygun değildir. KDV, ÖTV gibi dolaylı vergiler ise, hem tahsilâtındaki kolaylık ve maliyetlerin düşüklüğü hem de mükelleflerden hissettirilmeden alınması (gelirlerindeki azalmayı hissetmemeleri) ve yüksek gelir elde edilmesi gereği verimlilik ilkesine daha uygundur. Salt bu şekilde yorumlandığında verimli olan bu vergiler, dolaysız bir vergi olan GV ile birlikte bir bütün olarak değerlendirildiğinde, aslında çok da verimli olmadıkları sonucu çıkmaktadır. Çünkü ülkemiz vergi sisteminde dolaylı vergilerin payı % 70'lerde iken, dolaysız vergilerin payı % 30 civarındadır. Bu da özellikle GV gibi dolaysız vergilerden istenen verimin henüz sağlanamadığını göstermekte ve dolayısıyla bu durumun KDV gibi dolaylı vergilerin de verimini düşürdüğünü göstermektedir.

Vergilere karşı mükelleflerin gösterdikleri tepkilerin ana kaynağına bakıldığında, birçok vergileme ilkesinin uygulanmasında eksiklikler ve esas mahiyetinden uzaklaşmalar olduğu gözlemlenmektedir. Yeterlilik (verimlilik) ilkesi açısından uygulamadaki bazı örnekler değerlendirildiğinde bu daha net ortaya çıkmaktadır:

- Ülkemiz GV'de ticari kazanç elde edenlerin kazançları, gerçek veya basit usulden birine göre tespit edilmekte ve buna göre de vergilendirilmektedir. Gerçek usule göre vergilendirme, bilânço veya işletme hesabı esaslarından birine göre, bu esaslardan hangisine göre vergilendirme yapılacağı ise işletme büyüklüğü ve iş hacmi hadlerine göre belirlenmektedir. Benzer durum, gerçek usul ile basit usul arasında da bulunmaktadır. Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları gereği, belli işletme büyüklüğü ve iş hacmi sınırlarının aşılmaması gerekmektedir. Aksi takdirde, gerçek usule göre vergilendirme yapılması söz konusu olmaktadır. Buradan hareketle, basit usul şartlarını taşıyıp bu usulden faydalananlar, küçük esnaf statüsüne girdiğinden, gerçek usule göre vergilendirilenlerden daha az vergi öderken, gerçek usulde vergilendirilenler ise daha fazla vergi yüküne katlanmak zorunda kalmakta ve vergi ödemektedir. Bu durum, vergisel açıdan daha avantajlı olan basit usule geçmeyi özendirdiğinden, hem yeterli vergi gelirinin toplanmasını engelleyerek vergilemede yeterlilik ilkesini zedelemekte ve verginin verimliliğini azaltmakta hem de basit usulden faydalanmak için gelirini düşük gösterme çabası içine giren mükellefleri vergiden kaçınmaya ve vergi kaçakçılığına yönlendirmekte ve teşvik etmektedir.
- GV'de ücret geliri elde edenlerde de benzer bir durum mevcuttur. Ücret geliri elde edenlerin vergileri kaynakta kesildiğinden (stopaj usulü), vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ihtimalleri düşüktür. Ticari ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde ise, vergi kaçırma imkânları artmakta, dolayısıyla da yeterli vergi hâsılatı sağlanamamakta ve vergilemeden verim elde edilememektedir[226].

Yeterlilik (verimlilik) ilkesi ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki ilişkinin bir başka boyutu da vergi hâsılatı ile vergi oranı arasındaki sıkı ilişkinin varlığıyla açıklanabilir. Verginin genel yapısında ve hâsılatında bozulmaya ve aşınmaya yol açan iki olumsuz durum mevcuttur. Bunlardan ilki, vergi harcamalarındaki aşırı artış; diğeri ise vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığının büyümesidir. Vergi harcamalarındaki hızlı artışlar karşısında kamu harcamalarının karşılanması, daha düşük tutar veya miktardaki matrah üzerine daha yüksek vergi

[226] Mehtap Doğru Binokay, **Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2010, s.90.

oranlarının uygulanması suretiyle olmaktadır[227]. Bu durumun da, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını arttırmaması düşünülemez. Çünkü bazı kişi veya kurumlara istisna, muafiyet, indirim ve teşvikler adı altında vergi harcamalarında bulunulmasının, diğer kişi veya kurumlar üzerinde oluşturacağı ağır vergi yükü düşünüldüğünde (diğer kişilerin de vergi yüküne katlanmaları sebebiyle ortaya çıkan ilave vergi yükünü telafi etmek adına), bu kişi veya kurumların vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi tepki yollarına başvurma eğilimini güçlendireceği aşikârdır.

Netice itibariyle, bazı kişi veya kurumları kayırarak diğer kişi veya kurumlardan daha yüksek vergi tahsilâtı elde etmek için (vergi harcamalarının tazmini için) girişilen vergi oranlarındaki artışlar, idareye daha fazla vergi maliyeti yüklemekte, buna yeterli vergi geliri tahsilâtının sağlanamaması sonucu da eklendiğinde, vergilemede yeterlilik (verimlilik) ilkesinin gerçekleşmesi imkânsız hale gelmektedir. Dolayısıyla devletin, yeterlilik (verimlilik) ilkesini uygularken çok dikkatli hareket etmesi gerekir. Çünkü yeterli vergi geliri sağlamak amacıyla aşırı vergilemeye gidilmesi vergilere karşı tepkilerin artmasına neden olur. Buradan hareketle, bu ilkenin uygulanmasının bir sınırı olduğu gerçeği unutulmamalıdır.

II. ETKİNLİK (TARAFSIZLIK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergilemede etkinlik veya tarafsızlık ilkesi, klasik maliye anlayışında da savunulduğu üzere, vergilerin piyasadaki normal seyri etkilemeyecek kadar az olması ve mükelleflerin tüketim, üretim, tasarruf ve yatırım kararlarında belirleyici ve yönlendirici olmaması gerektiğini ifade eder. Bu ilkeye göre vergiler, kamu harcamalarının karşılanması ve finansmanı için gerekli; ama mükelleflerin tüketim, üretim, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde en az düzeyde etkili olmalıdır.

Böyle bir vergi sisteminin, hem devletin varlığı gereği hem de ülkemiz şartları düşünüldüğünde oluşturulması pek mümkün değildir. Bu durum şöyle izah edilebilir:

- Devletin varlığı, tam tarafsız bir vergileme sistemini geçerli kılmaz. Çünkü devletin ekonomik ve mali amaçlarının yanısıra, gelir dağılımında adaleti sağlama gibi sosyal amaçları da söz konusudur. Gelir dağılımında adaletin temini için yapılabilecek iyileştirmeler veya düzenlemeler ise bunların başında gelir. Bu amaçların gerçekleştirilmesi ise, en önemli mali argüman olan vergilerle mümkün olmaktadır. Vergi oranlarında

[227] Akdoğan, **Kamu Maliyesi,** s.181.

artışlara gidilmesi, ilave vergiler ve yeni vergilerin konması gibi onarıcı düzenlemelerle devlet bu işlevlerini yerine getirmiş olmaktadır. Bu durumdan vazgeçilmesi bir devlet için mümkün olamayacağına göre, vergilerin tam olarak tarafsızlığından veya etkinliğinden de bahsedilemeyecektir.

- Ülkemiz koşulları düşünüldüğünde de tam tarafsız bir vergileme sisteminin sağlanmasından bahsedilemez. Bilindiği gibi, kamu gelirleri içerisinde vergilerin payı ve özellikle harcamalar üzerinden alınan KDV gibi dolaylı vergilerin payı çok yüksektir. Bu koşullar altında, bir vergi sisteminin nötr olması beklenemez.

Vergilerin etkinlik (tarafsızlık) ilkesinin en önemli belirleyicisi, vergi oranlarındaki sürekli artışlardır. Vergi oranlarındaki artışların sebepleri bir yana, bu artışların mükelleflerin ekonomik kararları üzerindeki yönlendirici etkisi azımsanamaz. Uygulamada bunu mükelleflerin vergilere karşı gösterdikleri tepkilerden görebilmekteyiz. Örneğin, varolan bir verginin oranı arttırıldığında ya da yüksek oranlı yeni vergiler konarak mükelleflere ilave mali yükümlülükler getirildiğinde mükellefler; tüketimi ve tasarrufları kısma, üretimi ve yatırımları azaltma, yeni yatırım girişimlerinden vazgeçme gibi yollarla vergilere karşı tepki göstermektedirler. Bu tepkiler düşünüldüğünde, vergi oranlarında ılımlı ve küçük artışlar yapılması, mükelleflerin vergilerden uzaklaştırılmaması ve küstürülmemesi sonucu çıkmaktadır. Bu gibi tepkilerin vergiler üzerindeki dolaylı etkisinden ziyade, iktisadi ortama zararının daha büyük olabileceği realitesinden hareketle, bu konuda daha ihtiyatlı davranılması gerekmektedir.

Etkinlik (tarafsızlık) ilkesinin bir başka boyutu da, adalet ilkesi ile tarafsızlık ilkesi arasındaki çelişki durumuyla ilgilidir. Mevcut vergi sisteminde yer alan uygulamalar, bu iki ilke arasında bir uyumsuzluk olduğunu göstermektedir. Örneğin, GV'de sadece ücret geliri elde edenlere tanınan asgari geçim indirimi ve sakatlık indirimi, ticari kazançlarda esnaf muaflığı, eğitim, sağlık, AR-GE vb. harcamalardaki bağış ve yardımlar ile çeşitli istisnalar belli sektör veya grupların bu faaliyetlerini devam ettirmelerini teşvik amaçlı, bazı gelir veya kazançları elde eden düşük gelirli kişileri korumak adına destek amaçlı kullanılmaktadır. Bu şekilde yaklaşıldığında bu uygulamalar, ödeme gücü yaklaşımı gereği adalet ilkesine uygunken, diğer kişilerin vergi yükünü daha da arttırdığı ve ekonomik kararlarını etkilediği için tarafsızlık ilkesine uygun değildir.

Vergilemenin tarafsızlığı ilkesinden sapmalar, genellikle ağır vergi yüküne maruz kalan mükelleflerin ekonomik tercihlerinde kısıtlamaya gitmesi sonucunda görülmektedir. Tarihsel süreçteki birçok verginin reddi ve vergi isyanı olaylarının altında yatan asıl neden de, çoğunluğun azınlıklar karşısında ağır vergi yüküne katlanmasıdır. Aşırı vergilendirmenin nihai sonucu olarak görülen ağır vergi yükü, mükellefleri bazen yasal bazen de yasadışı yollarla vergilere karşı tepki göstermeye sürüklemektedir.

Özetle, vergilemenin etkinliği veya tarafsızlığı ilkesine, adalet (eşitlik) ilkesinin de eklenmesi suretiyle, aşağıdaki örnek ve alıntıdan da görüleceği üzere, tıpkı günümüzde olduğu gibi tarihsel süreçte de bu ilkelerin birçok suistimale ve ihlale uğradığı sonucuna net bir şekilde varılmaktadır.

16.yüzyıl başlarından 17.yüzyıla kadar süren Celali Ayaklanmaları'nda çiftçiler üzerine binen aşırı vergi yükü, çiftçileri zirai faaliyetlerden uzaklaştırmış, çiftçilerin zirai faaliyetlerini azaltması, hatta yapmaması nedeniyle üretim de durma noktasına gelmiştir[228].

Yukarıdaki örnekle paralel, ağır vergilerin toplum üzerinde yarattığı etkiyi anlatan şu alıntı da pek çok şeyi özetlemektedir[229]:

> *"1850-1870'ler arasında ağnam ve öteki vergilerle birlikte tarım, Osmanlı Hükümetinin gelirlerinin %50'sini oluşturmaktaydı. Vergi yükü doğrudan doğruya köylü ve üreticinin sırtındaydı. Yerel vergilerin bölgeden bölgeye gösterdiği oransızlık da başka bir sorundu. 1845 yılına ait bir gözleme göre, "Zengin ve müreffeh İzmir'in vergisi 1.200.000 kuruştu. İzmir'de 30.000 hane vardı. 1800 hane bulunan Menemen'in vergisi ise İzmir'in yarısı kadardı; oysa 72.000 kuruş olmalıydı." Köylülüğün bu tür istekleri karşılayabilmesi zordu. Hükümetin baskısından kurtulabilmek için topraklarını terk ediyor ve sık sık yer değiştiriyorlardı. Yer değiştirmeler sonucu Menemen'deki ev sayısı 1835'te 2.400'ken, 1845'te 1.800'e düşmüştü. Bursa'da kötü geçen bir mevsimde, köylüler, yükümlülüklerini yerine getirebilmek için her şeylerini "elbise, bakır mutfak eşyaları, süs vb dâhil" satmak zorunda kalmışlardı."*

III. İKTİSADİLİK İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

İktisadilik ilkesi, vergilemedeki her iki taraf (vergi idaresi ve mükellefler) açısından verginin toplanmasındaki maliyetlerin olabildiğince düşük tutulmasını ifade eder. Bu ilkeye göre, idare açısından idari maliyetlerin, mükellefler açısından ise uyum maliyetlerinin mümkün olduğunca düşük tutulması gerekmektedir. Aksi takdirde, her iki tarafın da gelir kaybı yüksek olacaktır.

---

[228] Ali Rıza Gökbunar, **Türk Maliye Tarihinde Ayanlık Kurumu Rantiyer Bir Sınıfın Oluşum Mücadelesi,** Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, ss.74-75.

[229] Ersal Yavi, **Bir Ülke Nasıl Batırılır?,** İzmir: Yazıcı Basım Yayıncılık, 2001, s.332.

İktisadilik ilkesinin vergilere karşı gösterilen tepkilerle olan ilişkisi, mükelleflerin uyum maliyetlerine katlanma derecesiyle yakından ilişkilidir. Verginin toplanmasında idare, mükellefleri bürokratik işlemlere boğma, gereksiz mali yükler getirme, zaman kaybı yaratacak işlemlere sokma gibi yollarla mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini arttırmış olmakta ve onları vergi ödeme konusunda soğutmuş olmaktadır. Hâl böyle olunca da mükellefler, yansıtma imkânları varsa vergiyi yansıtarak, vergiden kaçınarak, vergi kaçırarak ya da bir daha ki vergileme sürecinde benzer sıkıntıları yaşamamak için ekonomik tercihlerini önceden değiştirerek (azaltma veya kararlarından vazgeçme gibi), bir sonraki vergileme için tepkilerini göstermiş olmaktadırlar.

İktisadilik ilkesi, basitlik ilkesine yaklaştıkça anlam kazanır. Dolayısıyla, basitlik ilkesine uygun vergiler, iktisadilik ilkesine de uygun olup birbirini tamamlar. Aşağıdaki şekil, bu korelâsyonu doğrular niteliktedir.

Şekil 2: Basitlik İlkesi ile İktisadilik İlkesi Arasındaki İlişki

Basitlik İlkesi Uygulanır.	Vergi Maliyetleri Azalır. (İdari Maliyetler ve Uyum Maliyetleri)	İktisadilik İlkesi Sağlanır.

Basitlik ilkesi ile iktisadilik ilkesi arasındaki bu ilişkiye, uygulamadaki pekçok örnek de rastlamaktayız. Örneğin, özellikle GV'deki indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerin, indirimlerin, istisna, oran veya tutarlar ile muafiyetlerin fazlalığı, kısaca vergileme prosedürlerinin fazlalığı ve karmaşıklığı, bu vergiyi basitlik ilkesinden uzaklaştırmakta, beyannamesini kendisi dolduracak olan mükelleflerin kafasını karıştırarak hata yapmalarına neden olmakta, bu da hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin vergilemeden dolayı katlandıkları maliyetleri arttırarak iktisadilik ilkesini zedelemektedir.

Böylesine birbirini etkileyen bu iki ilke, karar alıcıların da dikkatle üzerinde durmasını gerektirmektedir. İktisadilik ilkesinin sağlanması konusunda alınacak her karar veya düzenleme için basitlik ilkesi ön planda tutulmalı ve birbirlerini etkiledikleri gerçeği göz ardı edilmemelidir. Ülkemizdeki kamu harcamalarının büyük bir çoğunluğunun merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde, büyük bir oranla vergi gelirlerinden karşılandığı gerçeğinden hareketle, iktisadilik ilkesinin önemi daha da belirginleşmiş ve artmış olmaktadır.

IV. GENELLİK İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

Genellik ilkesi, optimal vergileme ilkeleri içerisinde adaletin de temini olduğu gerekçesiyle ilk vurgulanan ilkelerdendir. Bu ilke, daha önce de ifade edildiği üzere, ülkemiz 1982 Anayasası'nda da yer bulmuştur. Kısaca bu ilke, herkesin ödeme gücü nispetinde vergilemeye dâhil olması ve ödemede bulunmasını ifade eder.

Genellik ilkesi gereği istenen, istisnasız herkesin vergilemeye katılmasıdır. Vergilemeye tam katılımın gerçekleşmesi ise, bazı kişi veya kurumlara vergi ayrıcalıkları tanınmamasını ve vergi harcamalarında bulunulmamasını gerektirir. Başka bir deyişle, genellik ilkesinin doğru işleyebilmesi için vergi yapıcılarının veya koyucularının, vergi ayrıcalıklarından ve maliyet arttırıcı vergi harcamalarından uzak durması gerekmektedir.

Mükellef psikolojisine negatif etkide bulunan ve vergilere karşı tepki unsuru oluşturan vergi ayrıcalıkları ve vergi harcamalarından günümüzde devletin kaçınabilmesi pek mümkün değildir. Çünkü sosyal bir hukuk devletinde adalet kavramı ön planda tutulmak zorundadır. Bunun vergiye yansıması ise, vergilemede adalet veya eşitlik ilkesinin işletilmesi ile görülebilmektedir. Türk vergi sisteminde vergi imtiyazları veya ayrıcalıkları olarak tabir edilen istisna, muafiyet, indirim ve teşvik gibi uygulamalar, bazı kişi, kurum veya grupları diğerlerinden çeşitli gerekçelerle (ödeme gücü düşük olanı korumak, bazı sektör veya işkollarındaki faaliyetlerin devamı için teşviklerde bulunmak vb.) korumak ya da desteklemek adına tanınmaktadır.

Türk vergi isteminde genellik ilkesine getirilen sınırlamalar iki şekilde olabilmektedir. Bunlardan ilki olan ***vergi yükümlüsü açısından sınırlandırma (muafiyet);*** memur, işçi ve çiftçi gibi belirli sınıfların, bazı sektörlerin, toplum yararına hizmet eden hayır kurumları, askeri ve resmi gerçek ve tüzel kişiliklerin vergiden muaf tutulması şeklinde olabilirken, ***vergi konusu açısından sınırlandırma (istisna);*** bazı gelir türlerinin veya gelirlerin bir kısmının vergi dışında tutulması şeklinde olmaktadır[230].

Genellik ilkesini sınırlandırıcı uygulamaların örneklerine hem günümüzde hem de mali tarihimizde sık sık rastlamaktayız. Günümüzdeki uygulamalara bakıldığında, özellikle GV'deki artan istisna, muafiyet, indirim ve teşvikler düşünüldüğünde genellik ilkesinden ne kadar uzakta olunduğu görülmektedir. Ağır

[230] Filiz Giray, **Vergi Teşvik Sistemi,** Bursa: Ezgi Kitabevi, 2008, s.35.

vergi yükü oluşturan bu uygulamaların geçmişteki örnekleri de her şeyi tüm netliğiyle gözler önüne sermektedir. Tarihteki örneklerin optimal vergileme ilkeleri ile olan ilişkisinin ilerleyen başlıklarda daha ayrıntılı olarak analiz edileceği hatırlatılarak, burada genellik ilkesine aykırılık oluşturan birkaç örnek vermekle yetinilecektir.

- Osmanlı Devleti'nde tarımı desteklemek adına, belli süreler zarfında (1-5 yıl) tanınan "Aşar Vergisi İstisnası", göçmenlere iki yıl süreyle tanınan muafiyet, İstanbul ilinin çeşitli vergilerden (Emlak, Temettü, Aşar, Ağnam gibi) Tanzimat'a kadar muaf tutulması gibi uygulamaların, sayılan kişilere has ayrıcalıklar olması *genellik ilkesine uyulmadığının önemli göstergeleridir*[231].
- 16.yüzyıl başlarından 17.yüzyıla kadar süren Celali Ayaklanmaları'nın esas nedeni, çiftçilerin göçüne kadar varan aşırı vergi yükü sorunuyla karşı karşıya kalmalarıdır. Çiftçilerin, toplam vergi gelirlerinin %12,5-50'sini karşılamasına karşın; şehirlilerin, %10'unu karşılaması ve ayrıca kiralık gayrimenkul, dükkân, han, hamam gibi mülklerden yok denecek kadar az vergi alınması *genellik ilkesinin ihlaline önemli bir örnektir*[232].
- 1906 ve 1907 yıllarında görülen Erzurum, Kastamonu ve Sinop vergi isyanlarının esas nedeni olan Şahsi Vergi'nin yarattığı ağır vergi yükünün yanısıra, bu vergi ile tüm yüksek rütbeli devlet memurlarının vergiden muaf tutulması, geliri dikkate almaması nedeniyle vergi yükünün çoğunun dar gelirli, yoksul mükelleflere yüklenmesi, yüksek gelirlilerin daha düşük oranda vergilendirilmesi *genellik ilkesinin gözetilmediğini göstermektedir*[233].
- 11 Kasım 1942'de yürürlüğe giren Varlık Vergisi'nin miktarı veya oranının Kanun'da belirtilmemesi ve mükellefiyet belirleme konusundaki esneklik nedeniyle, hükümetin keyfiliğe ve suistimale yol açacak şekilde yetki kullanarak belli grupları vergiden muaf etmesi, muafiyetten yararlanamayanlar arasında da farklı vergi oranları uygulama yoluna gitmesi *genellik ilkesine uyulmadığının açık bir göstergesidir*[234].

Genellik ilkesinin mükellef psikolojisindeki anlamı, vergi adaleti ve şeffaflığı ile açıklanabilir. Bu manada vergi şeffaflığı, bir verginin uygulanması aşamasında

---

[231] Filiz Giray, **Maliye Tarihi,** Bursa: Ezgi Yayınları, 2001, ss.118-119.
[232] Mustafa Akdağ, **Türk Halkının Dirlik ve Düzenlik Kavgası: Celali İsyanları,** Ankara: Barış Yayınları, 1999, s.201.
[233] Yavi, s.339, 344.
[234] Aktan, Dileyici ve Saraç, ss.295-296.

bütün mükelleflerin aynı vergilendirme işlemine tabi tutulduklarının ve kimseye vergi uygulamasında ayrıcalıklar tanınmadığı hususunda kuşku duymamalarını ve huzurlu olmalarını sağlamak bakımından önem taşımaktadır. Hiç kimsenin kayırılmadığı objektif ortam ve koşulların yaratılması, mükellefler ve toplum gözünde, vergi adaletinin en yüksek düzeyde sağlanmasına yönelik vergi uygulamasının sürdürüldüğü kanaatini oluşturur[235]. Dolayısıyla, suistimal ve keyfiliğe yol açmayacak şekilde vergi imtiyazları tanınmalı, yapılan her vergi harcamasının hem toplumsal maliyeti (aşırı vergi yükü) hem de idari maliyeti (yeterli vergi gelirinin toplanamaması sebebiyle yapılması gerekli kamu harcamalarında dahi kısıtlamaya gidilmesi gibi) gözden kaçırılmamalı ve iyi hesap edilmelidir.

V. ADALET (EŞİTLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergilemede adalet veya eşitlik ilkesi, optimal vergileme ilkeleri içerisinde en çok üzerinde durulan ilkedir. Nedeni ise, adil ve eşitlikçi bir vergi sisteminin herkes tarafından kabullenebilir olmasıdır. Vergilemeye tam katılımın sağlanması ancak adalet (eşitlik) ilkesinin tam olarak işlemesiyle mümkün olabilmektedir. Adalet (eşitlik) ilkesinin tam olarak uygulanması, düşünüleceği üzere çok da kolay bir şey değildir. Aynı gelir durumuna sahip mükelleflerin eşit oranda vergilendirilmesinin ve farklı gelir durumundaki mükelleflerle eşit fedakârlığa katlanmalarının sağlanması, subjektif kriterleri de gerektirdiğinden zordur. "Kime göre, neye göre adalet?" sözünden hareketle; gelir farklılıklarının ülkemizde çok fazla olması, gelirin yanıltılarak beyan edilmesinden dolayı bu farklılığın tespitinin güç olması, adalet ilkesinin esas amaçlarından olan düşük gelirlilerin korunması gereğince, bu kişilerin istisna, muafiyet, vergi teşvik ve indirimlerinden faydalandırılmasının, yüksek gelirlilerin ilave vergi yüküne ve daha yüksek vergi ödemelerine katlanmasına neden olmasının tasarruf ve yatırım kararlarını olumsuz etkilemesi ve potansiyel yatırım girişimlerinin önünü tıkaması vb. durumlar bu sözü doğrular niteliktedir.

Adalet ilkesi ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki ilişki, "fedakârlık-tepki" ikilisiyle açıklanabilir. Buna göre, toplam fedakârlık en aza indirilerek vergiye karşı tepkiler azaltılabilir ve vergi direnci kırılabilir[236]. Zaten adalet ilkesi, vergi yükünün dağılımın adil olmasını ifade eder. Buna göre, vergi yükünün toplumsal

[235] Akdoğan, **Kamu Maliyesi,** s.196.
[236] Şenyüz, s.120.

dağılımı, kişilerin gelirleri ile katlandıkları vergi fedakârlığı ölçüsünde olmalı ve paralel bir seyir izlemelidir.

Türk vergi sisteminde geçmişten bugüne vergi yükünün dağılımını adil hale getirmek ve vergilemede adaleti sağlamak için getirilmiş pek çok kolaylık bulunmaktadır. İstisna, muafiyet, vergi teşvik ve indirimleri adları altında uygulanan bu kolaylıklar, bu avantajlardan yararlananlarla yararlanamayanlar arasında eşitsizlik oluşturmakta ve vergilemede adalet ilkesinden uzaklaştırmaktadır. Doğal olarak, vergilere karşı tepkiler de artmaktadır. Vergilemede adalet, eşitlik ve verimlilik ilkelerini zedeleyen bu uygulamalardan en çok göze çarpanları kısaca şöyle özetlenebilir[237]:

- GV'de ticari kazanç elde edenlerin kazançlarının tespiti bilindiği üzere, basit usul veya gerçek usulden birine göre yapılmaktadır. Basit usulden faydalananların defter tutma gibi yükümlülüklerinin olmaması, işletme büyüklüğü ve iş hacmi ölçüleri gereği, basit usulden faydalananların daha az vergi ödemeleri sebebiyle gerçek usule göre vergilendirilmesi gereken mükelleflerin gelirlerini veya iş hacmini düşük göstererek basit usulden faydalanmaları vergilemede adalet-eşitlik ilkesine aykırı olmasının yanısıra, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına yönelimi güçlendirmektedir.
- GV'de ticari kazançlar içerisinde değerlendirilen ve küçük esnafı korumak adına getirilen esnaf muaflığı uygulamasının, bu muaflıktan faydalanamayan diğer küçük esnafları cezalandırması adalet ilkesiyle örtüşmemekte ve bu mükellefleri üretimlerini azaltma ve tasarruflarını kısma gibi çeşitli tepki yollarına sürüklemektedir.
- GV'de özellikle ücretliler için uygulanan stopaj usulü (kaynakta tevkifat usulü), beyan usulüne göre vergilendirilen diğer gelir unsurlarını elde edenlere göre dezavantajlıdır. Çünkü ücret geliri elde edenlerin vergisi her halükarda ücretlilerin maaşlarına yansıtılırken, beyan usulünde vergilendirilenler, çeşitli yollarla vergiden kaçınabilmekte, vergi kaçırabilmekte ve dolayısıyla kayıtdışılığı arttırabilmektedir. Bu durumda vergilemede adalet (eşitlik) ilkesi işlememiş olmaktadır.
- GV'de gayrimenkul sermaye iradında safi iradın bulunabilmesi için hâsılattan indirilebilecek giderler, gerçek gider veya götürü gider yöntemine göre tespit edilebilmektedir. Gerçek gider yönteminin

[237] Ayrıntılı bilgi için "Adalet (Eşitlik) İlkesi" başlığı içerisindeki örneklere bkz.

> tercihinde konut kira geliri elde edenlerin gelirlerinin 3000 TL'lik kısmı (2012 yılı için) vergiden istisna edilmektedir. Götürü gider yöntemi seçildiyse de tüm kira geliri üzerinden %25 oranında götürü gider indirimi yapılmaktadır. Her iki yöntemde de istisna sadece konut kira gelirlerine uygulanmakta, işyeri kira gelirlerine uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri ihlal edilmiş olmaktadır[238].

Mevcut vergi sistemimizde adalet veya eşitlik ilkesinin doğru olarak işlemesine engel olan daha pek çok uygulama bulunmaktadır. Ayrıca, geçmişte de benzer uygulamalarla oldukça sık karşılaşılmaktadır. Vergilemede adalet (eşitlik) ilkesini bozucu ve saptırıcı geçmişteki uygulamalara, özellikle verimlilik ve genellik ilkeleri ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki ilişki açıklanırken değinilmişti. Özetle ifade edilecek olursa, Osmanlı tarihinde görülen hemen hemen tüm vergi isyanlarında (Celali İsyanları, Erzurum, Kastamonu, Sinop İsyanları vd.) adalet (eşitlik) ilkesinin ihlal edildiği net bir şekilde görülmektedir. Daha yakın mali tarihimizde görülen Varlık Vergisi uygulamasında da özellikle adaletsizlik ve kuralsızlık durumlarıyla karşılaşılmaktadır. Tarihteki bu vergi isyan ve uygulamalarının ilkelerle olan ilişkisine ilerleyen başlıklarda daha özel olarak değinileceğinden burada bu kadarıyla yetinilecektir.

Vergilemede adalet (eşitlik) ilkesinin bir başka boyutu, vergilere karşı bir tepki türü olan vergi kaçakçılığı ile ilgilidir. Mükellefler, kendisine haksızlık yapıldığını ve daha fazla vergi yüküne maruz kaldığını düşündükleri takdirde, öncelikle vergi kaçırmanın yollarını arama peşine düşmekte, böylece çok daha az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe eğilimi içerisine girmektedir. Kısaca, adalet (eşitlik) ilkesi ile vergi kaçakçılığı arasında ters bir ilişki vardır, dolayısıyla adalet (eşitlik) ilkesinden uzaklaşmak vergi kaçakçılığına yaklaşmak anlamına gelmektedir.

Mükelleflerin devlete bakış açısı ve duyduğu güven derecesi de adalet (eşitlik) ilkesini doğrudan etkilemektedir. Mükellefler, devlete yükledikleri anlam ve devletten beklentileri çerçevesinde devletin giriştiği faaliyetleri değerlendirmekte, buna göre de vergi vermenin gerekliliği veya gereksizliği kanaatine varmaktadır. Eğer devletin kötü yönetildiği, alınan vergilerin israf edildiği, verimli bir şekilde değerlendirilip harcanmadığı şeklinde bir kanaat oluşursa mükellef vergi vermekten kaçınacaktır. Yine aynı şekilde mükellefler tarafından, vergileme konusunda devletin adil davranmadığı, haksız olarak çok vergi verildiği ve aşırı vergi yüküne maruz kalındığı algısı genelleşirse, bu durum vergi vermemenin haklılık kazanmasına yol

[238] Binokay, s.92.

açarak, tarihsel süreçte sıkça karşılaşılan verginin reddine kadar varacak devlet karşıtlığına ve düşmanlığına götürür. Bu sebeple, verginin bir yük olarak değil, bir görev olarak algılanması konusunda faaliyetlerde bulunulmalıdır[239].

Vergi yükü ve vergi algısı ile vergilemede adalet ilkesi arasındaki ilişki son yıllarda popüler bir konu haline gelmiş, pek çok uzman ve akademisyen tarafından araştırma konusu edilmiş ve ampirik bulgularla da desteklenmiştir. Bu çalışmaların en kapsamlı olanlarından biri de, Demir'in 2008 yılında Ege Bölgesi'nde vergi ahlakının düzeyinin belirlenmesi üzerine yaptığı ayrıntılı çalışmadır[240]. Bu çalışmada şu ana kadar anlatılanla örtüşen benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Demir, çalışmasında Ege Bölgesi'nin birçok önemli ilinden, çeşitli kıstaslara göre seçilmiş 640 vergi mükellefinin her birinde anket yöntemini kullanarak vergi ahlakının ne boyutta olduğunu saptamaya çalışmıştır. Çalışmada vergi ahlakının belirleyicileri olarak; mükelleflerin vergi yükü, kamu harcamaları, vergi denetimleri ve vergi cezaları, vergi idaresi, vergi afları algıları çeşitli sorularla ölçülmeye çalışılmıştır. Bu sorulardan çıkan sonuçlara göre, ankete katılan vergi mükelleflerinin %75'i ödediği vergiyi ağır bulmakta, %68'i vergiyi önemli bir yük olarak algılamakta, %80'i vergi oranlarını çok yüksek bulmakta, %88'i kamu harcamalarında savurganlık yapıldığını düşünmekte ve %95'i ise ödediği verginin nerelere harcandığını bilmesinin önemli olduğunu düşünmektedir.

Bu veriler ışığında, mükelleflerin vergi yükü algısının diğer algıların oluşumunu paralel olarak etkilediği sonucuna ulaşılmaktadır. Mükelleflere yöneltilen bu beş soruya verilen cevaplar, optimal vergileme ilkelerinin pek çoğu hakkında bilgi vermekte; ancak vergi yükü, vergi oranları ile ilgili sorulara verilen cevaplar, özellikle adalet (eşitlik) ilkesinin işlerliğine dair önemli ipuçları içermektedir. Vergi yükünün düzeyinin ve vergi oranlarındaki artışların vergilemede adalet (eşitlik) ilkesiyle doğrudan ilişkili olmasından hareketle, ülkemizde adalet (eşitlik) ilkesinin doğru işlemediği sonucuna ulaşılabilmekte, buna birde diğer iki soruya verilen cevapların yüzdesel büyüklüğü de eklendiğinde durum daha net görülebilmektedir.

Sonuç olarak, tarihsel tecrübeler ve günümüzdeki uygulamalar şunu açıkça ortaya koymaktadır ki[241]: *"Ağır, haksız ve adaletsiz vergiler tahammül edilemez ve dayanılmaz boyutlara ulaştığında halkın vergilere karşı aktif direnişi başlamaktadır.*

---

[239] Cuma Çataloluk, "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Sayı: 20, 2008, ss.218-219.
[240] İhsan Cemil Demir, **Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s.168, 170.
[241] Gök, s.161.

Bu bağlamda, vergilendirmenin psikolojik, sosyolojik ve toplumsal boyutu göz önünde bulundurularak düzenlemeler yapılmalıdır."

VI. BELİRLİLİK (KESİNLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

Belirlilik veya kesinlik ilkesi, Adam Smith'ten bu yana sürekli üzerinde durulan, yani tarihten günümüze önemini koruyan, diğer ilkelerle yakın ilişki içinde olan ilk vergileme ilkelerindendir. Bu ilke, vergiye konu tüm işlemlerin vergilemenin her iki tarafı için (vergi idaresi ve mükellef) keyfiliğe yer bırakmayacak şekilde belli ve kesin olmasını ifade eder. Bu belirlilik veya kesinlik ise, diğer idari vergileme ilkeleri olan açıklık, basitlik, istikrar ve kanunilik prensiplerini karşılıklı olarak ve doğrudan etkiler. Bu yüzdendir ki, bu vergileme ilkeleri birbirlerinden ayrı ve tek olarak düşünülemez.

Optimal vergileme ilkeleri içerisinde uygulamada vergilere karşı gösterilen tepkileri en çok tetikleyen vergilemede adalet veya eşitlik ilkesidir denilebilir. Vergilere karşı gösterilen tepkilerin esas ve en çok karşılaşılan nedenleri; vergi oranlarındaki artışlar, bu artışların mükellefler üzerinde yarattığı ağır vergi yükü, bunun da adalet veya eşitlik ilkesinin sağlanamamış olmasına dayandırılmasıdır. Adalet veya eşitlik ilkesinin sağlanamamasının arkasındaki önemli gizli nedenlerden biri ise belirlilik (kesinlik) ilkesinin tam ve doğru bir biçimde işleyememesidir. Kısaca, vergilemede adalet veya eşitlik ilkesinin doğru işleyebilmesi, vergilemede belirlilik veya kesinlik ilkesinin muntazam işlemesine bağlıdır.

Şekil 3: Adalet (Eşitlik) ve Belirlilik (Kesinlik) İlkeleri Bağlamında Vergilere Karşı Gösterilen Tepkilerin Oluşumu

Vergi Oranlarındaki Artışlar	Ağır Vergi Yükü	Adalet (Eşitlik) İlkesinin İhlali	Belirlilik (Kesinlik) İlkesindeki Eksiklikler

Geçmişten bugüne belirlilik (kesinlik) ilkesinden sapmalar görülmektedir. Vergi kanunlarındaki ve uygulamalardaki belirsizlik, çeşitli nedenlerden kaynaklanabilir. Kanun koyucu, vergi kanunlarını oluştururken açık ifadeler kullanmamış olabilir ve bu durum belirsizliğe yol açabilir. Zaman zaman da siyasi kaygılarla şeffaflık ilkesinin uygulanmaması, vergi mevzuatında ve uygulamalarında belirsizlikle sonuçlanabilir ve keyfi uygulamalara yol açabilir. Mükellefler açısından

düşünüldüğünde ise, kendilerine ekstra bir maliyet yükleyen ve ödeyecekleri verginin içeriği hakkında bilgi sahibi olamadıkları bir vergileme için iştirakte bulunmasını beklemek olanaksızdır. Böyle bir durumda, mükelleflerin doğrudan veya dolaylı bir biçimde vergilere karşı tepki yollarına başvuracakları aşikârdır.

Yukarıda anlatılanları destekleyici nitelikteki geçmiş iki uygulama, belirlilik (kesinlik) ilkesine uyulmamasının toplumda yarattığı etki ve sonucu hakkında bizlere önemli bilgiler sunmaktadır.

- 1942'de yürürlüğe giren Varlık Vergisi uygulamasındaki zafiyet, vergi kanununda açık hükümlerin olmaması, dolayısıyla belirlilik (kesinlik) ilkesinden uzak olmasıydı. Böylesine bir karmaşıklık içinde, doğal olarak mükellefler de vergisini ödemek istemiyordu. Vergisini ödemeyen her mükellef ise ceza olarak zorlu şartlarda çalıştırılmak üzere çalışma kamplarına gönderiliyordu.
- 1906'daki Erzurum Vergi İsyanı'nın nedenlerinden biri de belirlilik (kesinlik) ilkesinin sağlanamamış olmasıydı. Halk, Şahsi Vergi ve Hayvanat-ı Ehliye Rüsumu adlı *vergilerin ne için kullanılacağını bilmediği için* doğal olarak vergi ödemek istemiyordu. Bu vergilere en şiddetli tepkide bulunan ve şehrin varlıklı kesimini temsil eden tacirlerin şu sözü ise her şeyi özetlemekteydi[242]: *"Büyükbaş hayvanlar için de, insanlar için de koyun gibi vergi verelim, ama bu paralar nereye gidiyor?"*

Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı üzere, belirlilik (kesinlik) ilkesi ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır.

VII. BASİTLİK (KOLAYLIK) - AÇIKLIK (ANLAŞILABİLİRLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

Basitlik ve açıklık ilkeleri, daha önce de anlatıldığı üzere, birbirlerine bağlı ve birbirlerinin tamamlayıcısı olan, aralarında küçük bir anlam farkı bulunan iki önemli ilkedir. Dolayısıyla, basitlik ilkesinin sağlanması için yapılacak her şey açıklık ilkesine, açıklık ilkesi için yapılacak her şeyse basitlik ilkesine hizmet edecek ve katkı sağlayacaktır. Vergi kanunlarının açık veya anlaşılabilir olması, vergi uygulamalarında sadeliğe, basitliğe veya kolaylığa gidilmesi vergisel açıdan şeffaflığı sağlayacağından vergiye gönüllü uyumu arttıracak ve vergi maliyetlerini de en aza indirecektir. Vergi kanun ve uygulamalarının bu denli anlaşılabilir hale

[242] Yavi, s.342, 358.

gelmesi ise vergi mükelleflerinin, vergi yönetimini yakından takip etmelerini sağlayacağından hesap verilebilirliği de arttıracaktır. Bu durumun vergilemenin işlerliği konusunda önemli payı bulunmaktadır. Çünkü kendisine ve toplumuna katkı sağlayan bir devlete, mükelleflerinin de vergilemeye tam katılım şeklinde doğrudan katkı sağlaması beklenmektedir. Ancak bu şekilde mükellefler tepki göstermekten vazgeçebileceklerdir.

Basitlik ve açıklık ilkelerinden beklenen amaçların tam olarak gerçekleşmesi, tabiî ki de pek çok unsurun birlikte sağlanmasını gerektirmektedir. Bu ilişki şöyle özetlenebilir: Açıklık ilkesinin geçerli olması, öncelikle vergi kanunlarının tüm vatandaşların anlayabileceği şekilde yazılmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü kolay anlaşılan bir vergi kanunu, vergi mükelleflerinin tepkisini azaltacak ve vergiye uyumu kolaylaştıracaktır[243]. Herkesin anlayabileceği bir vergi kanunu hazırlamak ise öyle kolay bir iş değildir. Çünkü açıklık ilkesi, mükelleflere göre değişken bir yapıya sahiptir; bir mükellefe açık ve basit gelen bir vergi kanunu, diğerine açık ve basit gelmeyebilir[244]. Bunun bir ölçüsü yoktur; ama bir ölçütü vardır. O da genel eğitim düzeyi ve vergi eğitim düzeyidir. Vergi eğitim düzeyi ise, ancak vergi bilincinin sağlanmasıyla paralel olarak istenene ulaşacaktır. Tam aksi, yani vergi bilincinin yerleşmemesi, özellikle vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi tepkileri ve mali sistem açısından önemli bir sorun teşkil eden kayıtdışılığı ve vergidışılığı arttıracaktır.

Türk vergi sistemindeki mevcut uygulamalar incelendiğinde, basitlik ve açıklık ilkesine hizmet eden uygulamaların pek bulunmadığı rahatlıkla gözlemlenebilmektedir. Vergi türleri açısından değerlendirildiğinde ise, basitlik ve açıklık ilkesine en uzak verginin GV olduğu görülmektedir. Hem artan oranlı vergi tarifesinin uygulanıyor olması hem de pek çok istisna, muafiyet ve indirimi bünyesinde barındırması bu ilkelerden uzaklaştığının göstergeleridir. Dolayısıyla GV'de pek çok mükellef tepkisiyle karşı karşıya kalınmaktadır. Şu anki vergi sistemimizde basitlik ve açıklık ilkesine en yakın olan vergi ise KDV'dir. KDV mevzuatı her ne kadar herkesin anlayabileceği düzeyde olmasa da, bu vergide gerek faydalanma kriteri nispetinde herkese eşit ve düz oranlı vergi tarifesinin uygulanması gerekse de çok fazla lüzumsuz istisna, muafiyet ve indirimlerle vergi matrahının aşındırılmaması sebebiyle basitlik ve açıklık ilkesine en uygun ve elverişli vergidir denilebilir. Bu durumun diğer optimal vergileme ilkeleri ile çatışıyor

[243] Dileyici, s.36.
[244] Şenyüz, s.122.

olması ise kuşkusuz doğrudur; ama salt basitlik ve açıklık ilkeleri düşünüldüğünde böyle bir açıklamada bulunulması kaçınılmazdır. Ayrıca, KDV'nin bu şartları taşımasına dolaylı bir vergi olması gerçeği de eklendiğinde, mükelleflerin çeşitli tepki yollarına başvurmalarını azalttığı söylenebilmektedir.

VIII. İSTİKRAR (ÖNGÖRÜLEBİLİRLİK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

İstikrar veya öngörülebilirlik ilkesi, vergilemeye ilişkin her türlü işlem veya düzenlemenin kendi içinde tutarlı, belli bir sistematik içinde ve önceden kestirilebilir olmasını ifade etmektedir. Vergiye ilişkin işlem ve düzenlemelerin öngörülebilir veya istikrarlı olması ise mümkün olduğunca az değiştirilmesini ve çok gerekli olmadığı sürece de değiştirilmemesini gerektirmektedir. Ancak bu şekilde istikrar ilkesi işlerlik kazanabilir.

Vergilemede istikrar (öngörülebilirlik) ilkesinin vergilere karşı gösterilen tepkilerle olan ilişkisini doğru olarak değerlendirebilmek için öncelikle bu ilkenin gerçekleşme koşullarının ve öncelikli faydasının bilinmesi gerekmektedir. Daha önce de açıklandığı üzere, vergilemede istikrarın sağlanmasının pek çok şartı bulunmakla birlikte, genel olarak en göze çarpanları şöyle sıralanabilir[245]:

- Vergilendirme konusunda yapılan düzenlemelerde sık değişikliğe gidilmemeli,
- Vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerine ilişkin hükümleri mümkün olduğunca az değiştirilmeli,
- Vergi oranlarında oran farklılıklarına çok gidilmemeli ve her yıl değişen oranlar yerine, uzun vadeli (5-10 yıllık gibi) oranlar tespit edilerek uygulanmalı,
- Son çare olarak vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır.

Yukarıda sıralanan bu şartları taşımayan bir vergi sistemi, istikrar ilkesinin sağlanamamasının yanısıra, bu ilkenin sosyal ve idari faydasının gözetilmediği sonucunu da doğrulamış olmaktadır. Çünkü istikrarlı ve öngörülebilir bir vergi; vergi mükelleflerinin yeni yatırım, tasarruf, üretim ve tüketim faaliyetlerinde daha istekli ve katılımcı olmalarını sağlarken, mükelleflere ileride karşılaşabilecekleri vergisel durumları önceden belirleyebilme ve değerlendirebilme fırsatı sunması gereği de özellikle riskli yeni yatırım kararları almaları konusunda mükellefleri

[245] Gökbunar, s.15.; Devrim, s.212.; Orhaner, s.155.; Akdoğan, s.212.

cesaretlendirmekte ve ayrıca, varolan tasarruf, üretim ve tüketim faaliyetlerini arttırmaları konusunda önemli ipuçları vermektedir. Dolayısıyla bu durumdan hem mükellefin kendisi ve dolaylı olarak toplum hem de giderek artan ekonomik faaliyetler neticesinde, özellikle uzun vadede mali açıdan devlet kazanmış olmaktadır. Hâl böyle olunca da mükellefler, kendi menfaatlerini koruyan devlete karşı, ödedikleri vergilerin arkasında durmakta ve vergilere karşı tepkilere başvurmama yolunu tercih etmiş olmaktadır.

Ülkemizdeki mevcut vergi sistemi istikrar ilkesi kapsamında değerlendirildiğinde, genel olarak bu ilkeyle bağdaşan uygulamaların pek olmadığı gözlemlenmektedir. Bunu sık sık değişen vergi oranlarından, indirim ve istisna tutarlarından, mali kaybı arttırıcı vergi aflarının sık sık çıkarılmasından, vergi kanunlarındaki karışıklık, belirsizlik ve çift anlamlılık yaratacak maddelerine ilave olarak getirilen geçici maddelerden ve güncellemelerden somut olarak görebilmekteyiz. Doğal olarak da bu mevcut duruma karşı mükelleflerin, bireysel ve daha da ileri giderek birbirlerini cesaretlendirme ve kışkırtma yöntemleriyle çoğulcul olarak vergi tepki türlerine başvurdukları tarihsel süreçte (Varlık Vergisi uygulamasında da olduğu üzere) gözlemlenmektedir.

IX. KANUNİLİK (YASALLIK) İLKESİ İLE VERGİLERE KARŞI GÖSTERİLEN TEPKİLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

Kanunilik (yasallık) ilkesi, vergiye konu tüm işlem ve düzenlemelerin vergi kanunlarına göre yapılmasını öngörmektedir. Keyfi ve iradi kararların etkisiz olduğunu ifade eden bu ilke bu yönüyle, vergiye dair tüm işlem ve düzenlemelerin güvenilirliğinin de teminatıdır. Bu sebeple de, diğer ilkelerden ayrı ve ayrıcalıklıdır.

Kanunilik (yasallık) ilkesi, tarihsel süreçte hep önemini korumuş ve gündem oluşturmuştur. Bu ilkenin gerekliliği ve önemine ilk kez, Osmanlı Devleti'nin ilk anayasası olma özelliğini de taşıyan Kanun-i Esasi de vurgu yapılmış, gerçek manada ise ilk kez 1924 Anayasası'nda yer verilmiş, takip eden 1961 Anayasası'nda yerini korumuş ve 1982 Anayasası'nda da son halini almıştır.

Vergilemede kanunilik (yasallık) ilkesinin gerekliliği ve önemine işaret eden ilk ve son anayasaların ilgili maddeleri değerlendirildiğinde şu ana kadar anlatılanlar doğrulanmış olmaktadır. 1876 yılında kabul edilen Kanun-i Esasi'nin 25.maddesine göre, "Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumatnamı ile namı aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz…" denilerek vergileme alanında önemli bir ilke olan

"kanunsuz vergi olmaz" anlayışının benimsendiği ve keyfi vergileme anlayışından vazgeçildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca bu madde içerdiği anlam itibariyle vergileme alanında bir reform niteliği de taşımaktadır[246]. Son anayasamız olan 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesinin "Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" fıkrasıyla ise kanunilik (yasallık) ilkesinin kapsamı genişletilmiş, önemi arttırılmış ve bu ilkeye daha net bir ifade getirilmiştir.

Kanunilik (yasallık) ilkesi, vergisel her türlü işlem ve düzenlemenin yasal bir dayanağının olmasını, yani vergi yasalarına dayandırılmasını vurguladığından, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan tüm işlem, düzenleme ve uygulama için de mükelleflerin vergilere karşı tepki göstermesi doğaldır. Özellikle Avrupa, Amerika ve Osmanlı'da meydana gelen vergi isyan hareketlerinde, vergilemede kanunilik (yasallık) ilkesinin ihlal edildiği açıkça görülebilmektedir. Vergileme yetkisinin kanunsuz kullanımı ve yetki sınırlarının aşılması, mali sömürünün ve rantın ön plana çıkması veya artması isyan hareketlerinin gerekçelerinden en önemlileridir.

Tarihsel süreçte yaşanan şu isyan veya ayaklanmalar, günümüzdeki vergileme anlayışından ve sorunlarından çok uzakta olunmadığını göstermektedir:

- Avrupa'da Hampden Hareketi (1629)
- Amerika'da Pul Vergisi İsyanı (1765)
- Osmanlı'da Celali Ayaklanmaları (16 ve 17.yy)

Çeşitli dönemlerde ve yerlerde görülen bu üç isyan ve diğer isyan hareketlerinin mali gerekçeleri ve hangi ilkeleri zedelediğiyle ilgili açıklamalara aşağıdaki analiz kısmında yer verileceğinden burada bu kadarıyla yetinilecektir. Bu vergi isyanlarına ilaveten, Osmanlı tarihinde ayanların kanunilik ilkesini ihlal edici mali sömürüleri, iltizam sisteminin keyfiliği ve kanundışı vergi toplamayı arttırması ile günümüzde Bakanlar Kurulu'na alt ve üst sınırlar dâhilinde olmak üzere vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisi verilmesi gibi uygulamalar kanunilik ilkesinin özüyle bağdaşmamaktadır.

X. TARİHTEKİ VERGİ UYGULAMALARI İLE OPTİMAL VERGİLEME İLKELERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Optimal vergileme ilkeleri ile vergilere karşı mükelleflerin gösterdiği tepkiler arasındaki ilişki, günümüzdeki mevcut uygulamalar ve tarihsel süreçteki uygulama

[246] Aktan, Dileyici ve Saraç, s.280.

örnekleri yardımıyla önceki başlıklarda açıklanmıştı. Bu ilişkinin doğru tespit edilmesi; şu an ki vergi sistemini şekillendirirken yerinde kararlar alabilmek ve sistemdeki eksiklikleri gidererek gelecekteki uygulamalara yol gösterebilmek adına önem arz etmektedir. Bu da, şu ana gelinceye kadar ki vergi uygulamalarının ilkeler bazında incelenmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında; Avrupa, Amerika ve Osmanlı'da görülen vergi isyanları ile ülkemizin yakın tarihinde bir dönem uygulanan Varlık Vergisi'nin optimal vergileme ilkeleri ile olan ilişkisi incelenecektir.

A. Avrupa, Amerika ve Osmanlı'daki Vergi İsyanları ile Optimal Vergileme İlkeleri Arasındaki İlişki

Avrupa, Amerika ve Osmanlı'da görülen vergi isyan hareketlerinin mali gerekçelerinin hem günümüzde hem de o dönemler için benzer özellikler taşıması ve bazı optimal vergileme ilkelerinin diğerlerine göre daha çok ihlal edildiğine veya bu ilkelere uyulmadığına vurgu yapması, bütünü görerek doğru bir kanaate varabilmek adına, her bir vergi isyanının ayrı ayrı incelenmesini gerektirmiştir. Bunların yanısıra, günümüzde alınacak vergi tedbirleri ve politikalarının ne yönde ve nasıl olması gerektiği konusunda önemli ipuçları vermesi ile optimal vergileme ilkelerine uyulmaması takdirinde yaşanması muhtemel durumları veya olayları gözler önüne sermesi, vergi isyanları arasında karşılaştırmalı bir analiz yapılmasını gerekli hale getirmiş ve aşağıdaki tablo da bu düşüncelerden hareketle oluşturulmuştur.

Tablo 4: Avrupa, Amerika ve Osmanlı Tarihinde Görülen Vergi İsyan Hareketleri, Mali Gerekçeleri ve İhlal Edilen İlkeler[247]

Vergi İsyanları		Mali Gerekçeleri	İhlal Edilen İlkeler
Avrupa'daki Vergi İsyanları	**1. Wat Tyler İsyanı (İngiltere-1381)**	1. Köylülerin, ayni vergi karşılığı olarak çeşitli arazilerde çalıştırılmaları 2. Baş Vergisi gibi zorlayıcı ek mali yükümlülükler getirilmesi	Adalet İlkesi Kanunilik İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	2. Hampden Hareketi (İngiltere-1629)	1. Kral I.Charles'ın parlamentodan yetki ve uygunluk almadan vergi tarh etmek istemesi 2. Birçok gıda ve ihtiyaç maddeleri üzerine vergiler koyması 3. Halkı cebri bir borçlanma içine sokması	Kanunilik İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi Adalet İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi
	3. Poujade Hareketi (Fransa-1950)	1. Yapılan vergisel düzenlemelerle perakendeci esnafın dolaylı vergi niteliğindeki mahalli vergiler ile mübadelelerden alınan vergiyi fiyatlara eklemek suretiyle tahsil etme ve vergi hâsılatını maliye teşkilatına ödeme yükümlülüğü getirilmesinin insanlarda aşırı vergi yükü ve vergi baskısı oluşturması 2. Esnaf ve zanaatkârlardan götürü usulde alınan vergi oranlarının arttırılması, denetim yöntemlerinin sıkılaştırılması ve vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların ağırlaştırılması şeklinde ilave mali tedbirler alınması	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi İktisadilik İlkesi Basitlik (Kolaylık) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	4. Baş Vergisi İsyanı (İngiltere-1990)	Yerel yönetimlerin temel gelir kaynaklarından biri olan Konut Vergisi'nin yerine Baş Vergisi olarak yeni bir verginin getirilmesi ve bu vergiyle ödenecek vergi miktarının, ikame edilen Konut Vergisi miktarını aşmasının mükellef üzerindeki vergi yükünü arttırması	Adalet İlkesi Kanunilik İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi

[247] Bu tablo; Aktan, Dileyici ve Saraç'ın "Vergi, Zulüm ve İsyan" adlı kitaplarının 155 ila 249 sayfa aralığındaki bilgilerden büyük ölçüde faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 4'ün devamı…

			İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
Amerika'daki Vergi İsyanları	**1. Pul Vergisi İsyanı (1765)**	1. İngiliz Parlamentosu'nun, kolonileri, Pul Yasası adıyla yeni bir vergi yasası çıkararak vergilemeye başlaması, bu verginin nakit olarak toplanması ve özelliği gereği, tarımsal faaliyetlerin yaygın olduğu kolonilerin ödemede nakit sıkıntısı çekmeleri 2. "Temsilsiz vergi olmaz" prensibinin ihlal edilmesi (Kolonilerin, yeni vergi olan Pul Vergisi'nin alınması konusunda, kendi meclislerinde seçtikleri temsilcilerin bulunmaması dolayısıyla, haklarının gasp edildiğini savunmaları)	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Kanunilik İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	2. Boston Çay Partisi İsyanı (1773)	İngiliz Parlamentosu'nun Townshend Yasası'ndaki düzenlemelerle, ithalata konu olan bazı ürünlere (kâğıt, boya, cam, kumaş, çay) harici vergiler getirmesi	Adalet İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	3. Shays İsyanı (1786-1787)	Tarımsal faaliyetler üzerine vergiler konulması, bunun çiftçiler üzerindeki vergi yükünü arttırması ve vergi borcunu ödemeyenlerin ağır bir şekilde vergi mahkemelerinde yargılanması	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	4. Viski İsyanı (1794)	Viskinin vergi kapsamına alınması ile viski üreticilerinin ağır mali yük altında kalması	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	5. Fries İsyanı (1799)	Ordunun güçlendirilmesi için yeni bir servet vergisinin konulması (Bu vergi, gerçek servet unsuru olarak görülen arazi, bina ve köleleri hedef almış, ayrıca bu vergide binaların vergi değerinin belirlenmesi kriter olarak alınmıştır.)	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Basitlik (Kolaylık) İlkesi

Tablo 4'ün devamı…

			Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	6. Gümrük Tarifesi İsyanları (1828-1861)	Ülkeiçi girişimlerin Avrupa ile olan rekabetten olumsuz yönde etkilenmemesi için koruyucu gümrük tarifelerinin konulması, bu tarifelerin haksız ve hatta anayasa dışı bir vergi olarak görülmeye başlanması	Adalet İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
Osmanlı'daki Vergi İsyanları	**1. Celali İsyanları (16-17.yy)**	1. Celali bölüklerinin ağır vergi yükü altında ezilmesi ve vergi zulmüne uğraması (Bu grubun da halka zulüm yapması ve topraklarından etmesi bu isyanın hem nedeni hem de sonucudur.) 2. Osmanlı vergi sisteminin tarıma dayalı olması sebebiyle vergi yükünün toprağı işleyen köylü üzerinde olması 3. Tımar ve has sahiplerinin, çiftçilerin topluluk halinde topraklarından göç etmeleri sebebiyle gelirlerinin azalmasından dolayı tedbir alınmasını istedikleri zaman, çiftbozan resmini artırması 4. Savaş harcamaları ve fiyatların yükselmesi nedeniyle nakit sıkıntısı çeken Hazine'nin, kanunnamelerin kapsamı dışında kalan ve devletin kendisinin tahsil ettiği cizye ve tekalif-i divaniyeyi arttırması, ayrıca bir defaya mahsus olmak üzere alınan tekalif-i divaniyenin sürekli hale gelmesi 5. Anadolu'da görev yapan beylerbeyleri ve sancakbeylerinin, elde ettikleri gelirlerle yetinmeyerek, âdet (bi'dat) adı altında halktan kanunnameler dışında ağır vergiler almaya başlamaları <u>Özetle,</u> verginin tahsilinde yaşanan sorunlar, devlet yöneticilerinin ve memurlarının kanunnamelerde yer alan vergileri birkaç misli fazladan almaları ve kanunnameler dışında yeni vergiler koymaları	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi İktisadilik İlkesi Kanunilik İlkesi Açıklık (Anlaşılabilirlik) İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	2. Patrona Halil İsyanı (1730)	1. Bu dönemde paranın değerinin düşmesiyle birlikte fiyatlarda önemli artışların görülmesi, ekonomik durgunluk nedeniyle üretimin azalması gibi ekonomik sıkıntıların yanısıra, başlamış olan İran Savaşı'nın giderlerinin finansman sorununun da gündeme gelmesiyle birlikte, giderleri	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi

Tablo 4'ün devamı…

		karşılamak adına, varolan vergileri ödemekte güçlük çeken esnafa, perakende mallar üzerinden alınmak üzere bid'at adı altında bir verginin daha konulması 2. Lale Devri'nin getirdiği yenilikleri, israf ve savurganlıkları finanse etmek adına yeni vergiler konulması	İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	3. Atçalı Kel Mehmet İsyanı (1829-1830)	1. Mültezim, mütesellim ve voyvodaların Aydın ve çevresindeki halktan kanun dışı aşırı vergi alması ve buna itiraz edenlerin ise şiddetle cezalandırılması 2. Halkın savaş ve örfi vergilerden bunalması	Adalet (Eşitlik) İlkesi Kanunilik İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	4. Niş İsyanı (1841)	1. Vergi miktarının çok yükseltilmesi 2. Alkollü içkilerden, artarak vergi alınmaya devam edilmesi	Adalet İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	5. Vidin Ağalık (Gospodarlık) Rejimi ve Vidin İsyanı (1850)	Vidin bölgesindeki neredeyse bütün arazilerin, az sayıdaki Müslüman ağaların eline geçmiş olması, buna karşın reayanın ekonomik açıdan gittikçe daha kötü şartlar altında yaşamak zorunda kalması, ağaların hâkimiyetiyle birlikte reayanın bu kişilere karşı yükümlülüklerinin artması	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Kanunilik İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi Açıklık (Anlaşılabilirlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	6. Erzurum İsyanları (1906-1907)	Hükümetin toplamaya karar verdiği iki yeni verginin (kişiler üzerinden alınan Şahsi Vergi ile evcil hayvanlar üzerinden alınan Hayvanat-ı Ehliye Rüsumu) zaten zor durumda olan yöre halkını daha da güç duruma düşürmesi	Genellik İlkesi Adalet İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi

Tablo 4'ün devamı…

			Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	7. Kastamonu İsyanı (1906)	1. Üç dereceden alınması gereken Şahsi Vergi'nin, uygulamada gelir farkı gözetilmeksizin herkesten aynı miktarda alınıyor olması ve belirli kişilere ayrıcalık sağlanarak vergiden muaf tutulmalarının sağlanması 2. Bazı devlet memurlarının vergiden muaf olması (bu memurların başında Kastamonu Valisi Enis Paşa'nın olması ve valinin vergi ödememesine rağmen, lüks yaşamının dikkat çekmesi)	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi Açıklık (Anlaşılabilirlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
	8. Sinop İsyanı (1906)	Kastamonu İsyanı'ndaki nedenlere ilaveten, mutasarrıfın rüşvet ve yolsuzluklar şeklindeki kötü yönetiminin vergilerden bunalan halkı harekete geçirmesi	Kanunilik İlkesi Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi Açıklık (Anlaşılabilirlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi

Tabloya dair esas bilgilere sonuç ve öneriler kısmında yer verileceğinden bu kısımda genel bir değerlendirme yapılacaktır. Tablo 7'de Avrupa, Amerika ve Osmanlı'da görülen vergi isyanlarının mali gerekçelerine bakıldığında, hemen hemen hepsinde ortak bazı ilkelerin (genellik, adalet-eşitlik, etkinlik (tarafsızlık), istikrar (öngörülebilirlik), kanunilik ilkeleri) ihlal edildiğini görebilmekteyiz. Günümüzdeki vergi uygulamalarına bakıldığında da yine aynı ilkelere uyulmadığı gözlemlenebilmektedir. Geçmişin bugüne ve geleceğe yön gösterici özelliği düşünüldüğünde, bu durumların tekrar yaşanmaması adına, tedbirli ve öngörülü davranılmalıdır.

B. Varlık Vergisi ile Optimal Vergileme İlkeleri Arasındaki İlişki

II. Dünya Savaşı sonrası Türkiye'deki ağır ve sıkıntılı ekonomik şartlarla birlikte, savaş döneminde karaborsa yoluyla büyük kazançlar sağlayan vurguncuları vergilendirmek ve tedavüldeki para miktarını azaltmak şeklindeki ekonomik gerekçelerle Varlık Vergisi isminde yeni bir vergi uygulama kararı alınmıştır. Bu doğrultuda yapılan hazırlık çalışmalarından sonra, 4305 sayılı "Varlık Vergisi Hakkında Kanun", 11 Kasım 1942'de TBMM'deki kısa bir görüşmeden sonra onaylanarak yürürlüğe girmiştir[248]. Bu vergi başlangıç amacından çok farklı sonuçlar doğurmuş ve uygulamasında optimal vergileme ilkelerine riayet edilmediği görülmüştür.

Aşağıdaki tablo, Varlık Vergisi uygulamasındaki zafiyetlerin, optimal vergileme ilkelerinin hangilerini zedelediğini göstermektedir. Tabloya geçmeden önce, öncelikle verginin konusunu belirtmekte fayda vardır.

Verginin konusu, Varlık Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: "Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere "Varlık Vergisi" adıyla bir mükellefiyet tesis edilmiştir". Kanun'dan da anlaşıldığı üzere, verginin konusu, servet ve olağanüstü kazançlardır. Bu yönüyle de Varlık Vergisi, olağanüstü bir servet vergisidir[249]. Varlık Vergisi'nin kapsamını ifade eden bu açıklamalardan hareketle aşağıdaki tabloda, Varlık Vergisi uygulamasına dair önemli bilgilerin hangi optimal vergileme ilkelerini ihlal ettiği belirtilecektir.

---

[248] Aktan, Dileyici ve Saraç, ss.290-291, 293.
[249] Aktan, Dileyici ve Saraç, s.294.

Tablo 5: Varlık Vergisi Uygulamasına Dair Önemli Bilgiler ve İhlal Edilen İlkeler[250]

Varlık Vergisi Uygulamasına Dair Önemli Bilgiler	İhlal Edilen İlkeler
Varlık Vergisi Kanunu ile uygulaması arasında vergi mükellefleri açısından oluşan farklılıklar (Kanun'da vergi mükellefleri; kazanç vergisi mükellefleri, büyük çiftçiler, irat geliri elde edenler ve tüccarlar şeklinde sınıflandırılmışken, uygulamada Müslüman ve gayrimüslim şeklinde ana sınıflandırma, buna bağlı olan alt sınıflandırmalar ve Kanun'da yer verilmeyen gruplar da vergi mükellefi olarak nitelendiriliyordu. Ayrıca hükümet tarafından verilen bir yetkiyle belli grupları vergiden istisna etme yetkisi verilmişti. Uygulayıcılar da bu yetkilerini Müslüman hizmet erbabı için kullanmışlardı.)	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Kanunilik İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
Varlık Vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri verginin miktarı veya oranının Kanun'da belirtilmemesi (Vergi miktarının tespiti, Kanun'da belirtilmiş alt ve üst sınırlar dâhilinde, ilgili komisyonların takdirine bırakılmıştır. Ayrıca, komisyonun belirlediği vergi miktarı kesin olup, itiraz yolu da kapalıdır.)	Kanunilik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
Uygulamada, fevkalade Müslim grubun savaş döneminde elde ettikleri kazançlarının 1/8'i Varlık Vergisi'ne tabi iken, fevkalade gayrimüslimlerin kazançlarının yarısının Varlık Vergisi'ne tabi tutulması, hatta verginin bu grubun varlıklarının yarısını bile bulabileceğinin belirtilmesi	Genellik İlkesi Adalet (Eşitlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi Kanunilik İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi İstikrar (Öngörülebilirlik) İlkesi
Varlık Vergisi Kanunu'nda verginin tahsil süresinin 15 gün olarak belirlenmesine karşın, bu sürenin dolmasını beklemeden mahallin en büyük mal memurunun gerekli gördüğü mükelleflerin menkul ve gayrimenkul mallarıyla, alacak, hak ve menfaatlerinin ihtiyaten haczine karar verebilme şeklinde geniş bir yetkinin verilmesi	Kanunilik İlkesi Belirlilik (Kesinlik) İlkesi Etkinlik (Tarafsızlık) İlkesi

Varlık Vergisi uygulamasına dair yukarıdaki tablo, bu verginin başlangıç sebebine ve özüne aykırı uygulamaların olduğunu net bir şekilde göstermektedir. Tablodaki bilgilerden hareketle, Varlık Vergisi'nin keyfi, adaletsiz ve kanuna aykırı uygulamalarla dolu olduğu sonucu çıkmaktadır. Dolayısıyla, daha çok da genellik, adalet-eşitlik ve kanunilik ilkelerinin ihlal edildiği bir uygulamayla karşılaşılmaktadır. Böylesine bir vergi uygulaması, Türk mali sisteminin zafiyetine örnek teşkil etmiş ve bir facia olarak nitelendirilmiştir.

[250] Varlık Vergisi uygulamasına dair ayrıntılı bilgi için bkz. Faik Ökte, **Varlık Vergisi Faciası,** Birinci Bası, İstanbul: Nebioğlu Yayınevi, 1951.; Aktan, Dileyici ve Saraç, ss.287-317.

SONUÇ

Günümüzde vergilerin en önemli gelir kaynağı olması, vergilemeden beklenen amaçların artmasına yol açmıştır. Bu amaçların layıkıyla yerine getirilmesi ise, ülkeiçi mevcut ekonomik, mali ve sosyal şartlar doğrultusunda optimal vergileme ilkelerinin belirlenmesine bağlıdır. Bu ilkelerin neler olduğu ve neye hizmet ettiği teorik olarak çalışmanın birinci bölümünde açıklanmış, uygulaması ise ülkemiz GV örneği üzerinden değerlendirilmiştir. Yapılan incelemeye göre, pek çok ilkeye uyulmadığı, ilkeler arasında çatışma olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Optimal vergileme ilkeleri ile doğrudan ilişkili olan vergilere karşı gösterilen tepkiler konusu ise çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmış, mükelleflerin gösterdikleri bu tepkilerin psikolojik, sosyal, ekonomik ve mali nedenleri araştırılmış, bu bağlamda eksikliklere vurgu yapılarak çeşitli öneriler getirilmiştir.

Günümüzdeki vergisel şartlar ve mali durum, optimal vergileme ilkeleri ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki ilişkinin değerlendirilmesini önemli ve gerekli hale getirmiştir. Bu açıdan, aralarındaki ilişki her bir ilke açısından ayrı ayrı değerlendirilmiş, teorik bilgiler temelinde, tarihsel ve uygulamadan örneklerle desteklenerek, konunun tüm boyutlarıyla incelenmesi sağlanmıştır.

Çalışmanın asıl amacına uygun ve çalışmaya özgünlük katacağı düşüncesinden hareketle; Avrupa, Amerika ve Osmanlı'da görülen vergi isyanları ile optimal vergileme ilkeleri arasındaki ilişki değerlendirilmiş, her bir isyanın mali gerekçeleri ayrı ayrı ele alınarak ihlal ettiği ilkeler tespit edilmiş ve tüm bunların tablolaştırılarak analizi yapılmıştır. Bu analizler neticesinde, en çok ilkenin ihlal edildiği vergi isyanları; Fransa'daki Poujade Hareketi, Amerika'daki Fries İsyanı, Osmanlı'daki Celali İsyanları, Vidin Ağalık Rejimi ve Vidin İsyanı, Erzurum, Kastamonu ve Sinop İsyanları olarak belirlenmiştir. Her bir ilkeyle ilgili çıkan sonuçlar ise şu yöndedir:

- Vergi isyanlarının mali gerekçelerinin tümünde her ne kadar verimlilik ilkesine uyulmuş gibi gözükse de, sonuçlar hiç de öyle olmamıştır. Çünkü verginin isyanı ve reddiyle sonuçlanan vergilemeden yeterince vergi geliri ve verim elde edilememiş, dolayısıyla, *yeterlilik veya verimlilik ilkesi ihlal edilmiştir.*
- Hemen hemen tüm vergi isyanlarının altında yatan nedenler içerisinde, vergisel uygulamaların vergi mükelleflerinin ekonomik karar ve tercihlerinde değişiklikler meydana getirdiği sonucu bulunmaktadır.

Avrupa, Amerika ve Osmanlı'da görülen vergi isyanlarının neredeyse tümünde *etkinlik veya tarafsızlık ilkesi ihlal edilmiştir.*

- Geniş etki alanına sahip, Avrupa'da görülen Poujade Hareketi'nde ve Osmanlı'da görülen Celali İsyanları'nda *iktisadilik ilkesi ihlal edilmiştir.*
- Avrupa'da görülen Poujade Hareketi'nde, Amerika'daki pek çok vergi isyanında (Pul Vergisi İsyanı, Shays İsyanı, Viski İsyanı, Fries İsyanı), Osmanlı'daki Celali İsyanları'nda, Patrona Halil İsyanı'nda, Vidin İsyanı'nda, Erzurum, Kastamonu ve Sinop İsyanları'nda *genellik ilkesi ihlal edilmiştir.*
- Toplumsal ve kişilerarası adaletin ve eşitliğin sağlanmasında subjektif unsurların devreye girmesi ve buna mükelleflerin aşırı vergi yüküne maruz kalmalarının da eklenmesiyle, vergi isyanlarının tümünde *adalet veya eşitlik ilkelerinden mutlaka biri ihlal edilmiştir.*
- Avrupa'daki Hampden Hareketi'nde, Amerika'daki Fries İsyanı'nda, Osmanlı'daki Patrona Halil İsyanı hariç tüm isyanlarda *belirlilik veya kesinlik ilkesi ihlal edilmiştir.*
- Avrupa'daki Poujade Hareketi'nde, Amerika'daki Fries İsyanı'nda, Osmanlı'daki Celali İsyanları'nda, Vidin İsyanı'nda, Kastamonu ve Sinop İsyanları'nda *basitlik/kolaylık veya açıklık/anlaşılabilirlik ilkeleri ihlal edilmiştir.*
- İstikrardan uzak bir vergi sistemine karşı tepkilerin daha güçlü ve toplu olabileceği düşüncesi ekseninde, vergi isyanlarının tümünde *istikrar veya öngörülebilirlik ilkesi ihlal edilmiştir.*
- 1786-1787'de Amerika'da görülen Shays İsyanı'na kadar temsilsiz vergileme varken, bu tarihten sonraki isyanlarda temsilli vergileme başladığı için kanunilik ilkesinin daha az ihlal edildiği görülmüştür. Ancak, Osmanlı'daki Celali İsyanları, Atçalı Kel Mehmet İsyanı, Vidin İsyanı, Sinop İsyanı bunun istisnalarıdır ve bu isyanlarda *kanunilik veya yasallık ilkesi ihlal edilmiştir.*

Görüldüğü üzere, vergi isyan hareketlerinden çıkan sonuçlara göre, optimal vergileme ilkelerinden en çok adalet (eşitlik), belirlilik (kesinlik) ve istikrar (öngörülebilirlik) ilkeleri ihlal edilmiştir. Beklenen sonuç da bu yöndedir. Çünkü hemen hemen tüm vergi isyanlarının altında yatan temel sebepler içerisinde haksız, adaletsiz ve keyfi uygulamalar bulunmaktadır. Bu uygulamaların sınırları net bir şekilde çizilmediği ve belli bir sistematiği olmadığı için de suistimale açık olmaktadır.

Dolayısıyla bunun sonucu da, bu üç ilkenin daha çok ihlal edilmesinden başka bir şey olmayacaktı.

Her vergi uygulamasındaki asıl amaç, kamu harcamalarını finanse edecek yeterli vergi geliri elde etmek olduğuna göre, bunun suistimale dönmesi durumundaki karşılığı ise vergisel anlamda toplu bir direniş olan vergi isyanlarıdır. Sonucu da asıl amacın tam zıttı olan yeterince vergi geliri elde edilememesi, hatta verginin reddi nedeniyle hiç vergi geliri elde edilememesidir. Başka bir deyişle, bu toplu direnişlerin sonucu yeterlilik veya verimlilik ilkesinin ihlal edilmesidir. Keza, her vergisel uygulamanın doğrudan veya dolaylı olarak mükelleflerin ekonomik karar ve tercihlerinde değişikliğe gitmesine neden olması, tüm vergi isyanlarında etkinlik veya tarafsızlık ilkesinin ihlal edildiğini göstermektedir. Yapılan analizler de yeterlilik (verimlilik) ve etkinlik (tarafsızlık) ilkeleriyle ilgili sonucun bu yönde olduğunu göstermiştir.

Çalışmanın bir diğer analizi ise, Türkiye'nin yakın geçmişinde görülen ve bir facia olarak nitelendirilen Varlık Vergisi uygulaması ve ihlal edilen ilkeler bağlamında yapılmış, Varlık Vergisi uygulamasına dair önemli bazı bilgilerden hareketle, ihlal edilen ilkeler belirlenmiş ve tablolaştırılarak özetlenmiştir. Buradan çıkan sonuç ise, genellik, adalet-eşitlik ve kanunilik ilkeleri başta olmak üzere, hemen hemen tüm ilkelerin ihlal edilmiş olmasıdır. Varlık Vergisi uygulamasında kanuna aykırı uygulamaların çokluğu, mükellefler arasında ayrım yapılmasına sebep olmuş, belli kişi veya grupları vergiden muaf ederek veya vergi konusuyla ilişkilendirmeyerek ayrıcalıklar yapılmasının önünü açmış, dolayısıyla takdiri kararlar, kanunsal kararlarmış gibi uygulama bulmuştur. Bunlar da optimal vergileme ilkelerinin ne denli ihlal edildiğini çok açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Tarihsel süreçte karşılaşılan bu verginin reddi ve vergi isyanı olayları ile vergi uygulamalarının yarattığı olumsuz etkilerin, günümüzdeki Türk vergi sistemi ve uygulamalarını daha doğru olarak değerlendirebilme, bugün ile gelecek arasında bağlantı kurabilme fırsatı sağlamalarından dolayı önemi büyüktür. Buradan hareketle, bu olumsuz durumların tekrar yaşanmaması adına, alınması gerekli önlemler ve getirilen öneriler şöyle sıralanabilir:

- Vergi oranları, mükelleflerin kabullenebileceği düzeyde olmalı, vergiye gönüllü uyum açısından eşik olarak kabul edilebilecek tahammül sınırı aşılmamalı,
- Kamu harcamalarının ve hizmetlerinin karşılanması adına, haddinden fazla vergisel düzenlemelere (ilave vergiler, vergi oranlarında artış gibi)

gidilmemeli, yeterlilik veya verimlilik ilkesine ters düşecek düzenlemelerde bulunulmamalı (Aksi takdirde, vergi gelirlerini arttıralım derken varolan gelirden de olunabilir),

- Ekonominin içinde bulunduğu duruma göre, makul düzeyde olmak şartıyla, vergilere esneklik kazandırılmalı, vergilerin otomatik stabilizatörlük özelliği güçlendirilmeli,
- Vergiler, mükelleflerin ekonomik karar ve tercihleri üzerinde yön gösterici olmalı, belirleyici olmamalı,
- Verginin toplam maliyeti (idari maliyet+uyum maliyeti) olabildiğince asgariye indirilmeli, zararı faydasından çok bürokratik işlem, düzenleme ve uygulamalardan kaçınılmalı,
- Genellik ilkesine uygun şekilde vergi tabana yayılmalı ve herkesin katılımı sağlanmalı,
- Vergi matrahını aşındıran istisna, muafiyet, indirim ve teşvik gibi uygulamalara, ancak verginin düzenleyicilik fonksiyonu ve adalet ilkesi (özellikle ödeme gücü ilkesi) gereğince başvurulmalı, bunun dışında uzak durulmalı,
- Vergilemede kanunilik ilkesi daima öncelikli olmalı ve ihlal edilmemeli,
- İdari vergileme ilkelerinin tamamını bünyesinde barındıran, mükelleflerin vergiye kolaylıkla uyum sağlayabileceği ve her türlü sorusuna cevap bulabileceği yeni bir vergi yasası oluşturulmalı,
- En nihayetinde, kayırmacılığın olmadığı, adilane bir vergi sistemi inşa edilmeli, adil ve eşitlikçi bir vergi sisteminin yaratıldığına dair ve vatandaşların huzur içinde vergilerini ödemeye razı oldukları bir toplumsal güven ortamı oluşturulmalıdır.

Sonuç itibariyle, tüm bu tedbir ve önerilerin asıl amacı, vergilere karşı herhangi bir mükellef tepkisiyle karşılaşmadan, vergi kapasitesi kadar vergi geliri elde etmek ve hazineye maksimum gelir sağlamaktır. Bu ise pek çok unsurun bir arada uyumlu bir şekilde çalışmasını gerektirir ki, bu da ancak kapsamlı bir vergi reformuyla mümkündür. Bu vergi reformuna, optimal vergileme ilkelerini yakından ilgilendiren yukarıdaki tedbir ve önerilerin dışında, Türk vergi sisteminin tamamını ilgilendiren vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışılık ve vergidışılık sorunlarını azaltıcı şu tedbir ve önerilerin de dâhil edilmesi gerekmektedir:

- Vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak için vergi erozyonuna sebebiyet veren vergi imtiyazlarından (ayrıcalıklarından) mümkün olduğunca

kaçınılmalı ve yasal boşluklar bırakılmayacak şekilde düzenlemeler yapılmalı, ayrıca bu tip faaliyetlere girişenler için ağır yaptırımlar uygulanmalı ve yüksek cezalara çarptırılarak bir daha bu faaliyetlere girmemeleri yönünde caydırılmalı,

- Kayıtdışılığın ve özellikle de vergidışılığın önüne geçebilmek için mükelleflere beyanname verme bilinci yerleştirilmeli, bunun için vergi dairesi ile mükellefler arasında yakın bir bağ kurulmalı ve birbirlerinden haberdar olmaları sağlanmalı, vergi müfettişlerinin vergi denetimleri arttırılmalı ve mükelleflerde sık sık denetim yapılacağı izlenimi oluşturulmalı, mükelleflerdeki periyodik olarak vergi affı çıkarılacağı beklentisi kırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Acar, Mustafa ve Nihat Işık. "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, ss.117-136.

Akdağ, Mustafa. **Türk Halkının Dirlik ve Düzenlik Kavgası: Celali İsyanları,** Ankara: Barış Yayınları, 1999.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.

Akdoğan, Abdurrahman. "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Cilt: 1, Sayı: 2, 1999, ss.97-104.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi,** Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3.Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural. **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi,** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç. **Vergi, Zulüm ve İsyan,** Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002.

Aktan, Coşkun Can ve İstiklal Y. Vural. "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, ss.1-18.

Altay, Asuman. "The Theory of Optimal Taxation and New Approaches: A Survey", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Cilt: 2, Sayı: 2, 2000, ss.1-23.

Altay, Asuman. "Vergileme Kapasitesinin Ekonomik-Mali Sınırları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 224, Mayıs 2007. http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=2038 (10.07.2013).

Ay, Hakan. **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları,** Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2010.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, N. Tolga Saruç ve İsa Sağbaş. "Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss.204-254.

Baysal, Funda. **Optimal Vergileme Teorisi ve Politikası: Türkiye Örneği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2005.

Berksoy, Turgay ve İbrahim Demir. "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss.513-532.

Biberoğlu, Elif. **Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Bilici, Nurettin. "Vergi Cennetleri İle Mücadele", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu,** Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss.601-620.

Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş (Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı),** 8.Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.

Ceyhan, Murat. "Verginin Yasallığı İlkesi", 2003. www.alomaliye.com/murat_ceyhan_verginin_yasal.htm (08.12.2011).

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi,** İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Çataloluk, Cuma. "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Sayı: 20, 2008, ss.213-228.

Çelikkaya, Ali. “Global Gelir Vergisi Reformları ve 1980 Sonrası Gelişim Trendinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 268, Ocak 2011, ss.107-117

Çetinkaya Hukuk. Vergi Hukukunda İlkeler, www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/vergi%20hukukunda%20İlkeler.pdf (02.12.2011).

Çiçek, Halit. **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Çiçek, Halit, Mehmet Karakaş ve Abdunnur Yıldız. “Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması”, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları,** Yayın No: 381, Ankara, 2008.

Çoban, Hilmi. **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2004.

Demir, İhsan Cemil. **Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

Demirli, Yunus. “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları,** Yayın No: 412, Ankara, 2011.

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, İzmir: İlkem Ofset, 2002.

Dileyici, Dilek. **Artan Oranlı Vergiler-Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003.

Doğru Binokay, Mehtap. **Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2010.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi,** 8.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2004.

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi,** 2.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi,** İkinci Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1998.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi,** Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 17.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2003.

Giray, Filiz. **Maliye Tarihi,** Bursa: Ezgi Yayınları, 2001.

Giray, Filiz. **Vergi Teşvik Sistemi,** Bursa: Ezgi Kitabevi, 2008.

Gök, Kerim. "Vergi Direncinin Gelişimi", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Cilt: 22, Sayı: 1, 2007, ss.143-163.

Gökbunar, Ali Rıza. "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi,** Sayı: 4, 1998, ss.1-23.

Gökbunar, Ali Rıza. **Türk Maliye Tarihinde Ayanlık Kurumu Rantiyer Bir Sınıfın Oluşum Mücadelesi,** Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007.

Gökçe, Cihan. **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2006.

Günaydın, İhsan. "Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 126, Mart 1999, ss.75-84.

Kalenderoğlu, Mahmut. **Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma,** 5.Baskı, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2006.

Kaynar, Handan. **Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010.

Kaynar, İlknur. **Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

Kızıltaş, Emine. **"Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları (1980 Sonrası Türkiye Uygulaması)",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996.

Laufenburger, Henry (Çev. İsmail Hakkı Ülkmen). **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi,** Tamamen Yeniden Gözden Geçirilmiş 5.Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 25, 1967.

Musgrave, Richard A. (Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay). **Kamu Maliyesi Teorisi (Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme),** Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2004.

Mutluer, Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi,** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi,** Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11.Baskı, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım, 2000.

Orhaner, Emine. **Kamu Maliyesi,** 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000.

Ökte, Faik. **Varlık Vergisi Faciası,** Birinci Bası, İstanbul: Nebioğlu Yayınevi, 1951.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 19.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.

Öncel, Yenal. **Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı,** İstanbul, 1974.

Öner, Erdoğan. **Kamu Maliyesi I (Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri),** Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 282, 1986.

Öz, Ersan. **Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi,** Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.

Özer, İlhan. **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi,** Ankara: Doğan Basımevi, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No: 163, 1977.

Özer, İlhan. **Devlet Maliyesi (Cilt: 1),** Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, Ankara: Başbakanlık Basımevi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 276, 1986.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi,** Trabzon: Derya Kitabevi, 2004.

Sağbaş, İsa. **Vergi Teorisi,** Ankara: Ece Matbaası, 2008.

Sinanoğlu, Cengiz. **Verginin Psikolojik Yönü ve Kişisel Tepkilerin Mali Sonuçları,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1994.

Stiglitz, Joseph E. (Çev. Ömer Faruk Batırel). **Kamu Kesimi Ekonomisi,** İkinci Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 396, 1994.

Şaan, Ayşe. **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008.

Şener, Orhan. **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi,** 9.Baskı, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım, 2007.

Şenyüz, Doğan. **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi,** Bursa, 1995.

Şişman, Bülent. "Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergileme İlkeleri", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 163, Temmuz 2006. www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006078240.htm (02.12.2011).

Taşkın, Yasemin. **Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Tekir, Sabri. **Vergi Teorisi,** İzmir: Aklıselim Ofset Tesisleri, 1990.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi,** Mevzuattaki Değişikliklere ve Son İstatistik Verilerine Göre Güncelleştirilmiş 8.Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi,** 9.Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2005.

User, İnci. **Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1992.

Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 14: Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Ankara, Mart 2007.

Yatlı Soydan, Billur. **Uluslararası Hukuksal Çifte vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar,** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 1993.

Yavi, Ersal. **Bir Ülke Nasıl Batırılır?,** İzmir: Yazıcı Basım Yayıncılık, 2001.

Yetkiner, Erkan. "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 235, Mart 2001, ss.92-94.

http://www.gib.gov.tr