

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI**

YÖNLENDİRİCİ VERGİLENDİRME

Doktora Tezi

Cenker GÖKER

Ankara-2010

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI**

YÖNLENDİRİCİ VERGİLENDİRME

Doktora Tezi

Cenker GÖKER

Tez Danışmanı
Prof.Dr. Mustafa AKKAYA

Ankara-2010

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI

YÖNLENDİRİCİ VERGİLENDİRME

Doktora Tezi

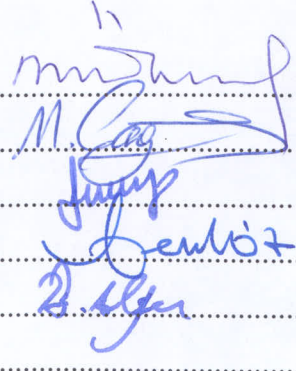
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Mualla Örcel
Prof. Dr. Naim Çapan
Prof. Dr. Mustafa Akkaya
Doç. Dr. Semih Öz
Yrd. Doç. Dr. Bülent Altan



Tez Sınavı Tarihi : 02.02.2011

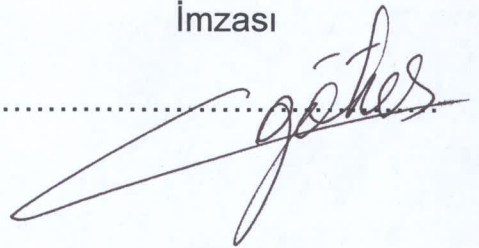
TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (02.10.2001)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı ve Soyadı

Cenker Göker

İmzası



İçindekiler	i
Kısaltmalar Tablosu	v
Giriş	1
I. Bölüm: Vergilendirmenin Amacı	
A. Genel Olarak	6
B. Vergilendirmenin Amacı	10
a. Mali Amaçlı Vergilendirme	10
b. Mali Amaç Dışı Vergilendirme	14
i. Ekonomik İstikrarın Sağlanması ve Maliye Politikasının Aracı Olarak	14
ii. Toplum Mühendisliği Aracı Olarak	19
1. Toplum Mühendisliği Kavramı	19
2. Toplum Mühendisliğinin Mali Yönü	21
C. İktisadi Doktrinlere ve Düşünürlerin Bakış Açıklarına Göre Vergilendirmenin Amacı	26
a. Merkantilistler	26
i. Kameralistler	28
b. Klasik İktisatçılar	30
i. Öncü Liberaller – Fizyokratlar	30

ii. Liberaller (Klasik İktisatçılar).....	31
c. Müdahaleci Devlet Görüşü Taraftarları.....	33
i. Adolph Wagner	33
ii. Nasyonal Sosyalistler	34
iii. Arthur Cecil Pigou	36
iv. John Maynard Keynes.....	36

II. Bölüm: Toplum Mühendisliğinin Aracı Olarak Vergilendirme (Yönlendirme Fonksiyonu)

A. Yönlendirici Vergilendirmenin Yöntemleri.....	38
a. Genel Olarak	38
b. Caydırma	41
i. Vergi Yükünün Artırılması	43
1. Harcamalardan Alınan Vergiler Bakımından	43
2. Servetten Alınan Vergiler Bakımından	45
3. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından.....	46
ii. Vergi Kolaylıklarının Kullanımı	49
iii. Vergi Cezalarının Kullanımı	51
c. Özendirme	54
i. Vergi Yükünün Azaltılması	55
1. Harcamalardan Alınan Vergiler Bakımından	56
2. Servetten Alınan Vergiler Bakımından	57
3. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından.....	58
ii. Vergi Kolaylıklarının Kullanımı	61
1. Harcamalardan Alınan Vergiler Bakımından	61

2. Servetten Alınan Vergiler Bakımından	63
3. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından.....	64
iii. Sübvansiyonlar ve Özendirme	65
iv. Vergi İadesi ve Özendirme	67
v. Vergi Afları ve Özendirme	69
B. Yönlendirici Vergilendirmenin Kullanım Alanları.....	72
a. Tüketim Alışkanlıklarının Değiştirilmesi	73
b. Kültürel Alan	76
c. Çevre Koruma Alanı	79
d. Nüfus Planlaması	87
i. Nüfus Artışı Sağlanması	89
ii. Nüfus Artışının Kontrol Altına Alınması	91
e. Bağımlılık Yaratıcı Maddelerin Kullanımının Önlenmesi	93
i. Tütün Mamullerinin Kullanımının Azaltılması	94
ii. Alkollü İçeceklerin Kullanımının Azaltılması	99
C. Vergilendirmenin Yönlendiriciliğinin Sonuçları Bakımından	
Değerlendirilmesi	104
a. Gerçekleşmesi Beklenen/Tahmin Edilen Sonuçlar	104
i. Vergiye Uyum	106
ii. Vergiden Kaçınma	108
iii. Vergi Kaçırma	111
b. Gerçekleşmesi Beklenmeyen/Tahmin Edilmeyen Sonuçlar	113
i. Kültürel Sonuçlar	113
ii. Kanundışı Yollara Sapma	115

iii. Hükümetlere Karşı Siyasal Baskı Oluşması	117
---	-----

III. Bölüm: Olması Gereken Hukuk Bakımından Yönlendirici Vergilendirme

A. Yönlendirmenin Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından Sınırları	121
a. Yönlendirici Vergilendirmede Ölçülülük	124
b. Birey Olma Özgürlüğü	128
i. Kişi İradesinin Doğrudan Etkilenmesi	131
ii. Kişi İradesinin Kamuoyu Baskısıyla Etkilenmesi	134
B. Vergilendirmenin Sosyolojik Etkilerini Araştırma Kurulu Önerisi	136
a. Kurulun Yapısı	138
b. Kurulun İşlevi	139
Sonuç	143
Özet	145
Summary	146
Kaynakça	148

Kısaltmalar Tablosu

age.	: Adı geçen eser
agm.	: Adı geçen makale
AMK	: Anayasa Mahkemesi Kararı
AMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
E.	: Esas No
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar No
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
NJW	: Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	: Number (Numara)
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
V	: Volume
vb	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl

Giriş

Devlet, kamu harcamalarının finansmanı amacıyla vergi toplamaktadır. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde mali güce sahip herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Mali güçleri olduğu sürece kişiler vergi yükümlüsü durumundadır. Vergi yükümlülüğünün temeli mali gücün varlığıdır. Dolayısıyla ödeme gücüne sahip bireyler vergi mükellefi olsun olmasın vergilendirmenin ilgi alanına girmektedir. Vergilendirmenin ülkenin mali sınırlarındaki bu rolü devletin, vergiler eliyle ekonomik istikrarı sağlamak ve bunun yanında sosyal ve kültürel hayata yön vermek amacıyla vergi salmasına veya toplayabileceği kamu gelirlerinden vergi kolaylıklarının kullanımı yoluyla vazgeçmesine neden olabilmektedir. Denilebilir ki tüm istisna ve muafiyetler devletin belli bir amacına hizmet etmektedir. Hal böyle olunca devlet vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini de kontrol etmenin yollarını arayabilmektedir.

Birey davranışları yönlendirilerek vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesi veya gerçekleştirilmemesi yöntemleri geliştirilmeye başlanmıştır. Özellikle paranın söz konusu olduğu durumlarda vergilendirmenin bireylerin davranışlarında araç olarak kullanılabileceği yöntemler vergi artırımı ile caydırma ve vergi azaltımı ile özendirme olmaktadır. Ekonomik insan, homo economicus, akçeli işlerde diğer tüm değişkenler sabitken, yani toplumsal yapı, vergi ahlakının gelişmişliği, ülkenin ekonomik gelişmişliği, kültürel özelliklerin göz ardı edildiği düzenlemelerle özendirilmeye veya fiyat açısından dezavantajlı bir durumda caydırılmaya müsaittir.

Vergilendirmenin birey davranışlarında özendirme ve caydırma yöntemlerini kullanarak değişimler yaratabilmesi bizi “yönlendirici vergilendirme” kavramına

götürmektedir. Amaçları yönünden vergilendirme mali amaçlı ve mali amaç dışı olmak üzere sınıflandırılabilir. Vergilendirmeden gelir elde edilmesi birincil amaçtır. Bazen yapılmaya çalışılan ise gelir elde etmek dışında başka bir hedefe ulaşmaktır. Bunun yanında, elde edilmesi mümkün vergi gelirlerinden vazgeçilmesindeki fayda, gelir olarak toplanmayan miktârın faydasını kat kat aşmaktadır. Tüm bu nedenler yönlendirici vergilendirme kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Vergilendirmenin amaçları bakımından yapılan ayrım da mali amaç dışı vergilendirme ile topluma bir yön verme çabası içindeki toplum mühendisliği kavramının kesişme noktalarına da değinilmeye çalışılmıştır. Toplum mühendisliğinin toplum iradesi üzerinde uygulamaya çalıştığı model/plan ile yönlendirici vergilendirmenin bir araç olarak kullanılması ve belirli davranışların değiştirilmesi amacı örtüşmektedir. Bu nedenle yönlendirici vergilendirmenin, toplum mühendisliğinin mali yönü olup olmadığının irdelenmesi gerekmektedir.

Yönlendirici vergilendirmenin toplum mühendisliği ile olan ilişkisi, bireylerin davranışlarında hangi yöntemler kullanılarak değişimler yaratılmaya çalışıldığı ile de ilgilidir. Öyle ki, vergilendirme ile özendirme ve caydırma mümkünken toplum mühendisliği yasaklama ve ödüllendirmeyi de kullanabilir. Özendirme ve caydırma yöntemleri vergi yükünün artırılması ve azaltılması, vergi afları, sübvansiyonlar, vergi iadesi, vergi cezaları gibi kavramlarla ilişkilendirildikleri alanlarda kullanılabilir.

Yöntemlerin kullanım alanlarının tespiti yönlendirici vergilendirme ile toplum mühendisliği alanlarının belirlenmesinde gereklidir. Toplum mühendisliğinin ülkenin her alanında geçerli olabilecek bir modeli hayata geçirmesi mümkünken

vergilendirme ile bu durum ancak belirli alanlarda söz konusu olabilecektir. Akla ilk gelen tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi olmaktadır. Çevrenin korunması, nüfus planlaması, bağımlılık yaratan mamullerin tüketiminin azaltılması amaçlarını gerçekleştirmek için yönlendirici vergilendirmeye başvurulması mümkündür. Caydırma ve özendirme yöntemleriyle örneğin nüfus planlamasında, çocuk sahibi olmanın özendirilmesi veya çok sayıda çocuk sahibi olmanın caydırılması için vergi düzenlemeleri güdüleyici olabilecektir. Cumhuriyetin ilk yıllarında savaşlarla nüfusu azalmış olan devletin hızlı nüfus artışını gerçekleştirmek için vergilendirme aracını da kullanması örnek gösterilebilir.

Tüm değişkenler sabitken yapılan yönlendirme amaçlı vergilendirmenin sonuçları hedeflendiği şekilde gerçekleşebileceği gibi hiç tahmin edilemeyen noktalara da ulaşabilir. Bireylerin yönlendirmeye olumlu tepki göstermeleri sonucu vergiye uyum yerleşebilecektir. Vergiden kaçınma da seçilen değişim yönüne göre bir başarı sayılabilir. Örneğin alkol tüketiminin azaltılması amacıyla alkollü içecekler üzerine yüksek vergi yükü getirildiğinde kişilerin alkol tüketmekten vazgeçmeleri vergiden kaçınmanın, dolayısıyla caydırmanın başarısı olarak görülmelidir. Elbette öngörülebilirler kadar tahmin edilemeyen sonuçlar da söz konusu olabilecektir. Toplumun ekonomik, sosyal, kültürel yapısının dinamiklerinin farklılıklarından kaynaklanan sebeplerle yönlendirmede başarısızlık ihtimali de her zaman mevcuttur.

Yönlendirici vergilendirmenin birey davranışlarında değişme meydana getirebilmesi temel hak ve özgürlükler bakımından incelenmeye muhtaçtır. İnsan, özgür irade sahibidir. Yönlendirici vergilendirme ile bu irade değiştirilmeye çalışıldığında bunun sınırlarının da tespiti gerekecektir. Yönlendirmenin sınırı ne olmalıdır? Olması gereken bakımından yapılabilecek değerlendirmelerle bu soruya

cevap bulunabilir. Bir diğ er soru yönlendirmeye kimin karar vereceğidir? Devletin bireylerin iradelerine dokunabilme hakkının olup olmadığının da irdelenmesi, yönlendirici vergilendirmenin sınırlarının belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir.

Yönlendirici vergilendirmenin, devlet ile bireyi karşı karşıya getiren vergi hukuku ilişkisinin en önemli başlıklarından birini oluşturduğuna şüphe yoktur. Bir davranışın devletin iradesi yönünde değıştirilmesinin yöntemlerinin, kullanım alanlarının ve sonuçlarının incelenmesi ile yönlendirici vergilendirme kavramının toplum mühendisliğinin mali yönü olmaktadır.

Çalışmanın amacı yönlendirici vergilendirmenin yöntemleri, kullanım alanları, beklenen ve beklenmeyen sonuçları irdelenerek vergilendirmenin toplum mühendisliğinin aracı olarak kullanılıp kullanılamayacağıının belirlenmesidir. Birinci bölümde vergilendirmenin amaçlarına değinilerek, mali amaç dışı vergilendirmenin mümkün olup olmadığına vurgu yapılmaktadır. İkinci bölümde yönlendirici vergilendirmenin yöntemleri ve kullanım alanları irdelenmektedir. Ayrıca yönlendirici vergilendirme sonrasındaki sonuçlar beklenen ve beklenmeyen sonuçlar bağlamında ikili bir ayrıma gidilerek incelenmektedir.     nc  bölümde ise olması gereken hukuk açısından yönlendirici vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklere müdahale noktasındaki sınırları belirlenmeye çalışılmaktadır. Son olarak Vergilendirmenin sosyolojik sonuçlarının değerlendirilmesi gerektiğinden hareketle vergilendirmenin sosyolojik etkilerini araştırma kurulu önerisine yer verilmektedir. Vergilendirmenin sosyal hayata etkilerinin ve birey davranışlarındaki görünümlerinin incelenmesi ile vergiye uyumun artırılabilceği ve devletin istediği modele uygun davranış yönlendirmelerinin gerçekleştirilebileceğinden bahisle önerilen birimin

hayata geçirilmesinin ekonomik ve sosyal hayata olumlu bir şekilde yansıyabileceği düşünölmektedir.

I. Bölüm: Vergilendirmenin Amacı

A. Genel Olarak

Günümüz modern devlet yapısında vergiler, kamu hizmetlerinin sağlıklı ve düzgün yürütülmesi için ihtiyaç duyulan mali kaynağın karşılanmasında bir araç olarak kullanılmaktadır. Vergiler/Vergilendirme, modern devlet¹ öncesi dönemlerde geniş bir ifade ile belli bir bölgedeki iktidar sahiplerinin her ne isim altında olursa olsun karşılıksız (veya çoğu zaman kişilerin yaşamını devam ettirebilmesinin karşılığı olarak) ve cebre dayanarak topladığı maddi veya aynî bir gelir biçimindedir. Modern anlamda vergi ve vergi hukukunun doğumu ve gelişimi o kadar gerilere gitmemesine² rağmen vergiye tarihin bilinen en eski dönemlerinden beri rastlanır ve vergi, insanların devlet veya devlet benzeri bir yönetim altında bulundukları tüm dönemlerde başvurulmuş bir finansman aracı olarak nitelendirilebilir. Verginin devlet için hayati niteliği, devlet var olduğu sürece verginin de var olacağını veya

¹ Modern devlet kavramı ile kendisini anayasal kurallarla bağlı gören ve salt kanuniliğe değil maddi hakkaniyeti oluşturma üzerine kurulu, 20. yüzyılda ifadesini bulduğu şekliyle hukuk devleti kastedilmektedir. Huber, Ernst Rudolf, “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet” (Çeviren: Dr. Tuğrul Ansay), AÜHFD, Yıl: 1970, Cilt: 27, Sayı: 3-4 s. 32. Buna benzer biçimde günümüz devletleri modern vergi devleti olarak da tanımlanmaktadır. Öyle ki, mali ihtiyaçlar olmasa modern devletin doğumunu gerektiren bir durum oluşmayacaktır. Aynı şekilde devletin başka hiçbir amacı gelir elde etmeksizin yürüyemeyeceğinden vergiler devletin gelişim sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır. Pierson, Christopfer, Modern Devlet, (Çeviren: Dilek Hattatoğlu) Civi yazıları Yayınevi, İstanbul, 2000, s. 58-59.

² Öncel, Muallâ – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 19. Bası, Ankara, 2010, s. 6.

devletin varlığını devam ettirebilmesinin en hassas aracı olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır³. Vergi, dün ve bugün olduğu gibi yarın da mevcut olacak en kesin uygulamalardan biridir. Bu özelliği, cebir altında toplanan verginin, devletin kamusal hizmetler şeklinde somutlaşan ürünlerini ilke olarak bedava sunması ve bu ürünleri ortaya koyabilmesinin gerektirdiği harcamaları esas itibariyle zorunlu ödetmeler yolu ile karşılamasındandır⁴. Bir devlette, başka hiç kimsenin yapması mümkün olmayan ve devlet tarafından yerine getirilmesi zorunlu eğitim, sağlık, sosyal, kültürel, yargısal, askeri görevler ve harcamalar mevcuttur. Başkaları tarafından yapılamaması⁵, devletin harcamada bulunması gereğini açıklaması bakımından da önemlidir⁶. Bu anlamda, genel hizmetlerden iç düzen ve güvenlik, ekonominin işleyebilmesi için gerekli bir devlet asgarisidir. Bu hizmetleri dış savunma

³ Aktan, Coşkun Can – Dileyici, Dilek – Saraç, Özgür, Vergi, Zulüm ve İsyân, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002, s. 137.

⁴ Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 184.

⁵ Toplumu oluşturan bireylerden hiçbirisinin, bu ihtiyaçların karşılanmasından ve bu tatminlerin ona sağlayacağı faydadan uzak tutulması söz konusu olamaz. Aynı şekilde bu hizmetlerin finansmanına katılamayanların bu hizmetin sağladığı faydalardan uzak tutulmaları da mümkün değildir. Gürsoy, Bedri, Kamusal Maliye, Birinci Cilt, Giriş – Masraflar, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:426, Ankara, 1978, s. 4. Devletin üstlenmesinin zorunlu olduğu ve devletin siyasal tercihine göre değişebilen eğitim, kültür gibi alanlardan farklı olarak, örneğin, milli savunma ve iç güvenlik hizmetleri, devletin vergilerin finansmanında araç olarak kullandığı giderlerinin başında gelmekte ve belki de vergilerin varlık sebebini oluşturmaktadır.

⁶ Pigou, Arthur Cecil, Gelir – İktisada Giriş, (Çevirenler: Gülten Kazgan, Haydar Kazgan) Berksoy Basımevi, İstanbul, 1955, s. 59.

tamamlar⁷. Tarihin her çağında devletin, toplumun zorunlu ihtiyaçlarını finanse etmesi gerekli olmuştur. Devlet, hangi başka yola başvurmuş olursa olsun en temel gelir kaynağı ve öncelikle başvurduğu yol vergilendirme olmuştur. Bu sebeple, yukarıda ifade edildiği gibi devlet ve vergi birbirinden ayrılamayacak şekilde toplumun dna'sına işlenmiş bir yapıtaşı konumuna gelmiştir.

İncelenmekte olan mali amaçlı ve mali amaçlı olmayan vergilendirme⁸ kavramları tıpkı vergi hukukunun doğumu gibi yakın döneme ilişkin bir ayrımı oluşturmaktadır⁹. Öyle ki, verginin amacı söz konusu olduğunda insancıl ve iktisadi sınırlamalar birer olgu olarak göz önüne çıkar¹⁰. Elbette ki bu günümüz modern devlet yapısında söz konusu olmaktadır. Modern devlet öncesi dönemde ise vergilerin mali amaç dışında kullanılması kavramının belki de tek bir uygulaması olabilir; o da cezalandırmadır. Öyle ki, saf haliyle maliye politikasının para dışında bir amaç içermesi düşünülmemektedir¹¹. Ayrıca belli bir zamanda belli vergilerin toplanması sürecinde görünenden farklı bir amacın varlığı sadece vergiyi koyan

⁷ Bulutoğlu, Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Maliye ve Hukuk Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2008, s. 194.

⁸ Bu kavram, mali amaç dışındaki vergilemenin gelir elde etme yanında amaçlanan bir davranış farklılaşması olması sebebiyle Alman doktrininde “yan amaç” olarak da ifade edilmektedir. Bodenheimer, Dieter G, Der Zweck der Steuer, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1979, s. 24.

⁹ Tipke, Klaus – Lang, Joachim, Steuerrecht, 18. völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, §3, 19, s. 49.

¹⁰ Schmidt, Dora, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik, Verlag Von J.C.B.Mohr (Paul Siebeck) Tübingen, 1926, s. 4

¹¹ Schmidt, age., s. 7.

iktidarca bilinebileceğinden, mali amaç dışında bir vergilendirmenin sadece cezalandırma olabileceği tahmininde bulunulabilir¹².

Aşağıda ayrıntılarıyla incelenecek olan iki kavramın modern devletin ortaya çıkmasıyla tartışılabilir noktaya geldiği düşünülmelidir. Vergilendirmenin bu iki temel amacının ayırım noktası vergi gelirinin ne için kullanılacağı değildir. Böyle olsa idi, “vergilerin karşılıksız olması” kavramının tarihsel olarak karşımıza çıkması mümkün olmayabilirdi. Temel nokta vergilendirme ile salt gelir elde edilmesinin veya bunun yanında toplumu belirli davranış kalıplarına yönlendirmenin amaçlanıp amaçlanmadığıdır. Bir başka önemli husus, sadece vergi geliri elde etme amacının da toplumun belirli davranışları göstermesine imkân vermesidir¹³. Mali amaçlı vergilendirme ve mali amaç dışı vergilendirme, vergiyi koyan iktidarın gerekçelerine göre yapılan bir ayrımı ifade etmektedir. Sadece mali amaçlı olsa da vergilendirmenin gelir elde etme amacından farklı sonuçlar doğurabileceği göz ardı edilmemelidir¹⁴. Amaçlanan vergi geliri elde etmek olsa da toplumun veya bireylerin

¹² “Tarih boyunca, iktidarlar kendilerini destekleyenlerin vergilerini hafifletmiş, siyasal gücü olmayanları ve kendisinden destek esirgeyenleri ezmiştir” Bulutoğlu, age., s. 342.

¹³ Vergilendirme yetkisinin sınırlarının ne kadar geniş olabileceğine ilişkin en etkileyici saptamalardan biri Amerika Birleşik Devletleri’nde bir yargılama esnasında ortaya konmuştur. Bkz. Marshall, C. John, “The Power to Tax Involves the Power to Destroy”, Opinion of the Court, Supreme Court of the United States, 17 U.S. (Wheat.) 316, McCulloch v. Maryland, 1819, http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0017_0316_ZO.html. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹⁴ Örneğin, 1696 yılında İngiltere’de “Pencere Vergisi” adı verilen ve altıdan fazla penceresi olan binalardan toplanan vergi, binaların büyük bir kısmının altı pencereli olarak inşa edilmesine veya fazla pencerelerin örülerek pencere sayısının altıya indirilmesine sebep olmuştur. Altuncu, Damla – Göker,

vergiye tepkisi, iktidarın hiç tahmin etmediği şekilde gerçekleşebilir¹⁵. Vergi salınırken gelir elde etmek birincil derecede önem taşımasına rağmen sonuçlar bakımından yapılacak değerlendirmelerde iktidarın neyi amaçladığı ikincil planda kalabilmektedir. Bu nedenle amaçlar ve sonuçlar aşağıda farklı başlıklar altında incelenecektir.

B. Vergilendirmenin Amacı

a. Mali Amaçlı Vergilendirme

Günümüz ekonomik düzeni bireylerin içine doğdukları, içinde yaşamaları gereken ve değişmez bir barınak sağlayan uçsuz bucaksız bir evrendir¹⁶. Böyle olunca ekonomi ve devlet ilişkileri, hem bireyleri hem de devleti ilgilendiren karmaşık bir yapı oluşturmaktadır. Ekonominin işleyişi içinde devletin tek taraflı olarak siyasal tercihlere göre değişen oranlarda ekonomiye müdahalesi söz konusu olmaktadır. Bu müdahalelerden yüzyılların verdiği tecrübe ile en kapsamlı düzenlenmiş olanı vergilendirmedir. Öyle ki, günümüz modern devleti tarihsel anlamda mutlakıyetten daha önceki devlet biçimlerinin bile olmadığı ölçüde bir ‘vergi devleti’dir¹⁷. Bu nedenle devletin, kamu harcamalarını finanse edebilmek için

Cenker, “Pencere Vergisinin Mimariye Yansımaları”, *Arkitekt Dergisi*, Sayı:2008/6 – 2009/1, s. 14-21.

¹⁵ Örneğin, İngiltere’nin bir zamanlar kolonisi durumundaki Amerika’da uyguladığı ağır vergi politikası Amerikan Bağımsızlık Savaşı’nın en önemli tetikleyicisidir. Aktan – Dileyici - Saraç, age., s. 186.

¹⁶ Weber, Max, *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu*, (Çeviren: Zeynep Gürata) Ayraç Yayınları, İstanbul, 2008, s. 46.

¹⁷ Pierson, age., s. 61.

kullanabileceği araçların başında vergiler gelmektedir. Vergiler kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderleri ve kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne dayanılarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebir altında toplanır¹⁸. Toplumun iç güvenlik ve milli savunma gibi bazı ihtiyaçları devlet eliyle yapılmaktadır. Diğer bir kısım hizmetleri, özel ekonominin firmaları yaparsa da yeterli olmayabilir. Devlet bunları tamamlayıcı ve zararlarını azaltıcı bir görev üstlenir. Toplumun devlet hizmetlerine gereksinimi olduğuna göre bu hizmetlerin maliyetini karşılayacak paranın toplanması gereklidir. Vergilemenin klasik amacı¹⁹, kamu giderlerinin finansmanının karşılanması için gelir elde etmektir²⁰. Devletin gelirleri, vergiler, vergi dışı gelirler, para basımı²¹ ve borçlanma

¹⁸ Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 115.

¹⁹ Liberal ekonominin mimarlarından İskoç iktisatçı James Mill, 1821 yılında yazdığı “Elements of Political Economoy” isimli eserinde “leave them as you find them” deyimini kullanarak, vergiler eliyle kişilerin ekonomik statülerinde değişikliğe yol açılmaması gerektiğine değinmiştir. Böylelikle vergilerin tarafsız olması gerekliliğine vurgu yaparak devletin vergilendirme yoluyla toplum hayatına etki doğuracak düzenlemelerden kaçınmasını savunmuştur.” Jones, Robert, The Nature and The First Principles of Taxation, <http://www.ebooksread.com/authors-eng/robert-jones/the-nature-and-first-principle-of-taxation-hci/page-18-the-nature-and-first-principle-of-taxation-hci.shtml>. (erişim tarihi: 20.12.2010)

²⁰ “Verginin tarafsız olması, kişilerin tercih ve davranışlarını etkilememesi, vergi öncesi ve sonrası refah dağılımını değiştirmemesi şeklindeki klasik yaklaşımın tersine, verginin düzenleyici yanının da büyük önem taşıdığı görülmektedir.” “Bu anlamda vergi ne teşvikçi ne ahlakçı ne de himayeci olmalıdır diyen klasik görüşe, Alman tarihçi okulu, vergiyi sosyal amaçlara doğru yöneltmenin gerekliliğine değinmiş ve Adolph Wagner ‘verginin ilk ve en önemli finansal amacının yanında sosyo-politik bir amacı daha vardır ki, bu da serbest müdahale rejiminin servet bölüşümünde doğurduğu haksızlıkları değiştirmektir’ demektedir.” Akdoğan, age., s. 119.

yoluyla sağlanan fonlardan²² oluşuyorsa da devlet, sunacağı bu hizmetlerin maliyetini ancak vergi toplayarak karşılayabilir²³. Bu nedenle, kamu maliyesi doktrinde devlet gelirlerinin sınıflandırması yapılırken vergiler asli gelir, borçlanma ve diğerleri tali gelir şeklinde gösterilmektedir²⁴.

Mali amaç dışı vergilendirme²⁵ olgusu ortaya çıkıncaya kadar vergilerin amaçlarına ilişkin bir sınıflandırma ihtiyacı bulunmamaktaydı. Ancak günümüz vergi devletinde vergiler mali amaçların dışında²⁶ da kullanıldığından teorik olarak böyle bir ayrımın yapılması ihtiyacı doğmuştur. Çoğu zaman hükümetlerin politik tercihlerinin şekillendirdiği biçimde, yüksek veya düşük verimli, doğrudan veya

²¹ “Bu gelir kaynağı, günümüzde ulusal ve uluslararası ekonomik ilişkilerin çok daha karmaşık hale gelmesi ile doğrudan bir gelir kaynağı olmak yerine senyoraj (paranın üretim maliyeti ile üzerinde yazılı değer arasındaki fark) ve enflasyon vergisi gibi yollarla dolaylı bir gelir kaynağına dönüşmüştür.” Pınar, Abuzer, Maliye Politikası: Teori ve Uygulama, 2. Baskı, Naturel Kitabevi, Ankara, 2006, s. 37.

²² Şener, Orhan, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, 8. Baskı, İstanbul, 2006, s. 197.

²³ Bulutoğlu, age., s. 337.

²⁴ Buna karşıt olarak bazı yazarlar, “Devletin paraya ihtiyacı varsa bunu basar veya borç alır” şeklinde görüşler ileri sürmüşlerdir. Lerner, Abba P, The Economics of Employment, McGraw-Hill Book Company, New York 1951, s. 270.

²⁵ Doktrinde mali amaç dışı vergilendirmeye ‘sosyal amaçlı normlar’ da denilmektedir. Başaran Yavaşlar, Funda, Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2003, s. 56.

²⁶ “ Sosyal amaçlı normlar, mali amaç dışında amaçlar takip eden normlar olup, devletin ekonomik ilişkilere yönlendirici ve yeniden dağıtıcı şekilde müdahalesine hizmet eden normlardır” Başaran Yavaşlar, age., s. 57.

dolaylı, sabit veya artan oranlı vb. görünümde yüzlerce farklı çeşitte vergi salınmaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki, devletin en önemli gelir kaynağı olan verginin mali amaçlı olması, onun mali güce göre toplanarak servetin yeniden dağıtılmasında bir araç olarak kullanılabileceği gerçeğini gizleyemez. Öyle ki, “vergilendirmek, yeniden bölüştürmektir”²⁷. Mali amaçlı vergilendirmenin gelir elde amacının içinde yer alan bu özellik ekonominin işleyişinin sürdürülebilirliğini de güvence altına almaktadır²⁸.

Toplumu oluşturan çeşitli tabakalar arası vergilendirme dengesinin sağlanmasını da vergilerin mali amacı içinde görmek gerekir. Böylelikle devlet sağlam bir ekonomiye sahip ülkesinde vergi politikası yürütebilir. Ancak gelişmiş ve az gelişmiş ekonomilerde vergi mükellefleri birbirinden farklı sosyal konumlarda bulunurlar. Kalkınmış ekonomilerde vergi gelirleri yoğun olarak gelirden üzerinden alınan doğrudan vergilerden sağlanmakla beraber az gelişmiş ekonomilerde verginin ağırlığı dolaylı vergilerdedir²⁹. Gelirden alınan vergilerle az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi almak mali amaç taşıyan bir yöntemdir. Aynı şekilde dolaylı vergilendirmeler söz konusu olduğunda salt mali amaç yine ön plana çıkmaktadır. Ayrıca bazı kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerin belli ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemlerinin yapılması karşılığında zor unsuruna³⁰ ve yararlanma ilkesine dayalı olarak alınan harç, şerefiye

²⁷ Pierson, age., s. 174.

²⁸ Rose, Manfred, “Das Fiskalische Ziel Der Besteuerung”, Kyklos Volume: 26, Issue: 4, s. 815.

²⁹ Türk, İsmail, Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, 20. Bası, Ankara, 2007, s. 308.

³⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 437.

gibi yükümlülükler de mali amaçlı vergiler içinde yer alırlar. Görüldüğü gibi vergi her ne kaynaktan alınırsa alınsın mali amaç değişmemektedir. Ekonomik kalkınma söz konusu olduğunda vergiden başka başvurulacak bir mali kaynak yoktur³¹.

b. Mali Amaç Dışı Vergilendirme

i. Ekonomik İstikrarın Sağlanması ve Maliye Politikasının Aracı Olarak

Mali amaç dışı vergilendirme³² kavramı, vergilendirme ile sağlanacak gelirin yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel alanlarda çeşitli sonuçlar elde edilmesinin mümkün olduğunu ifade etmektedir³³. Vergi, devletin karşılıksız ve cebir altında edindiği bir gelir olduğuna göre hangi amaçla alınıyor olursa olsun bir mali amaç elbette ki mevcuttur³⁴. Ancak mali amaç dışı vergilendirme, belli bir gelirin yanında

³¹ Türk, age., s. 309.

³² Vergilendirmenin mali amacı dışında, mali amaçlı olmayan bir fonksiyonunun olmadığı ilişkin karşıt görüşler de mevcuttur. Buna göre vergilendirme her ne amaçla yapılıyor olursa olsun temelde bir vergi salımı mevcuttur. Ayrıca bu görüşe göre vergi etkilerinin iç içe girmiş olması nedeniyle vergi amaçlarının ayırımı/ayrıştırılması da mümkün değildir. Değirmendereli, Ali, “Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayrıştırılması (Dichotomie der Steuerzwecke) Sorunu”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, Cilt: 1, s. 222 - 224.

³³Tipke - Lang, age., s. 2. “Vergi Politikasının aynı zamanda bir sosyal adalet vasıtası olarak kullanılabileceği, hatta belirli bir sosyal gaye güdülmediği hallerde dahi herhangi bir verginin sosyal sınıfların iktisadi durumları üzerinde şu veya bu tarzda tesirler husule getireceği ifade edilebilir.” Kurthan, Amiran, Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1312, İktisat Fakültesi No: 221, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968, s. 1

³⁴ “Günümüzde ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemek ve denetim altında tutmak durumunda bulunan devlet, vergilemeyi, kamusal harcamalara halkın katkısını ve ulusal gelirin bölüşümünü sağlamak amacı yanında, kişilerin faaliyetlerini özendirerek veya engelleyerek yönlctmek,

elde edilmesi beklenen sonuçlara odaklanılmasına yöneliktir³⁵. Bu sebeple örneğin vergi kolaylıkları da dâhil olmak üzere bütün vergilerin belirli bir gelir amacı mevcuttur³⁶. Burada yapılan ayırım gelir amacının yanında ve sadece belirli bir sonucun doğumunu sağlayacak şekilde vergi mükelleflerini yönlendirmenin söz konusu olup olmadığına ilişkindir³⁷. Vergilendirme ile elde edilen gelirin verimliliği

alışkanlıklarını geliştirmek veya köreltmek gibi nedenlerle de kullanılabilir. Bilindiği gibi, vergilemeden beklenen birincil amaç ulusal gelirin yeniden bölüşümünü ve devlet bütçesinin finansmanını sağlamaktır. Son yıllarda, bunun yanında, ekonomik dalgalanmaların durulması, sürümdeki (tedavüldeki) para niteliğinin ve buna bağlı talebin ayarlanması, dış satımın korunması ve özendirilmesi, işsizliğin, alkollü içki ve sigara tüketiminin azaltılması, belirli enerji türlerinin kullanılmasının özendirilmesi vs. vergilemenin ikincil amaçlarını oluşturmuştur.” Aliefendioğlu, Yılmaz, “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 460, Ankara, 1981, s. 595.

³⁵ Pahlke, Armin – König, Ulrich, Abgabenordnung, Verlag C.H.Beck, Münih, 2009, s. 24. Tipke-Lang, age., s. 46.

³⁶ “Her verginin esas gayesi tabiatıyla malidir. Zira vergiler devlet tarafından amme masraflarının karşılanmasını ve dolayısıyla asıl hükümet vazifelerinin ifasını temin maksadıyla kamusal maliyeye tahsis edilen nakit vasıtalarıdır. Tatbikatta mali olmayan gaye umumiyetle tali gaye olarak takip edilir, yani muayyen bir verginin vazında esas âmil malidir. Şu kadar ki, vergi alacaklısı vergiye muayyen şekiller vermek suretiyle sosyal, siyaset, nüfus siyaseti ilâh sahalarında arzu ettiği tesirleri kolaylıkla elde edebileceğini bildiği için, vergi tahsili vesilesiyle aynı zamanda diğer gayeleri de tahakkuk ettirmeye çalışır.” Neumark, Fritz, Maliye İlmine Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler, Güven Matbaası, İstanbul, 1940, s. 82.

³⁷ “Kamu giderlerini karşılamak amacıyla (/mali amaçla) değil de, sadece ekonomik ilişkileri yönlendirme ya da gelir ve serveti yeniden dağıtma amacıyla (/sosyal amaçla) vergilendirme (ve böylece temel hak ve özgürlüklere müdahale) mümkün değildir. Buna karşılık AY md. 73, f.1’in sosyal amaçlı vergileri tamamen önlediği şeklinde de yorumlanmaması gerekir. Kanaatimizce, bu fıkra, her vergilendirmede bulunması gereken bir asgari amaç şartını ortaya koymaktadır. Buna göre,

yüksek veya vergi kapasitesinin tamamı vergilendirilebilmiş olabilir. Verginin ülkenin ekonomik refahını artırıcı etki yapabiliyor olmasında dahi salt gelir dışında ekonomik işleyişine ilişkin bir amaç mevcut olduğundan, sınıflandırma yapılırken mali amaç dışı vergilendirme kavramı ile karşı karşıya kalınabilmektedir³⁸. Söz konusu olan vergi verimliliği değil, gelir elde etme amacı dışında bir gayenin varlığıdır. Ekonominin gelişimine artırıcı etkisi olan çok verimli bir vergilendirmede dahi mali amacın dışında bir gaye mevcut olabilir. Bu durumda, vergilerin amaçlarına ilişkin bir sınıflandırmada böyle bir uygulamanın mali amaç dışı vergilendirmenin içinde yer alması gerekecektir.

Bir ekonomide, ekonomiyi kim idare eder sorusuna “herkes ve hiç kimse”³⁹ cevabının verilebileceği düşünüldüğünde vergilendirmede mali amaç dışında bir gayenin de mevcut olabileceği görülebilir. Ekonomik aktörlerin kendisine yüklenen

ilgili temel hak ve özgürlüğe ilişkin anayasal düzenlemede yer alan sınırlandırma sebebinin içinde yer bulabildiği süreçte, vergilendirmenin, “kamu giderlerini karşılama amacı”nın yanı sıra sosyal devlet ilkesinde yerini bulan bir sosyal amaçla yapılabilmesi; başka bir deyişle vergilendirme yoluyla müdahalenin aynı anda hem mali hem de sosyal amaçla gerçekleştirilebilmesi mümkündür.” Başaran Yavaşlar, Funda, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 160.

³⁸ “Mali vergi mevcut düzenin mali yönlerini bozmadan devlete varidat teminini güttüğü halde politik vergi mali bir finansman gayesi gütmekle beraber sosyal ve iktisadi düzeni değiştirmek, kalkınmayı sağlamak, yeni bir gelir bölüşümüne sebebiyet vermek için kullanılır. Bu suretle iktisadi ve sosyal müdahalecilik yeni bir yön kazanır”, Dülgeroğlu, Ercan, “Vergilemenin Psikolojik Etkileri”, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, Cilt: V, Temmuz-Kasım 1975, No: 2-3, s. 227.

³⁹ Vedel, Georges, “Siyasi İktidar ve Plânlama”, (Çevirenler: Hamide Topçuoğlu ve Münici Kapani) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi 40. Yıl Armağanı, Ankara, 1966, s. 403.

sosyal güvenlik sorumlulukları veya vergi yükünün ağırlığı gibi zorlukların giderilebilmesi için kanunkoyucudan veya hükümetlerden çeşitli istekleri olabilir ve bu isteklerin karşılanmasında vergiler kullanılabilir.

Ekonomik istikrarın sağlanması ve maliye politikasının aracı olarak yapılan mali amaç dışı vergilendirme, belli bir vergi geliri elde etme beklentisi olmadan ülkenin ekonomik sisteminin gerektirdiği amaçların gerçekleştirilmesi için yapılan vergilendirmedir⁴⁰. Mali amaç dışı vergilendirme, istihdamın sağlanması ve işsizliğin azaltılması, ekonomik aktörlerin yatırıma⁴¹ yönlendirilmesi, ihracat-ithalat dengesinin sağlanması gibi amaçlarla, vergi teşvikleri, vergi kolaylıkları, sübvansiyonlar, düşük oranlı vergiler kullanılarak yapılan veya vazgeçilen vergilendirmeler görünümündedir. Teorik olarak mali amaçlı vergiler grubu içinde yer alması gerektiği düşünülse de bu kategori, devletin ekonominin işleyişine ilişkin tercihleri sonucu kayda değer bir gelir elde etmeyi hedeflememesi nedeniyle mali

⁴⁰ “Planlı kalkınmaya ilişkin vergi tedbirleri başlıca yatırımları ve ihracatı geliştirmek ve özendirmek amaçlarını hedef almaktadır. Bu düzenlemeler içinde en önemlileri yatırım indirimi, gelir ve kurumlar vergisinde ihracat istisnası, hızlandırılmış amortismanlar, gümrük vergisinde muaflık ve istisnalar, ihracatta vergi iadesi, turizm istisnaları vb.dir.” Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 54.

⁴¹ Örneğin, Türkiye’de “yatırımlara devlet tarafından sağlanan teşvikler büyük ölçüde vergilerden oluşmakta, beş kategori olarak sıralanan desteklerden dördünün konusunu vergiler teşkil etmektedir. Bunlar, gümrük vergisi istisnası, yatırım indirimi, katma değer vergisi istisnası, vergi resim ve harç istisnası, Yatırımları Teşvik Fonu’ndan kredi tahsisi şeklinde sıralanabilir.” Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri, www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/KonjokturIzlemeDb/vergi.doc+%22vergi+politikalar%C4%B1n%C4%B1n+%C3%BCretim+ve+ihracata+etkileri%22&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr. (erişim tarihi 20.12.2010)

amaç dışında bir gayesinin mevcudiyetini gözler önüne sermektedir⁴². Elde edilmesi planlanan vergi gelirinin yüksek bir düzeyde olması dahi belirli bir amacın varlığını örneğin ekonomiyi geliştirmek vb. olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir.

Mükelleflere tanınan vergi kolaylıkları ile elde edilmesi muhtemel vergi gelirinden vazgeçilmesi de mali amaç dışı vergilendirmenin görünümlerinden birini teşkil etmektedir. Burada vergi geliri elde etmeyerek veya elde edilmesi mümkün gelirin bir kısmından vazgeçilerek nasıl bir vergilendirme yapıldığı sorusu teorik olarak mali amaç dışı vergilendirme olgusunun -eğer bir gelir ortada yoksa- mümkün olmadığı yargısını karşımıza çıkarabilir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken, iktidarların fayda sağlamayı (ekonomiyi canlandırmak, istihdamı artırmak, ihracatı artırmak vb) planladığı alanlardan elde edebileceği vergi gelirlerinden vazgeçerek, bu alanların gelişiminin doğuracağı diğer ekonomik ve sosyal getirilerden⁴³ yararlanmayı amaçlamasıdır⁴⁴. Büyük resme bakıldığında örneğin yatırımların ve

⁴² Buna karşın doktrinde ekonomik istikrarın sağlanmasına yönelik bu kategorinin mali amaçlı vergilendirme içinde yer alacağına ilişkin görüş de mevcuttur. Schmidt, age., s. 25. Ancak, vergi teşvikleri veya vergi kolaylıklarıyla istihdamın artırılması, ticaretin canlandırılması, ihracatın artırılması saikleri her ne kadar içinde mali piyasaları etkilemeyi içerse de sonuçta gerçekleşen ya da gerçekleşmesi istenen durum mali amaç dışarısında kalmaktadır.

⁴³ Bu özelliği ile devlet yardımları ve teşvikleri içinde de yer alan vergi kolaylıklarındaki en hassas nokta, sağladığı faydanın piyasa mekanizmasında yaratması muhtemel tahribattan fazla olmasıdır. Çiloğlu, İsmail, “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, Hazine Dergisi, Ocak 2000 Sayı: 13, s. 30. Bu anlamda vergilendirilmeyen alanlardan elde edilmesi beklenen faydanın planlanan amacın altında olmaması ve yatırımların teşviki, istihdamın artırılması gibi amaçların gerçekçi ve rekabet piyasasının hassas dengelerine zarar vermeyecek ölçüde yapılması gerekmektedir.

⁴⁴ “Mali olmayan maksadın gerçekleştirilmesi halinde, vergi randımanındaki azalma temayülünün pek ehemmiyeti bulunmadığı mülahazası, ileri sürülebilecektir. Eğer, kalabalık ailelerin vergiden istisnası

istihdamın artmasının dolayısıyla işsizliğin azalmasının devletin elde etmesi mümkün vergi gelirinden vazgeçmesinden⁴⁵ daha büyük ekonomik ve sosyal etkilerinin olacağı açıktır. Vergi kanunlarının bazı yatırımları diğerlerine göre kârlı hale getirmesinin yatırım kararlarında sapmalara yol açabileceği⁴⁶ görüldüğünde büyük resme giden yol netleşecektir.

ii. Toplum Mühendisliği Aracı Olarak

1. Toplum Mühendisliği Kavramı

Modern devlet kavramının ortaya çıkmasına paralel bir şekilde iktidarın yönetimi altındaki süjenin, diğer bir ifade ile devletin egemenliği altındaki topraklarda ona tabi olarak yaşayan halkın da gelişimi, değişimi ve biçimlendirilmesine ilişkin teoriler, görüşler, saptamalar ortaya çıkmıştır. Aslında

doğum nisbetinin artması ve memleketin müstahsil kuvvetlerinin gelişmesi şeklinde bir netice hasıl etmişse, Hazinesin gelirlerinin azalması, milli servetin artmasıyla telafi edilmiştir.” Laufenburger, Henry, “Verginin, İktisadi ve İçtimai Siyasetin Vasıtası Olarak Kullanılması”, (Çeviren: Bedi Necmettin Feyzioğlu), AÜHFD, Yıl: 1949, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 229-230.

⁴⁵ “Belirli vergi gelirlerinden vazgeçilmesine rağmen yatırım miktarlarında hissedilir bir değişim olmadığında, vergi almaktan vazgeçmenin nedenini oluşturan yatırım artışları, katlanılan maliyeti karşılamıyor demektir. Teşvik tedbirlerinin yarattığı yatırım artışları vergi kaybı artışlarından fazla olduğu sürece bu maliyetlere katlanmanın yerinde olacağı savunulabilir. Bunun yanında teşvik tedbirlerinin maliyeti hesaplanırken yalnız kısa dönemli etkilerinin değil, aynı zamanda uzun dönemli etkilerinin de dikkate alınması gereklidir. Zira, teşvik edici bir vergi politikası, zaman geçtikçe artan yeni yatırımlara yol açacak, bu yeni yatırımların sağladığı vergi artışları kısa dönemde katlanılan vergi kaybını telafi edebilecektir.” Uluatam, Ç. Özhan, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 311, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s. 92.

⁴⁶ Bulut, Mustafa, Yatırım İkliminin Geliştirilmesinde Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye Örneği, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/388, Ankara, 2009, s. 99.

derin ve ayrıntılı araştırma konusu yapılabilecek bu kavramlar günümüz sosyal bilimcilerinin mercekleri altındadır. Bu noktada bir kavram olarak karşımıza çıkan toplum mühendisliği, toplumsal sorunları teknik verilere indirgeyerek çözümlemeye ve denetlemeye çalışan ve bunu yaparken politika üstü, ideolojiler üstü bir görünüm kazanan bir yapıyı betimlemektedir⁴⁷. Devleti yönetenlerin aklında ekonomiye, dış güvenliğe ve topluma ilişkin belirli planlar hep vardır. Ancak örneğin ekonomiye müdahale etmek veya etmemekle toplumu değiştirmeye/yönlendirmeye çalışmak arasında büyük bir fark vardır. Şöyle ki, birincisinde arzulanan gelişme sağlanabilir ya da sağlanamayabilir ancak bu sonuçlar topluma belirli oranlarda etki edecektir. Oysa doğrudan toplum davranışlarını değiştirmeye/yönlendirmeye ilişkin planlar, kararlar, yönetenlerin istemleri doğrultusunda gerçekleşebileceği gibi hiç beklenmedik sonuçlar da doğurabilir⁴⁸. Söz konusu değiştirme/yönlendirme iktidarının ayırt edici özelliği, yönetimi altında olanları bir yaşam biçiminden bir başkasına döndürmeye kararlı olmasıdır. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken nokta, bu yönlendirmeyi yapanların kendilerini daha üstün, buna karşılık yönetim altındakilerin kendilerini bu düzeye çıkarmaktan aciz varlıklar olarak görmeleridir⁴⁹. Ekonomik anlamda gelişmemiş veya gelişmekte olan toplumlarda ise devletin

⁴⁷ Göle, Nilüfer, Mühendisler ve İdeoloji, Öncü Devrimcilerden Yenilikçi Seçkinlere, Metis Yayınları, İstanbul, 2004, s. 27.

⁴⁸ Bazı yazarlar bu bakımdan toplum mühendisliğine ve toplum mühendislerine belirli bir mesafe ile bakmaktadırlar. Bu bağlamdaki en iyi örnek şu ifadedir: “Toplum mühendisleri, toplumlar için en muzır gruplardır...”, Ortaylı, İlber, “Devlet’e Nasıl Bakılmalı?”, Doğu Batı Dergisi Yıl:1, Sayı:1, Kasım, Aralık, Ocak 1997, s. 15.

⁴⁹ Bauman Zygmunt, Yasakoyucular ile Yorumcular, Modernite, Postmodernite ve Entellektüeller Üzerine, (Çeviren: Kemal Atakay), Metis Yayınları, İstanbul, 1996, s. 63.

ekonomik gelişmeye ilişkin planları giderek toplumsal örgütlenme biçimlerine göre değişiklik gösterebilecek modernlik modellerine bırakılabilmektedir. Böylece, değişimin/yönlendirmenin eksenini yönetici seçkinlerden toplumsal aktörlere ve onların topluma ilişkin yaratıcılık güçlerine kayabilmektedir⁵⁰. Böylece toplum mühendisleri, yaşama sanatında devletin uzmanlığını kabul ettirecek ve kendileri ya da atayıp meşrulaştırdıkları uzmanlar, toplum için neyin iyi olduğuna, insanların hayatlarını nasıl yaşamaları gerektiğine ve kendilerine zarar verecek şekilde davranmaktan nasıl kaçınabileceklerine karar verebileceklerdir⁵¹. Tüm bu açıklananlardan anlaşılabilceği üzere toplum mühendisliği kavramı, sosyal bilimlerin alanında her zaman tartışmaya açık bir konumdadır.

2. Toplum Mühendisliğinin Mali Yönü

Toplum mühendisliği, yönetenlerin toplumu şekillendirmesi çabası olarak özetlendiğinde, bunun gerçekleştirilebilmesini sağlayan çeşitli araçlar karşımıza çıkmaktadır. Propagandadan, devletin şiddet tekeline kullanmasına kadar pek çok aracın içinde vergilendirme de yer almaktadır. Bireylerin davranışlarını değiştirme/yönlendirme güdüsü ile vergilendirmenin araç olarak kullanılmasının dünya tarihinde pek çok örneği mevcuttur. Bu bazen kişilerin fiziki görünüşlerine⁵²

⁵⁰ Göle, age., s. 28.

⁵¹ Bauman, age., s. 64.

⁵²Rus imparatoru Büyük Petro'nun (1672-1725) ülkesinin batılılaşma politikası çerçevesinde erkeklerin sakallı olmamalarına ilişkin arzusu, 'Sakal Vergisi' olarak adlandırılan ve sakalını kesmeyenlerin ödemek zorunda olduğu bir vergiyi doğurmuştur. Bireylerin fiziki görünüş tercihlerinin vergilendirmeye konu olması bakımından tarihi bir önem taşımaktadır. Wernsmann, Rainer,

ilişkin tek tipleştirme arzusu, bazense bireylerin yönetenlerin istediği yönde tüketim alışkanlıkları⁵³ edinmesinin sağlanması şeklinde gerçekleşebilmiştir⁵⁴. Toplum mühendisliğinin aracı olarak kullanılan vergilendirmenin bir yönlendirme fonksiyonu (özellği) ortaya koyması kavramın⁵⁵ oluşum sürecinin başlangıcıdır⁵⁶.

Devletin⁵⁷ elde etmeyi planladığı gelirin yanında ya da sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin

Verhaltenslenkung in einem Rationalen Steuersystem, Jus Publicum 135, Mohr Siebeck, Tübingen, 2005, s. 26.

⁵³ Örneğin, ülkemizde alkollü içeceklerin üzerindeki yüksek özel tüketim vergisinin, devletin salt gelir amacının yanında alkol tüketiminin azaltılmasına yönelik olduğu da öne sürülebilir.

⁵⁴ Çalışmanın bu kısmında toplum mühendisliğinin mali yönüne ilişkin bir sınıflandırma yapıldığında, toplum mühendisliğine taraf veya karşıt olmak gibi bir duruştan çok bu kavramın netleştirilmesine yönelik çaba ortaya konulmaktadır.

⁵⁵ Doktrinde, yönlendirici vergiler/vergilendirme, vergilemede müdahale ilkesi, düzenleyici vergiler/vergilendirme adı altında değişik biçimlerde kullanılmaktadır. Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 44, Çelik, Binnur Tüzün, Vergilemede Müdahale İlkesi, Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s. 25. Çalışmada, yoğun olarak Alman doktrininden yararlanıldığından “Lenkungssteuern, Lenkungsbesteuerung, lenkende Besteuerung” ifadelerinin karşılığı olarak “yönlendirici vergiler, yönlendirici vergilendirme” terimi kullanılmaktadır.

⁵⁶ Toplum mühendisliği kavramına ilişkin lehte ve aleyhte öne sürülebilecek tüm görüşlerden bağımsız olarak, devleti yönetenlerin vergiler eliyle değiştirmeye, kaldırmaya, caydırmaya, özendirmeye kısacası yönlendirmeye çalıştığı bir davranış biçimi mevcuttur. Bu bakımdan konu incelenirken toplum mühendisliğinin mali yönünün aracı biçiminde kullanılan yönlendirici vergiler/vergilendirme tarafsız bir bakış açısıyla ele alınmaya çalışılmaktadır.

⁵⁷ Devlet denildiğinde, vergi kanunlarını koyan irade dışında ondan daha büyük bir organizmayı düşünmek gerekir. 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde ifade edildiği üzere vergiler kanunla konulup

belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına yönlendirici vergilendirme denilmektedir. Söz konusu vergiler sosyal, kültürel, çevrenin korunması, sağlık, bağımlılık yaratan alkol ve sigara gibi maddelerin tüketiminin önlenmesi veya azaltılması gibi alanlarda yönlendirici etkileri için kullanılabilmektedir⁵⁸. Bunun yanında verginin salınması amacından farklı sosyal ve kültürel etkileri görülebilmektedir. Hatta alkol ve sigara tüketiminin azaltılması amacıyla görülebileceği üzere yüksek vergi oranları ile oluşan yüksek fiyatlardan kurtulmak amacıyla kaçak ürünlerin yurda sokulmaya çalışılması gibi hukuka aykırı yollara başvurulmasına yol açabileceği de öngörülmelidir.

Kişi hak ve özgürlükleri bakımından bazı davranışları kısıtlanmanın, kişinin özgür iradesi ile yaşayarak hayatına ilişkin tercihlerini yapabilmesine engel teşkil etmeyecek düzeyde kullanılması gereklidir Yönlendirici vergilendirme, bireylerin

kaldırılabilirdiğine göre vergilerle ilgili tek söz sahibinin parlamento olduğu düşünülür. Oysa günümüz çoğunlukçu demokrasi anlayışında Parlamentoda çoğunluğu oluşturan iktidar partisinin etkinliği göz ardı edilemez. Ayrıca vergilerin teknik bilgi gerektiren bir alan olması nedeniyle Maliye Bakanlığı uzmanlarının vergi kanunlarına eklenecek veya çıkartılacak hükümlere ilişkin tasarılar ve uygulamaya yön veren Genel Tebliğ'lerin oluşumundaki etkileri aşikârdır. Böylelikle, “Devlet”in iradesinin başlangıcının bazen Maliye Bakanlığı’nda çalışan bir uzmanın görüşlerine karşılık geldiği görülebilir.

⁵⁸ “Gerçekten günümüzde devlet vergilendirme yetkisini mali amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullanabilir. Bu çeşit vergilere düzenleyici, yönlendirici vergiler (ordnungssteuern, lenkungsteuern) adı verilmektedir. Bu vergi yasalarıyla bir kısım vergi doğurucu olayların özendirilmesi, önlenmesi ya da caydırılması amaçlanmaktadır.” Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 44.

özgürlüklerini kısıtlamaktan çok, onlara bir seçim şansı vermiş olması bakımından önem taşır. Örneğin, bireylerin sigara alışkanlıklarının azaltılmasını amaçlayarak yükseltilecek vergi oranları karşısında kişinin sigarayı azaltma, tamamen bırakma veya her şeye rağmen içmeye devam etme konusunda seçim şansı mevcuttur⁵⁹. Böylelikle sosyal adaleti ve sosyal barışı sağlamayı amaç edinerek sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmeyi meşru ve gerekli gören sosyal devlet olgusu⁶⁰ ve onun vergileri kullanarak oluşturmayı planladığı toplum düzeni karşımıza çıkmaktadır.

Sosyal devlet kişi davranışlarını kontrol altına almayı amaçlayan devlet değildir. Ancak bireylerin tek başlarına, toplumun refahı, sağlığının korunması gibi alanlarda elde edemeyeceği başarının caydırma, özendirme ve hatta cezalandırma veya ödüllendirme yöntemlerinin biri kullanılarak elde edilmesi mümkündür. Kişi hak ve özgürlüklerinin aynı zamanda toplumun gelişmesi için bir engel teşkil etmesi düşünülemeyeceğinden, belirli alanlarda optimum noktayı aşmayacak vergilendirme aracının kullanılması gerekebilir. Sırf mali amaç taşıyan vergilerde bu durum farklılık gösterse de mali amaç dışı vergiler söz konusu olduğunda, üstelik bunlar bir toplum mühendisliği amacına da hizmet ediyorsa, kişilerin davranışlarını yönlendirmenin, politik tercihe göre değişmekle beraber, toplumsal konsensüs

⁵⁹ “Doğrudan doğruya belli bir davranışı gösterme zorunluluğu yerine, birey, mali yükümü ödeyip ödememe veya ödeyecekse hangi çerçevede ödeme yapacağını belirleme ya da mali yüküne yol açıcı davranışlardan kaçınma konularında seçim imkânına sahip olmaktadır.” Weber – Grellet, Heinrich, “Parçalanmış Modern Toplumda Hukukun İşlevi –Vergi Hukuku Örneğinde–”, (Çeviren: Funda Başaran Yavaşlar, http://www.iku.edu.tr/TR/iku_gunce/HukukC1S1_2/HukukGunceC1S1_205.pdf, s. 215. (erişim tarihi: 20.12.2010)

⁶⁰ Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 44.

sağlandığı ölçüde meşru olacağı kabul edilmelidir. Ancak unutulmamalıdır ki toplum mühendisliğinin aracı olarak yönlendirme fonksiyonuna hizmet eden vergileri kullanmak, istenilenin dışında da sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle, kişi hak ve özgürlüklerine müdahale ile toplum davranışlarını yönlendirme çabası arasında ince bir çizgi mevcuttur.

Günümüz sosyal devleti, vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir mali araç olarak ele almamakta, tersine onu sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıf ve gruplar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacı ile kullanmaktadır⁶¹. Sosyal devletin eşitsizlikleri telafi etme, vatandaşların yaşam koşullarını devlet faaliyetleri ile iyileştirme amacı, sosyal devletin bireyi kontrol etme gayretini değil kişilere birey olma özgürlüğünü garanti eder⁶². Bu amaçları gerçekleştirebilmek için örneğin en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi yollarından biri seçilebilmektedir. Mükelleflerin özel durumlarına göre değişen vergi oranları veya belli limitlerdeki gelir miktarlarının düşük bir oranla vergilendirilmesi, o verginin salınması sırasında iktidarın/kanunkoyucunun belli bir grubu ayıksı tutmasından başka bir şey değildir.

⁶¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 53.

⁶² Weber – Grellet, Heinrich, “Lenkungssteuern im Rechtssystem”, NJW, 2001, s. 3657.

C. İktisadi Doktrinlere ve Düşünürlerin Bakış Açıklarına Göre Vergilendirmenin Amacı

a. Merkantilistler

XVI, XVII ve XVIII. yüzyıllarda Avrupa’da etkili olan Merkantilizm, Avrupa’da kapitalizm öncesinde görülen bir ekonomik doktrindir⁶³. Temel düşüncesi toplumun zenginleşmesi olan merkantilizmde en önemli faaliyet söz konusu zenginleşmenin temeli olarak kabul edilen ‘dış ticarettir’⁶⁴. Bu noktada, dış ticaretin ve dolayısıyla ekonominin gelişmesi için devletin gerekirse ekonomiye müdahale ederek faydalı gördüğü tedbirlerin alınmasını desteklemektedir⁶⁵.

Devletin ihracatın artırılması ve ithalatın azaltılmasını sağlaması, böylelikle zenginliğin ülke içinde kalması, bunun yanında ihracat hacminin artırılabilmesi için ülke sanayiinin düzenlenmesi ve gerektiğinde sanayi kuruluşlar kurulması ve bunların sıkı denetim altına alınması merkantantilist politikalar⁶⁶. Böylelikle

⁶³ Güriz, Adnan, “Kapitalizm ve Hukuk”, Anayasa Yargısı Dergisi, Yıl: 1993, Cilt: 10, s. 191.

⁶⁴ “Ortaçağ sonrası modern devlet, hükümdar tarafından istihdam edilen paralı askerlerden oluşan ordulara sahipti ve savaşları kazanmak için devletin paraya ihtiyacı vardı. Bu nedenle hükümdarın birinci amacı hazinenin büyümesi idi ve bunun için de dış ticaret dengesinin pozitif olması yani ithalattan çok ihracat yapılması gerektiğinden hükümdar ile tüccar arasında bir ‘çıkar birliği’ oluşmuştu. Bu yüzden merkantilizmin esası ‘devlet idaresi’dir ve ‘ekonomi politikası’ hem ekonominin ve hem de devletin birlikte büyümesini ve güçlenmesini sağlayacak temel bir araç olmuştur.” Savaş, Vural Fuat, İktisatın Tarihi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1998, s. 138-139.

⁶⁵ Gürsoy, age., s. 22.

⁶⁶ Aydemir, Cahit – Güneş, Hüseyin Haşimi, “Merkantilizmin Ortaya Çıkışı”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Kış-2006, Cilt: 5, S: 15, s. 146

devletin ülke üzerindeki otoritesi artacak hem ekonomi hem de devlet birlikte büyüyebilecektir⁶⁷. Devlete yüklenen bu müdahaleci⁶⁸ ve ekonomiye yön verici rol büyük kamusal harcamaları teşvik etmiştir. Böylelikle devletin temel gelir kaynağı olarak vergilerin yerleşme başlamıştır⁶⁹. Aslında birbirine bağlı olarak modern devletin temel bileşenlerinden birinin vergilendirme olduğu göz önüne alındığında, devletin gelişiminin ekonomik ve askeri başarılarla, dolayısıyla vergilendirmeye bağlı olması önemlidir⁷⁰. Bu dönemde vergileri, devletin bireylere sağladığı koruyucu (iç ve dış güvenlik) hizmetin bir karşılığı sayan görüşlerin varlığına rağmen, devletin vergi salmasının meşruluğundan hareketle vergiler, devletler için sürekli bir gelir kaynağı haline gelmiştir⁷¹.

Merkantilizmin, gerektiğinde ekonomiye müdahaleyi savunması, bu müdahalenin araçlarından biri olarak vergilerin kullanılmasına yol açmıştır. Bu

⁶⁷ Güngör, Kamil, “İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden Günümüze İktisadi Düşünceler”, http://www2.aku.edu.tr/~kgungor/kamil_gungor.pdf, s. 3. (erişim tarihi: 20.12.2010)

⁶⁸ “Merkantilizmin ‘birliği teşvik edici sistemi’, yeniden üretim sürecinin özelleştirilmesini de olumlu anlamda başlatmıştı; bu demektir ki, yeniden üretim süreci, özerk bir şekilde ve pazarın kendine özgü yasalarına uygun olarak yavaş yavaş gelişecektir.” Piyasaların bu şekilde gelişip serbestleşmesiyle devlet oluşumuna bağlı olarak bugünün liberal ekonomik hayatının temelleri atılmaktaydı. Habermas, Jürgen, Kamusalın Yapısal Dönüşümü, (Çevirenler: Tanıl Bora, Mithat Sancar), İletişim Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2003, s. 159.

⁶⁹ Güriz, agm., s. 192.

⁷⁰ “Savaş, devleti yaptı ve devlet savaş yaptı. Savaşı yapmak vergileri yükseltmek demektir. Hiç kimse büyük mali bir devlet ve gelir toplayan aygıt yaratmak istememişti. Bu daha çok devletin savaş benzeri hırslarının zorunlu bir yan ürünüydü. Acil vergilerin bir kez yerleşiklik kazanması, kaldırılmalarını gitgide daha güçleştirdi” Pierson, age. s. 58-59.

⁷¹ Gürsoy, age., s. 24.

noktada, merkantilizmin vergilendirmeyi ekonomiye müdahalenin bir aracı olarak gördüğü söylenebilir. Dış ticaretin merkantilist doktrinin merkezi olmasından bahisle vergilendirme, devletin güçlenmesini sağlayacak biçimde ithalatı kısıtlayıcı buna karşın ihracatı teşvik edici yönde kullanılmıştır⁷². Bu noktada vergiler mali amaçlı olarak, devletin artan finansman ihtiyacının karşılanmasında kullanılmanın yanında dış ticaretin işleyişine ilişkin politik tercihlere bağlı olarak düzenleyici bir rol de üstlenmiştir. Merkantilizmin modern devlet kavramının oluşmaya başladığı yıllarda ekonominin gelişmesi ve düzenlenmesinde vergileri bir araç olarak kullandığı görülmektedir. Dış ticaretin düzenlenmesinden başka mali amaç dışı vergilendirme nüfus politikasının oluşturulmasında da kullanılmıştır⁷³. Bu sebeple merkantilizm doktrini mali amaç dışı vergilendirmenin temellerinden biri olarak kabul edilebilir.

i. Kameralistler

Kameralizm⁷⁴, kamu ekonomisine ilişkin ilk bilimsel teorilerin ortaya konduğu doktrin olarak kabul edilmektedir. Merkantilizmle aynı dönemlerde tarihsel, politik, sosyo-ekonomik değerlendirmelerde bulunarak ortaya çıkmıştır⁷⁵. Devlet gelirleri ilk defa bir sınıflandırmaya tabi tutulmuş ve vergi bunların içinde yer almıştır⁷⁶. Bu düşünce akımında merkantilizme benzer şekilde uluslararası ticaretin düzenlenmesinde vergiler kullanıldığı gibi nüfus yoğunluğunun plânlanması ve

⁷² Erkan, Osman, “İktisadi Düşüncede Vergi Politikalarının Gelişimi”, E-yaklaşım, Eylül 2004, Sayı: 14, s. 2.

⁷³ Schmidt, age., s. 43.

⁷⁴ Alman merkantilizmi olarak da adlandırılmaktadır.

⁷⁵ Wernsmann, age., s. 19.

⁷⁶ Gürsoy, age., s. 25.

sermaye birikiminin oluşmasının desteklenmesinde de vergi politikasından yararlanılmıştır⁷⁷.

Kameralizmin temel felsefesi, ekonomiyi ve buna bağlı olarak devlet yönetimini düzenleme arzusudur. Kameralist sistemde devletin daha otoriter ve mutlakıyetçi olması bu isteğin görünümüdür⁷⁸. Ekonomik yönlendirmelerin devleti yönetmek anlamına geldiği savunulmuştur. Öyle ki, söz konusu doktrinin en önemli üyelerinden Johann Heinrich Gottlob von Justi, bir ekonominin düzgün işlemesi için vergilerden daha iyi ve daha akılcı bir aracın mevcut olmadığını belirtmiştir⁷⁹. Von Justi, vergilerin bireylerin tepki göstermeyecekleri oranlarda alınması, miktar ve toplanma zamanının mükellefler için en uygun dönemler olması gerekliliğini de ifade etmiştir⁸⁰.

Vergilendirmenin amaçları bakımından ele alındığında kameralizmde mali amacın esas olduğu görülebilir. Bunun yanında, tıpkı merkantilistler gibi Kameralistler de savaşlar sonucu azalan nüfusun artırılmasına yönelik olarak vergileri bir nüfus planlaması aracı olarak kullanmışlardır. Hem merkantilizm hem de kameralizmde vergilerin mali amaç dışında kullanılmasında nüfus planlamasının yer alması dönemin yoğun bir savaş dönemi olmasına bağlanabilir.

⁷⁷ Erkan, agm., s. 2.

⁷⁸ Savaş, age., s. 164.

⁷⁹ Wernsmann, age., s. 20.

⁸⁰ Sur, age., s. 40.

b. Klasik İktisatçılar

i. Öncü Liberaller – Fizyokratlar

Liberalizmin öncüsü olarak kabul edilen fizyokratlar toplum hayatının kendisinin bir düzeni olduğundan bahisle merkantilistlerin aksine devletin ekonomiye müdahalesinin minimuma indirilmesini savunmuşlardır. Bunu gerçekleştirebilmenin yolu olarak devlet harcamalarının azaltılmasını⁸¹ ve devletin sadece belirli alanlarda faaliyet göstermesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir. İç ve dış güvenlik hizmetleri, adalet hizmetleri ve eğitimin devletin finansmanı ile gerçekleştirilmesini savunmuşlardır⁸². Hal böyle olunca devletin gelir talebi belirli bir büyüklüğü aşmayacak, dolayısıyla ekonomideki aktörler özgürce ticaret yapabileceklerdir. Ekonominin doğal akışını engelleyen vergilerin kaldırılmasının gerekli olduğu, masrafları minimuma indirilmiş devletin tek bir vergi ile ihtiyaçlarını karşılayabileceği düşünülmüş ve bu verginin tarım gelirleri üzerinden alınması öngörülmüştür⁸³. Tarım gelirleri üzerine konulacak tek bir verginin toplumun tek verimli sınıfı gördükleri toprak sahibi çiftçileri vergilendirmesiyle hem vergi toplama işinin kolaylaşacağına hem de vergi yükünün artmasının tarım gelirlerinin ve üretimin artmasına yol açacağına inanılmıştır⁸⁴.

⁸¹ Gürsoy, age., s. 27.

⁸² Sur, age., s. 48.

⁸³ “Mademki tarım dışındaki bütün diğer iktisadi faaliyetler kısırdır veya iktisadi faaliyetler arasında safi hâsıla yalnız ve sadece ziraattır vergi sırf bu hâsıladan, yani toprak rantını alan kimseden alınmalıdır.” Gürsoy, age., s. 27-28.

⁸⁴ Savaş, age., s. 232.

Devletin ekonomiye müdahale etmemesi, vergilerin ekonomik, sosyal veya kültürel alanlarda bir müdahale aracı olarak kullanılmaması sonucunu doğurmaktadır. Böylelikle devletin minimum harcama yapması, bunun finansmanının tek bir kaynaktan ve devletin ihtiyacı ölçüsünde toplanması olgusu ortaya çıkmakta, merkantilizmden farklı olarak vergilerin bir politik müdahale aracı olmaktan uzaklaştırılması mümkün olmaktadır⁸⁵.

Dönemin ünlü düşünürü David Hume, vergileri bir müdahale aracı olmaktan çok insanların çalışma arzusunu yok edebilecek ve tasarrufu engelleyebilecek bir “yapay yük” olarak görmektedir. Bu nedenle fakirler üzerine konulan vergilerin çalışma arzusunu yok etme sınırına geldiğinden bahisle vergilerin lüks mallar üzerine konulması gerektiğine işaret etmektedir⁸⁶.

ii. Liberaller (Klasik İktisatçılar)

Klasik iktisat adı da verilen liberalizmin kurucusu olarak Adam Smith gösterilmektedir. Liberal görüşü ve serbest ticareti savunan Smith, “Milletlerin

⁸⁵ Bireylerin davranışlarında özgür olmaları gereğini ve herkesin kendi davranışlarından sorumlu olacağını ifade etmektedirler. Dönemin ünlü sloganı “Bırakınız yapsınlar; bırakınız geçsinler” (Laissez faire; Laissez passer) fizyokrasinin temel düşüncesini oluşturmaktadır. Savaş, age., s. 228.

⁸⁶ “En iyi vergiler, tüketim üzerine, özellikle lüks tüketim üzerine konulanlardır; çünkü bu tür vergiler halkın en az hissettiği vergilerdir. Bu vergiler akıllıca konulursa, ölçülü davranışı ve tutumluluğu teşvik eder” Savaş, age., s. 214-215. Görüldüğü üzere devletin ekonomiye en az düzeyde müdahalesinin savunulması, birey davranışları üzerinde değişiklikler yapacak vergi politikalarının mümkün olmadığı anlamına gelmemektedir.

Servetleri”⁸⁷ isimli eseriyle “Klasik İktisat”ı sistemleştirmiştir⁸⁸. Liberalizm, temelde kamu harcamalarının sınırlandırılmasını savunduğundan, vergilere ihtiyaç azalacak ve serbest ticaretin önündeki engellerden biri bertaraf olacaktır⁸⁹. Smith, Merkantilistlerin aksine devletin ekonomiye müdahalesine karşı çıkmasının yanında sistematik bir biçimde vergileme ilkelerinin olması gerekenlerini de sıralamıştır. Bunlar, eşitlik, belirlilik, ödeme kolaylığı ve tahsilâtın ekonomik biçimde yapılmasıdır⁹⁰. Oysa bu ilkelere rağmen Smith’in kurmaya çalıştığı sistemde vergilerin yönlendirme fonksiyonuna yer yoktur. Devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahil olmaması üzerine işleyen bir sistemde vergilerin mali amaç dışında kullanılmaması doğal kabul edilmelidir⁹¹. Bu nedenledir ki, “Onları bulduğunuz gibi bırakınız”⁹² düşüncesi ile birey veya toplum davranışlarını etkileme amaçlı yönlendirici vergiler bir zıtlık içermektedir⁹³. Buna rağmen liberal düşüncede

⁸⁷ Bu kitap “Milletlerin Zenginliği” adıyla da anılmaktadır. Ancak kitabın asıl adı “Milletlerin Servetlerinin Sebep ve Nitelikleri Üzerine Bir Deneme”dir.

⁸⁸ Gürsoy, age., s. 28-29. Klasik iktisat kuramına Jean Baptiste Say, her arzın kendi talebini yaratacağına ilişkin tespitleri ile, David Ricardo, “Ekonomi Politğin ve Vergilendirmenin İlkeleri” isimli eseri ile, Jeremy Bentham, refah iktisadını oluşturarak faydacılığın devlet yönetimindeki öneminden bahsetmesiyle büyük katkıda bulunmuşlardır.

⁸⁹ “Smith, toplumun ilerlemesini, kendi yararı için çalışırken bilmeden kamu yararına da hareket eden fertlere bırakmak gerektiği kanısındadır. Kişisel yararın aynı zamanda kamu yararına da uygun düşmesini sağlayan adeta “gizli bir el”dir. Bu birey doğrudan doğruya kamu menfaatine hizmet niyeti ile hareket etmiş olsaydı daha az verimli sonuçlar elde ederdi.” Nadaroğlu, age., s. 95.

⁹⁰ Savaş, age., s. 294.

⁹¹ Schmidt, age., s. 41-42.

⁹² “Leave them as you find them”

⁹³ Wernsmann, age., s. 21.

vergilerin sadece teşvik edici etkilerinin kabul edilebilir olduğu ve kanunkoyucunun bu etkiyi görmezden gelmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla, nasıl sonuçlar doğuracağı kesin olmayan alanlarda vergilerin mali amaç dışında kullanılmamalarının gerekliliğine vurgu yapılmaktadır⁹⁴.

c. Müdahaleci Devlet Görüşü Taraftarları

Liberal görüşün ‘tarafsız devlet’ anlayışının zamanla terk edilmesi sonrasında devletin az veya çok bir şekilde ekonomiye müdahalesinin sınırlarına ilişkin görüşler ortaya çıkmaya başlamıştır. Smith’den sonraki dönemde liberal piyasa ekonomisi savunulmaya veya en azından liberal düşünce temel alınmaya ve devletin sadece belli hizmetleri üstlenmesi gerektiği görüşü benimsenmeye devam etmiştir. Ekonomik ve sosyal hayata müdahaleyi haklı gerekçelere bağlayan sosyal devlet anlayışının yerleşmesi, devletin toplumun ihtiyaç duyduğu çeşitli hizmetleri üstlenmesi olgusunu doğurmuştur. Bu hizmetler yerine getirilirken ihtiyaç duyulan gelirlerin vergiler eliyle toplaması gerektiğine ilişkin görüşler bir yana sosyal devletin vergileri ekonomik amaçlarla kullanması da kabul görmeye başlamıştır⁹⁵.

i. Adolph Wagner

Devletlerin maliye politikalarının ihtiyacı olan vergilere yönelik sosyal politikaya ilişkin kuram Adolph Wagner’e aittir. Wagner’e göre sosyal prensiplerle

⁹⁴ Bodenheimer, age., s. 124-126.

⁹⁵ “Sosyal devlet, vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır.” Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 52.

hareket edilebilmesi için öncelikle gerçekten egemen bir devlet gereklidir⁹⁶. Devlet egemen olduğunda saldığı vergilerin iki amacı vardır. İlk amaç olan mali amacın yanında bir de ikinci bir amaç mevcuttur⁹⁷. Bu ikincisi, sadece finans ihtiyacının değil aynı zamanda serbest rekabetin gelişmesinin, gelir ve servet dağılımının düzeltilmesinin sağlanması için başvurulmuş bir sosyal politika aracıdır⁹⁸. Yine ikinci amaç, sosyal politika için alt gelir gruplarının değil finansal anlamda daha iyi durumda olan tabakaların yüksek vergilendirilmesini olanaklı kılar. İkinci amacın mali amaç dışı vergilendirme olduğunda kuşku yoktur. Wagner’le ilgili en önemli nokta, sosyal politikaya dayandırdığı vergi sistematüğinde önceliğın bu ikincil amaca verilmiş olmasıdır. İkincil amaç ile kastedilen toplumsal eşitliğı sağlamaya yönelik tedbirlerin aracı olmasıdır. Wagner’in vergilerin ikincil amaçlarına olan bu ilgisine rağmen, düşünceleri yönlendirici vergiler üzerinde değıldir⁹⁹.

ii. Nasyonal Sosyalistler

Bir iktisadi düşünce doktrini olmamakla beraber dünya tarihinde önemli bir yere sahip nasyonal sosyalizmde vergilerin hangi amaçlar dahilinde salındığına bu başlık altında birkaç örnekle kısaca değinmekte yarar vardır.

1933-1945 yılları arasında Almanya’da iktidarda olan bu rejim için vergilerin birincil amacının çoğı zaman mali amaç dışı olduğú söylenebilir¹⁰⁰. Örnek olarak,

⁹⁶ Schmidt, age., s. 47.

⁹⁷ Neumark, age., s. 84.

⁹⁸ Wernsmann, age., s. 23.

⁹⁹ Wernsmann, age., s. 24.

¹⁰⁰ Voss, Reimer, Steuern im Dritten Reich: Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus, Verlag C.H.Beck, Münih, 1995, s. 6-7.

nüfus artışı politikasının bir aracı olarak evliliklerin ve çocuk sahibi olmanın ödenen gelir vergisinde indirim sebebi sayılması gösterilebilir. Öyle ki aynı ekonomik durumdaki bireylerden bekâr olanın ödeyeceği gelir vergisinin¹⁰¹, evli ama henüz çocuğu bulunmayan kişilerden bile yüksek olması sağlanmıştır¹⁰². Benzer şekilde, II. Dünya Savaşı öncesinde işsizliği azaltmak için işyerlerinde erkeklerin çalışabileceği işlerde kadın işçi çalıştırılmamasını böylelikle her aileden en az bir kişinin iş sahibi olmasını vergi düzenlemeleri ile desteklerken savaş zamanında asker ihtiyacı nedeniyle bunu tam tersine¹⁰³ çevirmiştir¹⁰⁴. Ayrıca bu dönemde dini esaslarla yapılan ayrımcılığın ırkçı boyutta görüldüğü söylenmelidir¹⁰⁵.

¹⁰¹ “Bekârlardan daha fazla vergi almak suretiyle tahakkuk ettirmek istenen gayeye evlilerden veya çocuklu ailelerden alınan vergilerin indirilmesi suretiyle de erişmek mümkündür.” Neumark, age., s. 87.

¹⁰² Wernsmann, age., s. 37.

¹⁰³ Bu örnekte de görülebildiği üzere, hukuki düzenlemelerin yere, zamana, ihtiyaca ve politik tercihe göre değişebileceğine ilişkin en özlü cümlelerin Jhering’e ait olduğu söylenebilir. “Was hier verboten, ist dort erlaubt” (Burada yasak olana orada izin verilir) Jhering, Rudolph Von, Der Zweck im Recht, Erster Band, Dritte Durchgesehene Auflage, Verlag von Breitkopf & Härtel, Leipzig, 1893, s. 435.

¹⁰⁴ Wernsmann, age., s. 35, Voss, age., s. 77-82.

¹⁰⁵ “Orta çağlarda Katolik Avrupa memleketlerinde, Musevilerden ayrıca hususi vergiler alındığı gibi, zamanımızda Nasyonal Sosyalist alman rejiminde de yine hususi mahiyette bazı mali tekliflere tabi tutuldukları görülüyor; yalnız şu farkla ki mevzubahis olan vergiler eskiden dini mülahazalara istinad ettikleri halde, şimdi daha ziyade “ırki” noktayı nazarların tesiri altında tahsil edilmektedir.” Neumark, age., s. 91.

iii. Arthur Cecil Pigou

‘Refah iktisadı’ isimli eseriyle ün kazanan Arthur Cecil Pigou, ekonomi ile ilgili sorunların çözümü için kişi davranışlarına devlet müdahalesini savunmaktadır. Bireylerin çeşitli seçenekler içinde vergiler eliyle caydırılmaya çalışılanı seçmeyeceğini ve özendirilmeye gayret edilene yöneleceğini öngörmüştür¹⁰⁶. Yönlendirici politikalarla tüketicilerin tercihlerinde yapılacak değişikliklerin refahı artıracağını savunmuştur¹⁰⁷. Birey davranışlarının devlet tarafından toplum refahı için yönlendirilmesini öngören teorisi günümüzde mali amaçlı olmayan vergilemelerin sistematığının anlaşılabilmesi için büyük önem taşımaktadır. Öyle ki, Almanya’nın çevre koruma amaçlı çevre vergilerine Pigou vergilerinin bir örneği gözüyle bakılmaktadır. Pigou’nun refah teorisinin Smith’in “gizli bir el” yaklaşımına karşı sağlam dayanaklarla oluşturulan bir vergi politikası aracı olduğu ifade edilebilir¹⁰⁸.

iv. John Maynard Keynes

1929 Ekonomik Krizi sonrasında klasik iktisat düşüncesinden hareketle devletin sadece sınırlı bir işlevinin olması gerektiği fikri yıkılmaya başlamıştır. Ortaya çıkan işsizlik ve ekonomik daralma, ekonominin kendi doğal işleyişine bırakılamayacağı, piyasaların her zaman kendi işleyişini oluşturamayacağı görülmüştür. John Maynard Keynes’in katkılarıyla oluşan yeni yaklaşıma göre

¹⁰⁶ Mohr, Arthur, Die Lenkungssteuer – Die Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtsstaat, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich, 1976, s. 16.

¹⁰⁷ Wernsmann, age., s. 150.

¹⁰⁸ Savaş, age., s. 695.

ekonominin her zaman istenen dengeye gelemeyeceği ve devlet müdahalesinin¹⁰⁹ bazen kaçınılmaz olduğu kabul görmeye başlamıştır¹¹⁰. İstihdamın, yatırımların artırılmasının talebin artmasına, dolayısıyla işsizliğe ve ekonomik istikrara önemli katkısının olacağı öngörülmüştür¹¹¹. Ayrıca kamu harcamalarının yanı sıra vergilendirmenin de çeşitli iktisadi, sosyal amaçların gerçekleşmesi için kullanılabileceği anlaşılmıştır. Müdahaleci bir iktisat politikası aracı olarak vergiler, ekonomik planların olmazsa olmazına dönüşmüştür¹¹². Ekonomik kaynakların tümünün kullanımını yani tam istihdamın gerçekleştirilmesini sağlamak üzere devletin de müdahalesiyle kurulacak işletmelerin gelişimi için vergi politikalarından¹¹³ yararlanılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Ayrıca adil bir gelir ve servet dağılımının sağlanabilmesinin aracı olarak vergilere yüklenen önem artmıştır¹¹⁴.

¹⁰⁹ “ Maliye yazınında 1929 öncesi ve sonrası maliye yaklaşımları sırasıyla klasik (mali gelenekçilik) ve modern (müdahaleci) maliye yaklaşımları olarak adlandırılmaktadır.” Pınar, age., s. 6. Türk, age., s. 7-14. Gürsoy, age., s. 31-41. Şener, age., s. 3.

¹¹⁰ Pınar, age., s. 6.

¹¹¹ Savaş, age., s. 756.

¹¹² Gürsoy, age., s. 35.

¹¹³ Vergi oranlarının artırılmasının toplam talebi daraltacağı, vergi oranlarının düşürülmesinin toplam talebi artıracığı öngörüsü, vergi politikasında müdahalenin ana eksenini oluşturmaktadır.

¹¹⁴ Nadaroğlu, age., s. 107-108.

II. Bölüm: Toplum Mühendisliğinin Aracı Olarak Vergilendirme (Yönlendirme Fonksiyonu)

A. Yönlendirici Vergilendirmenin Yöntemleri

a. Genel Olarak

Vergilerin/vergilendirmenin kamu giderlerinin karşılanabilmesi için gerekli mali kaynağın sağlanmasında kullanılan bir araç olma özelliğinin yanında iktisadi, sosyal ve kültürel hayatı etkileyen yönleri de mevcuttur. Devlet, iktidar, kanunkoyucu vb. pek çok biçimde ifade edilebilen egemenlik gücünün sahibinin vergilendirme yetkisini kullanması ile toplum hayatında çeşitli değişimler görülebilmektedir. Maliye doktrininde, iktidarın söz konusu yönlendirmesinin sonuçlarına daha fazla dikkat çekilmiştir. Bir verginin oranı arttığında vergi kaçırma mı yoksa vergiden kaçınma mı oluşuyor? Yahut tam tersi durumda, bir verginin oranı azaltıldığında bireylerin vergiye uyumu¹¹⁵ sağlanabiliyor mu? Yeni bir vergi salınmaya başladığında bireyler ne tür tepkiler veriyor? Bu gibi soruların cevapları elbette maliye bilimi için çok önemlidir. Ancak çalışmada konu edildiği üzere bu sonuçlardan önce bunların elde edilmesi evvelinde yapılanlar da önem taşımaktadır. Başka bir ifade ile maliye doktrinindeki çalışmalar, mükelleflerin vergiye tepkileri, vergiyi ödeyip ödemedikleri, vergiyi kaçırıp kaçırmadıkları, vergiden kaçınıp kaçınmadıkları noktalarında yoğunlaşmaktadır. Vergiyi ödeyip ödememe hususunda mükellefin, şahsi durumundan ve psikolojisinden kaynaklanan bazı sebeplerle vergi

¹¹⁵ “Vergiye gönüllü uyum ve vergi ahlakı kavramıyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Aktan, Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, Aktan, Coşkun Can – Dileyici, Dilek – Vural, İstiklal, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s. 125-136.

kaçırma veya vergiden kaçınma gibi davranışları seçmesi mümkündür. Mali gücü, eğitim durumu, politik tercihleri, kamu hizmetlerinden yararlanmada hissettiği faydalanma derecesi gibi pek çok etmen kişilerin vergilere karşı tepkilerinde değişkenler olarak ortaya çıkmaktadır. Oysa bunlar kadar önemli olan mükelleflerin bir seçim ile karşı karşıya bırakılmalarıdır. Mükelleflerde yaratılan seçim yapma olgusu ve vergi düzenlemelerinin içindeki yönlendirme fonksiyonu, devletin toplumu değiştirebilme, onu etkileyebilme gücünün de göstergesidir¹¹⁶. Böylelikle devletin topluma dayatmaya çalıştığı modele/plana yönelik normlar oluşturulmaktadır¹¹⁷.

Vergi normlarındaki her yenilik, bireylerin ekonomik tercihlerinde değişmelere neden olur. Vergi politikasındaki bir değişiklik teklifinin hangi ekonomik tercihi yaratacağını öngörebilmek ise oldukça güçtür. Bu nedenle tahmin edilen ile gerçekleşen farklı olabilir. Herhangi bir tutum caydırılmaya çalışılırken, devletin engellemeye çalıştığı başka bir davranış çeşidi ortaya çıkabilir. Bu noktalarda insan psikolojisinin hangi durumlarda hangi tepkiyi verebileceğine ilişkin çalışmalar mevcuttur¹¹⁸.

¹¹⁶ Bu durum en geniş anlamda devletin vatandaşları üzerindeki egemenlik gücünü sınamasıdır.

¹¹⁷ “ Vergi hazineye gelir tedarik etmek olan esas gayesini terk ederek iktisadi ve sosyal politikanın aleti haline gelince, onun geleneksel tekniği de derin bir değişikliğe maruz kalmaktadır. Verginin politik ard düşüncesi bazen matrahın münasip şekilde düzenlenmesinde, bazen vergi nispetinin tehalüf ettirilmesinde ve nihayet bazen da mükellefe, görünüşte kalan (adalet veya eşitlik umdesi) vergi hasılatı iadesinde tezahür eder.” Laufenburger, Henry, Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi (Çeviren: İsmail Hakkı Ülkmen), Tamamen Yeniden Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 25, Sevinç Matbaası, Ankara, 1967, s. 171.

¹¹⁸ Feldstein, Martin, “Behavioral Simulation Methods in Tax Policy Analysis”, The University of Chicago Press, Chicago & London, 1983, s. 1.

Devletin bireyler için neyin doğru neyin yanlış olduğuna ilişkin planları da yönlendirmenin boyutlarında ve doğrultusunda değişiklik yaratabilir. Politik tercih çevrenin korunmasını doğru buluyorsa çevre korumaya yönelik tedbirler artma eğilimi gösterir. Alkolün tüketilmesinin engellenmesi isteniyorsa alkollü içeceklerle yüksek vergiler konabilir¹¹⁹. İşadamlarının yatırım tercihleri şekillendirilmek isteniyorsa o alanlara bazı muafiyetler getirilebilir¹²⁰. Böylece toplumu oluşturan bireylerin, çeşitli davranış modellerinden birini seçmesi sağlanmaya çalışılmaktadır¹²¹. Öyle ki, vergiden kaçınmanın ve hatta vergi kaçırmanın dahi yönlendirme fonksiyonunun içinde göz yumulan bir sonuç olduğu düşünülebilir¹²².

¹¹⁹ Bakanlar Kurulu'nun 25.10.2010 tarih ve 2010/973 sayılı kararı ile alkollü içkilerin özel tüketim vergisi miktarlarında yaptığı zammın gerekçesini, Maliye Bakanı günlük gazetelere yansıyan haberlerde vergi gelirini artırmak değil, halkın sağlığını korumak olarak belirtmiştir. www.turktime.com/haber/Bakan-Simsek-ten-Zam-Savunmasi-/111628. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹²⁰ “Hükümet vergileri sadece bir finansman aracı olarak değil, belirli ekonomik kararları etkilemek amacıyla da kullanabilir. Belirli bir malın tüketimini caydırmak amacıyla o mala yüksek vergiler konabileceği gibi, belirli alanlara yatırımı özendirmek için vergi muafırları getirilebilir.” Pınar, age., s. 36.

¹²¹ Vergilerin yönlendirici fonksiyonunun aynı zamanda hukuk sosyolojisinin araştırma alanı içinde olduğu düşünülebilir. Bu düşünce, bir kuralın uygulanmaya başlandıktan sonra, bireylerin üzerindeki etkisinin, öngörülen doğrultuda gerçekleşip gerçekleşmediğinin hukuk sosyolojisinin araştırma alanlarından birini teşkil etmesine dayanmaktadır. Hukuk Sosyolojisinin araştırma alanları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Can, Cahit, Hukuk Sosyolojisinin Gelişim Yönü, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 522, AÜHF Döner Sermaye Yayınları No: 37, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 1997.

¹²² Sosyal etkileri olan düzenlemeler, bazen mükelleflerce özümserenerek vergiye uyumu kolaylaştırmaktayken bazen vergi kaçakçılığını da tetikleyebilmektedir. Bu noktada ince bir ayrımın olduğu görülebilir. Bu nedenle mükelleflerin davranışlarını etkileyecek normlara ilişkin gerçekçi

Bu nedenle bireylerin davranışlarını yönlendirmek için öngörülen caydırma ve özendirme yöntemlerinin ayrıntılı biçimde ele alınması gerekmektedir.

b. Caydırma

Yönlendirici vergilendirme ile bireylerin belirli davranışları göstermelerinin engellenmesinin amaçlanması caydırma yöntemi¹²³ olarak adlandırılır. Belirli davranışları yapmama tanımlamasının içine tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, çevrenin korunması, nüfus planlaması, bağımlılık yaratan maddelerin kullanımının öncelenmesi veya azaltılması gibi konular girebilmektedir.

Caydırma yönteminin yasaklama kavramından ayrılmasında ince bir fark mevcuttur. Caydırmada devletin toplum mühendisliğinin mali yönü, belirli davranışlardan kaçınılmasına ilişkin iradesi mevcuttur. Yasaklamada ise hukuk sistemi içinde taviz gösterilmeyen ve gerçekleştirilmesinin çeşitli cezai yaptırımlara bağlanmasıyla tıpkı yönlendirici vergilerde olduğu gibi bir caydırma yöntemi kullanılabilir¹²⁴. Yasaklamada caydırma fonksiyonu mevcutken, caydırmada

araştırmalar yapılması gerekmektedir. Wenzel, Michael, “Motivation or Rationalisation? Causal Relations Between Ethics, Norms and Tax Compliance”, Journal of Economic Psychology, Volume: 26, 2005, s. 493.

¹²³ “İnsan doğası gereği faydasını maksimize, içsel maliyetlerini ise minimize edecek karar ve tercihleri benimser. Bu çerçevede bireyler imkânlar dâhilinde az vergi ödemeyi ya da hiç ödememeyi tercih edecek tutum ve davranışları yeğler. Bu temel yaklaşım literatürde Allingham&Sandmo modeli ‘caydırma modeli’ (deterrence model) ya da ‘beklenen fayda teorisi’ olarak da adlandırılmaktadır.” Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, agm., s. 126.

¹²⁴ “Zarar verici bir davranış, ancak dayanılmaz ve böylece kamu güvenliği ve düzeni için bir tehlike oluşturduğu vakit yasaklanmalıdır; kanun koyucu, ön aşamada (Vorfeld), zarar verici davranışlara katlanmayı bir para ifasına (Geldleistung) bağlı tutabilir. Böylece vatandaş, belli bir davranış

yasaklama amacı bulunmamaktadır¹²⁵. Bunların yanında vergi ahlakının¹²⁶ oluşmasını sağlamak amacıyla cezalandırılma korkusuyla da yönlendirme mümkündür. Bireylerin vergilendirilmesine kesinlikle karşı çıkacakları ve toplumsal kabullenmeye zorlanacağı bazı durumların özümsebilmesi için de caydırma yönteminin bir aracı olan ‘cezalandırma’ söz konusu olabilecektir.

Caydırma yönteminin kullanıldığı vergi düzenlemelerinin zamana ve ihtiyaca göre değişmesinin yanında iktidarın siyasal tercihleri de etkili olabilmektedir. Hangi siyasal parti iktidara gelirse gelsin devletin caydırmak isteyeceği birey davranışlarında iktidarı elinde bulunduranların siyasal, tarihsel ve dinsel görüşleri değişiklikler arz edebilir. Örneğin, dini yasaklamalara konu olan bazı tüketim maddelerine getirilen yüksek vergilerin caydırmadan ziyade yasaklama amacına hizmet ettiği söylenebilir. Hükümetlerin zamanla değişiyor olması, caydırma politikalarında da değişiklikleri beraberinde getirmesi nedeniyle önemlidir.

Caydırıcılığın gerçekleşmesi için cezalandırma ile birlikte, vergi yükünün artırımı ve vergi kolaylıklarının kullanımı araçlarına başvurulmaktadır. Örneğin, bir birine ikame edilebilen iki farklı malın tüketimi konusunda, herhangi birisinin

karşılığında toplumsal olarak belli bir bedel ödeyip ödemeyeceğini bilecektir. “Zarar verici davranışın avantajları” lehinde karar verdiğinde ise, fayda teorisi anlamında ek bir ödeme yapmak zorunda olacaktır; bu alternatifte bir hukuk devleti çelişkisi bulunmamaktadır” Weber – Grellet, Heinrich, “Parçalanmış Modern”, agm., s. 216.

¹²⁵ Mohr, age., s. 240-241.

¹²⁶ “Vergiye gönüllü uyumu belirleyen başlıca etkenler yakalanma ve cezalandırılma riskinin büyüklüğü, korku gibi etkenlerdir. Bireyi gönüllü uyuma yönlendirecek faktörler etkin vergi denetimi, cezaların caydırıcı gücü ve saire faktörlerdir.” Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, agm., s. 126.

tüketiminin azaltılmasında söz konusu ürünün tüketicilere daha yüksek fiyatlarla ulaşmasını sağlamak için üzerindeki vergi yükü artırıldığında, bireylerin tercihlerinde değişimler gözlenebilecektir. İşte bu noktada yönlendirici vergilerin yöntemlerinden ‘caydırma’ karşımıza çıkmaktadır.

i. Vergi Yükünün Artırılması

Belirli davranışların engellenmesi amaçlandığında kullanılabilecek caydırma yönteminin araçlarından biri vergi yükünün artırılmasıdır. Bireylerin engellenen davranışlarının resmedildiği tuval ise harcamalardan, servetten ve gelirden alınan vergilerden oluşturmaktadır.

1. Harcamalardan Alınan Vergiler Bakımından

Harcamalardan alınan vergilerde vergi oranlarının yükseltilerek mükelleflerin belirli davranışlarının caydırılması amaçlandığında, kaçınılması istenen davranışın veya tüketim alışkanlığını oluşturan mal ve hizmetlerin satın alınması öncesinde mükellefler, vergiler ile yapay olarak yükseltilmiş bir fiyatla karşı karşıya kalmaktadırlar. Ekonomide fiyatların arz ve talebe göre oluşacağını öngören temel kuralın varlığına rağmen, devletin ekonomiye müdahalesinin etkinliğini gösterir bir ayarlama ile fiyatlar düzeyi vergilerle artırılabilir¹²⁷.

Katma değer vergisi, özel iletişim vergisi, özel tüketim vergisi gibi çeşitli isimlerle harcamaların vergilendirilmesinde devletin, toplumun belli kesimlerini

¹²⁷ Ticaret serbestisine bir müdahale olarak yorumlanabilecek bu durumun amaç-araç-sonuç ilişkisi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada örneğin, amaç – alkol tüketiminin azaltılması, araç – alkollü içeceklerle uygulanacak yüksek oranlı bir tüketim vergisi, sonuç – alkol içmekten kaçınmadır. Schmidt, age., s. 9.

koruma amaçlı müdahaleleri mümkündür. Gelişmekte olan ekonomilerde orta ve alt gelir grubuna dâhil insanların temel besin maddesinin ekmek olduğu gerçeği karşısında, örneğin katma değer vergisi oranının unlu mamuller bakımından düşük olması normaldir. Çalışmanın konusunu teşkil eden yönlendirici vergilendirme bakımından olmasa da sosyal devlet anlayışının gereği olduğundan olumlu karşılanabilir.

Tüketim alışkanlıkları açısından devletin öngördüğü toplum yapısı içinde kullanımını desteklediği bu sebeple vergi avantajları sağladığı ürünlerin yanında üretimi ve tüketimi yasaklamamasına rağmen bireylerin o ürünlere olan ilgisini azaltmayı hatta mümkünse tamamen yok etmeyi düşündüğü çeşitli ürünler de mevcuttur. İlk akla gelen örnekler tütün mamulleri ve alkollü içeceklerdir. Bunların sosyal devletin sağlık harcamalarını artırıcı etkileri olduğu düşüncesiyle tüketimi, fiyatlarının harcamalardan alınan vergilerle yükseltilmesiyle caydırılabilmektedir. Belirli ürünlerden mali amaçlarla alınan bazı vergilerin yüksekliği nedeniyle mükelleflerce bu ürünlerin alternatiflerine doğru bir yönelim sonucu vergi gelirlerinde azalma söz konusu olduğunda bu ürünlere uygulanan katma değer veya özel tüketim vergisi oranları artırılarak, başka ürünlere yönelimin caydırılması da mümkündür. Bu duruma örnek olarak kurşunsuz benzin fiyatlarındaki artış sonucu mükelleflerin araç alım tercihlerini birim fiyatı daha uygun dizel benzinli araçlara kaydırmaları sonrasında bu ürünün vergi oranlarındaki değişikliklerle her iki petrol ürününün neredeyse aynı fiyata eşitlenmesi gösterilebilir¹²⁸.

¹²⁸ Bkz. 2003 yılından bugüne kadar kurşunsuz benzinin ve dizel benzinin birim özel tüketim vergisi tutarları. www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlariOpenPage.htm. (erişim tarihi: 20.12.2010)

Tüketim alışkanlıklarına doğrudan müdahalenin devletin sağlık harcamalarını azaltma amacının yanında anayasadan kaynaklanan bir görev niteliği de mevcuttur. 1982 Anayasası'nın 58. maddesinin 2. fıkrası uyarınca devlet, gençleri alkol düşkünlüğünden korumak için gerekli tedbirler almakla görevlendirilmiştir. Ayrıca, devlet, Anayasa'nın 41. maddesi uyarınca ailenin korunması ile yükümlüdür. Toplum yapısı içinde ailenin korunması temel ve çoğu zaman kutsal kabul edilen bir görevdir. Alkol tüketiminin artmasının alkole bağlı boşanma sebeplerinde artışa neden olduğuna ilişkin araştırmalar¹²⁹ sonrasında devletin hem aileyi hem de gençleri alkol bağımlılığından korumak için alkollü içecekler üzerindeki tüketim vergilerini artırması normaldir. Devletin toplumu yönlendirme fonksiyonu içinde alkol kullanımına caydırıcı etki yaratmasının sebebi bu olsa gerektir. Bunların yanında alkollü içecekler üzerindeki tüketim vergilerinin yükseltilmesinin hükümetlerin siyasi görüşlerinden etkilenme olasılığının bulunduğu da unutulmamalıdır.

2. Servetten Alınan Vergiler Bakımından

Toplum mühendisliğinin mali yönü olan yönlendirici vergilendirmenin caydırma etkisinin servetten alınan vergilerin artırılması eliyle gerçekleştirilmesi mümkündür. Ancak bu yapılırken kişi hak ve özgürlükleri içinde yer alan mülkiyet hakkını zedeleyici düzenlemelerden kaçınılması gerekmektedir¹³⁰.

¹²⁹Bkz. İnce, Ahmet – Doğruer, Zuhal – Türkçapar, M. Hakan, “Erken ve Geç Başlangıçlı Erkek Alkol Bağımlılarında Sosyodemografik, Klinik ve Psikopatolojik Özelliklerin Karşılaştırılması”, Klinik Psikiyatri Dergisi, Yıl: 2002, Cilt: 5, Sayı: 2, s. 82-91.

¹³⁰ Vergi Hukuku tarihinde Varlık vergisi gibi bir facianın bulunması, bu özenin gösterilmesinin en önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Bkz. Ökte, Faik, Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul. 1951.

Servetten alınan bir vergi olup olmadığı konusundaki tartışmalar¹³¹ bir yana, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin yönlendirici olabileceği konusunda kuşku yoktur. Motorlu taşıtlar vergisi, spesifik matrahlı bir vergidir. Vergi konusuna giren taşıtların her biri kanunda yer alan tarifelerde belirlenmiştir¹³². Yeni taşıtların daha çok, eski taşıtların yıllara göre daha az vergi vermesine rağmen, motor silindir hacminin arttıkça ödenecek vergi miktarının artmasının nedeninin mali amaç taşıdığı aşikârdır. Bunun yanında silindir hacminin büyümesiyle ödenen vergi miktarının artması çevreyi koruma amaçlı olabilir¹³³. Ayrıca, ülkemizde yaşanan trafik kazalarında hızlı araç kullanımının etkili olması ve silindir hacmi arttıkça motor gücünün, dolayısıyla trafik kurallarını hiçe sayarak hızlı araba kullanılması ihtimalinin artması sonucuna da bağlanabilir.

3. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından

İktisadi doktrinlerde kabul gören genel kurallardan birisi, gelirden alınan yüksek oranlı vergilerin talebi daraltıcı etkisinin olması¹³⁴, dolayısıyla ekonominin

¹³¹ Bkz. Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 391.

¹³² Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 393.

¹³³ Çiftlikli, Mehmet, Çevre Temizliği Vergisi, Ekoloji Dergisi, 1993, Sayı: 8, s. 50. “OECD’deki tüm ülkelerde taşıt alım vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi motor gücüne, taşıt ağırlığına göre alınırken, Avusturya, Danimarka, Norveç ve Almanya’da arabaların belli kirletme özelliklerine göre vergileme yapılmaktadır. Çevreyle ilgili farklılıklar, derece derece en kirletici otomobil yakıtlarının azaltılmasına sebep olmaktadır.” Kulu, Bahattin, “Çevre Vergileri ve Gelişmiş Ülkelerdeki Uygulaması 1”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2001, Sayı: 234, s. 49.

¹³⁴ “Mükelleflerin gelirlerinde belirli bir miktar azalmaya neden olan vergilere, ya bir miktar tasarruflarını ya da tüketimlerini kıyarak tepki verirler. Bunu da gerçekleştirirken herhangi bir refah kaybına uğramamak için, faydası en az olan tüketimlerinden veya tasarruflarından öncelikle

genel dengesinin bozulmasına yol açacağına ilişkin öngörüdür¹³⁵. Gelirler üzerinden alınan yüksek gelir vergisi mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırarak, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına başvurmasını sağlayabilecektir. Ayrıca yüksek gelir vergisinin bir süre sonra kimsenin vergi veremeyeceği bir ekonomi yaratması da mümkündür. Böylece uzun vadede vergi gelirleri kendiliğinden yok olabilecektir¹³⁶.

Vergilerin yönlendirici fonksiyonu söz konusu olduğunda gelir ve kurumlar vergisi oranlarındaki değişimlerin bazı davranışların caydırılması ve hatta cezalandırılması için kullanılması da mümkündür. Bu yapılırken iki farklı yol mevcuttur. Birincisinde aynı durumda olan mükellefler arasında bazılarını çeşitli gerekçelerle vergi indirimi sağlanması nedeniyle diğerlerinin yani indirimden

vazgeçerler” Çataloluk, Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/Dergi%20say%C4%B1%2020/say%C4%B1%2020/%C3%87ATALOLUK,%20Cuma.pdf>. s. 217. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹³⁵ Musgrave, Richard Abel, Kamu Maliyesi Teorisi, Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, II. Kitap Vergilemenin Ekonomik Analizi, (Çevirenler: Orhan Şener, Yaşar Methibay), Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s. 11-18.

¹³⁶ 14. Yüzyıl düşünürlerinden İbni Haldun yüzyıllar öncesinde aynı öngörüyle dile getirmiştir. “... Vergi oranı artışı er veya geç hakkaniyet sınırlarını aşan bir seviyeye ulaşır. Teşvik tedbirleri beklenenin aksi yönde işlemeye başlar. Aşırı vergiler ticari faaliyeti köstekler, teşebbüslerin sayısı ve hacmi azalır; vergi geliri düşer. Bütçe açığını kapatmak için umutsuzca çabalayan devlet, vergi oranlarını daha da artırır. Fakat bu, durumu düzeltmez, çünkü işletme maliyetleri zaten yüksektir, vergiler çok ağırdır ve gerçekleşmesi beklenen karlar elde edilmemektedir. İktisadi teşviklerin bütünüyle ortadan kalkması medeniyeti yok eder.” Andıç, Fuat – Andıç, Süphan, “Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme: İbni Haldun, Schumpeter ve Kamusal Tercih”, (Çeviren: Funda Başaran), Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:10, İstanbul, 1998, s. 55.

yararlanamayan bireylerin, ötekilere göre yüksek oranda vergi ödemeleri sebebiyle, vergi indirimi gerektiren faaliyetlere yönlendirilmesi söz konusudur. İkincisinde ise doğrudan doğruya devletin belirli hedefleri doğrultusunda bazı mükelleflerin gelir vergisi oranlarının artırılmasıdır. İlk durum için genellikle savaş sonrası dönemlerde evlilik ve çocuk sahibi olmanın özendirilmesi, bekâr ve çocuğu bulunmamanın caydırılması örnek gösterilebilir. Gerçek anlamda caydırmanın hatta cezalandırmanın örneği ise yine nüfus planlaması konusunda olmakla birlikte bu kez doğum oranlarının azaltılması hedefine bağlıdır. Dünyanın önem kazanan sorunlarından birisi artan dünya nüfusedir. Özellikle Çin ve Hindistan gibi nüfusu bir milyarı aşmış ülkelerde çocuk sahibi olmak özendirilmeden ziyade caydırılmaktadır. Bunu gerçekleştirmek için uygulanan yöntemlerden birisi, devletin belirlediği çocuk sayısının aşılması durumunda kişilerin vergi yüklerinin artırılmasıdır. Örneğin, Çin 1980 yılında başlattığı tek çocuk politikasıyla, ülkedeki doğum oranını azaltabilmek için ailelerin sadece tek çocuk sahibi olmasını özendirmeye ve bunun aksini caydırmaya çalışmaktadır¹³⁷. Başarılı olup olmadığı konusunda tartışmalar sürmekle birlikte yeni dönemde iki ve daha fazla çocuğa sahip olanların gelir vergisi oranlarının artırılması söz konusu olmaktadır¹³⁸. Böyle bir caydırmaya rağmen

¹³⁷ Feng, Wang, “Can China Afford to Continue Its One-Child Policy”, AsiaPacific Issues, Analysis from the East-West Center No: 77, Mart 2005, s. 1-12.

¹³⁸ Çin Aile Planlaması Kanunu’na göre, evliliklerde tek çocuk yapılabileceği eşlere söylenmektedir. Bunun aksine ikinci bir çocuğa sahip olduğunda Kanun bu çocuğa yasal olmayan çocuk (illegal child) tanımını yapmaktadır. Aynı Kanun kanuna karşı gelindiği takdirde hangi cezalarla karşı kaşıya kalınacağını ayrıntılarıyla düzenlemektedir. Hemminki, Elina – Wu, Zhuochun – Cao, Guiyung – Viisainen, Kirsi, “Illegal Births and Legal Abortions – The Case of China”, <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1215519/>. (erişim tarihi: 20.12.2010)

kişilerin yine de ikinci çocuğa sahip olmaları durumunda ise artan gelir vergi oranı nedeniyle bir çeşit cezalandırma ile karşı karşıya kalacak olmaları göz ardı edilmemelidir.

ii. Vergi Kolaylıklarının Kullanımı

Birey tercihlerinin yönlendirilmesinde vergi kolaylıklarının caydırıcı etkisi kullanılabilir. İnsan doğası gereği ekonomik olanı tercih etmektedir. Daha çok ‘özendirme’ kısmında ayrıntılandırılabilir olmasına rağmen, alternatifin tercih edilmemesinin sonuçlarına katlanmanın homo economicus düşüncesine aykırılığı, bu başlık altında da örneklendirilebilir.

Harcamalardan alınan vergiler bakımından alternatifini mevcut ürünler¹³⁹ için söz konusu olabilir. Bu yönlendirme aslında en başta arzulanana rakip/alternatif ürünlere vergi kolaylıkları ile fiyat avantajı sağlamaktadır. Böylelikle rakip ürünlerden fiyatı daha uygun olanına doğru bir yönlendirme ve en başta cazip görülenin tüketiminin caydırılması amaçlanmaktadır. Örneğin biri doğal, biri yapay yollarla elde edilen iki farklı maden suyu çeşidinden yapay olanın tüketilmemesine ilişkin tercihte diğerinin oluşturulabilecek bir vergi muafiyetinden yararlanılması söz konusu olabilmektedir. Böylelikle yapay olanı tüketme konusunda fiyata yansıyabileceği öngörülen bir caydırıcılık oluşmaktadır.

Gelir üzerinden ve servetten alınan vergiler bakımından da aynı şekilde caydırıcı etkisi kullanılarak vergiler sistematize edilebilir. Örneğin işsizliğin azaltılmasına, genç nüfusa yeni iş olanakları yaratılmasına yönelik bir istihdam

¹³⁹ Tüketici tercihleri açısından birbirine alternatif ürünlere, ayran-kefir, kola-gazoz türleri, farklı süt çeşitleri (keçi, inek ve koyun sütleri) örnek gösterilebilir.

politikasında emekli olmuş kişilerin yeniden iş hayatı içinde yer almalarının engellenmeye çalışılması mümkündür. Böyle bir durumda emekli olmasına rağmen yeni bir işte çalışmaya başlayan kişilerin gelir vergisi oranlarında artırıma gidilmesi söz konusu olabilir. Bunun yanında emlak vergisinde emeklilere sağlanan bazı muafiyetlerden¹⁴⁰ kişinin yeniden çalışmaya başlaması nedeniyle yararlanmamasına ilişkin düzenlemeler yapılabilir¹⁴¹. Her ne kadar bu düzenlemeler Anayasa'nın 10. maddesinde ifadesini bulan 'eşitlik' ve 48. maddesindeki 'çalışma özgürlüğü' ilkelerine aykırı olsa da, daha önce belirtildiği üzere böyle bir düzenleme hakkaniyet duygusunun gölgesinde 'yasaklama' ile 'caydırma' arasındaki ince çizgide yer alacaktır.

¹⁴⁰ Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine göre, gelirleri sadece kanunla kurulan T.C Emekli Sandığı, Bağ-Kur, SSK gibi sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıklardan ibaret bulunan emeklilerin, Türkiye sınırları içinde brüt 200 metrekareyi geçmeyen tek bir meskene sahip olmaları durumunda bu konut için emlak vergisi oranı Bakanlar Kurulu'na sıfıra kadar indirilebilmektedir.

¹⁴¹ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu benzer bir düzenleme ile herhangi bir sosyal güvenlik kurumundan emekli olup daha sonra tekrar çalışmaya başlayanlardan sosyal güvenlik destekleme primi adı altında bir ek kesinti yapılmasını öngörmüştür. Söz konusu Kanun'un 30. maddesi uyarınca Kanun'un 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendi hariç olmak üzere diğer alt bentlerine tabi çalışmaya başlayanlardan aylıklarının kesilmemesi için yazılı istekte bulunanların yaşlılık aylıklarının ödenmesine devam edilmektedir. Bunlardan, almakta oldukları aylıklarının % 15'i oranında sosyal güvenlik destek primi kesilmektedir. Sosyal güvenlik destek primine tabi olanların primleri, aylıklarından kesilmek suretiyle tahsil edilmektedir.

iii. Vergi Cezalarının Kullanımı

Vergi cezaları, bireylerin vergi hukuku düzenlemelerine uygun hareket etmemeleri durumunda karşı karşıya kalacakları yaptırımlardır. Hukuk düzeni içinde devletin menfaatlerine aykırı hareket edilmesi halinde karşılaşılan cezalara ilişkin sistematik bir mevzuat bulunmaktadır. Vergi, devlet ile kişiler arasında kanundan doğan bir borç-alacak ilişkisi olarak karşımıza çıkmakla birlikte vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına ve sona ermesine, vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarına ilişkin düzenlemeler bu ilişkide söz sahibi olmaktadır.

Vergi hukuku, mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken emir ve yasaklar şeklinde pek çok kuralın oluşturduğu bir yapıdan teşekkül eder¹⁴². Vergi suç ve cezalarıyla izlenen amaç ise vergi yasalarının gereklerinin eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesi şeklinde özetlenebilir¹⁴³. Vergi düzenlemelerine uygun hareket edilmemesine bağlanan cezai müeyyidelerin bir başka boyutunun da olduğunun kabul edilmesi gerekir. Cezai yaptırımların caydırıcılığını içinde barındırır bir şekilde vergi cezalarının kişi davranışlarında değişikliklere neden olabileceği ve bu etkisinin belirgin biçimde gözlemlenebileceği açıktır. Kendi içinde caydırma işlevine sahip vergi cezaları sistematığının sadece belirlenen kurallara aykırı hareket edilmemesini amaçladığı düşünülemez. Caydırıcılığın içerdiği anlam, vergilerin düzgün ve zamanında toplanmasından öte devletin egemenliğinin sorgulanmasına kadar ulaşabilen vergiye karşı tepkilerin azaltılması ve yok edilmesini de kapsayan bir

¹⁴² Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2008, s. 7.

¹⁴³ Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 209.

olgudur¹⁴⁴. Bu nedenle vergi cezalarının ‘caydırıcı etkisi’ ile yönlendirici vergiler eliyle belirli davranışların engellenmesi yöntemlerindeki ‘caydırma işlevi’ iç içe geçmiş durumdadır.

Toplum mühendisliğinin mali yönü olarak başvurulmuş yönlendirici vergilendirmenin vergi cezalarını kullanarak oluşturduğu “vergi ödevinin yerine getirilmesine ilişkin şartlardaki” en önemli unsur cezalandırma boyutundadır. Cezaların, kişilerin vergi kaçırma isteğini artıracak, vergi kaçırma riskini göze alabilecekleri oranda düşük veya herhangi bir kaçırma eylemi sonrasında uygulanacak cezanın toplum vicdanını zedeleyebilecek ölçüde yüksek seviyelerde olmaması gerekmektedir. Yönlendirme fonksiyonunun dikkate alınarak cezaların belirlenmesi daha doğru olacaktır¹⁴⁵.

¹⁴⁴ “ Rakip firmanın sürekli vergi kaçırmasına rağmen hiç cezaya muhatap olmadığını gören mükellefe vergi kaçırma hastalığı bulaşmaktadır. Kanuna aykırı bir eylemin, Kanuna uygun davranmaktan daha avantajlı olduğu ortamda suç işleme eğilimi artarak vergi kaçırma fiili “bulaşıcı” hale gelir. Cezaların kesinlikle uygulanmaması “bağışıklık kazanma” ve “bulaşma” etkileriyle vergi cezalarının etkinliğini azaltırken, kayıtdışılığı da körüklemektedir” Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Başkan Yardımcısı Faik Yavuz’un sözleri, etkin bir vergi ceza hukukunun önemini gözler önüne sermektedir. http://www.tobb.org.tr/haber_arsiv2.php?haberid=2637. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹⁴⁵ “Çağdaş ceza hukuku anlayışının kabul ettiği şekilde; modern vergi sistemlerinde olduğu gibi, ülkemizde de vergi suçları için öngörülen cezaların etkinliğinin sağlanması, bu cezaların öncelikle caydırıcı olması ve yaptırımları itibarıyla suçu engelleyici nitelikler taşımasına bağlıdır. Ancak cezaların ve bunun caydırıcı ve korkutucu niteliğinin, aynı zamanda yaptırım niteliğini de aşmaması, kişileri girişimcilikten caydırıcı boyutlara da ulaşmaması gereklidir.” Doğrusöz, Bumin, “Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi”, www.vergikonseyi.org.tr/dosAkademik/akademik_calisma2.doc. s. 1. (erişim tarihi: 20.12.2010)

Türk vergi hukukunda mevcut vergi cezalarından bir örnek vermek gerekirse, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 344. maddesi akla gelebilir. VUK 341. maddede ifadesini bulduğu haliyle, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olan vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesine ilişkin güçlü bir caydırma mevcuttur. Ve mükellefleri vergi kaçırma konusunda risk almaya teşvik edecek düzeyde düşük bir ceza olmadığı da açıkça görülebilmektedir. Yönlendirici-caydırıcı etkinin kolaylıkla hissedilebileceği bir başka hüküm, VUK'un 339. maddesinde yer alan vergi ziyayına sebebiyet vermektan ceza kesildikten sonra cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde tekrar aynı cezanın kesilmesi durumunda cezanın yüzde elli oranda artırılacağına ilişkin düzenlemesidir. Tekerrürün aynı cezanın daha fazla ödenmesine neden olması caydırıcılığın artacağı öngörüsünü oluşturmaktadır. Aynı şekilde VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kaybına neden olunması durumunda, vergi ziyayı suçu için öngörülen mali cezanın üç katının uygulanacağı VUK'un 344 maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmektedir¹⁴⁶. Vergi kaçakçılığına başvurularak vergi ziyayına yol açmanın gerçekten caydırıcı bir hâl almasıyla söz konusu cezalarda devletin vergi alacağını koruma güdüsünün yanında baskın bir biçimde devleti vergi ziyayına uğratmamaya ilişkin bir caydırma fonksiyonu yaratılmaktadır. Vergi ziyayına uğratma sonucu kesilen ceza bir yana tekerrürde

¹⁴⁶ Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 213.

cezanın yüzde elli artırılması ve kaçakçılık söz konusu olduğunda bunun üç kat şeklinde uygulanması gerçek bir caydırıcılık göstergesi olarak kabul edilmelidir.

c. Özendirme

Yönlendirici vergilendirmenin yöntemlerinden ikincisini, belirli birey ve toplum davranışlarının vergi yükünün azaltılması, vergi kolaylıkları, sübvansiyonlar, vergi iadeleri ve hatta vergi afları araçlarının kullanılması ile özendirilmesi oluşturmaktadır. Özendirme, caydırma yönteminin içinde barındırdığı cezalandırma hatta yasaklamadan bir önceki noktaya varıncaya kadar engelleme misyonunun tersi bir biçimde mükellefleri çeşitli davranışların gerçekleştirilmesi konusunda cesaretlendirmek, ‘homo economicus’un tercihlerini fiyat mekanizmalarına müdahaleler ile etkilemek, kısacası bireylerin güdülenmesini sağlamaktır.

Özendirme yönteminden, ekonominin kayıt altına alınması, nüfus artışının sağlanması, toplumun kültürel gelişmişliğinin sağlanması, insan sağlığı için yararlı besinlerin tüketiminin ve bu ürünlerin üretiminin artırılması, çevrenin korunması gibi pek çok konuda yararlanılabilmektedir.

Özendirme yönteminin devletin model toplum yaratma idealinde kişilerin tercihlerine caydırma yönteminden daha etkili biçimde tesir edebileceği düşünülmelidir. İnsan doğası gereği yasaklanana, caydırılmaya çalışılana ilgi duyduğundan caydırmanın başarısızlık ihtimali özendirmeden daha yüksek olabilir.

Özendirme yöntemi ile bireylerin vergi yüklerinin azaltılması bir araç olarak kullanıldığında devlet aslında toplayabileceği vergi gelirlerinden feragat

etmektedir¹⁴⁷. Vazgeçtiği gelirler ile yönlendirmeye çalıştığı alandan elde edeceği faydalar çoğu zaman maddi anlamda karşılaştırılabilir değerler içermeyebilir. Örneğin, tarım politikası gereği üretilmesini desteklediği belirli ürünler için çiftçilere vergi avantajları sağlandığında vazgeçtiği vergi gelirleri ile söz konusu ürünün daha fazla üretilmesi sonucu oluşabilecek ekonomik ve sosyo-ekonomik fayda ölçülemeyecektir. Her ne kadar karşılaştırma yapılamıyor olsa da tercih edilen sosyo-ekonomik getiri vazgeçilen vergi gelirinden fazla olmalıdır. Ayrıca genç nüfusu azalan bir ülkenin doğum oranlarını artırmak için doğan her çocuk başına bireylerin vergi oranlarında indirim gittiğinde vazgeçilen vergi geliri ile ülke nüfusunun artması sonucu elde edilecek fayda karşılaştırıldığında her ne kadar kesin bir fayda analizi yapılamasa da, ikincisinin ağır bastığı tahmin edilebilir.

i. Vergi Yükünün Azaltılması

Bireylerin belirli davranışlara yönlendirilmesinde insanın kendisi için çoğu zaman en ekonomik gördüğüne yönelmesi doğası gereğidir. Özendirmenin araçlarından birisi olan vergi yükünün azaltılması harcamalardan, servetten ve gelir üzerinden alınan vergiler bakımından ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

¹⁴⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca Merkezî yönetim bütçe kanununda, yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri içinde vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin de yer alacağı düzenlenmiştir. Böylelikle bütçede saydamlık ilkesinin gereği olarak vergi kolaylıkları ile vazgeçilen vergi geliri miktarları görülebilmektedir.

1. Harcamalardan Alınan Vergiler Bakımından

Harcamalardan alınan vergilerde vergi oranlarının azaltılmasıyla, mükelleflerin belirli davranışlara özendirilmesi amaçlandığında, yöneltilmeye çalışılan davranışın ve/veya veya tüketim alışkanlığının aynı zamanda ekonomide bir canlanmaya yol açacağı öngörülebilir. Harcamalardan alınan vergilerin kullanılmasıyla bireylerin belirli davranışlara yönlendirilmesi söz konusu olduğunda amaçlanan genellikle mükellefler tarafından bir alımın gerçekleştirilmesidir. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergilerin satıma konu maddelerin fiyatlarında oluşturduğu yükün azalması çoğu zaman piyasa mekanizmaları içinde talebi artırıcı bir etki yaratmaktadır¹⁴⁸.

Talebin artmasının iki sonucu bulunmaktadır. Birincisinde devletin tüketime veya satın almaya yönelik teşviki ile öngördüğü davranış modelinin sergilenmesi ve toplum içinde kabul görmesi gerçekleşmektedir. Örneğin, devlet, küçüklerin ve yaşlıların kalsiyum ihtiyaçlarının daha fazla giderilmesi için tüketimini özendirmeye çalıştığı süt ve süt ürünlerinin katma değer vergisi oranlarını indirdiğinde, tüketiciye ulaşan fiyatın da düşmesi sonucu, bu ürünlere ulaşabilen kişi sayısında artış meydana gelecektir. İkincisi ise talepteki yükselme sonucu vergi indirimine konu malların arzında da bir artış söz konusu olacağından, talebin yüksekliği karşısında fiyatların da düşmesi mümkün olabilecektir. Ayrıca vergi yükü azaltılmış ürünlerin satım

¹⁴⁸ Bakanlar Kurulunun 16.03.2009 gün ve 27171 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2009/14802 sayılı kararı ile bazı malların katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi oranlarında değişiklik yapılmıştır. 2009 yılında yaşanan krizin talepte yarattığı daralmayı gidermek ve özellikle otomotiv sektöründe yaşanan sıkıntıları azaltmak amaçlı olarak yapılan indirimler, motorlu taşıtların tüketiciye yansıyan fiyatlarında düşüşler yaşanmasına ve talebin yükselmesine neden olmuştur.

miktarlarındaki artış sonucu elde edilen vergi geliri, vazgeçilen vergi gelirine yaklaşımasa da üretimin ve tüketimin artması ekonominin canlanmasına neden olabilecektir. Bunların yanında devletin bireylerin sağlığını düşünerek tüketiminin artmasını arzu ettiği ürünlerin bireylerin sağlığına olumlu etkisi ile devletin sosyal güvenlik sistemine ayırdığı sağlık harcamalarında bir azalma görülebilecektir.

2. Servetten Alınan Vergiler Bakımından

Servetten alınan vergilerde vergi yükünün azaltılması suretiyle bireylerin davranışlarında belirli yönlendirmelerde bulunulması mümkündür. Gelirden ve harcamalardan alınan vergiler bakımından tartışılmayan bir konu bu noktada gündeme gelmektedir. Gelir vergilerinde bir akım mevcuttur, aynı şekilde harcamalardan alınan vergilerde de alım –satım şeklinde bir hareket bulunmaktadır. Oysa servetten alınan vergilerde durağan bir kaynak üzerinde vergilendirme yapılır. Bu durum, vergi yükünün belli bir zaman sonra vergilendirmeye konu olan kaynağı elde bulundurmayı caydırır bir niteliğe dönüştürebilir. Örneğin motorlu taşıtlar vergisinde piyasadaki satış değerinden bağımsız olarak spesifik matrahlarla yapılan vergilendirmelerde ödenen vergilerin nerdeyse 5-6 yıl sonunda taşıtın değerine yaklaştığı görülebilmektedir. Motor silindir hacminin büyüklüğünün ödenen verginin yükselmesine buna mukabil otomobilin yaşlanmasının vergi yükünün azalmasına neden olması bir dengenin mevcut olduğu izlenimi yaratsa da adil bir vergilendirme görünümünden uzaktır¹⁴⁹. Bu nedenle servet üzerinde vergilendirme yapılırken varlık vergisine dönüşebilecek oranlardan ve mülkiyet hakkını zedeleyebilecek vergi

¹⁴⁹ Özellikle lüks otomobillerin motorlu taşıtlar vergisi yükünün ağırlığından yakınılmaktadır. Medyadaki söz konusu haberlere örnek olarak bkz. <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/294442.asp> (erişim tarihi: 20.12.2010)

yükünden uzak durmak gerekmektedir. Servetten alınan vergilerin düşük oranlarda tutulması kişilerin emlak, otomobil veya deniz araçları almaları yönündeki isteklerini güdüleyebilir. Böylece özellikle inşaat, tersanecilik ve bunlarla bağlantılı sektörlerde ekonomik canlanma ve istihdam artışı gibi olumlu gelişmeler beklenilebilir.

3. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından

Bireylerin özendirme yöntemi kullanılarak yönlendirilmeye çalışılan davranışlarında gelir üzerinden alınan vergi yükünün azaltılması etkili olabilir. Bazı davranışların gerçekleştirilmesinin ödeyecekleri gelir vergisinde değişime neden olacağını gören mükellefler bu konuda güdülenebileceklerdir. Nüfus planlaması konusunda yukarıda ‘caydırma’ başlığı altında verilen örneğin tersine, özellikle savaş sonrası dönemlerde ülke nüfusunun artırılması bir devlet politikasına dönüştüğünde akla gelen özendirme yöntemlerinden biri çocuk sahibi olmanın desteklenmesi amacıyla gelir vergisi indirimlerinde bulunulmasıdır. Doğan her çocuğun ödenen gelir vergisi oranının düşmesine neden olması, hem yeni bir bebeğin getireceği ekonomik yükün hafiflemesini sağlayabilecek hem de kişileri bu konuda cesaretlendirebilecektir. Ancak gelir üzerinden alınan vergilerin yüklerindeki çeşitliliğin vergilendirmede eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine de aykırılık teşkil etmemesi gereklidir. Örneğin, çocuk sahibi olmanın özendirilmesinin çocuk sahibi ol(a)mamayı cezalandırır bir yapıya dönüşmemesine özen gösterilmelidir. Böylelikle zaten vergi muafiyet ve istisnalarıyla karmaşılaşan sistemin içinden çıkılmaz bir hale gelmesi önlenilebilecektir¹⁵⁰. Örneğin, bireysel

¹⁵⁰ “Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde devletin güdeceği kamu yararına ağırlık verilirken, kişisel yararın adaletsiz, haksız ve ölçüsüz bir biçimde zedelenmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir.”

emeklilik sistemine dâhil olunarak bireylerin emekliliklerini maddi anlamda refah içinde geçirmelerini desteklemek için Gelir Vergisi Kanunu’nun 89. maddesinin 1. bendi uyarınca matrahtan indirim konusu yapılmasına izin verilmektedir. Bireysel emeklilik sistemi primlerine tanınan vergi avantajı yukarıdaki diğer örnekten farklı olarak bireysel emeklilik sistemine dâhil olmayanların kendilerini cezalandırılmış hissetmelerine yol açacak bir içerikte değildir. Bu nedenle, indirim alanlarının ve konularının toplum vicdanında kabul görebilecek nitelikte olması önemlidir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin oranlarında belirli davranışları özendirmek için yapılabilecek farklılaştırmaların bir vergi adaleti ilkesi olan vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırılığının gündeme gelmesi ihtimaline karşı özendirmenin verginin oranında değil ‘matrahtan indirim sebeplerinde’ yapılabilecek düzenlemelerle de gerçekleştirilebilmesi düşünülebilir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 89. ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddelerinde “Diğer İndirimler” başlığı altında düzenlenmiş bulunanlar bu noktada irdelenmelidir. Gerçi sınırlı bir alanda ve sadece belli mükelleflerin yararlanabileceği şekilde, GVK’nın 89. maddesinin 7. bendinde ve KVK’nın 10. maddesinin (d) bendinde genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların ya da Kültür ve Turizm Bakanlığı’nca desteklenen ve uygun görülenlerin, kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine, Türkiye’nin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültür mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına ilişkin kitap, film gibi görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanmasına ilişkin harcamalarının tamamının vergi matrahının tespitinde gelir veya kurumlar vergisi

beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim sebebi yapılabilceği düzenlenmiştir. Böylelikle söz konusu alanlardaki çalışmalar için yapılan harcamalar gelir vergisinin matrahından indirilebilecek ve arzulanan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi konusunda bir yönlendirme gerçekleştirilebilir.

Gelir üzerinden alınan vergilerde, mükelleflerin vergi yüklerindeki azalmanın bireyleri belirli davranışlara yönlendirmesinde bir başka önemli konu, üzerinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği gelir unsurları arası dengenin sağlanmasıdır. Örneğin, piyasa ekonomisinin canlandırılması, para ve bankacılık sisteminin geliştirilmesi amaçlarıyla dar mükelleflerin menkul sermaye iratlarına bir dönem uygulanan yüzde sıfır vergi¹⁵¹ oranı, özellikle de ücret geliri elde eden dar ve orta

¹⁵¹ 27.06.2006 tarih ve 5527 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 1 inci maddesinin (a) bendi ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna eklenen “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.” cümlesi, Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 gün ve K. 2009/145 sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi kararında, Anayasa’nın 73. maddesiyle herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulurken, gelir unsuru yönünden malî güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerin vergi oranını sıfıra indirmek suretiyle bunlardan vergi alınmaması Anayasa’yla örtüşmemektedir. Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî güç sadece vergi konularak değil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozulur. Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa’nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla % 15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin %0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılmasını, makul ve adil olmayıp malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda

gelir sınıfındaki mükelleflerin tepkisini çekmiştir. Bu tür düzenlemeler hazırlanırken vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin her zaman göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹⁵².

ii. Vergi Kolaylıklarının Kullanımı

Yönlendirici vergilendirmenin en net biçimde görülebildiği ve bir özendirme yapılmak istendiğinde ilk akla gelen yöntemin vergi kolaylıklarının kullanımıyla mükelleflere vergi avantajları sağlamak olduğu söylenebilir. Bu nedenle tıpkı yukarıdaki gibi konunun üç ayrı alt başlıkta ele alınması gerekmektedir.

1. Harcamalardan Alınan Vergiler Bakımından

Davranışların yönlendirilmesinde vergiler eliyle oluşturulan fiyat avantajlarının özendiriciliğinden yararlanılabilir. Piyasa ekonomisinin temel kavramlarından arz ve talep ilişkisinde devletin talebi artırıcı etkiler sağlamasının ekonominin işleyişine ilişkin amaçlarının yanında sosyal ve kültürel nedenleri de olabilir. Vergilerin yönlendirici fonksiyonu dikkate alındığında belli kişilere vergi muafiyeti tanınması veya belirli konularda istisna hükümlerinin yer almasının özendiriciliğin vergilendirilmesini öngören “mali güç” ve “vergide eşitlik” ilkelerine aykırılık oluşturduğuna karar vermiştir.

¹⁵² “Yasa koyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar Anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir. Örneğin ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımları ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler (Ana., m. 166), tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik (Ana., m. 45) düzenlemeler eşitlik ilkesinden ayrılmayı zorunlu kılmakla birlikte Anayasanın diğer hükümlerinde öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almışlardır.” Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 43.

gerçekleşmesinde önemli bir katkısı olacağı açıktır. Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi hükmü uyarınca genel ve katma bütçeli daireler¹⁵³, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar olarak sınırlandırılmış kurum ve kuruluşların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Aynı şekilde yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Böylelikle kültür, sağlık ve eğitime destek amaçlı, toplum dayanışmasını artırıcı etkisi olan hizmetlerin vergi boyutunda

¹⁵³ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde hâlâ yer almakla birlikte “katma bütçeli daireler” ifadesinin, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 12. maddesinde sayılan bütçe türleri içinde özel bütçeli kuruluşlar olarak anlaşılması gerekir.

bir yük teşkil etmemesi, söz konusu kuruluşların bu tür faaliyetlerin yapılması konusunda özendirilmesini sağlayacaktır.

Devletin sosyal ve kültürel çeşitli amaçlarla vergi istisnası tanımmasının yanında örneğin yakın dönemde yaşandığı üzere konutların teslimindeki katma değer vergisi ve motorlu taşıtlar üzerindeki özel tüketim vergisi oranlarında belirli bir dönem ile sınırlı olmak kaydıyla yaptığı indirimler¹⁵⁴, talebin artmasına sebep olmuştur. Trafikteki eski araçların yenileriyle değiştirilmesi, yeni nesil çevreye daha az zararlı otomobillerin satın alınması, motorlu araç üreten, pazarlayan firmaların satışlarının artırılması ve böylelikle bu firmalarda istihdamın artması veya en azından azalmamasının sağlanması amaçlarına hizmet edilmesinin böyle bir indirimin nedeni olabileceği düşünülebilir.

2. Servetten Alınan Vergiler Bakımından

Servetten alınan vergilerde vergi kolaylıklarının kullanılmasıyla mükelleflerin davranışlarında özendirici etki yaratılarak iktidarın planı/modeli doğrultusunda değişiklikler gözlemlenebilir. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (e) bendi uyarınca kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri, bina

¹⁵⁴ Bakanlar Kurulu'nun 13.03.2009 tarih ve 2009/14802 sayılı kararı ile 15.06.2009 tarihinde kadar uygulanmak üzere, net alanı 150 metrekare ve üzeri konut teslimlerinde KDV oranı % 8'e indirilmiştir. Ayrıca Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (II) sayılı listesinde yer alan mallardan bazılarında indirimler yapılmış, (IV) sayılı listedeki mallardan ekli (2) sayılı cetvelde yer alanların vergi oranları ise % 0 olarak belirlenmiştir.

vergisinden daimi olarak muaf tutulmuşlardır. Uygulamanın amacı özellikle sağlık alanındaki bu faaliyetleri yerine getirenlerin böyle bir uğraşa girmelerinde belki de özendirici olmaktan çok caydırıcı olmama ve toplum sağlığı için bu kadar önemli işlerde kullanılan binaların ülkeye sağladığı faydanın emlak vergisi vererek manevi anlamda törpülenmemesi şeklinde açıklanabilir.

3. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından

Harcamalardan ve servetten alınan vergilerde olduğu gibi gelir üzerinden alınan vergilerde de vergi kolaylıkları kullanılarak mükellefleri belirli davranışların veya tercihlerin seçimi konusunda yönlendirebilmek mümkündür. Örneğin, devletin temel görevlerinden olan vatandaşlara eğitim hizmeti sunma konusunda özel sektörün de bu alanda faaliyet göstermesinin kolaylaştırılması ve hatta belirli bir alana yatırım yapmak isteyen sermaye sahiplerinin özendirilmesi adına Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesi ve paralel bir şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1) bendi uyarınca okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden başlamak üzere beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir. Böylelikle devletin, yanında özel sektörün de eğitim faaliyetlerinde bulunması özendirilmektedir. Ancak bu düzenleme eğitim hizmetinin vergilendirilmeyen kârlı bir sektöre dönüştürülerek, gerçekten ilim ve fenni yaymak amacını taşıyanlar yanında vergilendirilmeyen bir sektörde yer alarak yüksek kârlar elde etmek isteyenlerin de bu alanda faaliyet gösterebileceği gerçeğini değiştirmez.

iii. Sübvansiyonlar ve zendirme

Vergilerin yönlendirici fonksiyonu kullanılarak mükelleflerin belirli alanlarda özendirilmesi mümkündür. Devletin karşılıksız yardımlar veya çeşitli alanlarda indirimler yapması gibi konularda toplum barışını sağlamak, sosyal adaleti gerçekleştirmek gibi sosyal devletin gereğini yerine getirmesi de gözlemlenebilir. Bunlar, tam istihdamın sağlanamaması nedeniyle işsizliğin sosyal sonuçlarını bir nebze olsun giderebilmek için işsizlik yardımları, belirli bir yaı amı ve hiçbir sosyal güvencesi olmayan vatandaşlara yalılık aylığı bağlanması, ülke savunması sırasında hit denlerin ailelerine aylık bağlanması, öğrencilere, öğretmenlere, gazilere belirli kamu araçlarında indirimli yolculuk etme olanağının sağlanması gibi eitlendirilebilir. Bunun yanında tıpkı yönlendirici vergilerde olduğu gibi bireyleri belirli davranışlara yönlendirme amaçlı olarak belirli tüketim mallarının üretim veya tüketimini artırmak, bunların fiyatları üzerinde destekleyici yüksek alımlar gerçekleştirmek, belirli bölgelerde yapılacak yatırımların teşvik edilmesi gibi konularda uygulanacak sübvansiyonlar araç olarak kullanılmaktadır¹⁵⁵.

Tarihi, antik çağlara kadar geri gidebilen sübvansiyon uygulaması, ekonomi politikasının en önemli araçlarından biri olarak kabul grmtr¹⁵⁶. Özellikle merkantilist ekonomik doktrinin uygulandığı dönemler ise sübvansiyon politikasının gerçek anlamda başlangıcı kabul edilmektedir¹⁵⁷. Sübvansiyon, bugüne kadar gelen

¹⁵⁵ Uluatam, zhan, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005, s. 248.

¹⁵⁶ Mohr, age., s. 47.

¹⁵⁷ Rber, Josef, Subventionen als Volkswirtschaftliche und Finanzwirtschaftliche Erscheinung mit besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhltnisse in den Nachkriegsjahren, Winterthur, 1965, s. 35.

uygulamada iktidarın hangi alanda sübvansiyon yapılacağına ilişkin kararlarının politik alanın dışında kalamaması ve belirlenen alanlarda verilen sübvansiyonların yine politik tercihlerin etkisi altında olması nedenleriyle her dönem tartışılan bir kavramdır¹⁵⁸. Sübvansiyonlar, tıpkı yönlendirici vergiler gibi sosyal ve politik bir tercihin aracı olarak kullanılmasında yönlendirici vergilerden farklı olarak mükelleflerden mali bir kaynağın alımını değil tersine belirli bir kaynağın onlara aktarımını sağladığından vergilere nazaran siyasal iktidarın popülizmine de açıktır¹⁵⁹. Bu nedenle özendirici etkilerinin yönlendirici vergilerden daha etkin olduğu kabul edilebilir¹⁶⁰. Sübvansiyonların az ya da çok görülen yönlendirici etkileri ekonomik alanda bazen geçici bazen kalıcı önlemler şeklinde söz konusu olabilir. Müdahaleler devletlerin uygulama farklılıkları nedeniyle çeşitlilik gösterebilir¹⁶¹. Çoğu zaman

¹⁵⁸ Kesim, Atila, Sübvansiyon Teorisi, Trabzon İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını Nr. 1, Trabzon, 1981, s. 1.

¹⁵⁹ 1947 yılında Cenevre’de imzalanan ve Türkiye’nin 1953 yılında taraf olduğu Gümrük ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) sisteminin ve sonrasında küreselleşme olgusunun, aleyhindeki görüşlere rağmen, dünya ticaretinin serbestleştirilmesi amacıyla kurulan Dünya Ticaret Örgütü, Sübvansiyonlar ve Telif Edici Tedbirler Anlaşması ile Anlaşmanın “Yasaklanmış Sübvansiyonlar” başlıklı II. bölümünün 3. maddesinde hangi sübvansiyonların dünya ticaretinin serbestleştirilmesi gereği yasaklandığını düzenlemektedir. Böylelikle vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda sınırlandırılmasına benzer şekilde uluslararası bir anlaşma ile devletlerin verebilecekleri sübvansiyonların kapsamı daraltılmaktadır. Bu yasaklamanın dünya serbest ticaretinin işlerliğini geliştirmek amacı taşımasına rağmen ülkesel bazda siyasal popülizme engel olup olamayacağı da ayrı bir tartışma konusudur.

¹⁶⁰ Mohr, age., s. 239-240.

¹⁶¹ Strickrodt, Georg, Subventionsthema in der Steuerpolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, Duncker&Humblot, Berlin, 1960, s. 66.

vergiler eliyle yapılmaya çalışılan yönlendirmelerin (özendirmelerin), sübvansiyon politikalarıyla da desteklenmesi istenilen sonuçlara ulaşılmasında önemlidir.

iv. Vergi İadesi ve Özendirme

Bireyleri belirli davranışlara sevk etmek için kullanılan yönlendirici vergilendirmenin özendirme yönteminde vergi iadesi bir araç olarak kullanılabilir. Vergi iadesi, mükellefler tarafından ödenmiş olan vergi miktarının bir kısmının veya tamamının, kanunkoyucunun takdiriyle belirli bir şekil şartının yerine getirilmesine bağlı olarak veya herhangi bir şarta bağlı olmadan, geri verilmesidir¹⁶². Ancak kamuoyunda yanlış bir şekilde anlaşıldığı üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde düzenlenmiş bulunan 'asgari geçim indirimi'nin bir vergi iadesi olduğu düşünülmektedir. Oysa 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 1. maddesindeki haliyle tam mükellefiyete tabi olup, ücret geliri elde edenler, ticari, zirai (küçük çiftçi muaflığından yararlananlar dâhil) veya mesleki kazançları nedeniyle gelir vergisine tabi olan mükellefler, emekli, maluliyet, dul ve yetim maaşı alanlar ile bunların eş, çocuk ve bakmakla yükümlü oldukları kimselerin; kamu idare ve müesseseleri, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, dayanıklı tüketim malları alımları, yiyecek içecek giderleri (sigara ve alkollü içkiler hariç), ikamet edilen konuta ait yakacak giderleri, sosyal güvenlik kurumları veya işverenler tarafından

¹⁶² “Vergi iadesi; vergi kanunlarına göre alınmaması gerekirken alınmış olan veya kanunlara göre alınması gerekenden daha fazla tahsil edilmiş olan vergilerin, mükelleflerine geri verilmesi şeklinde olabileceği gibi, bir özendirme politikasının sonucu olarak ekonomik ya da otokontrolü ve belirli bir gelir transferini sağlamak için idari veya sosyal bir nedenle de uygulanabilmektedir” Akdoğan, age., s. 171.

karşılanmayan sağlık giderleri, her türlü giyim giderleri, eğitim ve öğretim, anaokulu, kreş giderleri vekâlet ücretleri, mesken olarak kullanılan konutların kira bedelleri, ulaştırma giderleri vergi iadesine tabi tutulmakta iken 5615 sayılı Kanun’la bu uygulama kaldırılarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinde düzenlenen en az geçim indirimi sisteminin getirilmesi terim karmaşası yaratmaktadır. Vergi iadesinin vergi sistemine dâhil edilmesinin nedenini katma değer vergisi gibi o dönem için yeni bir Kanun’un fiyatlar genel düzeyinde yapacağı artışa gelecek toplumsal tepkilerin azaltılması olarak düşünmek yanlış olmayacaktır. Bir başka amaç ise çalışmamıza da konu oluşturduğu üzere mükellef davranışlarını özendirebilmektir. Yukarıda sayılan giderlerin yapıldığını ispatlayan zaten zorunlu olarak alınması ve verilmesi gereken satış fişi veya buna benzer belgelerin alıcılar tarafından toplanmasını sağlamaktır. Böylelikle, bireyler fiş toplamanın getirisi olarak vergi iadesi alacaklarından her türlü alışverişlerinde satış fişi istemeyi bir alışkanlık haline getireceklerdir. Söz konusu amacın gerçekleştirilmesinde ne kadar başarı sağlandığı ölçülemese de, vergi iadesinden vazgeçilerek, Gelir Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinde 5615 sayılı Kanun’un 2. maddesiyle yapılan değişiklikle yeniden getirilen en az geçim indirimi uygulamasıyla Katma Değer Vergisi beyanlarında oluşan azalma yönündeki fark, bireylerin satış fişi alma alışkanlıklarının yani ‘vergi iadesi özendirmesi’nin son bulduğunu göstermektedir¹⁶³. Vergi iadesi sisteminin kaldırılması, dolayısıyla satış fişi alma alışkanlığının

¹⁶³ 09.12.2007 tarihli Radikal Gazetesinde yer alan bir kamuoyu araştırması haberine göre vergi iadesi uygulamasının kaldırılmasından itibaren her yüz kişiden yirmi sekizinin satış fişi almaktan vazgeçtiği belirtilmektedir. Söz konusu kamuoyu araştırması için bkz. <http://www.radikal.com.tr/haber.php%3Fhaberno.%3D241144%26tarih%3D09/12/2007+fi%C5%9F+toplama+kalkt%C4%B1&hl=tr&gl=trstri> p=1. (erişim tarihi: 20.12.2010)

azalarak, kayıt dışılığın artmasını ve başta katma değer vergisi olmak üzere vergi gelirlerini azaltıcı yönde etkili olmasını engelleyebilecek bir ‘özendirme’ önerisi Çin Halk Cumhuriyeti’nde uzun yıllardır uygulanmakta olan satış fişi şans oyunudur¹⁶⁴. Bu oyun uyarınca kişiler satış fişi aldıklarında bir talih oyunu oynayarak küçük ödüller kazanabilme şansını elde etmektedirler. Bu oyun, mükellefleri şans oyunlarının çekiciliği ile satış fişi almaya çok açık bir şekilde özendirmesi bakımından ilginçtir.

v. Vergi Afları ve Özendirme

Tüm dünyada uygulandığı şekliyle, belirli bir zaman dilimi sınırı/aralığı konulmak şartıyla, vergi aslının, vergi aslı ve vergi cezalarının veya vergi gecikme cezaları ve zamlarının, bir kereye mahsus olmak üzere affedilmesi vergi affi kavramını karşımıza çıkarmaktadır¹⁶⁵. Çeşitli isimler altında kanunlaştırılabilmekle¹⁶⁶ beraber vergi aslının, vergi cezasının veya her ikisinin beraber yahut vergi aslı, vergi cezası ve gecikme zamlarının tamamı veya değişik

¹⁶⁴ Kızılot, Şükrü, , “Çin’de Kazı Kazanla ‘Kaz’ı Kazan Cinliği”, Hürriyet Gazetesi, 24.06.2009.

¹⁶⁵ Cordes, Joseph – Ebel, Robert D. – Gravelle, Jane G, The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy, The Urban Institute Press, Second Edition, Washington D.C., 2005, s. 387.

¹⁶⁶ “Vergi affi bilimsel ya da gündelik hayatta kullanılan terim olmasına rağmen vergi yasalarında bu terimlerin kullanılmadığı görülmektedir. Yasa koyucu, vergi hukukunda af kavramına sıcak bakılmadığı için terim olarak "af" değil ama kavramın içeriğinin örtüştüğü "Bir Kısım Vergi Cezaları ile Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun", "Tahsilatın Hızlandırılması Hakkında Kanun", "Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun" ya da " Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" gibi terimleri tercih etmektedir.” Saban, Nihal, “Vergi Suçlarında Affi Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, Anayasa Yargısı Dergisi, Yıl: 2001, Cilt: 18, s. 455.

kombinasyonlarla bunların herhangi biri veya tamamının affedilmesine uygulamada rastlanılmaktadır. Vergi aflarının vergisini tam, şekli tüm şartlara uyarak ve zamanında ödeyenlere değil vergisini zamanında ödemeyen, eksik ödeyen veya hiç ödemeyenlere yönelik olması, mükelleflerin vergiye uyumunu etkilemektedir¹⁶⁷. Vergi ödeyenler ile ödemeyenler arasında eşitliğin bozulması ve vergi ödememenin affedilen hukuki bir olguya dönüşmesi konumuzu teşkil eden yönlendirme fonksiyonu içinde belki de en istenmeyen oluşmasına, yani vergi mükelleflerinin birkaç yılda bir tekrar çıkartılan af kanunlarına olan beklentisi ile zamanında ödemeleri gereken vergileri veya vergi cezalarını ödememelerine yol açmaktadır. Bu nedenle, vergi affına siyaseten veya ekonomik olarak başvurulması gerektiğinde konu, dürüst vergi mükelleflerinin vergiye mümkün olduğu kadar uyumunu etkilemeyecek ancak vergisini çeşitli nedenlerle ödeyememiş veya vergi ödevlerini yerine getirmemiş kişileri de bir daha benzer şekilde davranmaktan caydıracak ve sonraki dönemlerde vergi ödeme konusunda özenli hareket etmeye özendirecek şekil, oran ve miktarlarda düzenlenmelidir¹⁶⁸.

Vergilerin zamanında veya hiç ödenmemesi vergi gelirlerinin azalması dolayısıyla, vergi cezalarının affedilerek Hazine'nin zamanında tahsil edilemeyen vergilerin, faiz dahi alınmadan herhangi bir ceza oluşmadan tahsiline razı olunması

¹⁶⁷ “Hukuk sistemimizde 1960 yılını takip eden devrede çok kısa aralıklarla, vergi cezalarının affedildiğini görüyoruz. Sık sık af kanunlarının siyasal amaçlarla çıkartılması, vergi cezalarının önleyici görevinin etkinliğini azaltmaktadır. Öte yandan, af kanunları, devlet bakımından kamu gelirlerinin azalması sonucunu da doğurmaktadır.” Çağan, Nami, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, AÜHFD, Yıl: 1972, Cilt: 29, Sayı: 1-2, s. 122.

¹⁶⁸ Torgler, Benno - Schaltegger, Christoph A, “Tax Amnesties and Political Participation”, Public Finance Review, Volume: 33, 2005, s. 404.

kısır döngüsünü yaratabilmektedir. Eksik kalan finansman ihtiyacının borçlanmayla karşılanması durumunda ise zincirleme bir şekilde borçlanma faizinin yükselmesi ve sonrasında bunun yol açtığı enflasyonist etki vd. şeklinde olumsuz ekonomik sonuçlar birbiri ardına doğabilmektedir. Siyasi popülizmin neden olabileceği bu sonuçların oluşmaması ve vergi ödememenin caydırılması amaçlarına rağmen örneğin bir vergi affı çıkarılması gündeme geldiğinde, affedilecek miktarların benzerleri vergi indirimi veya vergi iadesi olarak dürüst mükelleflere geri verilebilir. Ancak bu da ülkenin ekonomik yapısı ve bütçe gerçekleştirmeleriyle birlikte düşünülmesi gereken bir dengededir.

Vergi aflarının dürüst mükelleflerin vergi ahlakını bozması ve affedilen mükelleflerin vergi ödememeyi bir alışkanlık haline getirmesi ihtimalleri mevcuttur. Bunun yanında çeşitli nedenlerle vergisini ödeyememiş mükelleflerin af sonrası benzer bir duruma düşmemek için ödemelerini tam ve zamanında yerine getirmeye özen göstermesi de olasıdır. İki farklı sonucun hangisinin gerçekleşeceğinin, ülkeden ülkeye ve ekonomilerin gelişmişlik, vergi ahlakının yerleşmişliğine göre değişebileceği öngörüsüyle vergi aflarının sık sık tekrarlanmaması¹⁶⁹ gerektiği belki

¹⁶⁹ Başbakanlık tarafından 29.11.2010 tarihinde TBMM'ye "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünden Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" gönderilmiştir. Tasarının genel gerekçesinde "Ekonomik kalkınmanın sürdürülebilir şekilde devamlılığını temin etmek, yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin şekilde kullanılmasını sağlamak amaçlarıyla bu Kanun Tasarısı hazırlanmıştır" ifadesi yer almaktadır. Elbette sayılan amaçları gerçekleştirmek için her türlü çaba gösterilmelidir. Ancak bu Tasarı'nın mükellefleri sonraki dönemlerde vergilerini ödemesi konusunda

de bu konuda fikir birliğine varılabilecek tek konudur. Hükümetlerin vergi aflarıyla neyi amaçladıklarından çok sonuçların neler olduğuna dikkat etmeleri gerekmektedir¹⁷⁰. Bu noktada örneğin vergi cezalarını affeden bir düzenleme, affin vergi aslının ödenmesine bağlanması vergi alacaklarının zamanında ve tam olarak ödenmesini sağlayacaktır¹⁷¹.

B. Yönlendirici Vergilendirmenin Kullanım Alanları

Devlet, iktidar, kanunkoyucu kısacası vergilendirme yetkisini elinde bulunduran egemen güç, topluma yön vermek, onu şekillendirmek, belirli alanlarda istediği davranış kalıplarına göre hareket edilmesini sağlamak için vergileri araç olarak kullanmakta ve bu amacını gerçekleştirmek için insan doğasının (psikolojisinin) tercihlerin belirlenmesindeki rolü nedeniyle özendirme ve caydırma yöntemlerine başvurmaktadır. İnsanın herhangi bir alanda, teşvik edilene, cesaretlendirilene yönelebilmesi tabiatı gereğidir. Aynı şekilde korkutulandan, caydırılandan, cezalandırılandan kaçınması da doğaldır.

Özendirme ve caydırmanın etkililiğinde önem taşıyan nokta bu yöntemlerin hangi alanda kullanıldığıdır. Devletin toplum mühendisliği yapmak adına bireyleri, mükellefleri, toplumu yönlendirmeye çalışmasında, düzenlemelerin yapıldığı konular, başarının veya başarısızlığın anahtarını oluşturacak önemdedir. Yönlendirici vergilendirmenin, tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, kültürel alanda toplumsal

özendirme mi yoksa periyodik af beklentilerinin gerçeğe dönüşmesi neticesinde vergilerini zamanında ödemedi caydırma niteliği mi taşıyacağı tartışmalıdır.

¹⁷⁰ Moran, Gerald P, "Tax Amnesty: An Old Debate as Viewed From Current Public Choices", Florida Tax Review, Volume: 1, Nr: 5, s. 314.

¹⁷¹ Çağan, agm., s. 122.

dinamiklerin işletilmesi, çevrenin, birey ve toplum sağlığının, aile yapısının ve birliğinin korunması, nüfus planlaması, bağımlılık yaratan ancak kullanımı yasaklanmamış nesnelerin tüketiminin azaltılması gibi alanlarda kullanıldığı gözlemlenmektedir. Bu nedenle yönlendirici vergilendirmenin kullanım alanlarının ayrıca irdelenmesi gerekmektedir.

a. Tüketim Alışkanlıklarının Değiştirilmesi

Genel anlamda yönlendirici vergilendirmenin tüketim alışkanlıklarını etkileme bazında somutlaştığı görülebilmektedir. Bağımlılık yaratan maddelerin kullanımının yasaklanması veya çevrenin korunması söz konusu olduğunda tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi için yapılanlar ile genel anlamda tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesindeki amaçlar birbiriyle örtüşebilmektedir. Bu nedenle tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi bir üst başlık değil, diğerleriyle beraber, yönlendirici vergilendirmenin kullanım alanlarından biri olması yönüyle irdelenmektedir.

Bireylerin belirli zaman aralıklarında tekrarlanan ekonomik, sağlık, sosyal, kültürel satın alma davranışları ve kişilerin ekonomik ve sosyal durumlarıyla örtüşen tercihler ağı, tüketim alışkanlıkları olarak adlandırılmaktadır¹⁷². Bireylerin periyodik olarak ihtiyaç duydukları çeşitli nesneler bulunmaktadır. Yiyecekten, ayakkabıya, kozmetikten, elektronik eşyalara kadar geniş bir yelpazede insan sonsuz ihtiyaçlarını gidermek için kıt kaynakları ile alımlar gerçekleştirmektedir. Hal böyle olunca belirli harcamalardaki artış, gelir düzeyi sabit kaldığı takdirde diğer ihtiyaçların alımında

¹⁷² Verplanken, Bas – Wood, Wendy, “Interventions to Break and Create Consumer Habits”, Journal of Public Policy & Marketing, V: 25, Spring 2006, s. 90.

kısıntıya gidilmesi sonucunu doğurmaktadır. Benzer şekilde, alımı öncesinde bireylerin ekonomik olarak kendilerini zorda hissedecekleri yüksek fiyatlı nesnelerin ucuzlaması da bunlara yönelimi artıracaktır. Kısacası bir tüketim oyunu mevcuttur. Bu oyunun en önemli aktörleri, gelir düzeyi, serbest piyasa ekonomisinin arz talep dengesi, üreticilerin maliyet ve kâr marjları, dayanıklı tüketim malzemesi olup olmamanın yanı sıra vergi yüküdür¹⁷³.

Tüketim alışkanlıklarından bazılarının iktidar tarafından hoş karşılanmaması, iktidarın onu değiştirmek için çaba göstermesine neden olmaktadır. Bazen birbirinden farklı alanlardaki yönlendirmeler zıtlıkları da beraberinde getirebilmektedir. Örneğin, otomobil sektörünün önemli bir vergi potansiyeline sahip olmasından bahisle yeni otomobillerin alımı için vergi indirimleri yapılabilirken aynı anda eksikliği küresel iklim değişikliğine yol açan ozon tabakasının korunması amacıyla otomobillerden yayılan egzoz miktarının azaltılabilmesi için raylı ve toplu taşımacılığa da destek olunabilmektedir¹⁷⁴. Bunun yanında tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesini amaçlayan benzer alanlarda birbirini destekleyici düzenlemeler üzerinde durulmaktadır¹⁷⁵.

¹⁷³ Perner, Lars, “Consumer Behavior: The Psychology of Marketing”, www.Consumerpsychologist.com. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹⁷⁴ Verplanken, Bas – Wood, Wendy, agm., s. 90.

¹⁷⁵ Amerika Birleşik Devletleri’nde ‘obezite’ ile mücadele ve sağlıklı gıdaların tüketiminin özendirilmesi için bu ürünlerin üstündeki vergi yükünün azaltılması bunun yanında ülke genelinde yoğun tüketime sahip zararlı ‘fast food’ yiyeceklerin satış fiyatlarını yükseltecek vergilerin konulması önerileri yoğun şekilde tartışılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Colville, Liz, “Tackling Fast Food Habits – With a Tax?”, www.findingdulcinea.com/news/health/2009/august/Tackling-Fast-Food-Habits--With-a-tax.html. (erişim tarihi: 20.12.2010) “Should We Adopt a National Sin Tax on Junk

Vergilendirmeden tüketim alışkanlıklarını değiştirmede bir araç olarak yararlanılmasında, yukarıda ayrıntılı incelendiği üzere özendirme ve caydırma yöntemleri kullanılmaktadır. Tüketimi etkileyen iki unsur olan harcamalardan alınan vergiler ve gelir üzerinden alınan vergiler bakımından en güçlü olanı kuşkusuz ilkidir. Bireylerin gelir düzeyinin artması veya azalmasının tüketime etkisi irdelendiğinde, ilk durum gerçekleştiğinde mevcut alışkanlıkların yanı sıra daha önce kaynak aktarılamayan alanlara yönelim sonucunun doğacağı tahmin edilebilir. İkinci durumda ise temel ihtiyaç maddeleri dışındaki giderlerde kısıntılar öngörülebilir. Dolayısıyla gelir düzeyindeki iniş çıkışlar tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi/yönlendirilmesi konusunda istenen etkiyi göstermeyebilir. Bunun yanında harcamalardan alınan vergilerin tüketim maddelerinin fiyatları üzerindeki etkisi yadsınamaz. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi gibi dolaylı vergilerin tüketicilere yansıyan fiyatlar içindeki paylarının artması veya azalmasının, kişilerin gelir düzeyindeki artış ve azalışlardan farklı olarak tüketim alışkanlıklarında değişikliklere neden olabilecek düzeyde etkili olabileceği kabul edilmelidir. Örneğin katma değer vergisi %18'den %1'e indirilen bir mamulün tüketicieye yansıyacak fiyatındaki azalma, o ürüne talebi artıracak, benzer bir şekilde %1'den %18'e yükseltildiğinde talepte azalma görülebilecektir. Yakın dönemde Bakanlar Kurulu'nun 13.03.2009 tarih ve 2009/14802 sayılı kararı ile 15.06.2009

Food to Reduce Obesity Epidemic?" <http://steadfastfinances.com/blog/2009/07/02/should-we-adopt-a-national-sin-tax-on-junk-food-to-reduce-obesity-epidemic/>. (erişim tarihi: 20.12.2010) Seiders, Kathleen – Petty, Ross D. "Obesity and the Role of Food Marketing: A Policy Analysis of Issues and Remedies", <http://www3.babson.edu/Alumni/news/alumnimagazine/upload/Summer06Obesity.pdf>. (erişim tarihi: 20.12.2010) Taxing Unhealthy "Foods May Encourage Healthier Eating Habits", www.sciencedaily.com/releases/2010/02/100224142046.htm. (erişim tarihi: 20.12.2010)

tarihine kadar uygulanmak üzere, elektronik ve beyaz eşyalar üzerindeki özel tüketim vergisi % 0'a indirilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile belirlenen tarihler arasında satışlar önemli ölçüde artmıştır¹⁷⁶. Görülebildiği üzere yapılan indirimler tüketicileri yönlendirebilmektedir. İktidarın işsizliğin azaltılması, ticaretin gelişmesi, ekonomik istikrarın sağlanması gibi birbiriyle yakın ilişkisi olan alanlarda tüketici alışkanlıklarını veya davranışlarını etkileyebilme potansiyeli rahatça görülebilmektedir. Özellikle eğitim hizmetleri alanındaki vergilerde indirimle gidilmesi veya sadece kitaplar üzerindeki vergilerin düşürülmesinin gerekliliğine de son olarak vurgu yapılmalıdır. Böylelikle özellikle ülkemiz bakımından okuma alışkanlığının artırılması amacına hizmet edilebilmesi gündeme gelebilecektir.

b. Kültürel Alan

Toplum mühendisliğinin mali fonksiyonunun yani yönlendirme işlevinin en önemli alanlarından birisini kültürel alan oluşturmaktadır. Bir ülkenin kültürel gelişmişliğinin, yayınlanan ve okunan kitaplar, oynanan tiyatro oyunları, gösterilen ve çekilen film ve belgeseller, açılan güzel sanatlar sergileri ve benzerlerinin sayılarıyla ölçülmesi yanıltıcı sonuçlara ulaştırabilir. Oysa sanata ve sanatçıya verilen değerin anlaşılması için devletin hangi destekleri sağladığı ve konumuz açısından değerlendirildiğinde bu faaliyetlerin nasıl vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği gözlemlenmelidir.

Sanat özgürlüğü kapsamında düşünüldüğünde bu kavramın ve vergilendirmenin bağlantısı görülebilir. Vergi kanunlarında sanatı ve sanatçıyı birer

¹⁷⁶ “Kriz paketi çeyiz paketi oldu”, Referans Gazetesi, 31.03.2009. , “ÖTV, KDV indirimleriyle nefes aldık, devam etmeli”, Milliyet Gazetesi, 12.06.2009.

ticaret erbabı veya iş adamı gibi düşünmek yanlıştır. Sanatçıların eserleriyle belki de küçük bir esnafın hiçbir zaman elde edemeyeceği gelirlere kavuşması söz konusu olabilir. Ancak sanatın evrenselliği bağlamında, topluma kattıkları düşünüldüğünde basit bir ticaret ilişkisine indirgenmesi de doğru olmayacaktır. Sanatçıların ekonomik performansları bir yana bırakılarak sanatın korunan ve korunması gereken bir özgürlük olduğu gerçeğinden hareketle, bu konuda yapılacak düzenlemelerin vergilendirmenin desteğini yansıtır bir ruha sahip olması önem taşımaktadır¹⁷⁷.

Sanatın ve sanatçının, vergilendirmede verimlilik prensibini göz ardı ederek vergi düzenlemelerine konu yapılmasının temel amacı onları korumaktır. Elde edilecek vergi gelirinden öte bir kazanım söz konusudur. Devletin kamu giderlerini finanse etmek için başka kaynakları her zaman mevcuttur. Bu anlamda mali amaç dışı vergilendirme normları kullanılarak sanat eserlerinin gelecek nesillere aktarılması önemlidir. Amaç sanatın gelişimi ve yaygınlaşması olduğunda vergilendirme, sanatı himaye eder bir pozisyonda onu koruyucu önlemlerin başında yer almalıdır¹⁷⁸.

Yukarıdaki gerekçeleri gerçekleştirmek adına hukukumuzda sanatın ve sanatçının korunmasını ve teşvikini somutlaştıran çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Bunların en önemlisi Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesidir. Söz konusu hükme göre, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr gibi serbest meslek erbabının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo

¹⁷⁷ Wernsmann, age., s. 347-348.

¹⁷⁸ Schmidt, age., s. 96.

ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hâsılat gelir vergisinden müstesna edilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise söz konusu muaflığın Kanun'un 94. maddesi uyarınca kesilen vergiyi kapsamadığı belirtilmiştir. Bu durumda örneğin bir sanatçı, eserini Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapmak zorunda olan kişilerden birisine satmadığı sürece Bakanlar Kurulu'nun 2003/6577 sayılı kararı ile 01.01.2004 tarihinden itibaren öngörülen %17'lik vergi kesintisine tabi olmayacaktır¹⁷⁹. Böylelikle sanatı ve sanatçıları koruyucu bir düzenleme yapılmıştır.

5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu'nun 1. maddesinde, bireyin ve toplumun kültürel gereksinimlerinin karşılanması; kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın korunmasını ve sürdürülebilir kültürün birer ögesi haline getirilmesini; kültürel iletişim ve etkileşim ortamının etkinleştirilmesini; sanatsal ve kültürel değerlerin üretilmesi, toplumun bu değerlere ulaşım olanaklarının yaratılması ve geliştirilmesini; ülkemizin kültür varlıklarının yaşatılması ve ülke ekonomisine katkı yaratan bir unsur olarak değerlendirilmesi,

¹⁷⁹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde tevkifat yapmaya mecbur olan kişilerin, Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabından oluşması nedeninin, 18. madde kapsamındaki sanatı ve sanatçıyı koruma amacının, sanat eserlerinin alım satımının ticarete dönüşmesi halinde bunun korunmayı gerektirmeyen bir yapıya sahip olmasında aramak gerekir.

kullanılması ile kültür merkezlerinin yapımı ve işletilmesine yönelik kültür yatırımı ve kültür girişimlerinin teşvik edilmesini sağlamanın amaçlandığı belirtilmiştir. Kanun'un 5. maddesinin (b) bendinde Gelir vergisi stopajı indirimi anlamında; bu Kanun uyarınca belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla % 50'sinin, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla % 25'inin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edileceği düzenlenmiştir. Böylelikle kültür varlıklarının ve kültür mirasının korunmasına katkı ve teşvikte bulunmaktadır.

Bu örneklere ek olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin (d) bendi uyarınca, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılan teslimler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Vergilerin yönlendirici etkilerinin kültürel alandaki yansıması olarak ifade edilebilecek bu düzenleme ile kültür varlıklarının korunmasının vergi yüklerinden arındırılmaya çalışıldığı görülebilmektedir.

c. Çevre Koruma Alanı

Yönlendirici vergilendirmenin birey ve toplum davranışlarında değişiklikler oluşturma alanlarından bir diğeri çevre korumadır. Bireylerin davranışları çevrenin korunması bakımından oldukça önemlidir. Günümüz çevre sorunlarının hacmi

düşünüldüğünde insanın çevreye verdiği zararın büyüklüğü anlaşılabilir. Her ne kadar küresel şirketlerin çevreyi kirleten işletmelerinin faaliyetleri sürse ve örneğin iklim değişikliğinin önlenmesi amacıyla konferanslar ve hatta uluslararası anlaşmalar imzalanırsa da temel sorunun insanın kendisinde olduğu açıktır. Milyonlarca yıllık yaşına rağmen dünyanın tabiat dengesinin, insanoğlunun son iki yüzyıl içinde gerçekleştirdiği endüstri devrimi neticesinde bu kadar bozulduğu ve doğanın dengesinin yeniden sağlanmasının geri dönülemez noktalara geldiği bir başka dönem olmamıştır. Bu nedenle vergilerin yönlendiricilik fonksiyonuna en çok ihtiyaç duyulanı çevrenin korunması alanıdır¹⁸⁰.

Çevre vergileri söz konusu olduğunda kanunkoyucu¹⁸¹, mali hedeflerin yanı sıra vergileri en genel anlamda, çevre korumanın bir aracı olarak görmektedir¹⁸². Hal böyle olunca vergilerin yönlendirici fonksiyonunun çevre koruma düzenlemelerinin tüm ruhuna etki ettiği gözlemlenebilmektedir¹⁸³.

¹⁸⁰ Schemmel, Lothar, Öko-Steuer, Zehnersche Buchdruckerei, Wiesbaden, 1998, s. 21-22.

¹⁸¹ 1982 Anayasası'nın 56. maddesinde ifade edildiği üzere herkes sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek devletin ve vatandaşın ödevidir. Bu program hükümden anlaşılacağı üzere çevrenin korunması için her türlü önlemin alınması gerekmektedir. Vergilerin yönlendirici etkisi ve 56. maddenin devlete yüklediği görev beraber irdelendiğinde, çevrenin korunması için vergilerin bir araç olarak kullanılmasının olasılıktan öte bir zorunluluğa dönüştüğü düşünülebilir.

¹⁸² Tipke – Lang, age., s. 209.

¹⁸³ Stenger, Jürgen, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes, Peter Lang GmbH Europäischer Verlag der Wissenschaften, Frankfurt am Main, 1995, s. 129.

Doktrinde çevre vergilerinin bir diğeri adı “Pigou vergisi”dir¹⁸⁴. Pigou’ya göre çevre vergilerinin doğasındaki mevcut negatif dışsallık onu çift karakterli bir yapıya dönüştürmektedir. Çevrenin korunmasının ülkeye ve topluma getirileri ve anayasa tarafından devlete verilen çevreyi koruma görevinin yanı sıra toplanan çevre vergileri gelirleri bunun yansımalarıdır¹⁸⁵. Çevreyi korumak için toplanabilen yönlendirici amaçlı verginin geliri azaldıkça çevrenin etkin bir biçimde korunabildiği sonucu da çıkarılabilmektedir. Bu nokta, caydırma fonksiyonunun etkinliğini de göstermektedir¹⁸⁶.

Yönlendirici vergilendirmenin özendirme ve caydırma yöntemleri çevre koruma politikasının araçlarına dönüştüklerinde çevreye zarar veren davranışların caydırılması, çevreyi korumaya yönelik hareketlerin özendirilmesi söz konusu olmaktadır¹⁸⁷. Elbette çevrenin korunabilmesi için sadece birey davranışlarının

¹⁸⁴ Pigou, çevre kirliliğinin 3. kişiler üzerinde oluşturduğu ekstra maliyetlerin dışsallık vergisi adı altında bir vergi ile karşılanabilmesini öngörmüştür. Bu nedenle doktrinde kirlilik vergisi olarak da tanımlanmaktadır. Jamali, Tarık, Ekolojik Vergiler (Çevre Vergileri), Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 120.

¹⁸⁵ Bkz. Pigou, Arthur Cecil, The Economics of Welfare, 4. Edition, Macmillan and Co., Londra, 1932. www.econlib.org/library/NPDBooks/Pigou/pgEWCover.html. (erişim tarihi: 20.12.2010) Jimenez, Daniel Arturo Munoz, Umweltabgaben für den Schutz der Atmosphäre, Bielefeld, 2003, s. 66.

¹⁸⁶ Stenger, age., s. 130-131.

¹⁸⁷ “Çevre politikası aracı olarak vergi salınması, bazı üretim ve tüketim davranışlarının çevreye negatif dışsallık saçtığı gerçeğine dayanmaktadır. Ekonomi teorisi bu gibi dışsallıkları sosyal maliyet olarak nitelendirmektedir. Bu gibi dışsallıklar tüketime konu olan mal veya hizmetler üzerine vergi konulması ya da sosyal maliyeti olan üretim sürecinin çeşitli aşamalarının vergilendirilmesi şeklinde içselleştirilebilir. Çevreye zararlı ekonomik faaliyetin vergilendirilmesiyle mükellef üzerindeki vergi

yönlendirilmesi yeterli değildir. Bunun yanında çevreye zararlı atıklar bırakan fabrikaların ve imalathanelerin öncelikle denetim altına alınması gerekmektedir. Çevre korumanın genel nitelikte bir koruma programına dönüştürülmesi noktasında çevre vergilerinin caydırıcılığından yararlanılması önemlidir¹⁸⁸.

Çevrenin korunması amaçlı pek çok vergi türüne rastlanılmaktadır¹⁸⁹. Ancak irdelemeler, çalışmanın konusunu oluşturduğu şekliyle birey davranışlarında yönlendirme amaçlı düzenlemeler üzerinde yapılacaktır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, çevreyi koruma amaçlı ceza hükümleri ve Kabahatler Kanunu çerçevesindeki

yükü zarar verici davranışın azaltılmasına neden olacak şekilde arttırılır. Bu durumda vergi hâsılatı da dışsalılık yaratan ürünün fiyatı ve miktarı ölçüsünde artacaktır. Çevreye zararlı faaliyet üzerinde vergi yükünün artması, mükellefleri söz konusu faaliyetle ilgili olarak kendilerine vergi avantajı sağlayacak alternatif üretim teknikleri ya da tüketim için ikâme malları bulmaya itecektir.” Ferhatoglu, Emrah, “Avrupa Birliği’nde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri”, E-Yaklaşım, Ekim 2003, Sayı: 3, s. 2. (Stefan Speck and Paul Ekins, “Recent Trends in the Application of Economic Instruments in EU Member States plus Norway and Switzerland and an Overview of Economic Instruments in Central and Eastern Europe”, Report to DG Environment, Form for the Future, London, July 2000, s.3’ten naklen)

¹⁸⁸ Sacksofsky, Ute, Verfolgung Ökologischer und Anderer Öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) Heft 36 s. 2623.

¹⁸⁹ Örneğin Avrupa ülkelerinde çevre koruma amaçlı vergilerin bazıları şunlardır: Motorlu Araçlar Vergisi, Motorlu Araçlar Yakıt Vergileri Atık Vergisi, Alkollü İçkiler Ek Vergisi, Meşrubat Ek Vergisi, Meşrubat Kutusu Vergisi, Kimyasal İlaç Vergisi, Tarımsal Girdiler Vergisi, Enerji Vergileri, Hava ve Su Kirliliği Vergisi, Batarya, Akümülatör, ambalaj maddeleri Vergisi, Araba Lastik Vergisi, Petrol Atık Vergisi, Petrol Kirliliği Kontrol Resmi. Özdemir, Biltekin, “Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri”, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 16

düzenlemeler yönlendirici vergilendirmeye paralel, bireylerin davranışlarında caydırma etkili değişimler getirebilmektedir. Örneğin Kabahatler Kanunu'nun 41. maddesi hükmünde hafif denilebilecek çapta çevreyi kirletme bir kabahat olarak para cezası yaptırımını gerektirmektedir. 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 'Kirletme Yasağı' başlıklı 8. maddesinde her türlü atık ve artığı, çevreye zarar verecek şekilde, doğrudan ve dolaylı biçimde alıcı ortama vermenin, depolamanın, taşımının, uzaklaştırmanın ve benzeri faaliyetlerde bulunmanın yasak olduğu ifade edilmiş; kirlenme ihtimalinin bulunduğu durumlarda ilgililerin kirlenmeyi önlemekle; kirlenmenin meydana geldiği hallerde kirletenin, kirlenmeyi durdurmakla, kirlenmenin etkilerini gidermek veya azaltmak için gerekli tedbirleri almakla yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere mevzuatta çok genel anlamda söylenebilecek biçimde çevreyi kirletmek yasaktır. Yasaklamanın çözüm olmadığı durumlarda başvurulacak en önemli araç, çevre bilincinin yerleşmesini sağlayacak eğitimidir. Ancak bunun yanında vergilerin yönlendirici özellikleri kullanılarak da çevrenin korunmasının gerçekleştirilebileceği düşünülmelidir¹⁹⁰.

Konu derinleştirilmek istendiğinde karşılaşılabilecek en somut ve önemli örnek iklim değişikliğinin önlenmesine yönelik vergi düzenlemeleridir. Doktrinde yeşil vergiler olarak da anılan çevre vergileri içinde belki de en anlamlı ve tedbirlerin alınmasını gerektirecek ölçüde önemli olanı, iklim değişikliğine¹⁹¹ neden olan

¹⁹⁰ Domingues, Jose Marcos, "Environmental Protection, Tax System and Green Taxes. Brazil and Japan: Problems in Common?", <http://www.japonartescenic.org/estudiosjaponeses/articulos/environmentalprotection.pdf>, s.7. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹⁹¹ "Küresel ısınma, dünya genelindeki sıcaklığın giderek artması anlamına gelmektedir. Ortaya çıkan bu sıcaklık artışı da birçok ekolojik dengeyi etkileyecek boyutlara ulaşmaktadır. Global düzeydeki

etmenlerin ortadan kaldırılmasına¹⁹² yönelik vergi düzenlemeleridir¹⁹³. Bu noktada çevre vergilerinin kirlilik yaratma veya kirliliğe neden olan maddelerin tüketimi baz alınarak belirlenmesi öngörülmektedir. Örneğin ozon tabakasının incelmeye ve hatta delinmesine sebep olan kloroflorokarbon ihtiva eden maddelerin üretiminin

sıcaklık artışının en büyük etkisi ise iklim sistemi üzerinde meydana gelmektedir. Küresel ısınmaya bağlı olarak ortaya çıkan iklim değişikliği de, atmosfer içinde doğal olarak bulunan ve sera gazları olarak adlandırılan bazı gazların konsantrasyonlarının değişmesi, buna bağlı olarak da yerkürenin aşırı ısınmaya başlaması ve bir takım ekolojik dengesizliklerin ortaya çıkmasını ifade etmektedir.” Karakaya, Etem – Özçağ, Mustafa, “Sürdürülebilir Kalkınma ve İklim Değişikliği: Uygulanabilecek İktisadi Araçların Analizi”, [www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/ manas.pdf](http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/manas.pdf), s. 2. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹⁹² Konunun önemi nedeniyle Çevre ve Orman Bakanlığı bünyesinde İklim Değişikliği Daire Başkanlığı kurulmuştur. İklim değişikliğine ve ozon tabakasının incelmeye sebep olan maddelerin kontrolü, geri kazanılması ve bertarafına ilişkin olarak ulusal ve uluslararası gelişmeleri izlemek, değerlendirmek, konuyla ilgili politika ve strateji belirlemeye ve uygulamaya yönelik çalışmaları yapmak ve yaptırmak, Başkanlığın temel hedefini oluşturmaktadır.

¹⁹³ Harper, Christina K., “Climate Change and Tax Policy”, Boston College International & Comparative Law Review, Vol: 30, 2007, s. 424.

öncelikle ağır vergi yükleriyle önlenmesi¹⁹⁴ ve toplumsal bilinç yaratılarak bu maddelerin tüketiminin olabildiğince düşürülmesi gerekmektedir¹⁹⁵.

Özellikle ozon tabakasını incelten sera gazı salımının azaltılmasını böylelikle iklim değişikliklerinin önüne geçmeyi amaçlayan Kyoto Protokol'ü ile dünyadaki karbon bazlı endüstrinin kontrol altına alınmasına çalışılmaktadır¹⁹⁶.

İklim değişikliği, sıcaklık ve yağış değişikliği, deniz seviyesinin yükselmesi, temiz su kaynaklarının azalması, tarım alanlarının azalması, kara ve deniz ekolojik sisteminin bozulması gibi başlıkların hepsini kapsar bir yapıda olmasına rağmen aslında sayılanların her biri birbirinden bağımsız düşünülemeyecek önemdedir. Bu nedenle iklim değişikliğinin önlenmesi adına söylenenlerin tamamının diğer korunmaya muhtaç alanlar için de geçerli olduğu kabul edilmelidir.

Çevre vergileri kirleteni cezalandırmalı ve temel prensip olarak çevrenin kirletilmesinde vergi yükünün artırılması, çevrenin korunmasında vergi yükünün azaltılması esas alınmalıdır. Böylelikle etkili caydırma ve özendirme mekanizmaları

¹⁹⁴ Örneğin, Doktrinde Karbon Vergisi olarak adlandırılan ve çevrenin kirlenmesinde doğaya karbon gazı salınımı yaparak etkili olanların, söz konusu salınım oranlarına göre belirlenecek miktarlarda vergi ödemesi sistemi üzerine kurulu vergilemede daha çok zararlı olandan daha az zararlı olana bir yönelim olabileceği düşünülmektedir. Akkaya, Şahin, “An Instrument of Limiting Carbon Emissions: Carbon Tax”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No: 23-24, Ekim 2000-Mart 2001, <http://www.sbf.istanbul.edu.tr/dergi/sayi23-24.htm>. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹⁹⁵ Çevre ve Orman Bakanlığı İklim Değişikliği Daire Başkanlığı'nın yaptığı çalışmalar ve bu konudaki ayrıntılı raporlar için bkz. <http://iklim.cob.gov.tr/iklim/AnaSayfa.aspx?sflang=tr>. (erişim tarihi: 20.12.2010)

¹⁹⁶ Örneğin, “Ozon Tabakasını İncelten Maddelerin Azaltılmasına İlişkin Yönetmelik” 12.11.2008 gün ve 27052 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

düzenlenebilecektir¹⁹⁷. Çevreyi kirletenlerin ödeyecekleri gelir vergisi oranlarının artırılması¹⁹⁸, çevreyi kirleten ürünlerin katma değer vergisi oranlarının yükseltilmesi caydırmada etkili olabilir. Aynı şekilde çevreyi koruma amaçlı yeni projeler için yapılan ar-ge çalışmaları giderlerinin gelir vergisi matrahından indirilebilmesinin¹⁹⁹ özendiriciliği kullanılabilir. Örneğin Almanya’da çöpler ayrıştırılmaktadır. Biyolojik atıklar, cam, kâğıt, metal malzemeler sonrasında kalan genel çöpler tartılmakta ve çevre temizlik vergisi matrahı söz konusu genel çöpün ağırlığı oranında hesaplanmaktadır. Böylelikle hem bireyler çöpleri ayrıştırarak kâğıt, cam ve metallerin yeniden dönüşümüne katkıda bulunmakta hem de genel çöp miktarlarını azalttıkları ölçüde daha az vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Böylece vergilerin yönlendirilişi sayesinde çevre temizliğine önemli bir katkı yapılmış olmaktadır²⁰⁰.

Çevrenin korunması ve çevre kirliliğinin azaltılmasında vergilerin mali amaçlar dışında yönlendirici etkilerinden yararlanılmayı olanaklı kılan yapısı nedeniyle büyük önem taşıdığı açıktır. Vergilerin tarafsızlığı ilkesinden en başta çevrenin korunması anlamında vazgeçilmesi ve çevrenin yani dünyanın geleceğinin tarafında olmak zorunludur. Bu nedenle vergilerin yönlendiriciliğine en çok ihtiyaç duyulanan çevrenin korunması alanı olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır.

¹⁹⁷ Harper, age., s. 427.

¹⁹⁸ Gelir vergisi oranlarında bu nedenle yapılacak bir ayrımın çevrenin kirlenmesi nedeniyle diğer kişilerin hayatlarına yansıyacak negatif dışsallıkların bir bedeli olarak düşünüleceğinden eşitlik ilkesine aykırılık taşımayacağı düşünülebilir.

¹⁹⁹ Örneğin Gelir vergisi Kanunu’nun 89. maddesinin 9. bendi buna olanak sağlamaktadır.

²⁰⁰ Binnenschiffahrtsstraßen-Ordnung md. § 28.05 Ölkontrollbuch, Abgabe an Annahmestellen f. 4.

d. Nüfus Planlaması

Yönlendirici vergiler eliyle toplum ve birey davranışlarının değiştirilebilmesinde nüfus planlamasındaki tercihler bağlamında nüfus artışının sağlanması için özendirici ve nüfus artışlarının engellenmesi amaçlı caydırıcı tedbirler söz konusu olabilir²⁰¹. Evlilik kurumunun desteklenmesi ile çekirdek aile modeli ortaya çıkmaktadır. Ailenin kurulması ile nüfus planlaması arasındaki bağlantıdan hareketle bireylerin evliliğe özendirilmesi veya evlilikten caydırılmaması düşünülmektedir. Özellikle gelir vergisi, hükümetlerin aile politikası konusunda gözle görülür bir rol oynamaktadır²⁰². Ülkemizde tartışmalara konu olan aile reisi beyanı²⁰³, ailenin kurulmasının ve korunmasının desteklenmesine, kişilerin evlenmekten kaçınmalarına yol açacak vergi düzenlemeleri ile karşı karşıya kalmaları yüzünden tezat oluşturmaktaydı. 4369 sayılı Kanun’la kaldırılan sistem

²⁰¹ Mohr, age., s. 206-211.

²⁰² Alm, James – Whittington, Leslie, “For Love or Marriage? The Impact of Income Taxes on Marriage”, *Economica*, Volume: 66, 1999, s. 298.

²⁰³ Gelir Vergisi Kanunu’nun 93. maddesi, 1998 yılında 4369 sayılı Kanun’un 82. maddesinin 3. fıkrasının, (e) bendiyle kaldırılmadan önce tam mükellefiyette, aile birliğine dâhil eş ve çocukların, yıllık beyanname ile bildirilmesi lâzım gelen gelirlerinin, tek beyanname ile aile reisi tarafından bildirilmesi prensibi kabul edilmiştir. Buna göre, aslında vergi kanunları önünde, her biri ayrı ayrı vergi mükellefi olması gereken gelir sahibi aile fertlerinin, bir takvim yılı içinde elde ettikleri (yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden) kazanç ve iratları, aile reisi tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanmakta ve vergi, toplam gelir üzerinden hesaplanmaktaydı.

sonrasında evliliğin vergi yükünü artıran bir cezaya²⁰⁴ dönüşmesi uygulamasına son verilmiştir.

Devletler vatandaş sayılarının artması veya azalmasını çıkarlarına gördüklerinde nüfus politikalarında değişimler gözlemlenebilir. Nüfus artışının ve azalışının desteklenmesi sırf siyasal tercihlere bağlı olabileceği gibi ekonomik nedenler de içerebilir. Her ne olursa olsun nüfus politikasındaki tercihlerde yönlendirici vergilendirme büyük öneme sahiptir²⁰⁵.

Bilinçli bir nüfus planlaması politikası için vergilerin kullanımından önce eğitim gereklidir. İlköğretim seviyesinden başlamak üzere gençler sağlıklı bir nüfus planlaması konusunda bilinçlendirilmelidir²⁰⁶. Eğitim araçları, medya vb yöntemlere rağmen istenilen sonuçlar elde edilemiyorsa bireyleri özendirici veya caydırıcı

²⁰⁴ Aile reisi beyanına benzer şekilde, ABD’de çiftlerin bekârken gelirlerine uygulanan gelir vergisi oranı sonucu ödedikleri vergi ile evlendikten sonra ödedikleri vergi arasında fark oluşabilmektedir. Bunun nedeni eşlerin gelirlerinin toplanması sonucu artan oranlı gelir vergisi tarifesi dilimidir. Buna “Evlilik Cezası” (Marriage Penalty) adı verilmektedir. Alm, James - Whittington, Leslie, “Marriage Penalty”, The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy, The Urban Institute Press, Second Edition, Washington D.C., 2005, s. 251.

²⁰⁵ Wernsmann, age., s. 31-32.

²⁰⁶ 2827 sayılı Nüfus Planlaması Hakkında Kanun’un 3. maddesi hükmünde, nüfus planlaması zaruretinin halka duyurulması ve bu hususlarla ilgili eğitim, öğretim ve uygulama hizmetlerinin, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı’nın koordinatörlüğünde, Milli Savunma, Milli Eğitim ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca birlikte hazırlanarak Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulacak yönetmelik esaslarına göre, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca; üniversiteler, Türkiye Radyo Televizyon Kurumu ile sosyal güvenlik kurumları, tüm kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki ilgili meslek kuruluşları ve gönüllü kuruluşlarla işbirliği yapılarak yerine getirileceği düzenlenmiştir.

yöntemlerle vergilerin yönlendirici etkisinden yararlanılabilir. Ancak öncelikle amacın ne olduğu belirlenmelidir. Nüfus artışının sağlanması veya nüfus artışının azaltılması alanlarından hangisinin tercih edileceği ülkeden ülkeye ve aynı ülkede zaman içinde değişiklik gösterebildiğinden her birinin ayrıca irdelenmesi gereklidir.

i. Nüfus Artışı Sağlanması

İçinde bulunduğumuz yüzyıl hariç belki de tarihin her döneminde savaşlar ve salgın hastalıklar nedeniyle nüfusta dalgalanmalar gerçekleşmiştir. Bu sebeple nüfusun artması, askeri yönü ağır basan nedenlerle olsa gerek, iktidarların desteklediği bir olgudur²⁰⁷. Bu doğrultuda nüfus artması için çeşitli ödüller²⁰⁸ verilebileceği gibi vergi normları²⁰⁹ da kullanılabilir. Tarihi bir örnek oluşturmalarının yanında iktidarların vergilerin yönlendirici etkilerinden yararlanmasının tipik bir

²⁰⁷ “Nüfus tezyidini – ekseriya ilk safta siyasi düşüncelere istinaden – ideal tasavvurları için gayrikafi gören devletler her zaman çok çocuklu ailelere nakdi menfaatler temin etmek yahut bekârlar ve az çocuklu aileler için gayri müsaid şartlar ihdas etmek suretile nüfus tezayüdü üzerinde müessir olmak imkanlarını aramışlardır.” Neumark, age., s. 86.

²⁰⁸ Örneğin, 01.04.1965 tarih ve 557 sayılı Kanun’un 7. maddesiyle kaldırılincaya kadar yürürlükte olan 1593 sayılı Hıfzıssıhha Kanunu’nun 156. maddesi hükmünde “Bu kanunun neşrinden sonra berhayat çocuğu altı veya altıdan fazlaya baliğ olan kadınlara Devletçe mükâfatı nakdiye verilmesi için her sene Sıhhat ve İctimai Muavenet Vekâleti bütçesinde bir faslı mahsus açılır. Arzu edenlere nakdi mükâfat yerine ihdas edilecek bir madalya verilir. Bu kanunun neşri tarihinde berhayat altı veya daha ziyade çocuğu olan kadınlara dahi bu madalya verilir.” ifadesi yer almaktaydı. Buradan anlaşılacağı üzere 6 ve daha fazla çocuk sahibi olmak para veya madalya ile ödüllendirilen bir davranış olarak düzenlenmiş bulunmaktaydı.

²⁰⁹ “Nüfusu artırmak amacıyla yapılabilecek doğrudan müdahaleler; evlilik yardımı yapılması, evlilerin gelirleri vergilendirilirken tarife sınırlanması veya doğrudan her çocuk için vergiden veya matrahtan belli indirimler yapılması şeklinde olabilir.” Çelik, age., s. 41.

görünümünü teşkil etmesi bakımından ‘yol vergisi muafiyeti’ önem taşımaktadır. Cumhuriyetin ilk yıllarında nüfus artışının desteklenmesi için düzenlenmiş bir muafiyet olan 1525 sayılı Şose ve Köprüler Kanunu’nun 9. maddesi hükmü uyarınca *“Türkiye’de sakin yaşayan onsekiz yaşından (18 dâhil) 60 yaşına (60 dâhil) kadar her erkek nüfus yol mükellefiyetine tabidir. Yol mükellefiyeti beden en ve bizzat çalışmak istemiyenler tarafından nakten ifa edilir. Ancak maluliyeti sabit olan fakirlerle hayatta beş evladı olanlar ve bilimum mekteblerde tahsilde bulunanlarla silah altındaki ordu ve jandarma efradı yol mükellefiyetinden muaftır.”* Muafiyetten yararlananlar içinde en az beş çocuğa sahip olmak yer almaktadır. Böylelikle nüfus artışı, yönlendirici bir vergi kolaylığı ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Aynı tarihlerde Almanya’da ise benzer bir düzenleme mevcuttur²¹⁰. Nüfus politikasının gereği olarak bekârlık vergisi salınmıştır. Gelir vergisi içinde yer alan bir düzenleme ile bekâr olmak, evli ve çocuklulara nazaran daha ağır bir vergi yükü doğurmuştur²¹¹. Bekârlık vergisi Türkiye’de de gündeme gelmiş hatta çeşitli kereler kanun teklifi olarak Meclis’te tartışılmış olmasına rağmen yasalaşmamıştır²¹². Kabul edilmeyen

²¹⁰ 1934 yılında kabul edilen Alman gelir vergisinin nasyonal sosyalist fikirlerin ruhu üzerinde ekonomik, sosyal, demografik gelişmeyi temel aldığı ifade edilmiştir. Faber, Ronald – Meissel, Franz-Stefan, Nationalsozialistisches Steuerrecht und Restitution, Manz’sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung AG, Manz, 2006, s. 9.

²¹¹ Wernsmann, age., s. 37, Neumark, age., s. 87-88, Neumark, Fritz, “Bekârlık Vergisi”, Barış Dünyası, Yıl: 1944, Sayı: 4, s. 7.

²¹² “1949’da Gelir Vergisi Kanunu’nun 90. maddesi ile bekârlık vergisi ‘bekârlık zammı’ başlığı ile aşağıdaki şekilde yasallaştı. Bu kanuna göre ‘alınacak gelir vergisine bekâr mükellefler için % 5 zam yapılır. Dar mükellefiyete tabi mükelleflerle 25 yaşını doldurmamış kızlar, 18 yaşından (eğitimine devam ediyorsa 25 yaşından) küçük erkekler, maluller, dul ve yetim aylığı alanlar, çocuklu dullar ve evlenmesi yasal olarak yasak olanlar bu zamdan muafdırlar’.” Semiz, Yaşar, “1923-1950 Döneminde

düzenlemede bekârların evli ve çocuklulara nazaran daha fazla vergi ödemesi öngörülmüştür²¹³. Bunun daha ileri bir boyutu yasalaşmamasına rağmen, o dönem çok tartışma yaratmış, cinsiyet ayrımcılığını körükler bir şekilde resmi dairelerde çalışan evlenmemiş bayanların ödedikleri gelir vergisinin bir katını bekârlık vergisi olarak ödemelerine ilişkin kanun teklifidir²¹⁴.

Nüfus artışını özendirici tarihi örnekler yanında günümüzde çocuk sahibi olmanın getirdiği mali yükün azaltılmasını sağlamak amacıyla örneğin vergi matrahlarından belirli miktarlarda çocuk indirimleri mevcuttur. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde ailelerin çocuklarının onyediyi yaşın altında olması, gelir vergilerinden her bir çocuk için belirli miktarlarda indirim yapılmasını sağlamaktadır. Çocuk sayısının aşırı artışını desteklememe adına verilen yardımın bir üst limiti de mevcuttur²¹⁵. Böylelikle dengeli bir nüfus politikası da oluşturulabilmektedir.

ii. Nüfus Artışının Kontrol Altına Alınması

Ülke nüfusunun fazlalığı, devletin üstlendiği kamu hizmetlerindeki harcamaların artması sonucunu doğurmaktadır²¹⁶. II. Dünya Savaşı'na kadar olan dönemde askeri gücün insan sayısı ile olan ilişkisinden bağımsız düşünilemeyen nüfus artışı istemi, savaşların azaldığı ve ekonominin en büyük silah haline geldiği

Türkiye'de Nüfusu Arttırma Gayretleri ve Mecburi Evlendirme Kanunu (Bekârlık Vergisi)", *Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, Bahar 2010, Sayı: 27. s. 462.

²¹³ Semiz, age., s. 438 – 439.

²¹⁴ Semiz, age., s. 441 – 447.

²¹⁵ Cordes – Ebel – Gravelle, age., s. 55.

²¹⁶ Gürsoy, age., s. 89, Nadaroğlu, age., s. 151,

günümüz dünyasında kontrol altında tutulması gereken bir olguya dönüşmüştür. Devletlerin harcamalarını istihdama, yatırıma, eğitime yöneltme istekleri nüfus artışının katlanılabilir veya bir başka deyişle altından kalkılabilir seviyeyi aşmasıyla sekteye uğramaktadır. Artan nüfus yeni okullar, hastaneler, yollar, altyapı hizmetleri vb. harcamaları beraberinde getirmektedir. Nüfus artışının kontrol altına alınması çabalarının dünyanın geleceğine de yön vereceği açıktır. Azalan tarım alanları ve su havzalarının ötesinde endüstri devrimi sonrasında oluşan ve halen devam eden kirlilikler ve iklim değişikliğinin gölgesinde kaynaklarının yeryüzünde yaşan insanlara yetmeyeceği bir dünyaya doğru yol alınmaktadır. Dolayısıyla sadece kamu harcamalarının artması değil, doğal ve yaşanabilir bir dünyanın gerekliliği olarak nüfus artışının kontrol altına alınması çok önemlidir.

Dünyanın nüfus bakımından optimum noktaları aşmış ülkelerinde örneğin Çin Halk Cumhuriyeti ve Hindistan'da nüfus artışını kontrol altında tutma çabaları mevcuttur. Ülkemizde de sivil toplum kuruluşlarının bilgilendirme çalışmalarının yanında 2827 sayılı Nüfus Planlaması Hakkında Kanun kapsamında çalışmalar mevcuttur. Buna mukabil yönlendirici vergilendirme ile nüfus artışının kontrol altına alınabilmesi de mümkündür²¹⁷. Bireylerin çocuk sahibi olmaktan caydırılmasında önemli olan nokta her aileye tanınan belirli sayının fazlası olarak doğmuş çocuğun cezalandırılması değil caydırma yönteminin etkili bir şekilde işletilebilmesidir. Bu

²¹⁷ Örneğin, Çin Halk Cumhuriyeti'nde tek çocuk politikası kapsamında yürürlükte bulunan Aile Planlaması Kanunu'na göre ikinci ve sonraki çocuklar söz konusu olduğunda para cezalarının yanı sıra gelir vergisi oranlarında artış yapılarak bireyler çocuk yapma konusunda caydırılmaya çalışılmaktadır. Bkz. Stolc, Phyllis E. W. "Seeking Zero Growth: Population Policy In China and India", Graduate Journal of Asia-Pacific Studies, Yıl: 2008, Volume: 6/2, s. 10-32.

nedenle Çin örneğinde ikinci bir çocuğun harcamaların artışı noktasındaki ekonomik yansımaya paralel bir de vergilerin bir cezalandırma aracı olarak kullanımının yönlendirici vergilendirmenin caydırma yönteminden öte cezalandırma noktasına ulaştığı görülebilmektedir. Elbette cezalandırılma korkusu en büyük caydırıcıdır. Fakat nüfus artışının kontrol altına alınmasındaki önlemlerden hiçbirinin insanların sadece doğmakla bir suç işlemiş gibi muameleye tutulabilmesi anlamına gelmemelidir ve bu durum kişi hak ve özgürlükleri bakımından büyük önem taşımaktadır.

e. Bağımlılık Yaratan Maddelerin Kullanımının Önlenmesi

Kullanımının kişilerin bünyelerinden kaynaklanan farklılıklara rağmen bağımlılık yaratması ve aşırı tüketiminin insan sağlığı için tehdit oluşturması nedeniyle bazı maddelerin kullanımının caydırılması sağlık politikası açısından önemlidir. Bu başlık altında incelenen bağımlılık yaratan maddelerden anlaşılması gereken kullanımı yasalarla yasaklanmış ve alınıp satılması suç teşkil eden uyuşturucu maddeler değildir. Kullanımı hukuki olarak yasaklanmamış ancak belli şartlara bağlanmış olan alkollü içkiler ve tütün ürünleri incelenecektir. Devlet, 1982 Anayasası'nın 58. maddesi ile kendisine verilen gençliğin korunması göreviyle gençleri alkol düşkünlüğünden korumak için gerekli tedbirleri almalıdır. 56. maddedeki herkesin sağlıklı bir çevrede yaşama hakkına sahip olduğu düzenlemesi ile birlikte düşünüldüğünde bu tür maddelerin kullanımının mümkün olduğu kadar azaltılmasının toplum sağlığının korunması amacına uygun düşeceği görülebilir.

Alkol ve tütün mamullerinin kullanımının, tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi başlığı altında irdelenen caydırma yöntemiyle azaltılması mümkündür.

Bunun için vergilendirme aracına başvurulmasında devletlerin gerçek amaçları veya kamuoyuna açıklanan iradelerinin samimiyeti uygulamanın başarısının anahtarını teşkil eder. Bu tür ürünlerin üstündeki katma değer ve özel tüketim vergilerinin verimliliği karşısında toplum sağlığını korumak ve tüketimin azaltılması amacından daha çok yüksek gelir elde etmek öncelikli amaca dönüşebilir²¹⁸. Bu durumda vergilerin yönlendirici etkisinin kullanımı ile birey davranışlarının değiştirilmesinden bahsetmek mümkün olmaz. İktidarın tercihlerinin yansımaları ise uygulamada gözlemlenebilecek ipuçlarında gizlidir.

i. Tütün Mamullerinin Kullanımının Azaltılması

Tütün mamullerinin tüketiminin insan sağlığına zarar verdiği tıp çevrelerinin kesin olarak kabul ettiği bir gerçektir. Sigara ve benzeri tütün mamulleri içenlerin yanı sıra tüketim anında orada bulunanlara yani pasif içicilere de sağlık açısından zararlıdır²¹⁹. Sigara tüketiminin bu zararlı etkisi sadece ülkelerin sağlık politikaları içinde değerlendirilmemekte konu küresel bir sağlık problemi olarak görülmektedir. Bu bağlamda ülkemizde 07.11.1996 tarih ve 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun kabul edilmiştir. Kanun'un amacı kişileri ve gelecek nesilleri tütün ürünlerinin zararlarından, bunların alışkanlıklarını özendirici reklam, tanıtım ve teşvik kampanyalarından koruyucu

²¹⁸ Yakın zamanda alkollü içecekler üzerinden özel tüketim vergisi miktarlarındaki artışa ilişkin olarak Maliye Bakanı'nın bizzat yaptığı açıklamada, “Derdimiz gelir değil. Zammı halkın sağlığı için yaptık” ifadesi iktidarların amaçlarını açıkça ortaya koymaları bakımından önem taşımaktadır. www.turktime.com/haber/Bakan-Simsek-ten-Zam-Savunmasi-/111628. (erişim tarihi: 20.12.2010)

²¹⁹ Sağlık Bakanlığı'nın internet sitesinde bu konuda ayrıntılı açıklamalar mevcuttur. Bkz. <http://www.saglik.gov.tr/TR/belge/1-8885/eski2yeni.html>. (erişim tarihi: 20.12.2010)

tertip ve tedbirleri almak ve herkesin temiz hava soluyabilmesinin sağlanması yönünde düzenlemeler yapmak olarak belirlenmiştir. Küresel çalışmalara bakıldığında ise Dünya Sağlık Örgütü Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesi'nin hazırlandığı görülmektedir. Bu belge 25.12.2004 tarih ve 25681 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 5261 sayılı uygun bulma Kanunu ile Türkiye iç mevzuatının bir parçası haline gelmiştir. Anılan Sözleşme sigara ve türevlerinin insan sağlığına olumsuz etkileri nedeniyle tüketiminin azaltılması, tüketimini özendiren mekanizmaların²²⁰ engellenmesi gerekliliğine işaret etmektedir. Tüketime azaltılması ve kontrol altına alınmasındaki temel araç ise fiyat ve vergilendirme politikaları olarak görülmektedir. Yönlendirici vergilendirmenin en temel felsefesinin birey davranışlarının iktidarın istekleri doğrultusunda değiştirilebilmesi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, uluslararası bir sözleşme ile fiyat ve vergi önlemlerinin tüketim talebini azaltmada etkin bir araç olarak kullanılabileceğinin kabul edilmesi, yönlendirici vergilendirme teorisi açısından değerli bir saptamadır. Sözleşmenin "Tütüne Talebin Azaltılması İçin Fiyat ve Vergi Önlemleri" başlıklı 6. Maddesine göre, sözleşmenin tarafları, fiyat ve vergi önlemlerinin başta gençler olmak üzere toplumun çeşitli kesitlerinde tütün kullanımının azaltılmasında etkin ve önemli araçlar olduğunu kabul etmektedir. Ayrıca ülkelerin kendi vergilendirme politikalarını belirleme ve oluşturma hakkına hâlel getirmeksizin, her bir tarafın tütün kontrolüyle ilgili ulusal sağlık hedeflerini göz önünde bulundurması ve gerektiğinde tütün tüketiminin azaltılmasına yönelik sağlık hedefleri doğrultusunda tütün ürünlerine vergi uygulaması gerektiği ifade edilmektedir. Bundan başka uluslararası

²²⁰ Sigara reklamı yasağı, yazılı ve görsel basında sigarayı öven ve kullanımını özendirebilecek ifadelerden ve görüntülerden kaçınılması vb.

seyahat eden yolculara tütün ürünlerinin vergisiz ve gümrüksüz satışının ve/veya ithalatının gerekirse yasaklanması veya sınırlandırılması önerilmektedir²²¹.

Türkiye uygulamasında 07.10.2006 tarih ve 26312 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2006/29 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile “Ulusal Tütün Kontrol Programı” ilan edilmiştir²²². Genelge ekindeki program uluslararası sözleşmeye paralel şekilde düzenlenmiştir. Genelge’nin A.3. Fiyat ve Vergilendirme başlığı altında amaç, hedef ve stratejiler belirlenmiştir. Buna göre Türkiye’de yıllık tütün mamulü (sigara) tüketimi 5,5 milyar paket dolayındadır. Nüfusu Türkiye nüfusuna benzer ülkelerden İngiltere’de yılda 3.7 milyar, Almanya’da 7.1 milyar, Fransa’da 4 milyar paket dolayında sigara tüketilmektedir. Türkiye’de sigara üzerindeki vergi yükü ortalaması (ötv+kdv) % 73.25’tir. Uluslararası deneyimler tütün mamullerine olan talebin azaltılmasında fiyatın artırılmasının çok etkili olduğunu göstermektedir. Vergi artırımı yolu ile tütün mamullerinin fiyatının artırılması, özellikle gençler ve düşük gelir gurupları arasında bu ürünlerin tüketiminde azalmaya yol açmakta, kamu gelirlerinde ise artış sağlamaktadır. Dünya Bankası verilerine göre sigara

²²¹ WHO Technical Manual on Tobacco Tax Administration, Dünya Sağlık Örgütü Yayını, 2010, s. 19-25. http://whqlibdoc.who.int/publications/2010/9789241563994_eng.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)

²²² Başbakanlık genelgesinde açıklandığı üzere Dünya Sağlık Örgütü’nün "Tütün Kontrol Çerçeve Sözleşmesi" kapsamında yapılacak çalışmaların planlanması ve ülkemizde sigara tüketiminin kontrol altına alınarak vatandaşlarımızın, özellikle gençlerimizin korunması amacıyla Sağlık Bakanlığınca 2006 - 2010 yıllarını kapsayacak şekilde bir "Ulusal Tütün Kontrol Programı" hazırlanmıştır. Genelge ekinde yer alan ve Sağlık Bakanlığının "www.saglik.gov.tr" internet adresinde yayımlanan Programın temel hedefi, 2010 yılına kadar ülkemizde 15 yaş üzerinde sigara içmeyenlerin oranını % 80'in üzerine çıkarmak, 15 yaş altında ise % 100'e yakın olmasını sağlamaktır.

fiyatlarındaki % 10'luk artış tüketimde % 4 oranında azalmaya yol açmaktadır. Bu değişim yüksek gelirli ülkelerde % 2,5-5, orta ve düşük gelirli ülkelerde de % 5-10 arasında olmaktadır. Ülkemizde 2002 yılında yapılmış olan bir çalışmada 1960-2000 yılları arasında sigara fiyatındaki % 10'luk artışın tüketimde % 2 oranında azalmaya yol açtığı ortaya konulmuştur. Gümrüksüz satış mağazalarında gelen yolculara tütün ve tütün mamullerinin vergisiz satışı, tüketimi artırıcı etki yapmaktadır. Başbakanlık Genelgesinde amacın tütün ürünleri üzerindeki vergi yükünü “yasa dışı ticareti özendirmeyecek oranda” yükselterek tütün ürünlerinin fiyatını artırmak ve bu yolla tütün ürünlerine olan talebi azaltmak olduğu ifade edilmektedir. Başbakanlığın stratejisi ise özel tüketim vergisinin hem oransal hem de maktu olarak artırılması, yapılacak vergi düzenlemelerinin vergi gelir kaybına yol açmayacak ve yasadışı ticareti özendirmeyecek şekilde hazırlanması, tütün ürünlerine uygulanan fiyat ve vergilendirme uygulamasının diğer tütün mamulleri ile ikame etme imkânı bırakmayacak şekilde düzenlenmesi olarak öngörülmektedir.

Tütün tüketiminin azaltılması ile tüketici tercihlerinin değiştirilmesinde benzer silahların kullanılması gereklidir. Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi oranlarının Başbakanlık genelgesinde de ifade edildiği üzere ‘yasa dışı ticareti özendirmeyecek oranda’ yapılması gerekmektedir. Zira vergi oranlarında gözle görülemeyen sadece sonuçlarına ulaşıldığında tespit edilebilecek bir denge mevcuttur. Bu denge kişileri yasadışı yollara saptırmayacak ancak tüketimden caydıracak bir ölçüdür.

Konuya ticaret serbestisi açısından bakılması vergilendirmelerin işletmeleri cezalandırıcı noktaya gelmesinin sakıncalarını göstermektedir. Örneğin, bireylerin aşırı miktarda şeker veya tuz tüketmelerinin sağlıklarını bozucu etki yapacağı

açıkken bu ürünlerin fiyatlandırılmasında vergiler sağlık politikası uyarınca belirleyici bir rol oynamaktan uzaktır. Aynı düşüncenin sigara kullanımında da söz konusu olması gerektiği iddia edilebilir. Buna göre bireyler kendilerine zarar verebilecek ürünlerin tüketiminden kendileri sorumludur. Dolayısıyla işletmelerin yatırım tercihlerinde bazı ürünlerden uzak durmalarını sağlamak adına belirli ürünlerin (alkol, sigara vb) ticaretinin yapılmasının caydırılmasının ticaret serbestisine aykırı olabileceği ifade edilebilir. Ancak insan sağlığını korumanın önemi ve tütün mamullerinin kullanımı sonucu artan sosyal güvenlik ve sağlık harcamaları düşünüldüğünde konuya ticaret serbestisi noktasından bakılmaması gerektiği görülebilecektir Bunun yanında tütün mamulleri üretim ve ticaretinin nasıl gerçekleşeceğine ilişkin düzenlemeler de yapılabilmektedir. Örneğin bu amaçla ‘Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu’ oluşturulmuştur²²³.

Amerikan doktrinde devletin engellemeye çalıştığı sigara ve alkol tüketimi gibi alanlardaki vergilere ‘sin tax - günah vergisi’ adı verilmektedir²²⁴. Almanya’da ise ‘Tabaksteuer – tütün vergisi’ uygulanmaktadır. Farklı isimler altındaki bu vergiler

²²³ 4733 sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 6. maddesinin 3. fıkrasına göre Türkiye’de tütün mamullerini üretmek ve satmak isteyenler, Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu’ndan üretim, satış ve/veya uygunluk belgesi almak zorundadırlar. Böylelikle üretim, paketleme ve satışa ilişkin standartlar belirlenmektedir. Aynı şekilde Kanun’un 3. maddesinin d bendinde 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun’da yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, tütün ve alkol tüketiminden kaynaklanan kamusal, toplumsal ya da tıbbi nitelikteki her türlü zararlı etkileri önleyecek düzenlemeleri yapmak, bunlarla ilgili kararları almak Kurumun görevleri arasında sayılmıştır.

²²⁴ Lav, Iris J, “Cigarette Tax Increases: Cautions and Considerations”, <http://www.cbpp.org/files/7-3-02sfp.pdf>. (erişim tarihi: 20.12.2010)

birer tüketim vergisidir. Ancak diğer tüketim vergilerinden farklı olarak insan sağlığına zararlı bir ürün vergilendirildiğinden mali amaçlar dışında caydırma etkisi göstermektedirler²²⁵. Böylelikle her ne kadar mali amaç dışı vergilendirmede verimlilik göz ardı edilse de yüksek vergi geliri sağlanabilmekte, bunun yanında sigara ve benzeri ürünlerin kullanımı önlenebildiği ölçüde sağlık harcamalarındaki artış azaltılabilmektedir. Yönlendirici vergilendirmenin en tipik örneklerinden birini caydırıcı etkisi sayesinde bu vergiler oluşturmaktadır.

ii. Alkollü İçeceklerin Kullanımının Azaltılması

Aşırı alkol tüketimi bireyler ve toplum sağlığı açısından olumsuz sonuçlar doğurabilir²²⁶. Tütün mamullerinde olduğu gibi alkol tüketiminin de kontrol altına alınmasının sosyal amaçları ön plana çıkmakla birlikte, kullanımın azaltılmasının sosyal güvenlik - sağlık harcamalarını azaltıcı etkisi olacaktır²²⁷. Bu nedenlerle alkollü içki tüketiminin azaltılmasına yönelik hem ulusal hem de küresel boyut mevcuttur.

Küresel çapta Dünya Sağlık Örgütü'nün çalışmaları bulunmaktadır. Örgüt, 2004 yılında yayınladığı raporunda dünya üzerinde bir yıl içinde gerçekleşen ölümlerin %3.4'üne alkolün yol açtığından ve altmış türden fazla hastalığın ana

²²⁵ Bodenheimer, age., s. 244-245, Wernsmann, age., s. 167-168.

²²⁶ Aşırı alkol kullanımı sonrası trafik kazaları, suça yönelme, şiddet uygulama, dengesizlik ve kontrol kaybı gibi pek çok olumsuz davranış tipi ortaya çıkmaktadır. Spesifik bir inceleme için bkz. Sayal, Ahmet – Aydın, Ahmet, Demirkan, Kutay, Işimer, Aşkın, “Alkol Kullanımı ve Suç Oranı”, Gülhane Tıp Dergisi, Yıl: 2005, Sayı: 47/1, s. 14-17.

²²⁷ Mohr, age., s. 191-205.

nedeninin alkol olduğundan bahisle tüketimin azaltılmasına işaret etmektedir²²⁸. Raporda vergi gelirleri bakımından oldukça verimli olmasının yanı sıra alkol tüketiminin azaltılmasında özellikle harcamalardan alınan vergilerin etkin bir rol oynadığından bahisle bireyleri alkol tüketiminden caydırıcı etkisinin devletlerce kullanılması gerektiğine işaret edilmektedir²²⁹. Ayrıca alkollü içkilerde uygulanacak yüksek katma değer vergisi veya özel tüketim vergisi oran ve miktarlarının içeceğin birim miktarına göre değil içindeki alkol miktarına göre değişen ve artan bir şekilde uygulanmasının, yüksek alkol miktarına sahip içeceklerin tüketimini daha az alkollü olanlara doğru yönlendireceğine ve bunun tüketimin azaltılması politikasının başında kat edilmesi gereken önemli bir aşama olduğuna dikkat çekilmektedir²³⁰.

Avrupa Birliği ve Avrupa Konseyi'nin²³¹ de alkollü içeceklerin sağlık üzerindeki olumsuz etkilerinin önlenilmesi amacıyla başlattığı çalışmalar mevcuttur. Alkollü içki endüstrisinin ekonomik büyüklüğü, binlerce kişiye istihdam sağlaması ve milyarlarca Avro vergi gelirinin nedeniyle canlı bir ekonominin önemli

²²⁸ WHO Global Status Report: Alcohol Policy, Department of Mental Health and Substance Abuse, Geneva, 2004, s. 1. www.who.int/substance_abuse/publications/en/Alcohol%20Policy%20Report.pdf.

²²⁹ WHO Global Status Report: Alcohol Policy, s. 41.

²³⁰ WHO Global Status Report: Alcohol Policy, s. 51-57.

²³¹ Avrupa Konseyi'nin 05.01.2001 tarihli tavsiye kararı ile üye devletlerce gençlere yönelik kamu sağlığını iyileştirici faaliyetler başlatılması ve bu sebeple alkollü içki üreticilerinin promosyon ve pazarlama mekanizmalarının etkin kontrolünün sağlanması tavsiye edilmektedir. www.tapdk.gov.tr/tutunalkolkontrol/.../AB'de%20Alkol%20Kontrolu%20Konsey%20Karari.doc.

destekleyicisi olmasına²³² rağmen öncelikle gençlerin alkol kullanımının azaltılması ve sağlık harcamalarının azaltılması hedefi mevcuttur²³³.

Türkiye’de 1982 Anayasası’nın 58. maddesinin 2. fıkrası uyarınca devletin, gençleri alkol düşkünlüğünden korumak için gerekli tedbirler almakla görevlendirildiği görülmektedir. Devletin alkol tüketiminin yol açtığı sosyal ve ekonomik zararların giderilmesinden önce kullanımın önlenmesi ve caydırılmasına ilişkin projeler veya programlar uygulaması gerekecektir. 4733 sayılı Kanun’la Tütün ve Alkol Piyasası Denetleme Kurumu’nun kurulması bu bakımdan anlamlıdır. Kurumun amaç ve görevleri içinde alkol tüketiminden kaynaklanan kamusal, toplumsal ya da tıbbi nitelikteki her türlü zararlı etkileri önleyecek düzenlemeleri yapmak, bunlarla ilgili kararları almak mevcuttur. Kurumun vergilendirmeye ilişkin bir yetkisi elbetteki yoktur. Ancak vergilendirme dışında alkol tüketiminin azaltılmasına yönelik her türlü eğitim ve denetleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, görevlerini oluşturmaktadır. Kurumun kuruluşundan bugüne kadar yaptığı alkol piyasasını düzenleme faaliyetleri belirli bir standart oluşturulması bakımından değerlidir.

Alkol tüketiminin kontrol altına alınabilmesi için kullanılabilecek en etkili yöntemin fiyat mekanizmasının caydırıcılığı olduğu açıktır. İşletmelerin maliyet ve

²³² Anderson, Peter - Baumberg, Ben, Avrupa’da Alkol Kullanımı, Halk Sağlığı Bakış Açısıyla Avrupa Komisyonu İçin Rapor, Alkol Araştırmaları Enstitüsü, İngiltere Haziran 2006, s. 3. http://ec.europa.eu/health-eu/doc/alcoholineu_sum_tr_en.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)

²³³ “Avrupa Birliği ülkelerinde alkollü içki fiyatları vergiler yoluyla % 10 artırılsa, bir sonraki yıl 9.000’den fazla ölüm önlenecek ve yaklaşık 13 milyar Euro’luk ek tüketim vergisi geliri elde edilecektir.” Anderson – Baumberg, age., s. 9.

kâr marjları dışında fiyatın oluşmasındaki en etkili araç vergilendirmedir. Çalışmanın konusunu teşkil eden birey davranışlarını yönlendirme amaçlı vergilendirmenin etkinliği bu noktada önem taşır. Ancak tütün mamullerine ilişkin vergilendirmenin yukarıda ifade edildiği üzere ‘yasa dışı ticareti özendirmeyecek oranda’ olması esastır²³⁴.

Vergi Konseyi hazırladığı ‘Alkol Raporu’nda alkollü içeceklerde özel tüketim vergisi yükünün optimize edilmesini, verginin dünya uygulamaları paralelinde alkol içeriğine göre alınmasını, alkollü içeceklerin özel tüketim vergisi için maktu vergilemenin tercih edilmesini önermektedir. Maktu verginin uygulamasının basit, toplama ve denetim masraflarının düşük olması, istikrarlı ve düzenli vergi hâsılatı yaratması gibi etkenlerin bu tercihe neden olduğu açıktır²³⁵.

Ülkemizde alkollü içecekler üzerindeki özel tüketim vergisinde yapılan son değişim²³⁶ başka bir tartışmayı beraberinde getirmiştir. Her ne kadar farklı değerlendirmeler yapılıyor olsa da son artışın bütçe gerekleri ve ekonomik nedenlere

²³⁴ “Sigara ve alkollü içkideki vergilerin artması, bunlarla ilgili kaçakçılığın cazibesini artırıp teşvik edecek. Ayrıca kayıtdışı üretim tırmanacak, sağlıksız kaçak üretimden kaynaklanan zehirlenme ve ölümler gündeme gelebilecek. Paul Leroy Beaulieu’nun “Fazla vergi vergiyi öldürür” diye bir sözü var. Sigara ve alkollü içkilerdeki vergi oranını artırmakla, daha fazla vergi toplanamayacak. Sigara ve içki içenler de azalmayacak, sonuçta Dimyat’a pirince gidilirken, evdeki bulgurdan olunacak.” Kızılot, Şükrü, “Sigara ve Alkole Ek Vergi Kaçağı Artıracak”, 30.09.2010, Hürriyet Gazetesi.

²³⁵ Vergi Konseyi, Dolaylı Vergiler Otokontrol Araçları, www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum45.ppt (erişim tarihi: 20.12.2010)

²³⁶ Bakanlar Kurulu'nun 25.10.2010 tarih ve 2010/973 sayılı kararı ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan malların vergi oranları ile asgari maktu vergi tutarlarının yeniden belirlenmesine karar verilmiştir.

dayalı olduğu alışıldık söyleme bu kez siyasetçilerden vergilerin yönlendirici etkisine vurgu yapan açıklamalar gelmiştir. Hükümet zam gerekçesini günlük gazetelere de yansıdığı haliyle “*‘Derdimiz gelir değil. Zammı halkın sağlığı için yaptık’*”²³⁷ şeklinde özetlemiştir. Böylelikle alkol kullanımının önlenmesi bakımından yapılan tercih gözler önüne serilmiştir. Burada kastedilenin aynı zamanda devletin sosyal güvenlik - sağlık harcamalarının azaltılmasına yönelik olduğu da tahmin edilebilir. Böyle bakıldığında yönlendirici vergilendirmenin caydırma amaçlı olduğu konusunda bir tereddüt yoktur. Ancak alkol kullanımının azaltılması için yüksek vergilendirmeye gidildiğinde arzulanan sonucun tüketimin azaltılması yanında vergi gelirinin artırılması mı, sosyal güvenlik- sağlık harcamalarının azaltılması mı yoksa siyasi bir tercih olarak alkol kullanımının cezalandırılması mı olduğunun belirlenmesi gerekir. Tercihlerin hangi yönde olduğunun bilinmesi konunun birey tercihlerine yön verme noktasında toplum mühendisliğinin en uç noktasına yani Öteki’nin²³⁸ cezalandırılmasına varıp varmadığının ortaya konulması bakımından da önem taşır.

Alkol kullanımının özendirilmemesi aksine azaltılmasının sağlanması insan sağlığı için oldukça önemlidir. Ancak kanunlarla kullanımı yasaklanmadığı sürece yönlendirici vergilendirmenin caydırıcı etkisi cezalandırmaya dönüşmemeli ve

²³⁷ Radikal Gazetesi, 29.10.2010, www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalDetay&ArticleID=1026262&Date=29.10.2010&CategoryID=80. (erişim tarihi: 20.12.2010)

²³⁸ “Öteki”, doktrinde, devletin oluşturmak istediği toplum modelinde yer almasını istemediği ve üyelerini kendisinden saymadığı, dolayısıyla yaşam alanlarının daraltılması suretiyle varlığının sonlandırılmasını arzuladığı topluluklara verilen isimdir.

vergileendirme, bireyleri söz konusu ürünlerin illegal üretimi²³⁹ ve teminine yönlendirmeyecek ‘yasa dışı ticareti özendirmeyecek oranda’ yapılmalıdır.

C. Vergileendirmenin Yönlendiriciliğinin Sonuçları Bakımından Değerlendirilmesi

Yönlendirici vergileendirmenin yöntemlerinin ve kullanım alanlarının irdelenmesi kadar sonuçları bakımından bir değerlendirmenin yapılması da önemlidir. Devlet, planladığı, geliştirdiği ve oluşturduğu toplum modelini gerçekleştirmek için çeşitli araçlar ve yöntemler yanında vergileendirme aracını kullandığında bazen tahmin ettiği bazen de tahmin edemediği sonuçlarla karşılaşmaktadır²⁴⁰. İnsan doğasının etkilenmeye açık olduğu kadar yönlendirmelere de dirençli olduğu öngörüsüyle, yönlendirici vergileendirmede gerçekleşen sonuçlar bakımından bir değerlendirmede bunun iki alt başlık altında irdelenmesi ve devlet tarafından beklenen, dolayısıyla tahmin edilen ile gerçekleşmesi beklenmeyen bu nedenle tahmin edilemeyen sonuçlar şeklinde bir ayrıma tutulması gerekmektedir.

a. Gerçekleşmesi Beklenen/Tahmin Edilen Sonuçlar

Vergileendirme sonrasında bireylerin vergi ödeme konusundaki kararları doktrinde vergi ahlakı olarak nitelendirilen bir kavramla ilişkilendirilmektedir. Buna

²³⁹ Ülkemizde kaçak alkol üretimi sonrasında bu ürünlerin tüketimi yakın dönemde önemli sayılabilecek miktarda ölüm vakasının yaşanmasına neden olmuştur. Bu nedenle alkol üretiminde illegalitenin oluşmaması insan sağlığı açısından büyük önem taşımaktadır.

²⁴⁰ “Vergi yükümlülerinin salınan vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar, toplumsal, ekonomik, sosyal ve siyasal yapının da etkisiyle vergiyi benimseme ve buna karşı uyum gösterme, vergiden sakınma, vergi kaçırma, vergiyi reddetme veya vergi vermeye yönelik direniş gerçekleştirme şeklinde ortaya çıkabilir” Çataloluk, age., s. 214.

göre vergi ahlakı vergiyi ödeme konusunda “içsel bir motivasyon”dur²⁴¹. Devletin kamu harcamalarını finanse etmek için topladığı vergiler bakımından bir mükellef vergiyi ödemekten kaçtığında, kaçındığında, direndiğinde, devletin finanse etmek zorunda olduğu gider miktarlarında bir değişiklik olmamaktadır. Bu durumda mükellef aslında kendi üzerindeki yükü diğer mükelleflere atmaktadır. Hal böyle olunca bireylerin vergiyi ödeme veya ödememe noktasındaki seçimlerinin bir dayanağı olmalıdır²⁴². Bu nedenle vergi ödememe söz konusu olduğunda bireylerde bunun dürüst bir seçim olmadığı ve bir risk alındığının farkındalığı mevcuttur²⁴³. Vergilerini ödeyen ve ödemeyen kişiler farklı siyasal, kültürel, dini, ekonomik sınıflardan gelebilmektedirler. Kişilerin psikolojik durumları da bu noktada belirleyici olabilmektedir. Bireylerin yapılmasından memnun kalmadıkları kanunlar karşısında üç tür tepki gösterdikleri kabul edilmektedir. Bunlar her şeye rağmen itaat etmek, bu kanun maddesini açıkça ihlal etmek ve kanun maddesinden gizlice kaçmaktır²⁴⁴. Vergi hukuku özelinde düşünüldüğünde ise bu tepkiler vergiye uyum, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olarak ifade edilebilir. Yeni bir vergi salındığında veya mevcut bir verginin oranlarında değişiklikler yaşandığında, bireyler belirli bir davranışa yönlendirildiklerinde özel durumları farklılıklar gösterse de aşağıda incelenecek olan sonuçların gerçekleşebileceği beklenmekte ve tahmin edilebilmektedir.

²⁴¹ Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, agm., s. 126.

²⁴² Laufenburger, age., s. 291.

²⁴³ Cullis, John G. – Lewis, Alan, “Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to A Model of Social Convention”, Journal of Economic Psychology, Volume: 18, 1997, s. 311-312.

²⁴⁴ Topçuoğlu, Hamide, Kanuna Karşı Hile (Kanundan Kaçınma Yolları), İzmit Selüloz Basımevi, İzmit, 1950, s. 6-7.

i. Vergiye Uyum

Vergilendirme sonrasında devletin mükelleflerinden öncelikle beklediği davranış modeli vergiye uyumdur. Elbette hiçbir iktidar vergi saldıgında bireylerin bunu ödemeyeceklerini düşünmez. Mükelleflerden beklenen davranış modeli salınan verginin tam ve zamanında ödenmesidir²⁴⁵. Ancak neredeyse her vergi düzenlemesinin içinde verginin geç ödenmesi veya hiç ödenmemesine ilişkin vergi suç ve cezalarıyla, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi normlar ve vergi güvenlik önlemlerinin bulunması, bu öngörünün ütopyikliğinin de işaretidir. Vergiye uyum konusunda doktrinde iki teörinin bulunduğu görölmektedir. Bunlar rasyonel tercih ve ahlaki duygular teorisidir²⁴⁶. Rasyonel tercih teorisine göre vergiye uyumu etkileyen temel faktör, kişisel faydasını maksimize ve maliyetlerini minimize etme güdüsündeki ekonomik insanın (homo economicus) vergiyi ödememe durumundaki cezaların caydırıcılığı dolayısıyla ödememe riski sonrasındaki yakalanma ihtimalinin yüksekliğidir²⁴⁷. Mükelleflerin yasal (vergiden kaçınma) ve yasal olmayan (vergi

²⁴⁵ “Vergi uyumu (tax compliance, taxpayer compliance); beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir .” Tunçer, Mehmet, “Hükümet - Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, AÜSBFD, Yıl: 57, Cilt: 3, s. 109.

²⁴⁶ Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, agm., s. 126.

²⁴⁷ Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, agm., s. 126-127, Serim, Nilgün, “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, Cilt: I, s. 158.

kaçırma) tercihlerinde caydırıcılık temeldir²⁴⁸. Vergiyi ödememe fırsatını, imkânını bulduğu an vergi ödememe tercih edilecektir. Buradan hareketle vergide denetimin etkinliğinin vergiye uyumu gerçekleştirme bakımından önemli olduğu görülebilmektedir²⁴⁹. Ahlaki duygular teorisinde mükellefin vergiye uyumunda etkili olan faktör vergiyi ödeme konusundaki kişisel ekonomik çıkarı değil, vergi ödeme veya ödememeye bağlanmış ahlaki, kültürel, dinsel, siyasal pek çok etkenin mevcudiyetidir²⁵⁰. Bireylerin kendilerini bunlara bağlı hissetmeleri, doğrunun ödeme, yanlışın ödememe düşüncesini oluşturması bakımından önem taşımaktadır²⁵¹.

²⁴⁸ Kirchler, Erich - Maciejovsky, Boris, “Tax Compliance Within The Context of Gain and Loss Situations, Expected and Current Asset Position, and Profession”, *Journal of Economic Psychology* Volume: 22, 2001, s. 188.

²⁴⁹ Vergi denetim mekanizmalarının etkinliğinin, mükelleflerin vergi ödevini tam ve zamanında yerine getirmeleri konusunda güdülemektedir. Kirchler, Erich - Maciejovsky, Boris, *Steuer-moral und Steuerhinterziehung, Enzyklopädie der Psychologie, Wirtschaftspsychologie*, Göttingen, 2002, s. 5-6.

²⁵⁰ Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, *agm.*, s. 130, Serim, *agm.*, s. 159, Tunçer, *agm.*, s. 110, Tosuner, Mehmet – Demir, İhsan Cemil, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl: 2009, Cilt: 14. Sayı: 1, s. 2.

²⁵¹ Mükelleflerin vergiye bakış açıları yönünden bir sınıflandırma yapıldığında dört farklı grup ortaya çıkmaktadır. Bunlar, sosyal mükellef, içten mükellef, dürüst mükellef ve vergi kaçakçısıdır. Sosyal mükellef, çevrenin baskısını ve olası bir vergi ödememe durumunu suçluluk duygusuyla geçirecek olan bireylerdir. İçten mükellef herhangi bir zorlama gerekmeksizin yükümlülüklerini itaat duygusuyla gerçekleştiren bireylerdir. Dürüst mükellef, vergi ödemekten kurtulmak için herhangi bir yol aramayan, her ne şartta ve yükseklikte olursa olsun vergisini ödeyen mükelleftir. Vergi kaçakçısı ise vergi ödeme konusunda kendisini sosyal, kültürel, dinsel vb hiçbir bağlamda yükümlü hissetmeyen ve vergi ödememenin yollarını arayan mükelleflerdir. Yapılan bu tiplendirmeler elbette fiksiyondur. Ancak toplum içinde her gruba mensup mükellefler olduğu da yadsınamaz. Torgler, Benno, “Tax

Sadece yönlendirici vergilendirmenin değil genel anlamda bütün vergi düzenlemelerinin karşılaştığı mükellef tepkilerinin en arzu edileni olan vergiye uyum konusunda kişilerin özelliklerinden kaynaklanan nedenler dışında belki de en etkili olanı vergilerin karşılığının alınıp alınmadığıdır. Vergilerin kamu harcamalarının finansmanında kullanılmasında, harcamaların etkinliğinin sorgulanması, dolayısıyla ekonomik ve sosyal yatırımların gözlemlenmesi vergiye uyumu artırmaktadır. Bu nedenle birey davranışlarında yönlendirme amaçlandığında öncelik etkin ve işleyen bir kamu harcamaları sisteminde olmalıdır. Bu gerçekleştirilmediği takdirde yapılan vergi düzenlemeleriyle arzulanan davranış modelinin sağlanması imkânsızlaşacaktır.

Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini beklendiği şekilde tam ve zamanında yerine getirdiği bir sistem yönlendirici vergilendirmeden beklenenlerin gerçekleşmesini sağlayacaktır. Ancak vergiye uyumun söz konusu olması için yapılabileceklerin yanında değiştirilemeyecek ekonomik, kültürel, sosyal, dini farklılıkların mevcudiyeti konunun karmaşıklığını bir kez daha göstermektedir.

ii. Vergiden Kaçınma

İktidarların birey davranışlarını değiştirebilmek için bir araç olarak kullandıkları yönlendirici vergilendirmede vergiden kaçınma beklenen²⁵² ve gerçekleşmesi tahmin edilen bir olgudur. Vergi kanunlarının, verginin doğumunu bağladıkları olaylarla bir bağ kurulamaması veya bu olayların bireylerin kendileri

Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust”, Constitutional Political Economy, Volume 14, Number: 2, Hollanda, 2003 s. 124-125., Tosuner – Demir, agm., s. 3.

²⁵² “Devlet, vatandaşların örneğin tüketimden kaçınma yoluyla “vergi azaltıcı” şekilde davranmaları riskini bilinçli bir şekilde göze almaktadır.” Weber – Grellet, Heinrich, “Parçalanmış Modern”, agm., s. 215.

için meydana gelmemesi vergiden kaçınmayı doğurur²⁵³. Vergiyi doğuran olayın bilinçli olarak gerçekleştirilmemesi yani hukuki bir durumun oluşmasına yol açılmaması halinde vergi borcu da doğmayacaktır²⁵⁴. Doktrinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmemesi gibi bireylerin veya işletmelerin mevzuat boşluklarından kendi lehlerine faydalanarak kanuna aykırılık yaratılmadan verginin ödenmesinden kurtulmaları da vergiden kaçınma olarak tanımlanmaktadır²⁵⁵. Roma Hukuku’ndan beri geçerli olan “*nullus videtur dolo facere qui suo jure ititor*” (Hakkını kullanan kimsenin hile yaptığını kimse söyleyemez) ilkesi uyarınca vergi mevzuatındaki bir eksiklikten veya kanun boşluğundan faydalanmanın²⁵⁶ veya vergi hukukundaki tipikliğe²⁵⁷ uymamanın da vergiden kaçınma sayılabileceği kuşkusuzdur. Hakkın kötüye kullanılmasının, meşru ve kabul edilen bir kavram olan vergiden kaçınma ile vergi hilelerinin (genel anlamda vergi kaçakçılığı) sınırını teşkil ettiği kabul

²⁵³ Erginay, Akif, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982, s. 144.

²⁵⁴ Akdoğan, age., s. 165.

²⁵⁵ Laufenburger, age., s. 276.

²⁵⁶ Laufenburger, age., s. 277.

²⁵⁷ “Vergi hukukunda soyut bir tip olan vergiyi doğuran olay-yani yasada öngörülen olay, fiil ya da durumlar- somut olarak yaşamda gerçekleşirse tipiklikten söz edilir. Ortaya çıkan sonuç ise vergilendirmedir. Vergi kuralının yarattığı soyut çerçevenin özelliklerini belirsiz sayıda somut olay taşır. Somut bir olayın, durumun ya da ilişkinin, soyut tip olan vergiyi doğuran olaya uygunluğundan söz ettiğimiz zaman hukukî bir niteleme yapmış oluruz. Bu olay, durum ve ilişkilerin vergilendirilebilmesi, soyut tipe uyma-sına, onun asgari unsurlarını taşımasına bağlıdır. Tek tek vergi kuralları ne kadar somutlaştırılırsa somutlaştırılsın bir tip ya da modeldir. Somut yaşamda vergi doğurucu olay hiç gerçekleşmese de soyut tip (soyut, yasada yer alan vergiyi doğuran olay) hukuk düzeni içinde varlığını sürdürür.” Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 31-32.

edilmelidir²⁵⁸. Ancak çalışmanın konusu devletin mükellef davranışlarında yaratmaya çalıştığı olası değişimleri içerdiğinden yönlendirici vergilendirme bakımından vergiden kaçınma kavramının ilk anlamı önem arz etmektedir.

Yönlendirici vergilendirme ile caydırılmaya çalışılan bir davranış modeli söz konusu olmadığı sürece devlet için vergiden kaçınma istenen bir davranış modeli değildir. Çünkü vergiden kaçınılabildiği oranda gelir kaybı yaşanacaktır. Dolayısıyla vergiden kaçınmayı özendirmeyecek düzenlemeler yapılmaya çalışılır. Ancak caydırılmaya çalışılan belirli bir davranış, örneğin alkol tüketiminin azaltılması, tütün mamullerinin tüketilmemesi gibi tüketim alışkanlıklarına ilişkin vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmemesi zaten yönlendirici vergilendirmenin amacını teşkil ettiğinden memnunkla karşılanır. Yönlendirme varsa vergiden kaçınma istenen, planlanan ve tahmin edilen bir sonuçtur. Benzer bir şekilde, vergiden kaçınma başka vergiyi doğuran olayların gerçekleşmesini sağlaması nedeniyle de desteklenebilir. Bireylerin tüketim alışkanlıklarında değişiklikler yaratılmaya çalışılırken birbirine alternatif iki davranıştan biri özendirilmeye, diğeri caydırılmaya çalışıldığında ikinci için vergiden kaçınma sonucunun doğması öncelikle istenir. Örneğin sağlıklı bir toplumun yaratılabilmesi için süt tüketimi özendirilmeğe ve buna karşın gazozlu içeceklerin tüketimi caydırılmaya çalışıldığında ve vergi kolaylıkları ile bir yönlendirme gerçekleştirildiğinde bir ürünün diğere ikamesi aslında içlerinden birinin bilinçli olarak tüketilmemesini dolayısıyla vergiden kaçınma ile aynı sonucu doğurmaktadır.

²⁵⁸ Laufenburger, age., s. 280-281.

iii. Vergi Kaçırma

Vergiye doğuran olay gerçekleşip vergi borcu doğduğunda vergi kanunlarına aykırı şekilde verginin hiç veya kısmen ödenmemesi halinde vergi kaçakçılığından bahsedilebilir. Görülebildiği üzere vergi kaçırma vergiden kaçınmanın tersine kanuna aykırıdır ve denilebilir ki burada kanuna karşı hile söz konusudur²⁵⁹. Mükellefleri vergi kaçırmaya iten nedenlerin başında vergilerin adil olmaması veya bu duygunun mükelleflerce hissedilmesi²⁶⁰, yüksek oranlar ve yüksek gecikme faizi ve zamları gelmektedir. Mükellefler yasalara aykırılık teşkil etmeyen vergiden kaçınma yerine illegal olan vergi kaçırmaı seçtiklerinde genel anlamda gelirlerini az ve giderlerini çok gösterme çabası içine girmektedirler²⁶¹. Yukarıda belirtildiği üzere mükelleflerin bu riske girmeyi göze almış olmaları aynı zamanda vergi ahlakının gelişmişliği ile de ilgilidir²⁶².

Bireylerin vergiye uyum göstermek veya vergiden kaçınmak yerine vergi kaçırmaı seçmelerinde vergiye uyumda irdelenenlere paralel pek çok değişken

²⁵⁹ Erginay, age., s. 145, Akdoğan, age., s.167.

²⁶⁰ Akdoğan, age., s. 167.

²⁶¹ “Mali kanunlar pratik hayatta belki en fazla hile mevzuu olan hukuk kaidelerini teşkil ederler. Bu hilelerin muhtelif neveleri vardır. Ezcümle vergi matrahını az gösterme veya saklama, hakikate aykırı beyanname verme, yalan beyanda bulunma gibi fiili hilelerden başlayıp hukuki muamele şekillerinden istifade suretile yapılan tabir caizse kanuni hilelere (fraude légale) kadar türlü türlü kaçamak yolları icat edilmiştir” Topçuoğlu, age., s. 48.

²⁶² Torgler, Benno, “To Evade Taxes or Not to Evade: This is The Question”, The Journal of Socio-Economics, Volume: 32, 2003, s. 283-284.

etkilidir²⁶³. Bireylerin kişisel özelliklerinden kaynaklanan nedenler bulunsa veya adil olmayan, haksız, yüksek oranlarda vergilendirme yapılsa da başvurulacak yolun vergi kaçırma olmaması gerekir. Vergi hukukuna hâkim genellik ve eşitlik ilkelerinin gereği olarak vergi tabanının tüm yurda yayılması ve herkesin mali gücüne göre vergi vermesi gerektiğinden vergi kaçırmanın vergi suç ve cezalarının kapsamına girmesi doğal kabul edilir. Hal böyle olunca vergi cezalarının caydırıcı etkisi karşımıza çıkmaktadır. Bireyler salınan veya oranı yükseltilecek vergileri ne kadar haksız bulsalar²⁶⁴, iktidara güvenlerini, devlete bağlılık hislerini yitirirler²⁶⁵ veya yapılan kamu harcamalarının yerinde olmadığını hissetseler ve vergi kaçırmaya niyetlenseler de caydırıcı etkisi yadsınamayacak vergi cezalarıyla vergi kaçırmadan vergiye uyuma doğru bir güdülenme söz konusu olabilecektir. Vergi cezalarının düzenlenmesinde vergiye uyumu artıracak düzeyde yönlendirmeye yer verilmesi kadar vergisini ödemek isterken bireysel nedenlerle ödeyememiş mükelleflerin de mevzuatta mevcut pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesine olanak

²⁶³ Bunlar, mükelleflerin devlete bağlılığı ve vatandaşlık bilinci, siyasal iktidarın kabulü, dini inançlar ve gelenekler, kültürel yapı gibi üst başlıkların yanı sıra mükellefin kişisel özelliklerinden gelen yaş, eğitim düzeyi, ekonomik yapısı da etkili olabilmektedir. Ayrıntılı irdelemeler için bkz. Tosuner – Demir, age.

²⁶⁴ “Ferdin vergi kanununa olan isyanı, onun adaletsiz veya nisbetsiz oluşundan ziyade bizzat vergi talep etmiş olmasındandır. Fertteki bu ruh haleti mali kanunların ideal bir şekilde ıslahı ile değil, belki hakiki bir vergi terbiyesi ile değiştirilebilir.” Topçuoğlu, age., s. 53.

²⁶⁵ Hükümetlere duyulan güven ile vergi kaçırma arasındaki korelasyonun yüksekliği karşısında kişilerin her ne kadar vergilerin karşılıksız olduğu söylense de kamu yatırımları açısından bir beklenti içinde oldukları gözlemlenmektedir. Torgler, “To Evade Taxes” agm., s. 294.

tanınmalıdır²⁶⁶. Çünkü istenen vergiye uyumun sağlanması yani vergilerin tam ve zamanında ödenmesi olmasına, bunu gerçekleştirmeyi istemesine rağmen yerine getiremeyen ancak daha önceki dönemlerde vergiye uyumu sağlamış mükelleflere ikinci bir şans verilmesinin yönlendirici vergilendirmenin asıl amaçlarından birini teşkil ettiği özellikle vurgulanmalıdır.

b. Gerçekleşmesi Beklenmeyen/Tahmin Edilmeyen Sonuçlar

Vergilendirmenin yönlendirmesi sonrasında bireylerin davranışlarında oluşabilecek değişimlerin somutlaşmış şekilleri olan vergiye uyum, vergiden kaçınma ve istenmeyen ama gerçekleşmesi mümkün görülen vergi kaçırma dışında bireylerin yönlenmeyeceklerine inanılan, tahmin edilmeyen sonuçlar da görülebilir. Bunlar kültürel sonuçlar, kanun dışı yollara sapma ve siyasal baskı uygulama olarak ayrı başlıklar altında irdelenecektir.

i. Kültürel Sonuçlar

Vergilendirmenin toplumun kültür hayatını etkileyen sonuçları mevcuttur. Salınan yeni bir vergi, yükseltilecek vergi oranları veya muafiyet ve istisnalar tanınması belirli güdülenmeleri mümkün kılmaktadır. Devletin öngördükleri kadar öngörmedikleri de yönlendirici vergilendirme kavramının içeriğini oluşturmaktadır. Salınan vergi için planlananın dışında bir sonucun doğması sosyal bilimlerin

²⁶⁶ Vergi kaçırma, vergisini ödeyen mükellefler açısından haksız rekabet yaratması yanında devletin kamu gelirlerinin azalmasına yol açacağından ya daha fazla borçlanma ya da vergi oranlarının yükseltilmesini gerektirecektir. Bu nedenle her ne kadar mükelleflere ikinci bir şans verilmesinin uygun olduğu düşünülse de bunun sürekli tekrarlanan bir af niteliğine bürünmemesine dikkat edilmelidir.

doğasından kaynaklanır ve fen bilimlerinden farklı olarak iki artı iki'nin her zaman dört etmeyeceğinin ispatıdır. Ortaya çıkan değişimlerin vergilendirme sonucu görüldüğünün belirlenmesi zaman alabilir. Bu nedenle kültürel anlamda toplumsal değişimlerin temelinde vergi düzenlemelerinin olup olmadığının izlenebilmesi için belirli bir sürenin geçmiş olması, etki ve tepki ikileminin doğru gözlemlenebilmesini olanaklı kılar.

Vergi düzenlemeleri gerçekleşikten sonra kültürel alanda hiç tahmin edilmeyen sonuçların gerçekleşmesinin en önemli örneklerinden birini 1696 yılında İngiltere'de uygulanmaya başlanan “Pencere Vergisi” oluşturmaktadır²⁶⁷. Söz konusu vergi 1686'dan yürürlükten kaldırıldığı 1851 tarihine kadar İngiltere'deki evlerde bulunan pencere sayıları baz alınarak salınan bir vergidir²⁶⁸. Kiliseler ve saraylar dışında pencere sayısı altıdan fazla olan binalarda 7-9 penceresi olan binalar için iki Şilin²⁶⁹, 10-20 penceresi olan binalar için dört Şilin ve 20'den fazla penceresi olan binalar için sekiz Şilin olarak öngörülmüştür²⁷⁰. Bu noktada, vergilerin yönlendirici etkilerinin en önemli örneklerinden biri görülmeye başlanmış ve eski binalarda pencereler kapatılmaya²⁷¹ yeni binalar ise pencere sayısı altıyı geçmeyecek şekilde inşa edilmeye başlamıştır. Dönemin mimarisini etkileyen ve vergi ödemekten

²⁶⁷ Aynı dönemde benzer vergiye Almanya, Fransa, Hollanda'da da rastlanmaktadır. Wernsmann, age., 26.

²⁶⁸ Altuncu – Göker, agm., s. 15.

²⁶⁹ Şilin, o dönemde Birleşik Krallıkta kullanılan ve değer olarak bir Pound'un 1/20'ine denk gelen paradır.

²⁷⁰ Ward, W. R., “The Administration of the Window and Assessed Taxes, 1696 – 1798”, The English Historical Review, 1952, Volume: 67, No: 265, s. 524.

²⁷¹ Vergi ödemekten kaçınmak için kapatılan pencerelere “False Window” adı verilmektedir.

kaçınmak için pencere sayılarının sınırlandırılması şeklinde özetlenebilecek bu çözüm ile kültürel anlamda mimari anlayışı değişmiştir. Vergilerin yönlendirici etkileri bakımından öngörülemeyen bu sonucun yansımaları hâlâ kapalı halde duran pencereleri ile dönemin binalarında gözlemlenebilmektedir²⁷². Pencere vergisi örneğinden vergilendirmenin yönlendirici etkilerinin gerçekleşmesi beklenmeyen ve tahmin edilmeyen sonuçların doğmasına neden olabileceği rahatlıkla görülebilmektedir.

ii. Kanundışı Yollara Sapma

Yönlendirici vergilendirme sonucu, bireylerin kanun dışı yollara sapmasının beklenmesi hukuk devleti ilkesine de aykırılık teşkil eder. Devletin kanunları koyduktan sonra bunlara istediği şekil ve yoğunlukta uyulmayacağını tahmin etmesi vergi kaçırma olgusuna vurgu yapmaktadır. Oysa devletin vergilendirme sonrasında vergi kaçırmanın da ötesinde kanun dışı yollara sapılacağını öngörebilmesi bunu tahmin edebilmesi güçtür. Örneğin yüksek vergi oranlarının geçerli olduğu bir gelir vergisi sisteminde mükelleflerin ellerindeki tüm imkânları kullanarak daha az vergi ödemeyi seçecekleri aşikârdır. Ayrıca bunu yaparken örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelerin niteliğini 40. maddedeki indirilebilecek giderler içine sokmak için çaba sarf edebilirler. Aynı şekilde katma değer vergisi bakımından herhangi bir mağazanın bir satım sonrasında tüketicilere satış fişi vermeyeceği tahmin edilebilir. Bunu engellemek için çeşitli mekanizmalar geliştirilebilir.

²⁷² Altuncu – Göker, agm., Resimler 1,2,3,4,5,6 ve 9.

Tahmin edilebilenlerin yanında mükelleflerin vergilendirme nedeniyle konusu hürriyeti bağlayıcı suçu gerektirecek yöntemlere başvurabileceklerinin düşünülmesi oldukça zordur. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı 359. vergi mahremiyetinin ihlali başlıklı 362. ve mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar başlıklı 363. maddelerindeki düzenlemeler mevcutsa da bu başlık altındaki kanundışı yollara sapmadan anlaşılması gereken farklıdır. Bakış açısını açıklayabilmek için verilebilecek en iyi örnek, alkol tüketiminin azaltılması amaçlanarak yapılan bir değişikliğinin bazı kişileri yüksek vergiler nedeniyle fiyatı oldukça artan alkollü içkileri temin için kaçakçılığa veya Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan üretim lisansı almaksızın kaçak içki üretimine yönlendirmesidir²⁷³. Burada daha az vergi ödemek veya hiç ödememek için VUK'un 359. maddesinde sayılan çeşitli belge sahteciliklerinden öte vergiden kaçınma görünümü ile birleşen "illegaliteyi doğuran olay"a dönüşüm mevcuttur. Kaçak sigara üretimi, satımı veya bunların yurda kaçak yollardan sokulması ve satılması da aynı şekilde illegaliteyi doğuran olay şeklinde nitelendirilebilir. Böylece sigara ve alkol tüketimini azaltma amaçlı vergilendirmenin öngörülemeyen sonucu bunların yasalara aykırı biçimde üretimi ve tüketimine dönüşmektedir.

Vergilendirmenin bu tür yollara sapmaya yol açmasına mani olmak için yapılması gereken, engellenmeye/caydırılmaya çalışılan davranışın ilişkili olduğu ürünlere yüksek vergilendirme gerçekleştirilirken o ürünlerin tüketiminin neredeyse

²⁷³ Geçtiğimiz günlerde Bakanlar Kurulu'nun 25.10.2010 tarih ve 2010/973 sayılı kararı ile alkollü içkilerin özel tüketim vergisi miktarlarında yaptığı zammın kaçak alkol üretimi ve tüketimini artıracığına ilişkin öngörü için bkz. Kızılot, "Sigara ve Alkole Ek Vergi Kaçağı Artıracak", agm.

imkânsız hale getirilmemesi yani vergilendirmenin yasaklama görünümüne dönüştürülmemesidir. Bu yapılmadığı sürece her ne kadar tahmin edilemiyor olsa da vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeden üstelik caydırılmaya çalışılan davranış devam ettirilerek bir de üstüne yasa dışı yollara sapılmasına neden olunabilir.

iii. Hükümetlere Karşı Siyasal Baskı Oluşması

Yönlendirici vergilendirme ile birey ve toplum davranışlarında değişiklik yapılmak istendiğinde önceden tahmin edilemeyen/öngörülemeyen sonuçlardan bir diğeri salınan vergi sonrasında oluşan tepkilerin hatta isyanların hükümetlerin vergiyi geri çekmelerine veya iktidardan çekilmelerine neden olmasıdır.

Devlet vergileri toplumu yönlendirmek için kullanabileceği gibi toplumun bir bölümünü ya da tamamını siyasal baskı altına almak için de kullanabilmektedir. Oysa bu başlık altında incelenen siyasal baskı oluşumu devletin mükellefe değil, mükellefin devlete baskısı yönündedir. Örneğin, yüksek vergi oranlarından ekonomik anlamda yorulmuş, bıkmış mükellefler seçim dönemlerinin yaklaşmasıyla iktidarda olan veya seçimde iktidar olması beklenen siyasi partilerden vergi yükünün azaltılması konusunda yoğun taleplerde bulunabilmektedirler. Hatta belirli topluluklar, sendikalar, dernekler bu konuda pazarlığa bile girişebilmektedirler. Kısaca, oy uğruna vergilemelerden geri dönelebilmektedir.

Bir diğer önemli nokta vergiye tepkiler açısından. Devletin acil kaynak ihtiyaçları için ve toplumun tepki göstermeyeceği toplumsal dayanışma duygusunun arttığı anlarda salınan vergilere uyum yükselmektedir. Örneğin, 1999 Marmara depremi sonrasında cep telefonlarının görüşme bedellerinin % 25'i olarak belirlenen özel iletişim vergisine o dönemde artmış olan toplumsal dayanışma nedeniyle pek

teпки gösterilmemiştir. Ancak deprem yardım paralarına ilişkin Yüce Divan'da yargılanmalara varan yolsuzluk iddiaları bu dayanışmayı kırmıştır. Bugün cep telefonları görüşme bedelleri üzerindeki özel iletişim vergisinin haksız ve orantısız olduğuna dair kamuoyu, seçimlerden sonra bunun kaldırılmasını veya oranının düşürülmesini beklemektedir²⁷⁴.

Benzer şekilde dünya görüşü gereği alkol tüketimini hoş karşılamayan gruplar alkollü içeceklerin vergilerinin daha da yükseltilmesi, alkol kullanma konusunda herhangi bir yasaklayıcı inanışa sahip olmayanlar ise vergilerin azaltılması yönünde siyasal baskı mekanizmalarına yani sahip oldukları tek silaha, oy verme/vermeme taahhüt/tehdidine sarılabilmektedirler.

Vergilere karşı tepkiler bazen siyasal baskının da ötesine geçerek rejim değişikliğine dahi neden olabilmektedir. Bu konudaki en önemli örnek İngiltere'nin egemenliğin simgesi olan vergilendirme yetkisine dayanarak saldığı vergiler karşısında o dönem kolonisi durumundaki Amerikan eyaletlerinin bağımsızlık savaşını başlatması gösterilebilir²⁷⁵. Artan savunma ihtiyaçlarını karşılamak için konulan vergilere koloniler tepki göstermiş ve Magna Carta'dan beri geçerli olan 'temsilsiz vergi olmaz' ilkesine aykırılığundan bahisle İngiliz Parlamentosu'nun Amerika'da vergilendirme yetkisini haiz olmadığını, bunun kendi koloni meclislerine ait olduğunu ifade etmişlerdir.

²⁷⁴ Seçim dönemlerinden önce seçim vaatlerini açıklayan partilerin çoğunun özel iletişim vergisinin kaldırılacağına ilişkin ifadeleri mevcuttur. Yaklaşan milletvekili genel seçimleri öncesinde de benzer vaatlerle karşılaşılacağı rahatlıkla söylenebilir.

²⁷⁵ Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 21-22.

1789 Fransız İhtilaline giden süreç de o dönemde Fransa’da kralların mutlak yetkileri içinde olan vergilendirme yetkisinin tartışılmasıyla somutlaşabilmiştir. 1614 yılından beri toplanamayan Fransız Genel Meclisi 1789’da kral tarafından konulan bir arazi vergisi üzerine Ulusal Meclis adıyla toplanmış ve kendi onayı olmaksızın vergi konulamayacağını vurgulamıştır²⁷⁶.

Tarihi örnekler devletlerin vergilendirme sonrasına ilişkin öngörüsüzlüğünü somutlaştırmaktadır²⁷⁷. Toplumun vergilere karşı tepkilerinin tarihsel süreçte belirginleşen iki görünümü mevcuttur. Bunlar vergilere karşı pasif direniş: sivil itaatsizlik ve aktif itaatsizlik: vergi isyanıdır²⁷⁸. Sivil itaatsizlik ile hükümetlerin vergileri geri çekmeleri sonucuna varan baskılar oluşturulabilirken, aktif direniş yani vergi isyanlarının devlet otoritesinin zayıflamasına neden olduğu görülebilir²⁷⁹.

Mükelleflerin vergilere karşı verdikleri tepkilerden sonuç alınabildiği ölçüde bunların siyasal baskı aracı olarak kullanımı gelişecektir. Bu durumda devletin

²⁷⁶ Fransız İhtilali’nin başlangıcı ve konunun vergiye ilişkin ayrıntıları hakkında geniş bilgi için bkz. Üçok, Coşkun, Siyasal Tarih (1789-1960), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No: 369, Ankara, 1975, s. 13- 25, ve Çağan, age., s. 24-25.

²⁷⁷ Soğuk savaş döneminde İngiltere’yi 1979’dan 1990’a kadar yöneten Başbakan Margaret Thatcher’ın partisi içindeki iktidarı kaybetmesiyle Başbakanlıktan ayrılmasının, uygulamaya koymaya çalıştığı ‘Kelle Vergisi’ne (Poll tax) karşı tepkilerin neticesi olduğu kabul edilmektedir. Aktan – Dileyici – Saraç, Vergi, Zulüm ve İsyen, age., s. 165 – 166.

²⁷⁸ Aktan – Dileyici – Saraç, Vergi, Zulüm ve İsyen, age., s. 144 – 151.

²⁷⁹ Örneğin, İngiltere’nin Amerika’daki kolonilerini kaybetmesinin, Osmanlı Devleti’nde görülen Celali isyanlarının temelini vergilendirme yetkisinin ağır ve adil olmayan biçimde kullanılması olduğu ifade edilmektedir. Aktan – Dileyici – Saraç, Vergi, Zulüm ve İsyen, age., s. 166-174 ve 193-240.

vergilendirme yetkisinin kullanması oldukça zorlaşacaktır. Bu nedenle vergilendirmenin vergi isyanlarına neden olmayacak oran ve miktarlarda yapılması, demokrasinin ve ekonomilerin geleceği açısından önem taşımaktadır²⁸⁰.

²⁸⁰ “Bir mükellef zümresinin ayaklanması psikolojik alanda üç çeşit mesele ortaya çıkarmaktadır. İlkın, iktidarda kalmak arzusu besliyen hükümetlerin ve yeniden seçilme endişesi içinde bulunan parlamento üyelerinin kanuna ve özellikle demokratik rejimle bağdaştırılamayacak olan kanun kararnamelere karşı ayaklanan mükellef zümreleri karşısında otoritelerini kaybettikleri açığa vurulmuştur. İkinci olarak, vergi kanunu karşısında eşitlik ve genellik ilkelerinde açılan her rahle faillerine geri tepeceği cihetle istisnalar, imtiyazlar ve muaflıklar rejimi kendisinden beklenen neticeyi vermez. Nihayet, giderler yüksek seviyelerde bırakıldığına göre, imtiyazlar açıklar yaratır. Bu takdirde imtiyazlı olmayan veya vergi kanununu tartışacak durumdan çıkarılmış bulunan mükelleflerden ilave bir çaba istemek gerekir ki, bu da vergi ahlakını sarsmak tehlikesi arzeder.” Laufenburger, age., s. 288 - 289.

III. Bölüm: Olması Gereken Hukuk Bakımından Yönlendirici Vergilendirme

A. Yönlendirmenin Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından Sınırları

Yönlendirici vergilendirme, iktidarın istekleri doğrultusunda caydırma ve özendirme yöntemleri kullanılarak birey davranışlarında değişimler yaratabilmektedir. Toplum mühendisliğinin mali yönü, yani yönlendirici vergilendirme ile bireylerin hür iradeleriyle karar alabilme özgürlükleri arasında bir çatışma mevcuttur. İktidar, yönlendirmelerde bulunurken insan psikolojisinden yararlanmakta, özendirme ve caydırma yöntemlerine başvurmaktadır. Bu noktada temel hak ve özgürlüklerin korunmasıyla görevlendirilmiş olan devletin bireyler için çizdiği planın/modelin bir sınırının olması gerekmektedir. Bireylerin robotlaşmaması, özgür düşüncenin insanlığın devamını sağlamasının anahtarıdır. Davranışları kontrol altında olan bir insanın, “düşünüyorum öyleyse varım” diyebilme şansı yoktur. Onun adına düşünen birilerinin varlığı, insanoğlunun yok olmasının da başlangıcını teşkil edebilecektir. Bu nedenle insan iradesinin kontrol edilmesinden değil etkilenebilmesinden bahsetmek gerekir. Etkilenmek uyum göstermek, kontrol edilmek ise hiç yaşamamak demektir. İnsanın en önemli varlığı yaşama hakkının özü, yaşadığını hissedebilmek yani bunu düşünebilmektir. Bu noktada yönlendirici vergilendirmenin yöntemlerinin yani, caydırmanın yasaklamaya, özendirmenin kişilerin normalde istemeyecekleri davranışları sergilemeleri sonucuna yani özgürlüklerine dokunulmasına dönüşmemelidir.

Yönlendirici amaçlarla örneğin devletin desteklediği elektrikli otomobillerin satın alınmasını özendirmek üzere, benzinli veya dizel motorlu araçların kullanılmasının maliyetini artırmak için benzin, motorin gibi petrol ürünlerinin

vergileri artırıldığında, devletin istediği yönde bir değişim yaşanabilir. Bununla birlikte söz konusu etkileme Anayasa'nın 23. maddesinde ifadesini bulan ve herkesin seyahat özgürlüğüne sahip olduğunu düzenleyen hükmüne aykırılık teşkil edecek midir? Aykırılığın mevcut olup olmadığı tartışmalarında, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması açısından, mali amaçlı vergilendirme mi yoksa mali amaçlı olmayan (yönlendirici) vergilendirme mi mercek altına alınacaktır? Mali amaçlı olsun olmasın işlemin kendisi vergilendirme olduğundan vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunda aralarında hiçbir farklılık bulunmayacak mıdır?

Öncelikle belirtmek gerekir ki 1982 Anayasası'nda veya herhangi başka bir kanunda, vergilendirme ile yönlendirici vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler arasında şekli bir fark yoktur, olması da beklenemez. Yönlendirici vergilendirme, amaçlananlar bakımından yapılan bir ayırma karşılık gelmektedir. Bunun dışında vergilendirmenin bir türü olma iddiası yoktur. Bu nedenle temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında vergilendirmenin tabi olduğu sınırlandırmalar yönlendirici vergilendirme açısından öncelikle geçerlidir. 1982 Anayasası'nın 13. maddesine göre temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın özüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Vergilendirme açısından bakıldığında sınırlandırmalar, şekli anlamda Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen nedenlerle ve ancak kanunla yapılabilecektir. Değişikliklerin kanunla yapılabilir olması vergi hukukuna hâkim yasallık ilkesiyle paralellik arz etmektedir. Her iki konunun ancak kanunlarla düzenlenebilir olması, vergilerin kanunla konulması, kaldırılması ve

değiştirilmesinin temel hak ve özgürlüklerin belirli şartlarla sınırlandırılabilmesinden bir farkı olmadığının yansıtılabilmesi açısından önemlidir. 13. maddenin içeriğine ilişkin sınırlar ise Anayasa'nın sözüne ve ruhuna aykırı olmama, laik cumhuriyetin gereklerine aykırı olmama, demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama, hak ve özgürlüklerin özüne aykırı olmama, ölçülülük ilkesine aykırı olmama koşullarıdır²⁸¹.

Devletin birey ve toplum davranışlarında değişimler yaratmak adına kullandığı en etkili araçlardan biri olan yönlendirici vergilendirmenin temel hak ve özgürlükleri ihlal etmeksizin kullanılabilmesinde²⁸² yukarıda bahsedilenlerden başka iki önemli noktaya daha dikkat edilmelidir. Bunlar, hukukun genel ilkelerinin ve anayasaların güvence altına almaya çalıştığı 'birey olma özgürlüğü'nün zedelenmemesi ve yönlendirici vergilendirme ile sakatlanmamasının koşulu olarak 'ölçülülük'tür²⁸³.

²⁸¹ 1982 Anayasası'nın 13. maddesi kapsamında vergilendirme ile temel hak ve özgürlüklere müdahale konusunda ayrıntılı inceleme için bkz, Başaran Yavaşlar, agm., s. 147 – 202.

²⁸² Doktrinde sosyal amaçlı norm olarak da nitelendirilen yönlendirici vergilendirmede önem taşıyan hususun gereklilik, uygunluk ve ölçülülük olduğu ifade edilmektedir. “Sosyal amaçlı normun, kamu yararı amacına ulaşmak için “gerekli (erforderlich)”, kamu yararı amacına “uygun (geeignet)” ve “ölçülü (verhaeltnismaesig)” olması gerekir. Örneğin, işsizlikle savaş bir kamu yararı amacıdır, ama hangi vergi kolaylıklarının bu amaç için “gerekli” olduğu cevaplanması zor bir sorudur. Vergi kolaylığına en az ihtiyaç duyan bir kimseye sağlanan büyük vergi kolaylığı, kuşkusuz amaca “uygun” değildir. Sosyal amaçlı normdan yararlanmayanları aşırı şekilde aleyhte etkileyen, amaca oranla çok daha büyük bir kesimi kapsamına alan ya da sağlanan yararın kapsamını/miktarını çok yüksek öngören normlar “ölçsüz”dür.” Başaran Yavaşlar, age., s. 59.

²⁸³ Yönlendirici vergilendirmenin temel hak ve özgürlükleri ihlal etmemesinin sınırını teşkil eden ölçülülük, 1982 Anayasası'nın 13. maddesi hükmünde ifadesini bulan ölçülülüğü de içeren ancak ondan daha derin ve farklı anlamı olan bir noktadadır. Devletin, ülkesi içinde çerçevesini kendisinin

a. Yönlendirici Vergilendirmede Ölçülülük

Yönlendirici vergilendirmede bireylerin vergi avantajlarını tercih edip etmemelerine ilişkin seçim hakkının²⁸⁴ özü ölçülülüktür. 1982 Anayasası'nın 13. maddesinde, temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmaksızın yapılabilecek sınırlamaların ölçülülük ilkesine aykırı olmaması ifade edilmektedir²⁸⁵. Temel hak ve

belirlediği özgürlük alanına yaptığı müdahalelerin sınırının mükelleflerin vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesindeki seçim hakkının ortadan kaldırılmayacak ölçüde olmasına karşılık gelmektedir. 'Yönlendirici vergilendirmede ölçülülük' başlığı altında bu durum irdelenmeye çalışılacaktır.

²⁸⁴ “Yönlendirici vergiler ilgililerin özgürlük alanını arttırmaktadır; doğrudan doğruya belli bir davranışı gösterme zorunluluğu yerine, birey mali yükümü ödeyip ödememe veya ödeyecekse hangi çerçevede ödeme yapacağını belirleme ya da mali yüküme yol açıcı davranışlardan kaçınma konularında seçim imkânına sahip olmaktadır.” Weber – Grellet, Heinrich, “Parçalanmış Modern”, agm., s. 215.

²⁸⁵ Anayasa Mahkemesi 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun geçici 13. maddesinde yer alan “... tüzel kişilerin kanunî temsilcileri ile borçlu veya borçla diğer ilgililerin yurt dışına çıkmasını yasaklama ...” ifadesinin Anayasa'ya aykırılığının incelediği E. 2007/4 ve K. 2007/81 sayılı davada, vergi borcundan dolayı yurtdışına çıkışın engellenmesinin amaç ve araç arasında olması gereken ölçülülüğe seyahat özgürlüğünün kısıtlanması noktasında uymadığına hükmetmiştir. Anılan kararda “Yurt dışına çıkma özgürlüğü sadece Anayasa'nın 23. maddesinde sayılan özel sınırlama nedenlerine bağlı olarak sınırlandırılabilir. 23. maddede yurt dışına çıkma yasağıyla ilgili sınırlama nedenleri vatandaşlık ödevi ve ceza soruşturması veya kovuşturması olarak gösterilmiştir. Anayasa'da sınırlama nedenlerinin sayılarak belirlenmiş olması, yasa koyucunun bunlar dışında kalan bir nedenle yurt dışına çıkma özgürlüğünün sınırlanması sonucunu doğuracak düzenlemeler yapamayacağını göstermektedir.” denilmektedir. Mahkemenin araç ile amaca ilişkin değerlendirmesi bu konunun hassasiyetinin ve önem arz eden alt başlıklarının fark edilebilmesi açısından çok önemlidir. Buna göre “Amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunmasını, diğer bir deyişle yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eden ölçülülük ilkesinin, sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin

özgürlüklerin kanunla sınırlandırılmasında da geçerli olan bu ilkenin yönlendirici vergilendirmedeki görünümü, bireylere tanınan seçim hakkını ortadan kaldırmayacak ölçüde vergilendirmenin gerçekleştirilmesidir.

Vergilendirmenin bireylerin doğrudan “kese”sine el atıyor olması, “akçalı” bir konuda devlet ile bireyi karşı karşıya getirmektedir²⁸⁶. Devlet, sadece vergi mükelleflerinin değil, potansiyel vergi mükelleflerinin yani toplumun tamamını bazı davranışlardan caydırmak ve bazılarına özendirmek için yönlendirici vergilendirmeye başvurmaktadır. Hal böyle olunca amaç-vergi-sonuç üçgeninin iç açılarının toplamı hukukun genel ilkelerine uygun olmalıdır. Tersinden okunursa, amaç-vergi-sonuç ilişkisinde bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin zedelenmemesinin sınırı yapılan vergilendirmenin ölçüsüz²⁸⁷ olmamasıdır. Yönlendirici vergilendirmede araç ile amaç ilişkisinin temelini, istenene ulaşmada uygun aracın, yani vergilendirmenin, toplumsal ve konjonktürel ihtiyaçlar göz önüne alınarak ölçülü bir biçimde uygulanması oluşturmaktadır²⁸⁸. Bu yapılamadığı takdirde amaç ile sonuç arasındaki köprü yani mükelleflerin seçim hakkının özü

sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik “elverişlilik”, sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan “zorunluluk”, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen “oranlılık” ilkeleri olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır.” Başaran Yavaşlar, agm., s. 187.

²⁸⁶ Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 2.

²⁸⁷ Başaran Yavaşlar, agm., s. 189.

²⁸⁸ “Önleyici ve caydırıcı düzenleme gereksinimi ile bulunan çare arasında adaletli ve kabul edilebilir denge”nin bozulması sonucu “araç ve amaç arasındaki mantıki bağ kaybolmaktadır.” AMK, E. 1986/12, K. 1987/4.

zedelenebilecektir. Seçim hakkının ortadan kaldırılması insanın özgür irade sahibi olmayan bir varlığa dönüşmesine yol açabilir. Aşağıda ‘kişi iradesinin doğrudan etkilenmesi’ ve ‘kişi iradesinin kamuoyu baskısıyla etkilenmesi’ başlıkları altında inceleneceği üzere özgür iradenin her ne şekilde olursa olsun aşırı etkilenmemesi gereklidir. Bunu mümkün kılan ise yönlendirici vergilendirmenin ölçülülüğüdür.

Vergilendirmenin birey ve toplum davranışlarını değiştirmedeki rolü ile devletin bunu gerçekleştirme ihtiyacının karşılanmasında dikkat edilmesi gereken husus temel hak ve özgürlüklere zarar vermeden yönlendirmenin gerçekleştirilebilmesidir. Her ne kadar yönlendirici vergilendirme caydırma ve özendirme yöntemleriyle kişilerin tercihlerinde söz sahibi olmaya çalışmaktaysa da bireylerin seçim şansının kalmaması ile hâlâ seçim şansına sahip olmaları arasında bir sınır mevcuttur. İşte bu çizgi aşağıda incelenen birey olma özgürlüğüne zarar verilmeden seçim hakkının kişilerin elinden alınmamasıdır. Birey olma özgürlüğü, ölçünün kaçmasıyla ihlal edildiğinde yukarıda irdelenen illegal yollara sapma ihtimali ortaya çıkmakta ve yeni keşfedilmiş bir kıtanın çekiciliğine bürünebilmektedir. Örneğin, alkol tüketiminin azaltılması amacıyla gerçekleştirilen ve bireylerde yasaklama hissi doğuran aşırı bir vergilendirme sonrasında kaçak yollardan bu ürünlerin ülkeye sokulması veya üretim lisansı alınmadan kaçak olarak üretilmesi sonuçları görülebilmektedir.

Ölçülülüğün içeriğini, vergilendirmede aracın amaca uygunluğu, gerekliliği ve orantılılığı oluşturmaktadır. “Aracın, amaca ulaşmaya uygun, amaca ulaşmak için gerekli ve amaçla makul bir ilişki içinde bulunması gereklidir”²⁸⁹. Böyle olmakla yönlendirici vergilendirmede caydırma amacının yasaklamaya veya cezalandırmaya,

²⁸⁹ Başaran Yavaşlar, agm., s. 187.

özendirme amacının fazlaca ödüllendirmeye ulaşmaması sağlanabilmektedir. Ayrıca bir takım bireylerin belirli davranışlara özendirilmesi diğerlerinin kendilerinin cezalandırıldığını düşünmelerine neden olmamalıdır. Örneğin, nüfus artışının sağlanması amacıyla çocuk sahibi olmanın özendirilmesi adına verilen vergi avantajları, fiziksel nedenlerle çocuk sahibi olamayanların cezalandırıldıklarını düşünmelerine neden olmamalıdır. Ayrıca kişisel tercihleri ile çocuk sahibi olmak yerine kimsesizleri evlat edinmek isteyenlerin, çocuk sahibi olmanın aşırı özendirilmesi yüzünden bu emellerinden caydırılmaması da ölçülü yönlendirici vergilendirmenin anahtarını teşkil etmektedir.

Ölçülülük ilkesi açısından mali amaçlarla yapılan vergilendirmede amaç-araç ilişkisini saptamak zor değildir. Amaç gelir elde etmek, araç ise vergilendirmedir. Dikkat edilmesi gereken nokta gelir elde etmenin iktidarlar tarafından sınırsızca talep edilme ihtimalidir²⁹⁰. Devlet tıpkı insanlar gibi sonsuz ihtiyaçlarını kıt kaynaklarıyla karşılama oyunundadır. Oysa mali amaçlı olmayan vergilendirmede, birincil amaç bir davranışın değiştirilmesi, araç ise vergilendirmedir. Her ne kadar vergilendirme ile bir gelir elde ediliyorsa da elde edilecek vergi gelirinin azlığı veya çokluğu, istenen değişimin arz ettiği önemden daha önde gelmediğinden, yönlendirici vergilendirmenin ölçülülüğündeki sınır tıpkı paralel ve meridyenler gibi gözle

²⁹⁰ “Ölçülülük ilkesindeki bu “sınır belirsizliği”, özellikle Vergi Hukuku gibi bir alanda onu kısmen işlevsizlik tehlikesiyle karşı karşıya bırakmaktadır. Çünkü, vergilendirme ile takip edilen amaç, devlete kamu giderlerini karşılamak için ihtiyaç duyulan finansmanı sağlamaktır (AY md. 7, f.1) O halde, genel olarak amaç “gelir elde etmek”, araç ise “vergi”dir. Dolayısıyla, temel hak ve özgürlüklerin vergilendirmeye sınırlandırılması ölçülülük ilkesiyle denetlenirken, kullanılan vergi aracının, gelir elde amacına uygun, bu amaç için gerekli ve amaçla orantılı olup olmadığı incelenecektir.” Başaran Yavaşlar, agm., s.189.

görülür ve somut değil ancak sosyolojik gözlemler ve tahminlerle netleştirilebilecek bir çizgi olmalıdır.

b. Birey Olma Özgürlüğü

Devletin²⁹¹, vatandaşı olsun olmasın egemenliğinin geçerli olduğu alanda yaşayan herkes için belirlediği bir davranışlar mozaiği mevcuttur. Kelsen'in²⁹² normlar hiyerarşisi piramidindekilerin tamamıyla oluşturulan, trafikte kırmızı ışıktaki durmaktan, sınavlarda kopya çekmemeye, taşınmaz mal alım satımının tapu siciline işlenmesinden, kapalı mekânlarda sigara içmemeye kadar milyonlarca kural, yasak ve serbestinin oluşturduğu davranışlar sistemi çevremizi kaplamaktadır. Hatta bireylere sözleşme serbestisi tanınması dahi bu kurallar bütününe içinde yer almaktadır. Devletin oluşturduğu bu düzenin kaynağı daha doğrusu sorgulanamazlığının anahtarı, egemenliktir²⁹³. Egemenlik, devletin sahip olduğu en büyük güçtür. Bu güç öyle bir noktadadır ki, şiddet tekeline²⁹⁴ sahip olduğu için

²⁹¹ “Devletin bütün unsurlarını bir araya getirerek ortaya konacak bir tanımlama, aslında onun “ne olduğunu” bize “anlatmaya” yetmez. Devlet ne sadece ülkedir, ne insan topluluğudur, ne iktidardır, ne siyasal ve hukuki düzendir, ne de bunların bir toplamı veya sentezidir. Devlet, bunların dışında ve ötesinde, gözle görülmeyen, elle tutulamayan soyut bir kavramdır”. “..., devlet insanlar onu düşündükleri için vardır” Kapani, Münici, Politika Bilimine Giriş, 5. Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1989, s. 35 – 36.

²⁹² Kelsen'e göre, “devlet, etkili olarak yürürlükte bulunan bir hukuki normlar sistemidir” Kapani, age., s. 35.

²⁹³ “Egemenlik, siyasi gücün kullanımını meşrulaştırmak için yeni bir dışsallık oluştururken, yeni bir siyasi iktidar tipi düşüncesini mümkün kılacaktır: Devlet ya da kurumsallaşmış iktidar.” Akal, Cemal Bâli, İktidarın Üç Yüzü, 3. Baskı, Dost Kitabevi, Ankara, 2005, s. 72.

²⁹⁴ Bkz. Sancar, Mithat, Şiddet, “Şiddet Tekeli ve Demokratik Hukuk Devleti”, Doğu Batı Dergisi Yıl: 4, Sayı: 13, Kasım, Aralık, Ocak 2000-2001, s. 25 – 44.

gerektiğinde son derece acımasızlaşabilmesi örneğinden hareketle kendi kendisini bağlayan kurallar koymadığı sürece sınırı yoktur. Kendi kendini sınırlandırmasını dahi kendi egemenliği ile gerçekleştirmektedir. Hal böyle olunca ülkede yaşayanların tarihsel süreçte mutlak güce karşı özgürlük için yaptığı savaşları, isyanları, devrimleri bir yana bırakıldığında, devlet ve bireylerin bitmeyecek bir çatışma içinde olduğu görülmektedir. Her ne kadar devleti şimdiye kadar gören olmamışsa²⁹⁵ da çatışmanın tarafları²⁹⁶, devlet elini bireylerin ceplerine attığında somutlaşmaktadır.

Devletin birey davranışlarına yön vermesi, en başta hukuk kuralları ile gerçekleşmektedir. Toplum dinamiklerinin oluşturduğu ahlak kuralları dahi devlet izin verdiği ölçüde, devletin oluşturduğu yapıya dâhil edilmekte, istenmeyenlerin yok edilmesi için devlet gerektiğinde kendi kurallarını dayatabilmektedir. Devlet açısından bireyler davranışlarında iktidarın çizdiği çerçeve içinde özgürdürler. Özgürlüklerinin başladığı ve bittiği nokta, pozitif hukukun kurallarıyla çevrilidir ve devlet için olması gereken hukuk sadece iktidarın sahiplerinin bakış açılarındadır. Zaten devletin doğal hukuku o an yaşanan pozitif hukuka denk gelmektedir. Sınırlarını kendisinin belirlediği oyun alanı içinde dahi devlet, toplum mühendisliği yapabilmektedir. Buradan çıkarılacak sonuç, çizilen çerçeveye rağmen, devletin bile

²⁹⁵ Kapani, age., s. 36.

²⁹⁶ Devlet ile bireylerin çatışmasında, devletin ilk görünümünden olan şehir devletlerinde dahi devletin bireylerden oluşan ancak bireylerden başka bir yapı olduğu kabul edilmektedir. Siyasal iktidarın mevcudiyetinin insanla özdeşleşmesi buna dayanak gösterilmektedir. “Yalnızca insanlar, özgür ve rasyonel varlıklar olarak, rasyonel bir söylemle, içinde yaşadıkları toplulukların yaşam özellikleri için model geliştirebilecek kapasiteye sahiptir.” Poggi, Gianfranco, Devlet, Doğası, Gelişimi ve Geleceği, (Çeviren: Aysun Babacan), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 15.

kontrol edemediği bir alanın mevcudiyetidir. Devletin çerçevesini daha fazla daraltmadığı noktada, insanın yaşamını hür iradesiyle aldığı kararlarla yönetebildiği bir alan mevcuttur. İşte bu alanda özgürce hareket edilebilmesi birey olma özgürlüğüdür. Bireyler hayata ilişkin örneğin hangi renk ayakkabı giydiklerinden kullandıkları parfüme, taraftarı oldukları spor takımlarından yaz tatilinde gitmek istedikleri ülkeye kadar olan tercihlerinde bu özgürlüğü kullanmaktadırlar. Oysa devlet çevresini daraltmadığı bu alana zaman zaman müdahale etmek isteyebilmektedir. Elbette hangi renk ayakkabının tercih edildiği önemsiz bir ayrıntıdır; ancak devlet çemberi daralttıkça bu bile bir probleme dönüşebilecektir. Birey olma özgürlüğüne yapılabilecek müdahalelerin birincisi bazı davranışları suç olarak nitelendirerek cezalandırmaktır. Ancak öyle durumlar vardır ki bırakın ceza hukukunu herhangi bir düzenleyici işlemin konusu dahi edilemezler, örneğin yarım yağlı süt mü tam yağlı süt mü tüketileceği nasıl düzenlenebilir. İşte bu noktada devreye vergilendirme aracı girmektedir. Vergilendirmenin yönlendirici özelliği kullanılarak toplum mühendisliği oyunu oynanabilmektedir. Oyunun en önemli kuralı ise yönlendirici vergilendirmenin ölçüsüz olmamasıdır.

Yönlendirici vergilendirmenin olması gereken hukuk açısından sınırlarında birey olma özgürlüğünün zedelenmemesinin koşulu ölçülülüktür. Tersten okunduğunda, ölçülülüğe uyulmamış yönlendirici vergilendirmenin birey olma özgürlüğünü zedeleyeceğinden bahsedilebilir. Devletin örneğin tüketimini engellemeye çalıştığı bir gıda ürününü hukuk kurallarıyla yasaklamadığı sürece yapabileceği en etkin önleme yöntemi fiyat mekanizmasına müdahale etmek yani vergisini artırmaktır. Aslında devletin iradesi o ürünün hiç tüketilmemesi değildir. Çünkü böyle olsa, toplum sağlığı ve kamu düzenine aykırılık nedenleriyle veya

hiçbir sebep göstermeksizin en baştan yasaklayabilirdi. İstenen durum, tüketimin belirli bir noktaya gelmesi olduğundan devlet birey davranışlarındaki en etkili silahı yani homo economicus'un içgüdülerine seslenmeyi seçmektedir. Seçimin doğruluğu veya yanlışlığı tespit edilemez; çünkü doğrunun anlamı kimin doğrusu olduğuna göre değişebilir. İktidarın doğrusu ile yönetilenlerin doğruları çakıştığı üstelik vergi düzenlemeleri ile desteklendiği anda tek doğru devletin istediğine dönüşmektedir. Bu nedenle devletin bireylerin iradelerini yönlendirici vergilendirme ile değiştirebilmesi birey olma özgürlüğüne dokunmadığı, yani bu iradeyi sakatlamadığı sürece kabul edilebilir²⁹⁷.

Birey özgürlüğünün korunmasında devletin özendirme veya caydırma ile iradeye doğrudan mı dolaylı yoldan mı tesir ettiğinin de belirlenmesi gerekmektedir. Böylelikle kişiler üstündeki toplum mühendisliği oyununda devletin müdahalelerini yoğunlaştırdığı noktalar gözlemlenebilecektir. Kişilerin devletin doğrudan baskısına mı yoksa dolaylı bir şekilde toplumsal baskıya mı maruz kaldığının belirlenmesi, ölçülülüğün aşılaraq birey olma özgürlüğüne yönelen müdahaleleri netleştirecektir.

i. Kişi İradesinin Doğrudan Etkilenmesi

Yönlendirici vergilendirmenin kişi hak ve özgürlüklerine müdahale açısından sınırlarının birey olma özgürlüğünün zedelenmemesini sağlayacak ölçüde olması gerekmektedir. Devletin kişi iradesini etkilememesi, onu sakatlamaması gerektiği düşünülebilir. Oysa vergi düzenlemelerinde mevcut muaflık ve istisnalar da sonuçta

²⁹⁷ Yönlendirmenin kabul edilebilirliği bu çalışmanın bir görüşü değil bir gerçekliktir. Devletin bunu yapmaya pozitif hukuk ve olması gereken hukuk açısından hakkı olup olmadığından ziyade gerçeklik devletin, vergilendirme ile bireylerin davranışlarında değişimler yaratabilmesidir.

bir yönlendirmeye vücut vermektedir. Bu bakımdan vergilendirmenin birey olma özgürlüğüne müdahale etmemesi değil, ölçsüz şekilde kısıtlamalar getirememesi söz konusu olmalıdır. Devletler, vatandaşlarının geleceğini ve refahını gözetmekle görevli oldukları sürece bu konu başka türlü anlaşılamaz. Korku İmparatorluğu'na dönüşmüş bir yönetimde bireylerin temel hak ve özgürlükleri dahi söz konusu olmadığından bireylerin vergiyi doğuran olaylara ilişkin iradelerinin de baskı altına alınmasından söz edilemeyecektir. Çünkü baskı altına alınabilecek özgür bir irade hukuk devleti ilkeleriyle yönetilmeyen bir ülkede mevcut olamamaktadır. Devletin yönlendirme aracına başvurduğu alanların büyük fotoğrafı hemen herkesin hemfikir olacağı, ekonomik, sosyal ve kültürel konuları içermektedir. Devletin sınırlarını belirlediği özgürlük alanının içinde bile müdahaleyi mümkün kılan yönlendirici vergilendirme sonrasında iradenin tercihleri ekonomik insan homo economicus'un içgüdülerine göre şekillenmektedir.

Bireysel ihtiyaçlar söz konusu olduğunda kişiler özgür iradeleriyle bu ihtiyaçlarını karşılama yoluna gitmektedirler. Ancak iradenin sakatlanması ölçüsüne erişmiş bir yüksek vergilendirme sonrasında kişiler kendilerini baskı altında hissetmeye başlayacaklardır. Dünya piyasasında düşük bir fiyattan satılan, dolayısıyla üretim maliyeti çok yüksek noktalara gelmemiş bir ürünün ülke içindeki satış fiyatları vergiler eliyle son derece artırılabilir. Yüksek satış fiyatları sonrası, bireyler üzerlerindeki baskıyı hissedebilecektir. Devletin vergilendirme ile kendilerini bir yöne sürüklediğini fark ettiklerinde birey olma özgürlüğüne doğrudan bir müdahalenin varlığı tartışılmaya başlanacaktır. Cep telefonlarının konuşma ücretlerindeki yüksek özel iletişim vergisinde bireyler haberleşme özgürlüklerine bir müdahale olduğunu hissetmektedirler. Dünyanın en pahalı benzininin kullanıldığı

kamuoyu yargısının mevcut olduğu ÷lkemizde petrol ürünlerinin fiyatlarının vergiler eliyle yükseldiği bilincinin varlığı sonrasında seyahat özgürlüğüne dokunulduğu hissi yaygınlaşmaktadır. Örneklerde göze çarpan nokta fiyat mekanizmalarının homo economicus'un tercihlerinde yarattığı rahatsızlıktır. Sonsuz ihtiyaçlar-kıt kaynaklar çıkmazında gidecek başka yeri olmadığını hissedenden bireylerin tercihlerinde özgür iradelerini kullanabilme ihtimalleri de azalmaktadır. Devletin öngördüğü şekilde vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren bireyler başka seçenekleri olmadığı duygusuyla karşı karşıya kaldıklarından iradeleri doğrudan etkilenmiş bulunacaktır.

Bireylerin, kendilerine vergilendirme ile yönelen baskıya/yönlendirmeye verebilecekleri tepkiler yukarıda da incelendiğı üzere vergiye uyum, vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasında bir tercihi karşımıza çıkarır. Oysa 1982 Anayasası'nın başlangıç hükümlerinde her Türk vatandaşının Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak millî kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu ifade edilmektedir. Benzer şekilde Federal Almanya Cumhuriyet Anayasası'nın 2. maddesinde, herkesin başkalarının haklarını ihlal etmemek, Anayasal düzene veya ahlak kurallarına aykırı düşmemek koşuluyla, kişiliğini serbestçe geliştirme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Ayrıca yaşam ve beden bütünlüğünün korunması hakkına sahip oldukları ve kişi özgürlüğüne dokunulamayacağı düzenlenmiştir. Onurlu bir hayat sürdürme ve maddi – manevi varlığını geliştirme hakkına sahip olmak ya da yaşam bütünlüğünün korunması ve kişi özgürlüğüne dokunulamaması yukarıda ifade edilen ve bu başlık altında incelendiğı üzere birey iradesinin doğrudan etkilenmesine engel olamamaktadır. Burada konu edilen husus, devletin toplumu ve bireyleri

düzenlemek adına hiçbir kanun, tüzük, yönetmelik vb. vücuda getiremeyeceği değildir. Devletin, çerçevesini kendisinin belirlediği ve insanların hür iradeleriyle yaşamlarını sürdürdükleri alandaki birey olma özgürlüklerine doğrudan yaptığı müdahalelerin, temel hak ve hürriyetlerin kısıtlandırılabilmesindeki sınırlamalar yanında birey olma özgürlüğünün sağlanmasındaki ölçülülüğe uygun olması şartına saygı göstermesi gerektiğine dikkat çekilmelidir. Çünkü doğrudan yapılan yönlendirmelerde yukarıda incelenen vergilendirmenin tahmin edilemeyen sonuçlarının doğma ihtimali yükselmektedir. Bu nedenle ölçüsüz olmayan yönlendirmelerin başarıya ulaşacağı öngörülebilir.

ii. Kişi İradesinin Kamuoyu Baskısıyla Etkilenmesi

Yönlendirici vergilendirme aracı kullanılarak bireylerin iradelerinde değişimler yaratılmasında sosyal bir varlık olan insanın toplumsal baskılardan etkilenebilmesi sebebiyle yararlanılabilmektedir. Mali amaçlı olsun olmasın tüm vergilendirmeler sonrasında sosyal iradede oluşan baskı bireylerin davranışlarında değişimleri beraberinde getirmektedir. Vergilendirmenin kamu harcamalarının finansmanı için yapılması, toplumda ödenen vergilerin karşılığının alındığına dair oluşan duygu birey tercihlerinde etkilidir. Toplanan vergilerin ülkenin ekonomik istikrarına, sosyal refahına harcandığında artırılan vergiye uyum, yönlendirmelere bireyler tarafından verilebilecek tepkilerin azalmasını sağlayacaktır. Vergilerin gözle görülür şekilde yatırımlara, sosyal refaha harcanmadığına dair toplumda oluşacak kanı yönlendirici vergilendirmenin bireyler üzerindeki etkisini azaltacaktır. Örneğin vergi afları söz konusu olduğunda vergisini doğru ve zamanında ödeyen mükelleflerin haklı isyanlarıyla karşılaşılrsa da vergisini çeşitli nedenlerle ödeyememiş bireylerde daha sonraki dönemlerde vergi ödevlerini doğru ve tam ödemelerine ilişkin bir güdülenme

de beklenilmektedir. Bu noktada yukarıda irdelenen ölçülülük kriteri ile karşılaşmakta ve vergi aflarının sık sık tekrarlanması neticesinde bu kez tersi bir etki ile vergi ödemenin gereksizliği, çünkü periyodik olarak af çıkarılacağı inancı oluşabilmektedir. Vergilendirmenin kamuoyunda yarattığı hava, bireylerin vergiye uyum veya vergi kaçırma arasında kalmalarına neden olmaktadır. Benzer bir örnekte yönlendirici vergilendirme sonucu çok çocuk sahibi olmanın avantajlarından yararlanan bir ailenin yakın çevresindeki diğer çiftler aynı avantajlardan kendilerinin de yararlanması için tek koşul olan çocuk yapma yoluna sapabilecektir. Getirilen vergi avantajları nedeniyle nüfus artışını özendirmesi sonucu değil çiftlerin ortak iradeleriyle çocuk sahibi olmaları sağlıklı bir toplumun temellerini güçlendirecektir. Bireylerin meslek seçimlerinde de kişilerin ilgi alanları kadar hem homo economicus'un rasyonel tercihleri hem de aile, arkadaşlar ve diğer yakın çevrenin etkisinin olduğu kuşkusuzdur. Ülkemiz özelinden hareketle ücretli çalışmak yerine kendi işlerini kurarak ticarete atılmanın sürekli tekrarlanan vergi aflarıyla özendirilmesinin ticaret hayatını seçmede etkili olabileceği açıktır.

Yönlendirici vergilendirmenin birey olma özgürlüğüne yaptığı müdahalelerin görünümlerinden bir diğeri, kamuoyu baskısını üstünde hisseden bireylerin davranışlarında değişimler göstermesidir. Toplumun genelinde davranışlarda bir sosyal irade görünümünde oluşan değişim bireylerin de buna ayak uydurması sonucunu doğuracaktır. Sosyal iradeye karşı gelmenin toplumda dışlanmalara neden olacağı öngörüsünden hareketle nüfus artışının sağlanmasında veya alkol ve sigara gibi sağlığa zararlı nesnelerin kullanımının önlenmesinde, birey iradesinde mümkün olabilecek direncin toplumun genelinin vergiye uyumunun sağlaması sonrasında kırılabilceği tahmin edilmektedir.

B. Vergilendirmenin Sosyolojik Etkilerini Araştırma Kurulu Önerisi

Vergilendirmenin, çalışmanın her bölümünde görülebildiği üzere toplum üzerinde çeşitli etkileri mevcuttur²⁹⁸. Bu, kimi zaman amaçlanan değişimin gereği, kimi zaman da önceden tahmin edilemeyen sonuçlar görünümündedir. İktidar tarafından planlanan herhangi bir değişimi/yönlendirmeyi gerçekleştirmek için vergilendirme aracı kullanılacaksa, söz konusu yönlendirmenin olası etkilerinin de düşünülmesi gerekmektedir. Planlanan ile sonuçlanan arasında gerekli bağlantının sağlanması şarttır. Amaç-vergi-sonuç üçgeninin eşkenar olmaması durumunda öngörülemeyen toplumsal değişimlerde vergilendirmenin etki açısı genişleyebilecektir. İktidarın belli amaçların gerçekleşmesini istemesi, hiç tahmin edilmeyen sonuçların doğmasına sebep olabilir. Örneğin, alkollü içeceklerin fazla tüketiminin engellenmesi amacıyla çok yüksek oranlarda katma değer vergisi veya özel tüketim vergisi salınmasının alkol tüketimini azaltmak yerine, kaçak alkol üretimi veya ülkeye kaçak yollarla getirilen içeceklerin tüketilmesi sonuçlarını doğurabilir. Yönlendirici vergilendirmenin olası sonuçlarının önceden tahmin edilerek hareket edilmesi bireylerin iradelerinin birer laboratuvar deneği haline gelmesini de önleyecektir. Böylelikle kişilerin öngörülebilir davranışları esas alınarak yapılabilecek vergilendirmelerle sözünü ettiğimiz tahmin edilemeyen sonuçların doğması engellenebilecektir. Olasılıkların gözden geçirilmesinin bir diğer faydası, vergiye uyumun sağlanabilmesi veya vergiden kaçınılmasının özendirildiği

²⁹⁸ Doktrinde bu konu üzerine uzmanlaşmanın gerçekleştirildiği Köln Vergi Psikolojisi Okulunun öncülüğünde oluşturulan “Davranışsal Kamu Maliyesi”, mali olayların insan tutum ve davranışları üzerindeki etkilerini incelemektedir. Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, agm., s. 125.

durumlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesini sağlayacak şekilde bir vergi düzenlemesinin yapılabilmesidir.

Sadece yönlendirme amaçlı vergilendirmenin değil herhangi bir vergi düzenlemesinin sonuçlarının da tahmin edilebilmesi basit bir matematik işlemiyle rahatça sonuca bağlanabilecek bir denklem değildir. Sosyal bilimlerin yapısı gereği vergilendirmenin olası sonuçlarının doğru öngörülebilmesi ihtimalinin düşüklüğü de göz önüne alındığında konunun her ayrıntısıyla düşünülmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Yönlendirici vergilendirmenin sonuçlarını özellikle tahmin edebilmek, öngörebilmek ve çeşitli olasılıklar için değişik çözüm yolları oluşturabilmek için sadece ve sadece bu konu üzerine uzmanlaşacak ve çeşitli meslek gruplarını bünyesinde barındıracak bir birime ihtiyaç duyulmaktadır.

Olması gereken hukuk bakımından, ülkemizin mali düzenlemelerinin mutfağı kabul edilen Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlenebilecek bu birimin “Vergilerin Sosyolojik Etkilerini Araştırma Kurulu” adını alması önerilmektedir.

Misyonu, ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla maliye politikalarının hazırlanmasına katkı sağlamak, belirlenen maliye politikalarını ve uygulamayı izlemek ve denetlemek olan Maliye Bakanlığı’nın, vergilerin sosyolojik etkilerini araştırması ve vergi mevzuatının hazırlanmasında bireylerin ve toplumun davranışlarında gerçekleşmesi olası değişiklikleri öngörebilmesi modern devlet anlayışının gereğidir. Bakanlığın vergi düzenlemelerinin oluşturulmasındaki yegâne görevinin vergilere ilişkin stratejiler belirlemek değil aynı zamanda topluma dair öngörülerde bulunmak olduğu da söylenebilir. Ülkenin bütününe kapsayan vergi politikalarında bölgesel özellikler nedeniyle yapılabilecek ayrımlarda, bölgelerin

ekonomik yapıları kadar sosyal ve kültürel yapısının da analize ihtiyacı vardır. Bölgesel kalkınma veya sadece belirli bir bölgede yaşayan insanların belirli davranış kalıplarında değişimler arzulandığında o bölgenin ekonomik, sosyal, kültürel yapısının sosyolojik anlamda incelenerek vergi düzenlemelerine yön verilmesi önemlidir.

a. Kurulun Yapısı

Vergilendirmenin birey ve toplum iradesinde ortaya çıkarması muhtemel değişimlerin gözlemlenebilmesi ve öngörülebilmesi için önerilen kurulun sosyoloji, psikoloji, sosyal psikoloji, hukuk, maliye alanlarındaki uzmanlardan oluşması gerekmektedir. Birey ile devletin vergilendirme gibi akçeli bir meselede karşı karşıya gelmesi konuyu disiplinlerarası bir araştırmaya muhtaç kılar. Böylelikle bakış açıları farklılaşacağından, bir uzmanın görmekte zorlanacağı herhangi bir problemin ortak akıl çerçevesinde çözülebilmesi mümkün olacaktır. Ayrıca disiplinlerarası araştırmalar vergilendirmenin öngörülebilir sonuçlarının tespitinde de büyük önem taşıyacaktır.

Kurul sadece uzmanlardan oluşmamalıdır. Toplumun her çeşit ekonomik faaliyetinin birer tanığı olan küçük esnafın, orta büyüklükteki işletmelerin, meslek odalarının, işçi ve işveren sendikalarının temsilcilerinin bu kurulda yer almalıdır. Vergi hukukunun özel hukuk biçimlerini ve kavramlarını kullanması, ticari ve zirai faaliyetlerle yakından ilgilenmesi nedeniyle yapılacak incelemelerde saha araştırmasının büyük önemi olacaktır. Bu noktada vergilendirmenin söz konusu olabileceği alanlarda her tür meslek mensubunun veya ticaret erbabının tecrübelerine ve görüş açlarına ihtiyaç duyulacaktır. Ülkemizde vergi denetiminin eksikliğinden

yakınılmaktadır. Kurulun her alanın uzman kişilerinden oluşması, belki de denetim mekanizmasının sadece vergi kaçırma güdüsüyle hareket eden dürüst olmayan mükelleflerle muhatap olmasını sağlayabilecektir.

Kurul üyelerinin toplumun her kesimini temsil eden uzmanlardan oluşması ve gerektiğinde saha araştırması da yaparak vergilendirmenin etkilerini öngörebilmesi ve sonrasında gözlemleyebilmesi örneğin tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesini sağlamaya yönelik bir vergi düzenlemesinde olası sonuçların önceki tahminleri ve değerlendirmelerinde kâğıt üzerindeki doğruların neden yanlış olduğunun açıklanmasını sağlayabilecektir. Kayıtdışı ekonominin nedenlerinin araştırılması ve bu sorunun çözümü için geliştirilebilecek planların bu kurul tarafından incelenebilmesi saha araştırmalarıyla zenginleşebilecektir.

Böyle bir öneri söz konusu olduğunda Maliye Bakanlığı bünyesinde mevcut Vergi Konseyi'nin de hali hazırda benzer bir görevi ifa ettiği ileri sürülebilir. Vergi sistemimizin verimliliğinin artması, şeffaflığının ve kalitesinin yükselmesi için, mükellef beklentileri ile ülkemizde mevcut bilgi birikimini karar mekanizmalarına etkin biçimde aktarma, sivil toplum - kamu ilişkisini güçlendiren güvenilir, öncü ve model nitelikli kanaat önderi bir kurum olma vizyonuna sahip Vergi Konseyi'nin önerilen görevlerden farklı bir işlevi olduğu aşîkârdır. Bunun yanında elbette iki birim arasında işbirliğinin gerçekleştirilmesi söz konusu olabilir.

b. Kurulun İşlevi

Kurul, vergi mevzuatında değişiklikler yapılmadan önce, bunların olası sonuçlarının araştırılmasıyla görevlendirilecektir. İncelemeler, ihtimaller üzerinde

olabileceği gibi davranış model değişimlerinin gözlemlenmesi şeklinde de olabilir²⁹⁹. Davranışların çözümlemesinin yapılabilmesi için olasılıklar üzerinden yapılan değerlendirmeler bir noktaya kadar başarılı addedilebilecektir. Ancak vergilendirme öncesi birey tepkilerinin hiç araştırılmamasındansa, başarılı bir tahmin geliştirecek simülasyonların yapılmasında sakınca görülmemelidir³⁰⁰.

Vergilendirme gerçekleşikten sonra, öngörülenlerin doğru çıkıp çıkmadığı, bireylerin davranışlarında tahmin edilen değişikliklerin vücuda gelip gelmediği incelenebilecektir. Toplumsal yapıda ve bireylerin tercihlerinde oluşan değişim örneklerinden hareketle teorik bir altyapı oluşturulabilecektir. Böylelikle benzer vergilendirmeler farklı düzenlemelere konu edilmeyerek, ulaşılmak istenen sonuca en hızlı ve sağlıklı bir şekilde ulaşılabilecektir. Başarılı ve başarısız olan yönlendirmelerin geliştirilmesi veya söz konusu yönlendirmelerden tamamen vazgeçilmesi de mümkün olabilecektir. İstenen sonuçların gerçekleşmemesi durumunda bunun nedenlerinin araştırılması, daha sonra aynı amaca yönelik uygulamaların başarı şansını artırabilecektir. Böylelikle başlangıçta bir hedef olan ‘yönlendirme’ zamanla gerçekçi senaryoların vücut bulduğu bir sisteme dönüşebilecektir.

Devletin vergilendirme yoluyla toplum dinamiklerini etkileyen hatta bazen disipline eden belli başlı konulara müdahale etmesi önerisi bir “kara ütopya” çağrışımı yapabilir. Yukarıda incelenen birey olma özgürlüğü ve buna yapılabilecek müdahalelerin sınırları dikkate alındığında kurulun amacının, devletin toplum

²⁹⁹ Feldstein, age., s. 1-6.

³⁰⁰ Slemrod, Joel, “A General Equilibrium Model of Taxation with Endogenous Financial Behavior”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=351346. (erişim tarihi: 20.12.2010)

mühendisliği yapmasının altyapısını hazırlamak olmamalıdır. Kurulun işlevinin bu şekilde düşünülmesi, insanları robotlaştırma yöntemlerinin arandığı izlenimini doğurabilir. Oysa kurulun işlevi vergilendirme yapılmadan önce, vergilendirme sonrası doğabilecek sonuçların öngörülebilmesini ve bu sayede ekonomik istikrar, çevrenin korunması, nüfus planlaması gibi alanlarda devletin kamu yararını ve toplumun sosyal refahını gözetebilmesidir. Bunlar yapılırken elbette temel hak ve özgürlüklerdeki yukarıda ayrıntılarıyla değinilen sınırlamalara uyulmalıdır. George Orwell'in 'Nineteen Eighty-Four' (Bin Dokuz Yüz Seksen Dört) isimli eserinde betimlenen 'Big Brother'a' benzer bir mantıkla hareket edilmemesi ve bireylerin özgürlüklerinin ellerinden alınması noktasına gelebilecek özendirme ve caydırmalardan sakınılması gerekir.

Kurul, kendisine yüklenen görevleri yerine getirirken kamuoyu araştırmalarından ve ekonomik gerçekleştirmelerden alacağı verileri harmanlayarak, vergilendirmenin sosyolojik etkilerini tam anlamıyla gözler önüne serebilecektir.

İktidarların toplumun genelinin kabul etmeyeceği bir düzenlemenin olası tepkilerinin törpülenmesi için kuruldan yararlanması ise olması gereken açısından düşünüldüğünde kurulun yapmaması gereken bir faaliyet görünümündedir. Hukuk devleti ilkesinin egemen olduğu ülkelerde kurulun faaliyetlerinin amacı kamu yararı iken totaliter veya parlamenter demokrasi görünümlü, ancak bireylerde iktidar korkusunun olduğu devletlerde birey olma özgürlüğünün kısıtlanabilmesinin yollarını aramak olabilir. Kurulun görevinin iktidarların meşru olmayan çıkar ve amaçlarının gerçekleştirilmesi için vergilendirme aracının kullanılmasına yardım etmek olmadığı açıktır. Vergilendirmenin toplumsal sonuçlarını öngörerek iktidarın buna göre vergilendirme yetkisini kullanmasının yukarıda belirtildiği üzere temel hak

ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında ölçülü davranılmasıyla paralellik arz etmemesi totaliter bir yönetimin en belirgin özelliklerinden birini teşkil edecektir.

Birey davranışlarında değişimler yaratabilmek için kullanılan yönlendirici vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında tabi olduğu ölçülülük kriteri, toplumu uygar kılma, sosyal refahı sağlama ve benzeri amaçların uygun ve makul şekilde gerçekleştirilmesinin yapıtaşını oluşturmaktadır. Bu nedenlerle kurulun iktidarın çerçevesini kendisinin belirlediği oyun alanına ölçüsüz müdahalelerinin taraf tutan hakemine dönüştürülmemesi gerekmektedir.

Sonuç

Devletin elde etmeyi planladığı vergi gelirinin yanında, ya da sadece başka bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarda bulunmaya özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına “yönlendirici vergilendirme” denilmektedir. Toplum mühendisliğinin mali yönü olarak nitelendirilebilmesi birey davranışlarında gerçekleştirebildiği değişimlerden kaynaklanmaktadır.

Yönlendirici vergilendirme toplum açısından son derece yararlı amaçlar doğrultusunda kullanılabilmekteyse de, bu, yönlendirmeye kimin karar verdiğiyle bağlantılı bir olgudur. Totaliter bir iktidar, vergileri baskı aracı olarak kullanabilecektir. Yönlendirmeye başvuranın sosyal devlet olması durumunda ise vergilendirmenin mali amaçlar dışında ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda kullanılabileceği düşünülebilir. Ekonomiye müdahalenin savunucuları, piyasanın kendi dengesini bulmasına devletin yardım etmesini öngördüklerinden sayılan alanlarda vergi yükünün artırılması veya azaltılmasıyla belirli davranış kalıplarına dönüşüm mümkün görülmektedir.

Yönlendirici vergilendirmenin belirli bir amaçla konulan, kaldırılan, azaltılan, artırılan vergi yükü ile bireyleri etkileyebilmesi vergilerin sonuçlarından birini teşkil eder. Günümüz sosyal devletinin vergilendirme yetkisini ekonomik ve sosyal amaçlarla da kullanabilmesi mali amaçlı olmayan vergilendirmeyi de olanaklı kılmaktadır. Gelir elde edilmesi amacının yanında veya daha öncelikli olarak vergilendirmenin kullanılması söz konusu olabilmektedir.

Yönlendirici vergilendirmenin kullandığı iki yöntemin caydırma ve özendirme olması ekonomik insan, homo economicus'un tercihlerini değiştirebilmek amaçlıdır. Çevrenin korunmasında, nüfus planlamasında, tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesinde, bağımlılık yaratan maddelerin kullanımının azaltılmasında ekonomik insanın tercihleri özendirme veya caydırma ile başarılı bir şekilde değiştirilebilmektedir. Sonsuz ihtiyaçların karşılanmasında vergi yüklerinde değişiklikler yapılmış fiyat mekanizmasının avantajlarına yönelmesi doğaldır. Demek ki, insan özgür iradesiyle karar alırken sadece devletin yönlendirmelerine değil içindeki homo economicus içgüdüsüne de yenilmektedir.

Her ne kadar bireylerin hür iradesine dokunulmaması gerekliyse de yönlendirmenin sınırları belirlendiğinde ve bunun dışına çıkılmadığında, devletin amaçlarının kabul edilebilir olduğu düşünülebilir. Vergilendirme yoluyla devlet ile birey karşı karşıya geldiğinden, oyunun kurallarının önceden belirlenmiş olmasında yarar vardır. Bu nedenle yönlendirmelerin, ölçülülük sınırları içinde birey olma özgürlüğüne dokunulmayacak bir çerçevede yapılmasının gereklidir. Devletin insan davranışlarını robotlaştırma ihtimalinin büyüklüğü karşısında özgür iradeye dokunulamamasının önemi ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirme ve insan davranışlarının etkileşiminin gözlemlenebilmesi için bu alanda uzmanlaşacak bir birime duyulan ihtiyaç göze çarpmaktadır. Vergilendirmenin etkisiyle doğabilecek sonuçların henüz vergilendirmeye gidilmeden tahmin edilebilmesi, yönlendirmenin sağlıklı bir şekilde temel hak ve özgürlüklere dokunmadan yapılabilmesini olanaklı kılacaktır. Bu nedenle çalışmada sunulan öneri doğrultusunda bir birimin oluşturulmasında büyük yarar vardır.

Özet

Vergilendirme, kamu harcamalarının finansmanı için kullanılan bir araçtır. Eğitim, iç ve dış güvenlik, sağlık gibi devletin üstlendiği hizmetlerin yapılabilmesi için gerekli finansman vergilerle sağlanır. Mali amaçlı ve mali amaç dışı vergilendirme ayrımı yapıldığında vergilendirmenin iktisadi ve sosyal politikaların aracı olarak da kullanılabildiği görülebilir. Devletin elde etmeyi planladığı vergi gelirinin yanında ya da sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına yönlendirici vergilendirme denilmektedir. İktidar, kendi istediği modele/plana uygun davranılmasını sağlamak için yönlendirici vergilendirmeye başvurmakta ve bunu tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, kültürel alanda toplumsal dinamiklerin işletilmesi, çevrenin, birey ve toplum sağlığının, aile yapısının ve birliğinin korunması, nüfus planlaması, bağımlılık yaratan ancak kullanımı yasaklanmamış nesnelerin tüketiminin azaltılması gibi alanlarda kullanılabilmektedir. Yönlendirici vergilendirme sonrasında birey ve toplum davranışlarında vergiye uyum, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi tahmin edilen sonuçlar gerçekleşebilir. Ayrıca, kanun dışı yollara sapma ve hükümetlere siyasal baskı uygulanması gibi beklenmeyen sonuçların doğması da mümkündür. Yönlendirici vergilendirme toplum mühendisliğinin aracı olarak kullanıldığında kişi iradesinin özgürlüğüne yapılan müdahalenin bireylerin hak ve özgürlüklerine zarar vermemesi gereklidir. Vergi salınmadan önce vergilendirmenin olası sonuçlarına ilişkin sosyolojik bir araştırmanın yapılması da önem taşımaktadır.

Summary

Taxation is an instrument to finance public expenditures. The financial requirements for the public services such as education, internal and external security, public health are funded by tax revenues. Taxation can be separated into two broad categories according to their purposes: fiscal and non fiscal taxation. It may foreseen that non-fiscal taxation would be governed as an instrument for the economic and social policies.

Usually states only desire to collect a certain amount of tax revenue to finance their expenditures, but also desire to motivate, reward or deter or punish certain behaviors of the taxpayers through indirect or direct taxes. This type of implementation of taxes by states is called “guiding taxation”.

Governments use taxation to motivate the taxpayers in order to shape or reshape the society according to their models/plans. Changing consumer habits, to run the sustainment of the social dynamics in the cultural platform, protection of environment and public health, protection of the family structure and its union (conjugal community), population planning, reducing the consumption of some insanitary or addictive products such as cigarettes and alcohol are some examples to guiding taxation. Taxpayers are expected to respond to guiding taxation in three forms of action: tax compliance, tax avoidance and tax evasion. Furthermore, some unexpected results of the taxation could be seen as political pressure on governments, or as deviation to illegal behaviors.

When taxation is used as an instrument of social engineering, the intervention should not affect the free will of the people and the society. In addition, before

imposing a guiding tax, a sociological study should be conducted in order to observe the possible results of it on the taxpayers' behaviors.

Kaynakça

Kitaplar

- Adams, Charles, 2001, For Good and Evil – The Impact of The Taxes On The Course Of Civilization, Second Edition, Madison Books, New York.
- Akal, Cemal Bâli, 2005, İktidarın Üç Yüzü, 3. Baskı, Dost Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman, 2006, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akkaya, Mustafa, 2002, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can - Dileyici, Dilek - Saraç, Özgür, 2002, Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can – Dileyici, Dilek – Vural, İstiklal, 2006, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Althammer, Jörg – Klammer, Ute, 2006, Ehe und Familie in der Steuerrecht- und Sozialordnung, Mohr Siebeck, Tübingen.
- Ataç, Beyhan, 1994, Maliye Politikası: Gelişimi, Amaçları ve Uygulama Sorunları, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Aydın, Fazıl, 2009, Hükümet Programları ve Kalkınma Planlarında Maliye Politikası, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Başaran Yavaşlar, Funda, 2003, Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Bauman Zygmunt, 1996, Yasakoyucular ile Yorumcular, Modernite, Postmodernite ve Entellektüeller Üzerine, (Çeviren: Kemal Atakay), Metis Yayınları, İstanbul.

- Bellstedt, Christoph, 1966, Die Steuer Als Instrument Der Politik, Duncker & Humblot, Berlin.
- Bodenheim, Dieter G, 1979, Der Zweck der Steuer, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden.
- Borell, Rolf – Schemmel, Lothar, 1991, Steuern in Deutschland, zu den Aufgaben der Steuerpolitik nach der Einigung, Bonner Universitäts – Buchdruckerei, Bonn.
- Bulut, Mustafa, 2009, Yatırım İkliminin Geliştirilmesinde Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye Örneği, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/388, Ankara.
- Bulutoğlu, Kenan, 2008, Kamu Ekonomisine Giriş, Maliye ve Hukuk Yayınları, 7. Baskı, Ankara.
- Çağan, Nami, 1982, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çalıcioğlu, Esra Ekmekçi, 2003, Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı hukuk Yayınları No:167, İstanbul.
- Can, Cahit, 1997, Hukuk Sosyolojisinin Gelişim Yönü, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 522, AÜHF Döner Sermaye Yayınları No: 37, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara.
- Çelik, Binnur Tüzün, 2001, Vergilemede Müdahale İlkesi, Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çiçek, Halit – Karakaş, Mehmet – Yıldız, Abdunnur, 2008, Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergisi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/381, Ankara.

- Cordes, Joseph – Ebel, Robert D. – Gravelle, Jane G, 2005, The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy, The Urban Institute Press, Second Edition, Washington D.C.
- Domingues, Jose Marcos, Environmental Protection, Tax system and Green Taxes. Brazil and Japan: Problems in Common? <http://www.japonartescenicas.org/estudiosjaponeses/articulos/environmentalprotection.pdf>.
- Erginay, Akif, 1982, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Faber, Ronald – Meissel, Franz-Stefan, 2006, Nationalsozialistisches Steuerrecht und Restitution, Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung AG, Manz.
- Feldstein, Martin, 1983, Behavioral Simulation Methods in Tax Policy Analysis, The University of Chicago Press, Chicago & London.
- Fischer, Bernd, 1961, Die Problematik der Handelsumlenkungen und des Ursprungsbegriffes in einer Freihandelszone, Druck W, Kleikamp, Köln.
- Franke, Siegfried F, 1993, Steuerpolitik in der Demokratie, Duncker&Humblot, Berlin.
- Furtun, İdris Hakan, 2009, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Göle, Nilüfer, 2004, Mühendisler ve İdeoloji, Öncü Devrimcilerden Yenilikçi Seçkinlere, Metis Yayınları, İstanbul.
- Gömmel, Reiner, 1994, Die Entwicklung ökologischer Steuerreform Vorschläge, Regensburg.
- Göze, Ayferi, 1986, Siyasal Düşünceler ve Yönetimler, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

- Göze, Ayferi, 1976, Sosyal Devlet Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Güneş, Gülsen, 2008, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Gürsoy, Bedri, 1978, Kamusal Maliye, Birinci Cilt, Giriş – Masraflar, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 426, Ankara.
- Habermas, Jürgen, 2003, Kamusalın Yapısal Dönüşümü, (Çevirenler: Tanıl Bora, Mithat Sancar), İletişim Yayınları, 5. Baskı, İstanbul.
- Heaton, Herbert, 1985, Avrupa İktisat Tarihi I, (Çevirenler: Mehmet Ali Kılıçbay, Osman Aydoğuş), Teori Yayınları, Ankara.
- Heinz, Haller, 1974, Maliye Politikası: Teorik esasları ve temel problemleri, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Jachmann, Monika, 1996, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit, Shaker Verlag, Aachen.
- Jamali, Tarık, 2007, Ekolojik Vergiler (Çevre Vergileri), Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Jarass, Hans, 1999, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.
- Jhering, Rudolph Von, 1893, Der Zweck im Recht, Erster Band, Dritte Durchgesehene Auflage, Verlag von Breitkopf & Härtel, Leipzig.
- Jimenez, Daniel Arturo Munoz, 2003, Umweltabgaben für den Schutz der Atmosphäre, Bielefeld.
- Kapani, Münci, 1989, Politika Bilimine Giriş, 5. Basım, Bilgi Yayınevi, Ankara.

- Kesim, Atila, 1981, Sübvansiyon Teorisi, Trabzon İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını Nr: 1, Trabzon.
- Kirchler, Erich - Maciejovsky, Boris, 2002, Steuermoral und Steuerhinterziehung, Enzyklopädie der Psychologie, Wirtschaftspsychologie, Göttingen.
- Knies, Wolfgang, 1976, Steuerrechts im Rechtsstaat - Steuerzweck und Steuerbegriff, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München.
- Kuhn, Klaus, 1982, Die Steuerpolitik als Instrument der Wachstumspolitik, Institut Finanzen und Steuern Nr.212, Bonn.
- Kunze Wolfgang, 1997, Grundprobleme der Lenkungscoordination, Kohler-Druck, Tübingen.
- Kurtkan, Amiran, 1968, Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1312, İktisat Fakültesi No: 221, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Lambert, Martin – Schlecht, Otto, 1996, Negative Einkommensteuer: Gibt es pragmatische Lösungen?, Sinus Verlag GmbH, Krefeld.
- Laufenburger, Henry, 1967, Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi (Çeviren: İsmail Hakkı Ülkmen), Tamamen Yeniden Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 25, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Lerner, Abba P, 1951, The Economics of Employment, McGraw-Hill Book Company, New York.
- McCaffery, Edward J., 1997, Taxing Women, The University of Chicago Press, Chicago&London.

- Mohr, Arthur, 1976, Die Lenkungssteuer – Die Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtsstaat, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich.
- Musgrave, Richard Abel, 2004, Kamu Maliyesi Teorisi, Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, II. Kitap Vergilemenin Ekonomik Analizi, (Çevirenler: Orhan Şener, Yaşar Methibay, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Nadaroğlu, Halil, 2000, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Neumark, Fritz, 1940, Maliye İlmine Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler, Güven Matbaası, İstanbul.
- Neumark, Fritz, 1946, Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi, Teori – Tarihçe – Pratik, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Ökte, Faik, 1951, Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul.
- Öncel, Muallâ – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, 2010, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara.
- Özbudun, Ergun, 2003, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Pahlke, Armin – König, Ulrich, 2009, Abgabenordnung, Verlag C.H.Beck, Münih.
- Pierson, Christopfer, 2000, Modern Devlet, (Çeviren: Dilek Hattatoğlu), Çiviyazıları Yayınevi, İstanbul.
- Pigou, Arthur Cecil, 1955, Gelir – İktisada Giriş, (Çevirenler: Gülten Kazgan, Haydar Kazgan) Berksoy Basımevi, İstanbul.

- Pigou, Arthur Cecil, 1932, The Economics of Welfare, 4. Edition, Macmillan and Co., Londra.
- Pınar, Abuzer, 2006, Maliye Politikası: Teori ve Uygulama, 2. Baskı, Naturel Kitabevi, Ankara.
- Poggi, Gianfranco, 2007, Devlet, Doğası, Gelişimi ve Geleceği, (Çeviren: Aysun Babacan), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Räber, Josef, 1965, Subventionen als Volkswirtschaftliche und Finanzwirtschaftliche Erscheinung. Mit besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse in den Nachkriegsjahren, Winterthur.
- Roch, Maria Teresa Soler, 1999, Family Taxation in Europe, Kluwer Law International, London.
- Savaş, Vural Fuat, 1998, İktisatın Tarihi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul.
- Schemmel, Lothar, 1998, Öko-Steuern, Zehnersche Buchdruckerei, Wiesbaden.
- Schemmler, Lothar, 2000, Lenken mit Steuern Und -Abgaben Große Mängel und Gefahren, Bonner Universitäts – Buchdruckerei, Bonn.
- Schmidt, Dora, 1926, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik, Verlag Von J.C.B.Mohr (Paul Siebeck) Tübingen.
- Schumpeter, Joseph, 1918, Die Krise des Steuerstaats, Zeitfragen aus dem Gebiete der Soziologie, Heft 4, Graz und Leipzig.
- Selmer, Peter, 1972, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Athenäum Verlag, Frankfurt am Main.

- Selmer, Peter, 1972, Wirtschaftslenkung durch Besteuerung, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart,.
- Şener, Orhan, 2006, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, 8. Baskı, İstanbul.
- Şenyüz, Doğan, 2008, Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Shaw, G.K., 1975, Maliye Politikası, İstanbul İktisat ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul.
- Späth, Lothar, 1982, Die Steuerpolitik als Instrument der Wachstumspolitik, Institut Finanzen und Steuern, Nr.212, Bonn.
- Stenger, Jürgen, 1995, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes, Peter Lang GmbH Europäischer Verlag der Wissenschaften, Frankfurt am Main.
- Strickrodt, Georg, 1960, Subventionsthema in der Steuerpolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, Duncker&Humblot, Berlin.
- Tipke, Klaus – Lang, Joachim, 2005, Steuerrecht, 18. völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.
- Thuronyi, Victor, 1996, Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, Washington D.C.
- Topçuoğlu, Hamide, 1950, Kanuna Karşı Hile (Kanundan Kaçınma Yolları), İzmit Selüloz Basımevi, İzmit.
- Toptaş, Ülker, 1998, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri, Türkiye Esnaf – Sanatkâr ve Küçük Sanayi Araştırma Enstitüsü (TES-AR) Yayınları No: 26, Ankara.

- Türk, İsmail, 2007, Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Üçok, Coşkun, 1975, Siyasal Tarih (1789-1960), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No: 369, Ankara.
- Uluatam, Ç. Özhan, 1971, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 311, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Uluatam, Özhan – Tan, Turgut, 1982, Türk İktisat Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 487, 100. Doğum Yılında Atatürk’e Armağan Dizisi: 30, Ankara.
- Uluatam, Özhan, 2005, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Voss, Reimer, 1995, Steuern im Dritten Reich: Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus Verlag C.H.Beck, München.
- Weber, Max, 2008, Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu, (Çeviren: Zeynep Gürata) Ayraç Yayınları, İstanbul.
- Wernsmann, Rainer, 2005, Verhaltenslenkung in einem Rationalen Steuersystem, Jus Publicum 135, Mohr Siebeck, Tübingen.

Makaleler

- Akdoğan, Abdurrahman, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 1999/2, s. 97-104.
- Akkaya, Şahin, “An Instrument of Limiting Carbon Emissions: Carbon Tax”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No: 23-24, Ekim 2000-Mart 2001,

- Aktan, Coşkun Can – Bahçe, Abdullah Burhan, “Kamu Tercihi Perspektifinden Oyun Teorisi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/oyun-teorisi/makaleler/aktan-abdbahce.pdf>. (erişim tarihi: 20.10.2007)
- Aktan, Coşkun Can – Saraç, Özgür – Dileyici, Dilek, “Avrupa ve Amerikan Tarihinde Vergi İsyanları”, http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/avrupa-isyan.pdf. (erişim tarihi: 20.10.2007)
- Aktan, Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf (erişim tarihi: 20.10.2007)
- Aliefendioğlu, Yılmaz, 1981, “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:460, Ankara, , s. 595-610.
- Alm, James – Whittington, Leslie A, 1999, “For Love or Marriage? The Impact of Income Taxes on Marriage”, *Economica*, Volume: 66, s. 297-316, <http://ideas.repec.org/a/bla/econom/v66y1999i263p297-316.html>. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Alm, James - Whittington, Leslie, 2005, “Marriage Penalty”, *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*, The Urban Institute Press, Second Edition, Washington D.C., s. 251 – 253.
- Altuncu, Damla – Göker, Cenker, “Pencere Vergisinin Mimariye Yansımaları”, *Arkitekt Dergisi*, Sayı: 2008/6 – 2009/1, s. 14-21.
- Anderson, Peter - Baumberg, Ben, “Avrupa’da Alkol Kullanımı, Halk Sağlığı Bakış Açısıyla Avrupa Komisyonu İçin Rapor”, *Alkol Araştırmaları Enstitüsü*,

İngiltere, Haziran 2006, http://ec.europa.eu/health-eu/doc/alcoholineu_sum_tr_en.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)

- Andıç, Fuat – Andıç, Süphan, 1998, “Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme: İbni Haldun, Schumpeter ve Kamusal Tercih”, (Çeviren: Funda Başaran), Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, İstanbul, s. 53-66.
- Aydemir, Cahit – Güneş, Hüseyin Haşimi, “Merkantilizmin Ortaya Çıkışı”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Kış-2006, Cilt: 5, Sayı: 15, s. 136-158.
- Başaran Yavaşlar, Funda, 2009, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 147 – 202.
- Besley, Timothy – Preston, Ian – Ridge, Michael, 1997, “Fiscal Anarchy in the UK: Modeling Poll Tax Noncompliance”, Journal of Public Economics, Volume: 64, s. 137-152.
- Biyan, Özgür, “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri”, www.bayar.edu.tr/~iibf/sakinc/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Colville, Liz, “Tackling Fast Food Habits – With a Tax?”, www.findingdulcinea.com/news/health/2009/august/Tackling-Fast-Food-Habits--With-a-tax.html. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Cullis, John G. – Lewis, Alan, 1997, “Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention”, Journal of Economic Psychology, Volume: 18, s. 305-321.

- Çağan, Nami, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1972, Cilt: 29, Sayı: 1-2, s. 111-122.
- Çataloluk, Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/Dergi%20say%C4%B1%2020/say%C4%B1%2020/%C3%87ATALOLUK,%20Cuma.pdf>. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Çiftlikli, Mehmet, “Çevre Temizliği Vergisi”, Ekoloji Dergisi, 1993, Sayı: 8, s. 50-51.
- Çiloğlu, İsmail, “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, Hazine Dergisi, Ocak 2000 Sayı: 13, s. 29-48.
- Değirmendereli, Ali, 2009, “Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayırıştırılması (Dichtonomie der Steuerzwecke) Sorunu”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, , s. 211-227.
- Demirbaş, Tolga, “Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 50-51, s. 87-101.
- Doğrusöz, Bumin, “Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi”, http://www.vergikonseyi.org.tr/dosAkademik/akademik_calisma2.doc. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Dülgeroğlu, Ercan, “Vergilemenin Psikolojik Etkileri”, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, C: V, Temmuz-Kasım 1975, No: 2-3, s. 223-244.
- Erkan, Osman, “İktisadi Düşüncede Vergi Politikalarının Gelişimi”, e-yaklaşım, Eylül 2004, Sayı: 14.

- Feenberg, Daniel R. – Rosen, Harvey S., 1983, “Alternative Tax Treatments of The Family: Simulation Methodology and Results, Behavioral Simulation Methods in Tax Policy Analysis”, The University of Chicago Press, Chicago & London, , s. 7-46.
- Feld, Lars P. – Frey, Bruno S. “Tax Evasion in Switzerland: The Roles of Deterrence and Tax Morale”, <http://ideas.repec.org/p/zur/iewwpx/284.html>. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Feng, Wang, “Can China Afford to Continue Its One-Child Policy”, AsiaPacific Issues, Analysis from the East-West Center No: 77, Mart 2005, s. 1-12.
- Ferhatoğlu, Emrah, “Avrupa Birliği’nde Ortak Çevre Politikası Çevresinde Çevre Vergileri”, E-Yaklaşım, Ekim 2003, Sayı: 3.
- Gemmell, Norman – Morrissey, Oliver, 2005, “Distribution and Poverty Impacts of Tax Structure Reform in Developing Countries: How Little We Know”, Development Policy Review, Volume: 23/2, s. 131-144.
- Güngör, Kamil, “İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden Günümüze İktisadi Düşünceler”, www2.aku.edu.tr/~kgungor/kamil_gungor.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Güriz, Adnan, “Kapitalizm ve Hukuk”, Anayasa Yargısı Dergisi, Yıl: 1993, Cilt: 10, s. 191-222.
- Hansen, Herbert, „Aus der Wirtschaft: Unzureichende Rahmenbedingungen in der Fiskalpolitik“, AG, Jahrgang 1999, Heft 8, s. 338-341.
- Harper, Christina K., 2007, “Climate Change and Tax Policy”, Boston College International & Comparative Law Review, Volume: 30, s. 411-460.

- Hemminki, Elina – Wu, Zhuochun – Cao, Guiyung – Viisainen, Kirsi, “Illegal Births and Legal Abortions – The Case of China”, www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1215519/. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Huber, Ernst Rudolf, 1970, “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet” (Çeviren: Dr. Tuğrul ANSAY), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt.: 27, Sayı: 3-4, s. 27-52.
- İnce, Ahmet – Doğruer, Zuhale – Türkçapar, M. Hakan, “Erken ve Geç Başlangıçlı Erkek Alkol Bağımlılarında Sosyodemografik, Klinik ve Psikopatolojik Özelliklerin Karşılaştırılması”, www.klinikpsikiyatri.org/files/journals/1/127.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Jones, Robert, “The Nature and The First Principles of Taxation”, <http://www.ebooksread.com/authors-eng/robert-jones/the-nature-andfirstprinciple-of-taxation-hci/page-18-the-nature-and-first-principle-of-taxation-hci.shtml>. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Kanbur, Ravi – Pirttilä, Jukka – Tuomala, Matti, “Non-Welfarist Optimal Taxation and Behavioural Public Economics”, Journal of Economic Surveys, Volume: 20, No: 5, s. 849-868.
- Karakaya, Etem – Özçağ, Mustafa, “Sürdürülebilir Kalkınma ve İklim Değişikliği: Uygulanabilecek İktisadi Araçların Analizi”, www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/manas.pdf (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Kızılot, Şükrü, “Çin’de Kazı Kazanla ‘Kaz’ı Kazan Cinliği”, Hürriyet Gazetesi, 24.06.2009.
- Kızılot, Şükrü, “Sigara ve Alkole Ek Vergi Kaçağı Artıracak”, Hürriyet Gazetesi. 30.09.2010.

- Kirchler, Erich - Maciejovsky, Boris, 2001, “Tax Compliance Within The Context of Gain and Loss Situations, Expected and Current Asset Position, and Profession”, Journal of Economic Psychology Volume: 22, s. 173-194.
- Klein, Friedrich, 1970, “Artikel 14 des Bonner Gesetzes als Schranke Steuergesetzlicher Intervention?, Theorie und Praxis des Finanzpolitischen Interventionismus”, Fritz Neumark zur 70. Geburtstag, J.C.B Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, s. 229-244.
- Kulu, Bahattin, “Çevre Vergileri ve Gelişmiş Ülkelerdeki Uygulaması 1”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2001, Sayı: 234, s. 48-53.
- Lang, Joachim, 2000, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çeviren: Funda Başaran), XIII. Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, s. 3-64.
- Laufenburger, Henry, “Verginin, İktisadi ve İçtimai Siyasetin Vasıtası Olarak Kullanılması”, (Çeviren: Bedi Necmettin Feyzioğlu), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1949, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 225-235.
- Lav, Iris J, “Cigarette Tax Increases: Cautions and Considerations”, <http://www.cbpp.org/files/7-3-02sfp.pdf>. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Moran, Gerald P, “Tax Amnesty: An Old Debate as Viewed From Current Public Choices”, Florida Tax Review, Volume 1, Nr: 5, s. 307-333.
- Neumark, Fritz, “Bekârlık Vergisi”, Barış Dünyası, Yıl: 1944, Sayı: 4.
- Ortaylı, İlber, “Devlet’e Nasıl Bakılmalı?”, Doğu Batı Dergisi Yıl:1, Sayı:1, Kasım, Aralık, Ocak 1997, s. 11-15.

- Özdemir, Biltekin, “Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri”, Maliye Dergisi, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009.
- Özkara, Mehmet, “Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar”, http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:B460Xdq6jy4J:www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm+vergilerin+ama%C3%A7lar%C4%B1&hl=tr&gl=tr&strip=1 (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Özpınar, Şansel, 2009, “Vergi Anomisi”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, s. 267-278.
- Paulick, Heinz, 1970, „Die Wirtschaftspolitische Lenkungs- Funktion des Steuerrechts und Ihre Verfassungsmäßigen Grenzen, Theorie und Praxis des Finanzpolitischen Interventionismus“, Fritz Neumark zur 70. Geburtstag, J.C.B Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, s. 203-228.
- Perner, Lars, “Consumer Behavior: The Psychology of Marketing”, www.Consumerpsychologist.com. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Rose, Manfred, 1973, “Das Fiskalische Ziel der Besteuerung”, Kyklos Volume: 26, Issue: 4, , s. 815-840.
- Saban, Nihal, “Vergi Hukukunda “Ölçü Normlar Bloku” Üzerine Bir Deneme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 117, Haziran 1998, s. 92-103.
- Saban, Nihal, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, Anayasa Yargısı Dergisi, Yıl: 2001, Cilt: 18, s. 451-475.

- Sacksofsky, Ute, “Verfolgung Ökologischer und Anderer Öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts”, Neue Juristische Wochenschrift (NJW) Heft 36, s. 2619-2626.
- Sancar, Mithat, “Şiddet, Şiddet Tekeli ve Demokratik Hukuk Devleti”, Doğu Batı Dergisi Yıl: 4, Sayı:13, Kasım, Aralık, Ocak 2000-2001, s. 25 – 44.
- Saraçoğlu, Fatih, “Asgari Geçim İndirimi”, [http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu /dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_24.pdf](http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_24.pdf). (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Sayal, Ahmet – Aydın, Ahmet, Demirkan, Kutay, Işimer, Aşkın, “Alkol Kullanımı ve Suç Oranı”, Gülhane Tıp Dergisi, Yıl: 2005, Sayı: 47/1, s. 14-17.
- Scheunemann, Egbert, 2005, “Kritik des Wahlprogramms 2005 der Linkpartei.PDS „Für eine neue soziale Idee”, [www.sozialisten.de/dokumente/wahlprogramme /download.pfd](http://www.sozialisten.de/dokumente/wahlprogramme/download.pfd). (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Scheunemann, Egbert, 2005, “Sind indirekte Steuern wie Öko-oder Mehrwertsteuer unsozial?” www.egbert-schunemann.de. (erişim tarihi: 20.12.2007)
- Schmölders, Günter, 1970, “Die Steuer als Instrument der Währungspolitik”, Theorie und Praxis des Finanzpolitischen Interventionismus, Fritz Neumark zur 70. Geburtstag, J.C.B Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, s. 253-290.
- Seiders, Kathleen – Petty, Ross D. “Obesity and the Role of Food Marketing: A Policy Analysis of Issues and Remedies”, <http://www3.babson.edu/Alumni/news/alumnimagazine/upload/Summer06Obesity.pdf>. (erişim tarihi: 20.12.2010)

- Semiz, Yaşar, “1923-1950 Döneminde Türkiye’de Nüfusu Arttırma Gayretleri ve Mecburi Evlendirme Kanunu (Bekârlık Vergisi)”, *Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, Bahar 2010, Sayı:27. s. 423 – 469.
- Serim, Nilgün, 2009, “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, s. 155-178.
- Slemrod, Joel, “A General Equilibrium Model of Taxation with Endogenous Financial Behavior”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=351346. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Soyak, Alkan – Bahçekapılı, Cengiz, 1998, “İktisadi Krizler – IMF Politikaları İlişkisi ve Finance and Development Dergisindeki Yansımaları”, *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 144, s. 48-61.
- Stolc, Phyllis E. W. “Seeking Zero Growth: Population Policy In China and India”, *Graduate Journal of Asia-Pacific Studies*, Yıl: 2008, Volume: 6/2, s. 10-32.
- Torgler, Benno - Schaltegger, Christoph A, 2005, “Tax Amnesties and Political Participation”, *Public Finance Review*, Volume: 33, s. 403-431,
- Torgler, Benno, Tax Morale, 2003, “Rule-Governed Behaviour and Trust”, *Constitutional Political Economy*, Volume 14, Number: 2, Hollanda, s. 114-140. <http://www.springerlink.com/content/j73unj71p0462752/> (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Torgler, Benno, 2003, “To Evade Taxes or Not to Evade: This is The Question”, *The Journal of Socio-Economics*, Volume: 32, s. 283-302.

- Tosuner, Mehmet – Demir, İhsan Cemil, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2009, Cilt: 14. Sayı: 1, s. 1-15.
- Tunçer, Mehmet, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Yıl: 57, Cilt: 3, s. 107-128.
- User, İnci, “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/26MaliCozum/14YrdDocDr%C4%B0nciUser68.doc> (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Uygun, Oktay, “Küreselleşme ve Değişen Egemenlik Anlayışının Sosyal Haklara Etkisi”, Anayasa Yargısı Dergisi, Yıl: 2003, Cilt: 20, s. 250-284.
- Vedel, Georges, 1966, “Siyasi İktidar ve Plânlama”, (Çevirenler: Hamide Topçuoğlu ve Münici Kapani) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi 40. Yıl Armağanı, Ankara, s. 401-417.
- “Vereinbarkeit von Lenkungsbesteuerung mit der Tragfähigkeit der Finanzpolitik“, Monatsbericht 04.2002, Bundesministerium der Finanzen, http://www.wiso.unikoeln.de/finanzfors/pdf/Vereinbarkeit_von_Lenkungsbesteuerung.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Vergi Konseyi, “Dolaylı Vergiler Otokontrol Araçları”, www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum45.ppt. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- “Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri”, www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/KonjokturIzlemeDb/vergi.doc+%22vergi+politikalar%C4%B1n%C4%B1n+%C3%BCretim+ve+ihracata+etkileri%22&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr (erişim tarihi: 20.12.2010)

- Verplanken, Bas – Wood, Wendy, “Interventions to Break and Create Consumer Habits”, Journal of Public Policy & Marketing, Volume: 25, Spring 2006, s. 90 – 103.
- Von Nell, Oswald – Breuning, S.J., 1970, “Steuern Als Instrumente Der Bodenpolitik”, Theorie und Praxis des Finanzpolitischen Interventionismus, Fritz Neumark zur 70. Geburtstag, J.C.B Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, s. 313-326.
- Ward, W. R., 1952, “The Administration of the Window and Assessed Taxes, 1696 – 1798”, The English Historical Review, Volume: 67, No: 265.
- “Was Wissen die Deutschen über Kyoto, Öko-Steuer und Emissionshandel?”
http://www.deutschebp.de/liveassets/bp_internet/germany/STAGING/home_assets/assets/deutsche_bp/broschueren/emnid_studie_emissionshandel_2007.pdf.
(erişim tarihi: 20.12.2010)
- Weber – Grellet, Heinrich, 2001, “Lenkungssteuern im Rechtssystem”, Neue Juristische Wochenschrift (NJW), s. 3657-3665.
- Weber – Grellet, Heinrich, “Parçalanmış Modern Toplumda Hukukun İşlevi – Vergi Hukuku Örneğinde –”, (Çeviren: Funda Başaran Yavaşlar, http://www.iku.edu.tr/TR/iku_gunce/HukukC1S1_2/HukukGunceC1S1_205.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Wenzel, Michael, 2005, “Motivation or Rationalisation? Causal Relations Between Ethics, Norms and Tax Compliance”, Journal of Economic Psychology 26, s. 491-508.
- WHO Global Status Report: 2004, “Alcohol Policy”, Department of Mental Health and Substance Abuse, Geneva, http://www.who.int/substance_abuse/publications/en/Alcohol%20Policy%20Report.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)

- “WHO Technical Manual on Tobacco Tax Administration”, 2010, Dünya Sağlık Örgütü Yayını, http://whqlibdoc.who.int/publications/2010/9789241563994_eng.pdf. (erişim tarihi: 20.12.2010)
- Yaltı, Billur, “Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi–I (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1995, Sayı: 81, s. 72-91.