

Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi

Ahmet Burçin YERELİ*

Ahmet Yılmaz ATA**

Özet

Vergi adaleti, vergi yükünün bireyler arasında toplumdaki hakim anlayışa göre adil kabul edilen bir biçimde paylaşılmasıdır. Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılması toplumun vergiye ve vergi ödemeye karşı olan bakış açısını da etkilemektedir. Vergi adaletine ulaşma yöntemleri olarak iki temel kuramdan söz edilebilir: Ödeme Gücü Yaklaşımı ve Fayda İlkesi. Günümüz toplumlarındaki mevcut genel kaniya göre; vergi adaletine ulaşabilmek için yapılması gerekenin altında "çok kazananın çok, az kazananın az" vergi alınması neticesinde bireyler arasındaki gelir ve servet dengesizliğinin mümkün mertebe giderilmesi başka bir ifadeyle vergileme ile olabildiğince gelir ve servet eşitliğinin sağlanması düşüncesi yatar. Oysa bu çalışmanın da vurguladığı gibi adil bir vergileme ilkesi ile olması gereken sadece gelir ve servet dengesizliğinin giderilmesi değil aynı zamanda bireysel özgürlüklerin korunması olmalıdır. Yani, adil bir vergileme için, fayda ilkesinin de benimsenmesidir. Hazırlanan bu çalışmada, fayda ilkesinin birtakım üstünlükleri ve uygulama olanakları belirtilerek adil bir vergileme ilkesi için neden fayda ilkesinin de tercih edilmesi gerektiği düşüncesi ortaya konulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yükü, Fayda Yaklaşımı, Adalet

Evaluation of the Utility Principle within the Framework of Methods to Achieve Tax Justice: A Theoretic Approach

Abstract

Tax justice is to divide and distribute tax burden in shares among the individuals in society to a general understanding which is accepted as just. According to a general

* Prof.Dr., Hacettepe Üniversitesi, İİBF Dekanı, aby@hacettepe.edu.tr

** Yrd.Doç.Dr., Gaziantep Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü, ayata@gantep.edu.tr

opinion in today's societies, what's needed to be done to reach the tax justice is "to take more tax from ones who earn much and to take less from the ones who earn less." In other words, imbalance of income and wealth among the individuals is believed to be overcome as much as possible. That other, the aim is to provide to income equality by taxing. Whereas, as this study points out too what's to be provided by taxing is not to overcome the imbalance of income and wealth, but to protect the individual freedoms. Namely, to get a tax justice, we have to choice the benefit principle.

Key Words: *Tax Burden, Benefit Principle, Justice*

JEL Classification Codes: *D02, D40, D72, D73, D82*

Giriş

Bireyler hayatları boyunca birçok alanda devlet ile karşı karşıya gelir, onunla ilişkide bulunur. Bireyin devletle girdiği ilişkilerden biri olan vergi ilişkisinin diğerlerine göre ayrı bir önemi ve yoğunluğu göze çarpmaktadır. Bireyin vergi alanının dışında hiçbir hukuki alanda devletle bu denli yoğun bir ilişkide bulunmadığı söylenebilir. Çünkü birey, vergi hukukunun alanına doğumundan itibaren girer ve tüm hayatı boyunca da devamlı bir vergi ilişkisi içinde yer alır. Bireyin gelir elde etmesi, yatırım yapması, harcamada ve tasarrufta bulunması hep vergi hukukunun alanına girmekte ve ondan şekillenmektedir. Kısacası bireyin hayatı boyunca devletle yoğun ilişkide bulunduğu alanlardan biri, vergi hukuku alanıdır.

Vergi sisteminin tarihi gelişimi boyunca bilim adamlarının üzerinde en fazla durdukları konulardan biri de adil bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır. Yani toplanacak vergilerin toplumu oluşturan bireyler arasında adalete uygun bir şekilde dağıtılması konusudur (Edizdoğan, 2000:139).

Vergide adalet, ilgili yasal düzenlemelerle yapılırken yasa koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre oluşmakla birlikte gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulama bakımından da sağlanması büyük önem taşır. Başka bir deyişle adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının uygulama itibarıyla da adalete ters düşmeyecek etkinlikte uygulanması gerekir (Akdoğan, 2007:196).

Vergiler kimlerden ve ne kadar alınmalıdır? Ödenecek vergi miktarı kişilerin çeşitli kişisel ve mali durumlarına göre nasıl belirlenmelidir? Devletin sağlayacağı kamu hizmetlerinin yükünü vergi olarak kişiler arasında paylaştırırken nasıl bir temel ilke göz önüne alınmalıdır? Bu soruların bütünündeki temel amaç vergi adaletini sağlamaya yöneliktir. Vergi adaleti, belirli bir toplumda belli bir toplam vergi yükünün, o toplumu oluşturan bireyler arasında adil olduğu varsayılan bir biçimde dağıtılmasıdır. Tabi ki bu çok kolay gerçekleşebilecek bir durum değildir. Çünkü vergi adaletinin de temelini oluşturan adalet kavramı bir türlü sınırları ve ölçüsü tam olarak belirlenemeyen, belirsiz ve her zaman bir değer yargısını içinde barındıran bir özelliğe sahiptir. Bu yönüyle adalet kavramı, farklı zaman ve toplumlarda birbirinden farklı içerik ve anlamlarla ifade edilmiştir. Geçmişten günümüze toplam vergi yükünün dağılışında hangi ölçütlerin kullanılması halinde vergi adaletinin sağlanacağı konusunda birçok tartışmalar yapılmıştır. Hemen hemen Ortaçağdan sürüp gelen bu tartışmaların neticesinde literatürde vergi adaleti kapsamında birbirinin alternatifi olan iki temel yaklaşım ortaya çıkmıştır. Vergi

tekniki açısından vergi adaletine ulaşma yöntemleri olarak da ifade edilen bu iki yaklaşım; fayda (yarar) yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımıdır. Hazırlanmış olan bu çalışmada, bu iki yaklaşımdan biri olan fayda yaklaşımı hakkında kapsamlı bilgiler verilerek bu yaklaşımın uygulanabilirliği konusunda değerlendirmeler yapılmıştır. Bu kapsamda öncelikli olarak adalet ve vergi adaleti kavramları hakkında bilgiler verilmiş olup daha sonra fayda yaklaşımı kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

1. Vergi Adaleti Kavramının Kuramsal Çerçevesi

Adalet, "olması gereken"dir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içerir (Soydan, 2000:81). Adalet kavramının net bir tanımının yapılamamasına rağmen temelde birbirinden farklı iki adalet anlayışından söz edilir: Denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet. Denkleştirici adalet, özünde birey özgürlükleri olan ve insanların belli bazı özel durumlarına göre farklı uygulamalara maruz kalmasını engelleyen, herkese eşit davranan adalet anlayışı iken dağıtıcı adalet, özünde eşitlikçi bir zihniyet olan ve insanların belli bazı özelliklerine göre farklı uygulamalara maruz kalmasını haklı gösteren adalet anlayışıdır. Buna göre; denkleştirici adalet anlayışında birey özgürlüklerinin korunması, dağıtıcı adalet anlayışında ise bireyler arasındaki eşitsizliklerin giderilmesi hedeflenir. Bu çerçevede vergi adaletine ya özgürlükleri koruduğu ölçüde ulaşılabilmesi ya da eşitsizlikleri giderdiği ölçüde yaklaşılabilmesi ifade edilmektedir (Hayek, 1978:100-101; Nozick, 1974:111; Yayla, 2000:171).

Adalet kavramı gibi vergi adaleti kavramı da herkesin üzerinde hem fikir olduğu bir durum sergilememektedir. Bunun başlıca temel nedeni kişi ve grupların zamana göre değişiklik gösteren ekonomik, sosyal, siyasal ve hatta ahlaki düşüncelere sahip olmasıdır.

Vergi adaleti, içeriği çok farklı şekilde doldurulabilecek bir kavramdır. Bu kavram, vergi devletinde artan kamu harcamalarının finansmanını temin etmek için vergi yükünün artırılmasını haklı göstermek amacıyla sık sık kötüye kullanılmıştır. Siyasi partiler ise bu kavramı sürekli temsil ettikleri çıkar gruplarının yararına kullanmaktadır. Ayrıca vergi adaleti, farklı kültürlerde farklı içeriklerle kabul edilebilir. Nitekim, Hristiyan toplumlar, ruhban sınıfının vergi ödememesini adil olarak değerlendirmiştir. Çünkü, onlar dualarıyla devlete hizmet ediyordu. İslam hukukuna göre ise Müslüman olmayan kişilerden kendi inançlarını muhafaza edebilmeleri için cizye adı altında alınan bir vergi adil sayılıyordu (Lang, 1998:3).

Ekonomik ve sosyal gerçeklere uygun bir vergi sisteminde başlıca iki ölçüt aranmaktadır. Bunlardan birincisi, kaynakların optimal dağılımı ve optimum kullanımını mümkün olduğunca kolaylaştırmak diğeri ise vergi yükü dağılımını toplumdaki hakim anlayışa göre adil sayılan gelir dağılımına uygun tarzda yapmaktır (İl, 1988:75).

Topluluk içinde yaşayan fertler, toplu halde yaşamının nimetlerinden de külfetlerinden de emek ve kabiliyetleri oranında faydalanmak isterler. Kabiliyetlerinin ve sarf ettikleri emeğin karşılığını tam olarak alamadıkları zaman huzursuz oldukları gibi topluluk nimetlerinden faydalandıkları orandan çok daha fazla bir külfetle karşılaştıkları zaman da hoşnutsuz olurlar. Vergi de fertlerin topluluk nimetlerinden faydalandıkları oranda ödemeleri gereken müşterek masraflara katılma payıdır. Vergilerin tarihi gelişim süreci boyunca bilim adamlarının üzerinde en fazla durdukları konulardan biri bu katılma payının adil bir şekilde

dağıtılması işlemidir. Yani, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli ya da haklı sayılan bir şekilde dağıtılmasıdır. Vergi adaleti, verginin konulmasından vergi idaresinin uygulamalarına ve vergi yargısına kadar tüm aşamalarını içerir (Gürdal, 1994:8).

Vergiler kimlerden ve ne kadar alınmalıdır? Bunun kişilerin kişisel mali durumlarına göre ölçüsü ne olmalıdır? Tüm bu sorulara cevap bulma çabası vergileme ilkeleri üzerindeki araştırmaların çoğu kez vergi adaleti ilkesi üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur. Ayrıca adil olmayan veya adil olduğuna inanılmayan bir vergi sisteminin başarılı ve kendinden beklenen amaçları gerçekleştirme şansı pek yoktur (Rawls, 2003:21). Fakat adil dağıtımın nasıl saptanacağı ve nasıl tanımlanacağı konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

Vergi adaleti, esas olarak vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması olarak kabul edilir. Tarihsel süreç içerisinde vergi adaletinin sağlanması için pek çok fikir açıklanmıştır. Adil bir vergi sisteminin gerçekleşmesi için birçok yaklaşım ifade edilmekle beraber temelde iki yaklaşımdan söz edilir: Fayda (yarar) yaklaşımı ve ödeme gücü yaklaşımı.

Ödeme gücü yaklaşımı; vergilerin mali ve ekonomik güce göre alınmasını amaçlayan bir görüştür. Başka bir deyişle vergi yükünün mükellefler arasında ödeme gücüne göre dağıtılmasını amaçlar. Bu yaklaşıma göre, vergi ödeme gücünün belirlenmesinde kişilerin gelir, servet ve harcamaları göz önünde tutulmaktadır (Demircan, 2003:116; Pehlivan, 2004:164). Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde kimden ne kadar vergi alınacağı, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi büyük önem taşır. Bu kapsamda, ekonomik ve sosyal olarak farklılık gösteren bireylerden aynı miktarda vergi alınmaması, sosyal amaçlı vergi istisna ve muafıkların kişinin asgari geçim seviyesine yetecek gelirin vergilendirilmemesi, gelirin kaynağına ve ailevi duruma göre vergi yükünün farklılaştırılması vergide adaletin sağlanmasına yönelik uygulamalardır. Ayrıca ödeme gücü yaklaşımı aynı zamanda, fayda ilkesini de kapsayan bir uygulama olarak tanımlanabilir. Çünkü gelirleri ve servetleri, toplumun diğer bireyelerine göre daha fazla olanların aynı zamanda kamu hizmetlerinden de daha fazla yararlandığı bilinen bir gerçektir. Bu kapsamda, bu tür bireyelerden daha çok vergi alınması hem ödeme gücü yaklaşımına göre hem de fayda ilkesine göre uygun bir durum göstermektedir.

Bununla birlikte vergi adaletine ulaşma yöntemleri olarak kullanılan bu tür muafiyet ve istisnalar, vergi adaletini olumsuz olarak da etkileyebilmektedir. Çünkü bu tür uygulamalardan toplumda gelir durumu iyi olan kişiler yararlanmakta ve bu süreç neticesinde oluşan gelir kaybı ise gelir seviyesi düşük kişilerden karşılanmaktadır (Herber, 1981:50-51). Ayrıca bu tür istisna ve muafiyetler, vergi sistemini daha karmaşık hale getirerek vergi kaçaklığına uygun bir zemin hazırlayarak idare etkinliğini de azaltmaktadır (Pearzman, 1998:576; Önder, 1993:33).

2. Vergilemede Fayda (Yarar) İlkesi

Fayda yaklaşımı ise kısaca belirli kamu hizmetlerinden yararlanacak olanların yararlanma nispetinde vergi ödeyerek bu hizmetlerin finansmanına katılmaları olarak ifade edilebilir ki (Hines, 2000:483) çalışmanın bu kısmında bu yaklaşım daha kapsamlı olarak ele alınacaktır.

2.1. Vergilemede Fayda İlkesinin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

Geçmiş, Adam Smith ve daha önceki yazarlara (Locke, Hume ve Hobbes) dayanan bu yaklaşıma göre vergi mükellefleri, kamu hizmetlerinden ya da mallarından elde ettikleri faydaya göre vergi ödemelidir (Musgrave ve Musgrave, 1989:219). Söz konusu kuram, Locke ve Hobbes gibi 17'nci yüzyıl politika kuramcılarının sözleşme kuramına verdikleri anlamdan doğmaktadır. Bu yazarlara göre vergi, "Devletin bireyleri koruması karşılığında ödenen bir fiyat ya da kişilerin organize olmuş bir topluma girmek için ödedikleri bir çeşit pay" olarak tanımlanmıştır (Şener 1984:121). Smith ise vergilemede hem fayda kuramını hem de ödeme gücü kuramını kabul etmiştir. Smith, fayda kuramına öncelik tanımış ama kamusal faaliyetlerin faydasının belirlenememesinden dolayı ödeme gücü kuramına yönelmiştir (Musgrave ve Musgrave, 1989:219). J.S. Mill, fayda yaklaşımına göre, vergi mükellefi ile devlet arasındaki ilişki "Bir şeyin kendisine eşit olan başka bir şeyle değiştirilmesi (quid pro quo terms)" esasına dayanmaktadır (Musgrave, 2004:76).

18 ve 19'uncu yüzyılda liberal görüşlerin yaygınlaşması ve bu görüşlerin vergileme alanında hissedilmesi ile birlikte devlet anlayışında da birtakım değişiklikler olmuştur. Artık devlet güvenlik sağlayan bir kuruluş olup bir tür sigorta kurumu niteliğindedir ve kişilerin ödediği vergi de bu güvenliği sağlamak için ödenen sigorta priminden farksızdır.

Devletten beklenen fonksiyonların arttığı 20'nci yüzyılda fayda ilkesi daha geniş bir açıdan yorumlanmıştır. Bu nedenle yarar ilkesi Pantaleoni, Mazzola, De Viti de Marco, Sax, Wicksell gibi yazarlara göre, piyasada kaynak tahsisinin daha verimli gerçekleşmesi için kullanılmalıdır. Ayrıca Wicksell, sorunun siyasal yönü üzerinde durmuş ve bu kuramı, modern demokratik toplum ruhuna uygun bulduğu için benimsemiştir (Tekir, 1994:10).

Fayda kuramını kabul edenlerin çoğu düz oranlı vergiyi savunmuşlardır. Yalnız Rousseau ve Sismondi gibi yazarlar, artan oranlı verginin gerekli olduğunu söylemişlerdir. Rousseau, zenginlerin güvenlik hizmetlerinden daha çok istifade ettiklerini, Sismondi ise güvenlik ihtiyacının gelirden hızlı arttığını ileri sürerek artan oranlı vergiyi savunmuştur. De Viti de Marco ise her ferdin kamu hizmetlerinden geliri ile orantılı faydalanacağını varsaysa da verginin artan oranlı olmasını ifade etmiştir. Böylece fayda kuramını savunanların bir kısmı düz oranlı bir kısmı ise artan oranlı vergiyi savunmuşlardır (Kızılot, 1997:3).

Bu ilkeye göre, her fert kamu hizmetlerinden faydalanması oranında vergi ödeyecektir. Bu kuramda vergi yükünün dağıtımında piyasa kurallarının kullanılması söz konusudur ve adalet, ancak ve ancak kişilerin belirli bir mal ve hizmeti kullanarak elde ettikleri faydanın karşılığında vergi ödemeleri yolu ile sağlanır. Adaletsizlik, bazı kişilerin elde ettikleri faydanın bedelini başkalarına ödetmek sonucunda ortaya çıkar.

Fayda ilkesine göre vergi, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin kullanılması karşılığında alınan bir bedeldir. Yani vergi, kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine göre alınan bir fiyat veya bedeldir. Musgrave ve Musgrave'e (1989:220) göre, kişiler belli bir fayda sağlayacaklarına inandıkları zaman mali programlara daha fazla katılacaklardır (kamu giderlerine mali yardımları artacaktır). Bu nedenle belirli harcamalar için belirli vergilerin düzenlenmesi, mali etkinliği sağlamak için daha uygun bir tercihtir.

2.2. Fayda Teorisi Açısından Vergi

Fayda ilkesinin temel kriteri "fayda"dır. Kişilerin ödemesi gereken vergi miktarı kamusal hizmetlerden sağladıkları faydaya göre belirlenir. Fayda teorisi "değişim", "sigorta primi" ve "sosyal üretim giderlerine katılma payı" şeklinde üç değişik yaklaşım ile açıklanmaya çalışılmaktadır.

Değişim görüşü olarak tanımlanan birinci yaklaşıma göre vergi, devletin gerçekleştirdiği mal ve hizmet karşılığında aldığı bedeldir. Bu nedenle vergiler, kişiler arasında paylaşılırken bu kişilerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda derecesi göz önünde tutulur. Devletin rolü, herkese eşit fedakarlık yüklemek olmayıp sağladığı hizmetlerin karşılığında bu hizmetlerin maliyetini adil bir şekilde bireyler arasında dağıtmaktır (Akdoğan, 1992:110). Ayrıca neo-klasiklerin marjinalist yaklaşımlarına göre kişilerin kamu hizmetlerinden faydalanma derecesi marjinal fayda ile açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre, fertten vergi olarak alınan para kendisine kalsaydı ona sağlayacağı fayda, vergi karşılığı devletin yaptığı hizmetin faydasından az ise bu para vergi olarak alınacak yoksa alınmayacaktır (Erginay, 1992:34).

İkinci bir yaklaşıma göre vergi, toplumdaki kişilerin, mal ve mülklerinin güvenliğini sağlamakla yükümlü olan devlete bu hizmetlerinin karşılığında ödenmesi gereken bir sigorta primidir. Bu görüşe göre devlet sanki bir sigorta şirketi gibi fertlerden bir bedel talep etmekte ve bunun karşılığında onların güvenliğini sağlamaktadır. Yani, devlet bir sigorta şirketi vazifesi görürken kişiler de sigorta şirketinin müşterisi statüsündedir (Nadaroğlu, 2000:223).

Fayda kuramının üçüncü ve son açıklanmış şekline göre ise toplum bir üreticiler birliğine benzetilmekte olup bir kısım üretim giderlerinin genel giderler olduğu kabul edilmektedir. Devletin de bu bir kısım üretimlerin gerçekleşmesi için çeşitli faaliyetleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Vergi de devletin sosyal üretime katılmaları neticesinde bireylerin ödemekle yükümlü oldukları bedel olarak yorumlanmaktadır (Nadaroğlu, 2000:224). Buna göre bireyler, içinde buldukları birliğin birer üyesi olarak katkıda bulunarak (yani vergilerini ödeyerek) söz konusu nitelikteki harcamalara iştirak etmektedirler.

Netice itibarıyla bu üç görüşün temelinde yatan fikir, kişilerin devletin sunduğu hizmetlerden belli bir fayda sağlamaları sonucunda devlete karşı bir bedel ödemeleri gerektiği savını vurgulamaktadır.

2.3. Fayda Yaklaşımının Eleştirisi

Verginin kişinin kamu hizmetlerinden elde ettiği fayda nispetinde alınması gerektiğini ifade eden fayda yaklaşımı, bazı noktalar itibarıyla eleştirilere maruz kalmıştır. Bu eleştirilerin temelinde bu kuramın uygulanma olanağının düşük olduğu şeklinde görüşler yer almaktadır.

Fayda yaklaşımına göre; kişilerin ödemesi gereken vergi miktarı, kamusal mal ve hizmetleri kullanmaları neticesinde elde ettikleri faydaya göre belirlenir. Fakat tam kamusal malların özelliklerinden olan "bölünememezlik" neticesinde kimin ne kadar fayda sağladığı ya da kullandığı kesin bir şekilde belirlenememektedir. Bu durum ise kişilerin kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında ödemeleri gereken bedelin yani verginin doğru bir şekilde saptanamamasına yol açmaktadır.

Bununla birlikte bu görüşe göre, kişilerin kamu hizmetlerinden istifade edebilmeleri için belli bir bedel ödemeleri gerekmektedir. Eğer kişilerin bu bedeli ödeyecek geliri yoksa bu hizmetlerden faydalanamayacak mıdır? Kaldı ki bu gibi kamu hizmetlerinin sağlanması teker teker kişilerin şahsı ile ilgili olmayıp, millet

olmanın bir gereğidir (Seyidoğlu, 1992:953) ve bu mal ve hizmetler, kişilerin mutlak suretle faydalanmaları gereken mallardır. Yani kullanımda "dışlama etkisi"nin olmadığı mallardır. Bu nedenle tam kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına bireyleri elde ettikleri faydaya göre iştirak ettirmek ya da vergilendirmek olanaksızdır.

Fayda yaklaşımına yapılan ikinci bir eleştiri ise piyasa ekonomisinin sonuçları ile ilgilidir. Eğer fayda yaklaşımı benimsenirse piyasa ekonomisinin gerçekleştireceği gelir ve servet bölüşümünü de adil saymak gerekecektir. Çünkü bireyler, devlet hizmetlerinden fiyat yöntemi yani bir bedel ödeyerek yararlanıyor ise bu mal ve hizmetlerden ancak gelirleri oranında yararlanabilecekleri anlamına gelir ki bu durumda kamusal hizmetlerden yararlanmada eşitlik ilkesini zedelemektedir (Tekir, 1994:52).

Sonuç itibarıyla fayda kuramı ile tam kamusal malların piyasadaki özel mallar gibi arz-talep kanununa göre değerlendirilmesi gerekir. Oysa ki tam kamusal malların karakteristik özelliklerinden dolayı bu malların böyle bir kimliğe bürünmesine imkân yoktur. Bu nedenle fayda yaklaşımının uygulanabileceği kamusal faaliyetler sınırlı bir alan içinde kalmaktadır.

2.4. Fayda Yaklaşımının Uygulanma Olanakları

Vergi adaletini sağlamak için fayda yaklaşımının daha etkin olduğunu savunanlara göre, devletin vergiler ile finansmanında "amaç-bağımlı vergiler" diyebileceğimiz (Wittmann, 1993:58) belli bir kamu hizmetinden istifade etme şartıyla ödenen vergilerin kullanılması daha uygun olmaktadır. Bu görüşe göre, bireyler devletten aldıkları belli bir hizmet için ödeme yapıyorlarsa devlet hizmetlerinin finansmanı ve buna bağlı olarak vergilemede adalet sağlanmış olur.

Fayda kuramına göre, devletin finansmanı için iki tür vergileme yoluna başvurmak mümkündür. Bunlardan birincisi, asli kamu hizmetleri için gereken ve faydalanma derecesinin belirlenemediği harcamaların finansmanı için gereken vergilerdir ki bunlara genel vergiler denilebilir. Diğerisi ise amaç-bağımlı vergilerdir (Wittmann, 1993:56-57).

Genel vergiler, devletin asli hizmetleri olan ve tam kamusal mal niteliğindeki mal ve hizmetlerin finansmanına bütün toplum bireyelerinin hiçbir ayrıma, istisnaya ve muafiyete imkân tanımadan katılmaları gerekmektedir. Böyle bir durum, verginin genellik ilkesinin de gereği olarak bütün bireyelerin vergi kapsamına alınmasına da katkı sağlayacaktır. Ayrıca bu şekildeki bir uygulama herşeyden önce, devletin aşırı fonksiyonlarını kısıtladığı için, kamu gelir gereksiniminin azalmasına neden olacaktır ki bu da bütün toplumun sorumlu olacağı genel vergi oranlarının yeterince düşük tutulmasına yol açacaktır.

Amaç-bağımlı vergiler, tam kamusal mal özelliği taşımayan mal ve hizmetler için geçerli olabilecektir. Bu kapsamda fayda yaklaşımı bugün sadece sağlanan fayda esasına göre vergi alınabilme imkânı olan bazı kamusal faaliyetler için geçerlidir. Örneğin, karayollarının yapım, bakım, işletme vb. giderleri nedeniyle devlete olan maliyeti bu yollardan en çok faydalanan motorlu araç sahiplerinden alınan vergiler ve harçlar tarafından karşılanmaktadır. Bununla birlikte "gayrimenkul kıymet artışı vergisi" adı altında alınan vergi de bu kapsamda değerlendirilebilir. Çünkü şehirleşme projeleri ve bayındırlık hizmetleri neticesinde bazı gayrimenkullerin değerleri hızla artabilir ve bu sonuca yol açan projenin maliyetini de bütün halka yansıtmak yerine değer artan gayrimenkul sahiplerine yansıtmak daha adil olmaktadır (Şener,

1984:220). Ayrıca çalışanların sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanı için oluşturulan fonlara yaptıkları katkılar (vergiler) bir anlamda fayda kuramının uygulama şekline örnek gösterilebilir. Zira burada kişiler bu fona yaptıkları katkılar neticesinde bu kurumun faaliyetlerini finanse etmektedirler. Fakat işverenlerin bu fona yaptıkları yardımlar fayda kuramı kapsamı dışındadır (Musgrave ve Musgrave, 1989:210).

Amaç-bağımlı vergilerin uygulanması neticesinde bireyler, kamu hizmetlerinden faydalanma ölçüsü oranında bu tür hizmetlerin maliyetine katılarak kaynak dağılımındaki etkinliği sağlamakta ve devlet hizmetlerinde optimum arzın oluşmasına yardımcı olmaktadır. Amaç-bağımlı vergiler ile bireyler, kamu hizmetlerinden faydalanma derecelerine eşit bir oranda vergiye maruz kalacaklardır. Bunun neticesinde bireyler, vergilerin ne için alındığını bilecek ve vergi kaçırmak, vergi ödememek gibi vergi adaletini olumsuz etkileyen yöntemlere başvurmayacaklardır. Eğer devletin finansmanında amaç-bağımlı vergiler ne kadar geniş yorumlanır ve uygulanırsa belirli bir amaca bağlı olmayan genel vergilere olan mali ihtiyaç o kadar az olacaktır. Genel vergilere olan ihtiyacın düşük olması ise toplumun bütününe salınacak vergi oranının düşük olmasına yol açacaktır.

Bununla birlikte Witmann'a (1993:58) göre, vergiyi herkesten toplamının belirli bireylere yüklemekten daha ucuz olduğu durumlarda, yani genel verginin topluma olan maliyetinin amaç-bağımlı verginin topluma olan maliyetinden düşük olduğu durumlarda devlet, gerçekleştirdiği hizmetleri finanse etmek için genel vergilere başvurabilir. Örneğin devlet, karayolu ücretlerini toplamayı aşırı maliyetli gerçekleştiriyorsa bu vergiler yerine akaryakıt vergilerine başvurabilir.

Özetle, devletin sunduğu ve tam kamusal mal özelliği taşıyan savunma, adalet, güvenlik gibi hizmetlerin finansmanı için düz oranlı ve hiçbir istisna ve muafiyetin olmadığı genel vergiler uygulanabilir iken faydalanma derecesi belirlenebilen mal ve hizmetlerde fayda yaklaşımını temel alan bir vergileme yapısı hem kaynak dağılımı hem de vergi adaleti açısından daha etkin sonuçlar ortaya koyacaktır.

2.5. Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda Yaklaşımının Rolü

Vergiler, kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olarak devletin en önemli gelir kalemini oluşturur. Bu nedenle herhangi bir kamu gelir gereksiniminde devletin başvurduğu en temel gelir alternatifini vergiler oluşturmaktadır (Şentürk, 2006:16). Vergi gelirlerinin artırılmasında devletin "vergi alma", mükellefin ise "vergi ödeme" veya "vergi verme" davranışları önemli bir durum arz etmektedir. Devlet, vergi gelirlerini ya yeni vergiler koyarak mevcut vergilerin oranlarını artırarak ya da vergi denetim ve düzenlemelerini daha etkin bir şekilde düzenleyerek artırabilir.

Bununla birlikte mükelleflerin vergi verme alışkanlıklarının artırılabilmesi için de toplumda "vergi bilinci"nin oluşması ve gelişmesi gerekmektedir. Toplumdaki vergi bilinci sadece vergiyi ödeme bilinci olarak algılanmamalıdır. "İnsanlar vergilerini iyi ödüyorlarsa vergi bilinci yerleşmiştir." anlayışı tam sağlıklı ve gerçekçi bir anlayış değildir. Vergi bilinci, mükelleflerin ödediği vergilerin tamamını kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görebilmeleri ve bu nedenle de vergilendirme işlemlerine karşı daha anlayışlı olmaları olarak da ifade edilebilir (Şenyüz, 1994:83). Mükelleflerin vergi ödemede istekli hale gelmeleri ve ödedikleri vergilerin boşa giden ödemeler olmadığını kabul edebilmeleri için öncelikli olarak ödemelerinin karşılığını açık bir şekilde görmeleri gerekir. O halde, vergi bilincinin gelişmesinde

temel nokta, ödenen vergilerin esasen bir karşılığının bulunduğu mükelleflere benimsenmesidir.

Vergi bilinci mükelleflerin ödediği vergilerin, harcadığı ya da kullanıldığı yerlerin kontrolünü de ifade eden bir kavram olarak ele alınabilir. Bu bakımdan devlette tasarruf; kamu harcamalarında etkinlik, bu harcamaların mükellefler tarafından denetlenmesi de aynı zamanda vergi bilincinin bir parçası olarak düşünülebilir.

Ayrıca kamu hizmetlerinden yararlanan ve bunu günlük yaşantısı içinde hisseden mükelleflerin vergiye karşı dirençlerinin azalacağını söylemek mümkündür. Bu koşullarda kamu hizmetlerinin yetersizliğinden veya yeterliliğinden mükelleflerin kendilerini sorumlu tutmamaları için hiçbir sebep kalmayacaktır. Böylelikle de mükellef herhangi bir kamu hizmetinin genişletilmesi ya da artırılması için çekinmeden vergi ödeme işlevini gerçekleştirecektir. Diğer taraftan vergi mükellefi, ödediği vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmediği kanısına varırsa vergi ödeme sorumluluğuna karşı isteksizleşecek ve vergi kaçırmaya çalışacaktır. Vergi kaçırmak vergi yükünü ortadan kaldırmamakta, bu yükü diğer mükelleflere atarak vergide adaletsizliğe yol açmaktadır (Laufenburger, 1967:291).

Özetle, vergi bilincinin oluşmasında en önemli unsur, mükelleflerin kamu harcamalarından elde ettiği faydadır. Vergi mükellefi, ödediği vergisine karşılık devletten belli bir hizmet aldığı fark ederse vergi bilincini kazanmış olacaktır. Bu çerçevede vergilemenin fayda ilkesi gözetilerek gerçekleşmesi toplumdaki vergi bilincinin de yerleşmesinde ve gelişmesinde önemli bir araç olabilecektir. Toplumdaki vergi bilincinin gelişmesi de vergi adaletini olumlu yönde etkileyen bir unsur olarak karşımıza çıkacaktır.

2.6. Fayda Yaklaşımı ve Vergi Adaleti

Fayda yaklaşımına göre vergilemede adalet, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda nispetinde kamu hizmetlerinin finansmanına katılması ile gerçekleşecektir. Bu yaklaşımın ortaya koyduğu vergi adaleti, denkleştirici adalet anlayışını benimser. Çünkü bu görüşe göre vergileme ile gelir ve servet dağılımındaki dengesizliği gidermek amaçlanmamaktadır. Ayrıca bu görüşe göre, piyasada oluşan gelir ve servet dağılımı adil bir dağılımdır ve müdahaleye gerek yoktur.

Vergi adaletine ulaşmada fayda yaklaşımını benimseyenlere göre adalet, eşitsizliklerin giderilmesi değil, özgürlüklerin korunmasıdır. Bu nedenle vergi adaleti de mümkün mertebe bireylerin iktisadi karar verme hürriyetini korumakla gerçekleşir. Neumark'ın, "bireylerin özel alanlarına ve iktisadi karar hürriyetlerine yapılan vergisel müdahalelerin asgari seviyeye indirilmesi prensibi" olarak ifade ettiği bu görüşe göre, mükellefin özel-kişisel durumlarına mali idarenin müdahalesi veya bireylerin iktisadi karar hürriyetlerine vergilerin sebep olduğu kısıtlama asgari seviyede olmalıdır (Neumark, 1975:276).

Fayda yaklaşımına göre kişilerin, kamu hizmetlerinden belli bir tatmin elde etmediği müddetçe bu faaliyetlerin maliyetine katılmamaları gerekir. Adil bir vergileme, devlet tarafından sunulan mal ve hizmetin maliyetinin kullanıcılar arasında paylaştırılması ile olur. Bu yaklaşıma göre kişiler belli bir hizmetten faydalanmadıkları halde o hizmetin maliyetine ortak olmaları pek adil olmayan bir durumdur.

Ayrıca bu yaklaşım, kişilerin tüketim davranışlarında daha dikkatli olmalarına neden olacağı için kaynak tahsisine de olumlu katkı sağlayacaktır (Goodspeed,

1998:580). Bireyler ihtiyaç duymadıkları faaliyetlerin tüketimine iştirak etmeyecek, yapacakları tercihler ile de faydasız hizmetleri saf dışı bırakacaklardır. Bunlara ilaveten bireyler vergileri ne için ödediklerini bildikleri takdirde vergi hasılatı olumlu yönde artacaktır. Bu da vergi hasılatı gereksinimi için vergi yükü dağılımının adaletsizliğe yol açacak bir şekilde artırılmasına engel olacaktır.

Kısacası fayda ilkesine göre bireylerin, mallardan ya da hizmetlerden istifade derecelerine bakılmaksızın sırf mali güçleri dikkate alınarak vergilendirilmeleri adil kabul edilmemektedir. Bu kapsamda, adil bir vergi sistemini gerçekleştirmek bireylerin kişisel durumları arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmayı amaçlayan ve bu doğrultuda özgürlükleri yok eden ödeme gücü yaklaşımının uygulanması ile mümkün olmamaktadır. Adil bir vergileme için en ideal çözüm, birey özgürlüklerini koruyan ve bununla birlikte sunulan mal ve hizmetlerden fayda elde etme derecesine göre vergilendirmeyi hedefleyen fayda yaklaşımı ile mümkün olmaktadır.

Sonuç

Devletin yüklendiği görevleri yapabilmesi için gerekli olan vergilerin adil bir şekilde alınması sorunu, vergilerin ilk ortaya çıktığı günden beri tartışılmaktadır. Vergi adaleti, esas olarak vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması olarak kabul edilebilir. Bu kadar uzun süredir tartışılmasına karşın vergi yükünün adil dağılımı ile ilgili bir çözüm noktasında görüş birliği sağlanamamıştır. Buna rağmen vergi adaleti konusunda herkesin üzerinde hem fikir olduğu iki temel yaklaşımdan söz edilebilir: Ödeme gücü yaklaşımı ve fayda yaklaşımı. Ödeme gücü yaklaşımı, verginin mükellefin ödeme gücüne göre alınması; fayda yaklaşımı ise belirli kamu hizmetlerinden yararlanacak olanların bu hizmetlerden yararlanma nispetinde vergi ödeyerek bunların finansmanına katılmaları olarak tanımlanabilir.

Toplumdaki genel kanı, vergi adaletine ulaşabilmek için yapılması gereken, bireyler arasındaki gelir ve servet dengesizliğinin mümkün derecede giderilmesi düşüncesidir. Bu doğrultuda birey özgürlüklerine yapılan her türlü müdahale ve kısıtlama kabul edilen bir davranış olmaktadır. Oysa bu çalışmanın da vurguladığı gibi adil bir vergileme için sadece verginin eşitsizlikleri dengeleyecek yönü değil, aynı zamanda özgürlükleri koruyucu yönü de dikkate alınmalıdır. Bu bağlamda vergileme ile gelir ve servet eşitsizliğinin giderilmesine paralel özgürlüklerin korunduğu ve gözetildiği ölçüde gerçek anlamda bir vergi adaletine ulaşılmış olacaktır. Yani adil bir vergileme için fayda kuramı da uygulanmalıdır. Bu şekildeki bir uygulama, sadece adil bir vergilemenin sağlanması açısından değil, vergi bilincinin oluşması ve bu çerçevede vergi kaçakçılığını önlemede, vergi gelirlerini artırmada ve her şeyden önemlisi kaynakların etkin kullanılmasında da olumlu katkılar sağlamaktadır.

Bununla birlikte fayda ilkesinin temel özelliği olan yani faydası bölünemeyen malların nasıl vergilendirileceği sorunu bu ilkenin tek başına uygulanmasını mümkün kılmamaktadır. Bu kapsamda, adil bir vergileme ilkesi için fayda ilkesinin tek başına yeterli olamayacağı gerçeği genel kabul gören bir durumdur. Bu noktada vergi adaletine ulaşmak için fayda ilkesi ile ödeme gücü ilkesinin birlikte kullanılması daha etkin bir çözüm olacaktır. Özellikle devletin sunduğu ve tam kamusal mal özelliği taşıyan savunma, adalet, güvenlik gibi hizmetlerin finansmanı için düz oranlı ve hiçbir istisna ve muafiyetin olmadığı genel vergiler uygulanabilir iken faydalanma derecesi belirlenebilen mal ve hizmetlerde, fayda yaklaşımını temel

alan bir vergileme yapısı hem kaynak dağılımı hem de vergi adaleti açısından daha etkin sonuçlar ortaya koyacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (1992), *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, 137, Ankara.
- Akdoğan, A. (2007), *Kamu Maliyesi*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Demircan, E.S. (2003), "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, Temmuz-Aralık, 97-116.
- Edizdoğan, N. (2000), *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Erginay, A. (1992), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Goodspeed, T. (1998), "Tax Competition, Benefit, Taxes and Fiscal Federation" *National Tax Journal*, 1(3).
- Gürdal, T. (1994), "Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.
- Hayek, F.A. (1978), *The Constitution of Liberty*, Chicago Press, Chicago
- Herber, B. (1981), "The Importance of Taxation and Equity Considerations in the Development Plans of Developing Nations", *Vergi Reformları Kongresi*, İstanbul.
- Hines, J.R. (2000); "What is Benefit Taxation" *Journal of Public Economics*, 75.
- İl, İ. (1998), "Gelir Vergisi Kanunu'nda Vergi Adaleti ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler ve İşleyişleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, 11.
- Kızılot, Ş. (1997), "Çağdaş, Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sisteminin Oran Yapısının Değerlendirilmesi" *Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Vergi Sistemindeki Refah Önerileri*, Ankara.
- Lang, J. (1997), "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri" *XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.
- Laufenburger, H. (1967), *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, Çev. İsmail Hakkı Ülkmen, Sevinç Yayınevi, İstanbul.
- Musgrave, R.A. (2004), *Kamu Maliyesi Teorisi-Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme*, Çev: Şener, O. ve Methibay, Y., Asil Kitabevi, İstanbul.
- Musgrave, R.A. ve Musgrave, P. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw Hill Book Company, New York.
- Nadaroğlu, H. (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınları, Ankara.
- Neumark, F. (1975), *Vergi Politikası*, Çev: Fezyioğlu, İ. ve Korel, C. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Nozick, R. (1974), *Anarchy, State and Utopia*, New York Basic Books, New York.
- Önder, İ. (1994), *Türkiye'de Kamu Maliyesi Finansal Yapı ve Politikaları*, İstanbul: Türkiye Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Pearlman, R. (1998), "Fresh From The River Styx: The Achilles Heels of Tax Reform Proposals" *National Tax Journal*, 1(3).
- Pehlivan, O. (2004), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Rawls, J. (2003), "Distributive Justice", Çev: Savaş, V., *Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi (HFS)*, 7, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul.
- Seyidoğlu, H. (1991), *Ekonomik Terimler Sözlüğü*, Güzen Yayınları, Ankara.

- Soydan, B. (1997), "Vergi Adaleti Kuramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak" *XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.
- Şener, A. (1994), "Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Toplumda Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler" *Yaklaşım Dergisi*, 5(52), Ankara.
- Şentürk, S.H. (2006), "Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler", *Çimento ve İşveren Dergisi*, Mart.
- Şenyüz, D. (1994), "Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi" *Bülten*, Türk Demokrasi Vakfı Yayın Organı, İstanbul.
- Tekir, S. (1992), *Vergi Teorisi*, Anadolu Yayınevi, İzmir.
- Yayla, A. (2000), *Özgürlük Yolu: Liberte Yayınları*, Ankara.
- Wittmann, W. (1992), *Piyasa Ekonomisi Neden Sosyaldir*, Çev: Leblebicioğlu, N., Ankara: Anavatan Partisi Bilimsel Yayınlar Dizisi, Ankara.