

C.Can Aktan (ed), Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Ankara: Hak-İş
Konfederasyonu Yayını, 2002.

GELİR DAĞILIMINDA ADALETİN SAĞLANMASI VE YOKSULLUK SORUNUNUN ORTADAN KALDIRILMASI İÇİN VERGİ SİSTEMİ NASIL DİZAYN EDİLMELİ?*

I. GİRİŞ

Vergi sistemi nasıl dizayn edilmeli? İdeal bir vergi sistemi oluşturulurken hangi ilkeler esas alınmalı? Bu ve benzeri sorular maliyecilerin uzun yıllardır ele aldığı ve tartıştığı başlıca konulardır. Günümüzde ideal bir vergi sisteminin temel ilkeleri üzerinde tam bir uzlaşma sağlandığı söylenemez. Zira maliyeciler, iyi bir vergi sisteminin temel ilkeleri konusunda farklı görüş ve düşüncelere sahip bulunmaktadır. Bu yazımızda maliye teorisindeki geniş literatürden yararlanarak kendi görüşlerimizi ortaya koyacağız. Bu yazıda ağırlıklı olarak optimal vergileme ilkelerini özetledikten sonra, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve yoksulluğun azaltılması (ve ortadan kaldırılması) yönünden vergi sistemlerinin dizaynının ne derece önemli olduğu konusu tartışılacaktır.

II. OPTİMAL VERGİLEME VE İDEAL VERGİ SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ

Herhangi bir vergi sistemini dizayn ederken ya da reforma tabi tutarken "optimal vergileme" ilkelerinin gözönüne alınması gerekir. Günümüze değin pek çok iktisatçı ve maliyeci iyi bir vergi sisteminin hangi özellikleri taşıması gerektiği konusunda çeşitli önerilerde bulunmuşlardır. Vergileme ilkeleri konusunda Adam Smith'in ünlü *Milletlerin Zenginliği* adlı eserinde belirttiği ilkeler son derece önem taşımaktadır. Smith'in konu hakkındaki görüşlerini özetledikten sonra günümüzde iyi bir vergi sisteminin taşıması gereken özellikler konusunda kendi görüşlerimizi ortaya koymaya çalışacağız.

Adam Smith, dört temel vergileme ilkesini eserinde şu şekilde açıklamaktadır (Smith, 1976; 350-351.) :

* Bu bölüm "Optimal Vergileme Teorisi" başlığını taşıyan bir çalışmamızdan yararlanılarak hazırlanmıştır. Bkz: Coşkun Can Aktan, Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2001.

"1. Bir ülkede yaşayan herkes mümkün olduğu ölçüde ödeme güçleriyle orantılı olarak devlet harcamalarının finansmanına katkıda bulunmalıdır. Büyük bir ulusta, devletin bireyler için yapmış olduğu harcamaların yönetimi, büyük bir gayri menkulü ortak olarak kullanan kiracıların işletmelerini yönetmelerine benzer. Gayri menkulü ortak olarak kullanan kişiler, gayrimenkul harcamalarına katkıda bulunurlar. Bu ilkenin ihmal edilmesi vergilemede adaletsizliği ortaya çıkarır. Bir vergi eğer, yukarıda belirttiğimiz¹ üç temel kaynaktan sadece biri üzerinden tahsil ediliyorsa, kaçınılmaz olarak adaletsiz demektir.

2. Her bireyin ödemek zorunda olduğu vergi keyfi olmamalı, kesin olmalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödeme miktarı herkes için açık olarak tespit edilmelidir.

3. Her vergi, vergiyi ödeyecek birey için en uygun olan zamanda ve en uygun şekilde tahsil edilmelidir. Bir arazi ya da konut üzerinden sağlanan rant üzerinden alınacak bir vergi, en uygun zamanda, muhtemelen kiracıların mülkiyet sahibine ödeme yaptıkları zamanda tahsil edilmelidir.

4. Halkın cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para birbirinden çok farklı olmamalıdır. Herhangi bir vergi uygulanırken, halkın cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para ...birbirinden farklı olabilir. Vergi ile ilgili çok sayıda vergi memuru istihdam edilmesi ile bu durum ortaya çıkabilir; vergi memurlarına ödenen maaşlar, toplanan vergilerin önemli bir kısmını oluşturabilir."

Adam Smith'in eserinde belirttiği bu dört temel ilkeyi sırasıyla "Adalet İlkesi" (ya da Eşitlik İlkesi), "Kesinlik İlkesi", "Uygunluk İlkesi" (ya da Kolaylık İlkesi) ve "İktisadilik İlkesi" (ya da Düşük Maliyet İlkesi) olarak adlandırmak mümkündür.

Adam Smith'in vergileme ilkeleri bugün de geçerliliğini koruyan çok önemli ilkeleridir. Adam Smith'in iki yüzyıldan daha uzun bir zaman önce formüle ettiği bu vergileme ilkelerine zaman içerisinde bir çok filozof tarafından katkılarda bulunulmuştur. Maliye teorisinde de pek çok maliyeci iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken normatif vergileme ilkeleri üzerinde çalışmalar yapmışlardır.

¹ Smith, sözkonusu eserinin bir önceki paragrafında vergilerin başlıca üç temel kaynak üzerinden alınması gerektiğini şu cümleleriyle savunmaktadır: "Her vergi, nihai olarak üç farklı gelir kaynağı üzerinden alınmalıdır. Birincisi doğal kaynaklar ve toprağın geliri, yani rant üzerinden alınacak bir vergidir. İkincisi, kar üzerinden alınacak vergidir; üçüncüsü ise ücretler üzerinden alınacak vergidir." Bkz: Smith,1976;350.

Bize göre optimal bir vergi sistemi dizayn edilirken en başta ideal vergileme ilkeleri (optimal vergileme ilkeleri) üzerinde durulması gerekir. Optimal vergi sistemini oluşturabilmek için başlıca şu ilkelerin dikkate alınması gerektiğini düşünüyoruz:

- Adalet/Eşitlik,
- Genellik,
- İstikrar
- Tarafsızlık
- Etkinlik
- Basitlik

Şimdi, belirttiğimiz bu optimal vergileme ilkelerini kısaca açıklayalım:

1. Adalet/Eşitlik İlkesi. Adalet, her ne kadar somut olarak tanımlanabilen ve üzerinde herkesin uzlaşabileceği bir kavram değilse de şu genel ilkelere yola çıkılarak adil bir vergi sistemi oluşturulabilir:

- *Vergi sisteminde "kanun önünde eşitlik"* ilkesi uygulanmalıdır. Vergi yasaları önünde herkes eşit olarak görülmeli ve vergi yasaları herkese aynı şekilde uygulanmalıdır.
- *"Yatay adalet"* ve *"dikey adalet"* ilkeleri uygulanmalıdır. Yatay adalet ilkesi, aynı ya da benzer durumda olan vergi yükümlülerinin aynı esaslar dahilinde vergilendirilmesini öngörmektedir. Dikey adalet ilkesi ise vergi konuları itibarıyla farklı gelir ve servete sahip olan ve farklı harcama eğilimleri olan yükümlülerin aynı ölçüde değil, farklı miktarda vergi ödemelerini öngörmektedir. Önemle belirtelim ki, bu ilke geleneksel maliye teorisinde sık sık yanlış anlamalara ve değerlendirmelere maruz kalmıştır. Maliyeciler, gerek yatay adalet gerekse dikey adalet ilkesinin ihtiva ettiği anlam üzerinde görüş birliği içerisinde değildiler.

Bazı maliyeciler, daha fazla gelire ya da servete sahip olanların, mevcut gelir ve servetlerine artan oranlı tarife uygulanarak yüksek vergi ödemelerini vergilemede dikey adalet ilkesini gerçekleştirmek için gerekli görmektedirler. Maliyecilerin bir kısmı ise –kendimizi de bu kategoriye dahil ediyoruz- artan oranlı vergilerin daha fazla çalışanı ve yatırım yapanı cezalandırdığını, bu

bakımdan adil olmadığını ve kanun önünde eşitlik ilkesini de ihlal ettiğini savunmaktadır.

2.Genellik İlkesi. Bu ilkeye göre bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, din, ırk ve milliyet ayrımı gözetilmeksizin herkes, anayasada ve vergi yasalarında belirtilen "vergi konusu" ile bağıntı içerisinde bulunduğu takdirde vergi yükümlüsü olmalı ve vergisini ödemelidir. Yine genellik ilkesinin bir diğer anlamı şudur; vergi sisteminde, hiçbir kişi ya da kesime vergi imtiyazları (istisna ve muafiyetler vs.) tanınmamalıdır. Tablo-1' de vergilemede genellik (generality) ve özellik (particularity) ilkelerine çeşitli örnekler verilmiştir. Örneğin, vergi sisteminde vergilerin ödeme gücünü yansıtan tüm kaynaklardan değil de bir ya da bir kaçından alınması, genellik ilkesine uygun olmayan bir durumdur. Verginin belirli gelir unsurları ya da servet unsurlarından alınması halinde vergi sisteminde "*dar kapsamlı vergiler*" uygulanıyor demektir. Böylesine bir uygulama bazı vergi konuları vergi dışında tutulduğunu gösterir. Dolayısıyla, dar kapsamlı vergiler vergilemede "özellik ilkesi"nin, geniş kapsamlı vergiler ise vergilemede "genellik ilkesi" nin uygulanması anlamına gelir.

İkinci olarak vergilemede genellik ilkesine uygun vergiler, düz oranlı vergilerdir. Zira bu vergilerde tüm matraha (vergiye tabi gelir, servet ya da harcamaya) aynı vergi oranı uygulanır. Buna karşın, artan oranlı vergiler "özellik ilkesi" için örnek teşkil ederler. Artan oranlı vergilerde, farklı matrahlar farklı oranlarda vergiye tabi tutulurlar.

İstisna ve muafiyetler de vergilemede genellik ilkesine ters düşen uygulamalardır. Vergi istisna ve muafiyetleri ile "özel" bazı kişi ve vergi konularına ayrıcalıklı işlem yapılmakta olduğundan, bu tür vergi ayrıcalıkları genellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Tablo-1: Vergilemede Genellik ve Özellik İlkesine Çeşitli Örnekler

Genellik İlkesine Uygun Örnekler	Özellik İlkesine Uygun Örnekler
Geniş Kapsamlı Vergiler	Dar Kapsamlı Vergiler
Düz Oranlı Tarife	Artan Oranlı Tarife

İstisnalara Yer Verilmemesi	Bir Kısım Kaynakların Kısmen Ya Da Tamamen Vergi Dışında Bırakılması (İstisna)
Muafiyetlere Yer Verilmemesi	Bazı Kişilerin Ya Da Kurumların Vergi Dışında Bırakılması (Muafiyet)

Önemle belirtelim ki, genellik ilkesine uyulmaması "*kanun önünde eşitlik*" ve dolayısıyla "*vergilemede adalet*" ilkesini ihlal eder. Vergilemede "genellik", dolayısıyla "*kanun önünde eşitlik*" ilkesini gerçekleştirmek için üç temel ilkenin dikkate alınması gerekir.

- Vergi sisteminde düz oranlı vergiler uygulanmalıdır.
- Vergi sisteminde vergi istisnalarına yer verilmemelidir.
- Vergi sisteminde vergi muafiyetlerine yer verilmemelidir.

3. *İstikrar İlkesi.* Optimal vergi reformunu diğer geleneksel vergi reform önerilerinden ayıran en önemli özellik, vergilemede kurallar yönünden "esneklik" ilkesini değil, "*öngörülebilirlik*" (*predictability*) ve "*istikrar*" ilkesini benimsemesidir. Optimal vergi reformunda vergileme kurallarının siyasal otoriteleri "bağlayıcı" olması savunulmakta ve siyasal otoritelerin keyfi vergiler getirmesi ve vergi oranlarını keyfi bir şekilde artırması önlenmek istenmektedir. "*Bağlayıcılık ilkesi*" (*binding principle*) optimal vergi reformu açısından son derece önem taşıyan bir ilkedir.

4. *Tarafsızlık İlkesi.* Optimal vergi reformunun temel amaçlarından birisi de "*tarafsızlık*"dır. Tarafsızlık, vergilerin ekonomik birimlerin karar ve tercihlerini etkilemeyecek özelliklerde olmasını ifade eder. Bir vergi sisteminin tarafsız olabilmesi için en başta;

- Tespit edilen vergi oranlarının düşük olması,
- Vergi oranlarının "düz" (flat) olması,
- Belirli kişi ve kurumlara vergi imtiyazları tanımaması gerekir.

Ayrıca "tarafsızlık" ilkesi gereği, ekonomi politikası amaçlarını (ekonomik kalkınma, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın tesis edilmesi, tam istihdamın

sağlanması vs.) gerçekleştirmek için vergilerin araç olarak uygulanmasını öngören müdahalecilik anlayışından uzak durulmalıdır. Bir vergi tarafsız olduğu ölçüde ekonomi politikası amaçlarının gerçekleşmesine kendiliğinden daha fazla hizmet eder. Müdahaleci vergi politikasında vergi istisna ve muafiyetleri, artan oranlı tarife, vergi teşvikleri, ayırma ilkesi, özel vergi indirimleri vs. araçlar uygulanarak ekonomide adil bir gelir ve servet dağılımı, ekonomik kalkınma ve büyüme, tam istihdam, fiyat istikrarı ve saire makro ekonomik hedeflere ulaşmak istenir. Önemle belirtelim ki, vergi sisteminde müdahalecilik, düşünülenin aksine ciddi bazı sorunlara yol açar. Örneğin, ihtiyari vergi politikası uygulamaları, siyasal iktidarların vergileme yetkisini keyfi olarak kullanmalarına neden olur. Artan oranlı tarife, vergi istisna ve muafiyetleri vb. uygulamalar ile vergilemede genellik ve kanun önünde eşitlik ilkeleri zedelenmiş olur. Müdahaleci vergileme aynı zamanda rant kollama eğilimlerini de arttırır.

5. Etkinlik İlkesi. Optimal vergi reformunun amaçlarından bir diğeri, vergilemede etkinlik ilkesinin gerçekleştirilmesidir. Optimal vergi reformunun basit, açık ve anlaşılır olması, belirli kesimlere vergi imtiyazları tanımaması, vergileme maliyetlerinin düşük olmasını sağlar ve sonuçta vergi toplamada etkinlik gerçekleştirilmiş olur. Vergi sisteminin ve vergi yönetiminin "yalın" olması, vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili işlem maliyetlerini ve fırsat maliyetlerini azaltır. Vergi yükümlüsü açısından işlem maliyeti, vergi dolayısıyla yapılan harcamaların (mali müşavir ve muhasebeciye ödenen para, şirkette vergi işlemlerini yürütmek üzere istihdam edilen personele ödenen maaşlar vs.) toplamını ifade eder. Vergi yönetimi açısından ise bürokrasi ve kırtasiyecilik dolayısıyla yapılan harcamaları, ayrıca vergi yönetimindeki israf ve savurganlıkları işlem maliyeti olarak ele almak mümkündür. İdeal bir vergi sisteminde vergi yükümlülerinin katlandığı maliyetlerin ve aynı zamanda vergi yönetiminde ortaya çıkan maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekir.

Önemle belirtelim ki, vergilemede tarafsızlık ilkesinden uzaklaşma, vergi bürokrasisinin genişlemesine ve vergisel düzenlemelerin artmasına neden olur. Vergi müdahaleciliğinin genişlemesi de vergi maliyetlerinin artmasına ve bunun sonucunda da vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır.

6. Basitlik İlkesi. Optimal vergi reformunun temel amaçlarından birisi de basitliktir. Optimal vergi sistemi, özü itibarıyla çok sayıda ve türde vergi alınmasına şiddetle karşı çıkan ve vergi yönetimindeki keyfiyeti eleştiren bir yaklaşımdır. Vergilerdeki karışıklığın önlenmesi ve vergi sisteminde basitliğin tesis edilmesi için optimal vergi sistemi, iki radikal reform önermektedir:

i. Vergi konularının anayasada açık olarak belirlenmesi,

ii.Vergilerin "düz oranlı" olarak anayasada belirlenmesi,

Bu iki radikal önerinin detayları burada verilmemekle birlikte, ideal bir vergi reformu için "*anayasal düzeyde*" vergi sisteminin dizayn edilmesinin büyük önem taşıdığına inanıyoruz.

Basitlik içerisinde ele alınması gereken ilkelerden birisi de "*görülebilirlik*" ilkesidir. Vergilerin vatandaşlar tarafından "*görülebilir*" (visible) olması son derece önem taşır. Vatandaşların vergi ödediğinin farkında olmaması halinde, toplumda vergi ödeme bilincinin oluşturulması son derece güçtür. Verginin ne üzerinden ve ne miktarda alındığı vatandaşlar tarafından kolayca anlaşılabilir. Bu çerçevede vergi yönetiminin "gizli vergi" niteliği taşıyan dolaylı vergiler uygulamasının "görülebilirlik" ilkesi ile bağdaşmadığını söyleyebiliriz. Hemen belirtelim ki, dolaylı vergiler optimal vergileme ilkelerinden "görülebilirlik ilkesi"ni; dolaysız vergiler ise kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden doğrudan alındığından ve vergi yükü daha kolay bir şekilde hissedildiğinden "tarafsızlık ilkesi"ni ihlal etmektedirler. Bu nedenle, optimal vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi sistemi içinde eşit ağırlıkta uygulanması gerektiğini düşünüyoruz.

III. OPTİMAL VERGİLEMEDE DÖRT TEMEL SORU

Optimal vergileme, ideal bir vergi sistemi için gerekli ilkeleri ve özellikleri ihtiva eder. Optimal bir vergi sistemi oluşturmak için yukarıda belirttiğimiz temel vergileme ilkelerinin esas alınması ve bu ilkelerin başta anayasa olmak üzere mevcut tüm yasal ve kurumsal yapı içerisinde güvence altına alınması gerekir.

Optimal vergilemeyi gerçekleştirmek için öncelikle şu dört temel sorunun dikkatle analiz edilmesi gerekir.

- Vergi, hangi konular üzerinden alınmalıdır?
- Vergi tarifesi ne şekilde düzenlenmelidir? Vergiler düz oranlı mı, yoksa artan oranlı mı olmalıdır? Maksimum vergi oranı ne olmalıdır?
- Vergi, kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden doğrudan mı alınmalıdır? Dolaylı vergilere mi, yoksa dolaysız vergilere mi ağırlık verilmelidir?
- Vergi yükü, yükümlüler arasında nasıl ve hangi kriter(ler)e göre dağıtılmalıdır?

Optimal bir vergi sistemi oluşturmak için gerekli unsurların bu dört temel sorunun analiz edilmesi ile daha net olarak ortaya konulabileceğini düşünüyoruz. Şimdi kısaca bu soruların neden önem taşıdığını açıklamaya çalışalım. (Bkz: Şekil-1)

1.Soru: Vergi ne üzerinden alınmalıdır?

Tarih boyunca verginin ne üzerinden alınacağı ya da hangi konular üzerine vergi konulacağı siyasi otoritelerin takdir ve kararlarına dayalı olarak belirlenmiştir. Günümüze değin vergiler çok değişik konular üzerinden alınmıştır.

Günümüzde nadiren de olsa bireylerin fiziki varlıkları vergi konusu olabileceği gibi (örneğin; baş vergisi), bireylerin iktisadi faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelir ve servetleri de vergiye tabi tutulabilmektedir. Elde edilen gelir ve servetin tüketim amacıyla kullanılması da yine verginin konusunu oluşturabilmektedir. Servetin bizzat kendisi vergi konusunu oluşturabileceği gibi el değiştirmesi (transferi), satışı ya da kiraya verilmesi de vergi konusu olabilmektedir. Bunların dışında bir kısım muameleler (=işlemler) de vergiye konu teşkil etmektedir. Mal ve hizmetlerin ülke sınırlarından geçmesi (ihracata ya da ithalata konu olması) de aynı şekilde vergiye tabi olabilmektedir.

Tüm bu açıklamalardan sonra burada cevaplanması gereken sorular açıktır:

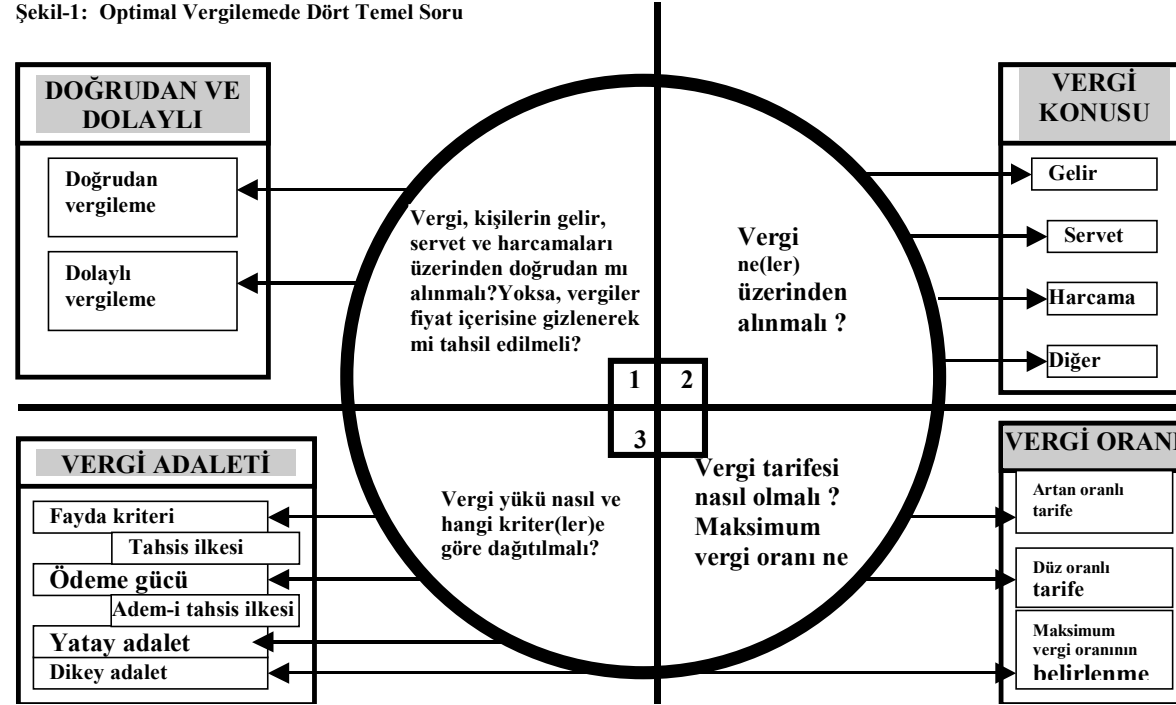
- Hangi konular üzerinden vergi alınması daha doğrudur?
- Bir tek kaynaktan mı vergi alınmalıdır?
- Sadece harcama üzerinden mi vergi alınmalıdır? Yoksa, gelir ve servet üzerinden de vergi alınmalı mıdır?
- Siyasi otoriteler hangi konular üzerinden vergi alınacağına karar vermede tamamen serbest ve bağımsız mı olmalıdırlar?
- Vergi konularının siyasi iktidarların takdirine bırakılması vergilemede keyfiyeti getirmez mi?

Tüm bu soruların titizlikle ele alınması ve incelenmesi önem taşımaktadır. Bu konuda bazı özet bilgiler vermekte ve literatürdeki tartışmaları özetlemekte yarar görüyoruz.

Şahsi Vergiler mi? Mal vergileri mi?

Öncelikle Őu hususu belirtelim ki, vergiler, insanların bir arada yaŐamıŐ olduğu tŐm topluluklarda varolmuŐ ve çeşitli konular Őzerinden alınmıştır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi bazı medeniyetlerde ve/veya devletlerde vergiler kişilerin fiziki varlığı Őzerinden alınmıştır. Baş vergisi buna bir Őrnektir. Bunun yanısıra eski çağlarda vergiler pek çok mal Őzerinden değişik adlar altında alınmıştır. Özellikle vergileme yetkisinin devlet baŐkanının ya da hŐkŐmdarın takdirinde olduğu ve henŐz demokrasi yŐnŐndeki mŐcadelelerin

Şekil-1: Optimal Vergilemede Dört Temel Soru



başlamadığı dönemlerde vergiler keyfi olarak belirlenen bir takım mallar ya da işlemler üzerinden alınmıştır.

Modern devletlerin oluşması ve "*temsilsiz vergi olmaz*" düşüncesinin yerleşmesi ile birlikte vergiler genel olarak üç temel kaynak üzerinden alınmaya başlanmıştır. Bunlar, "gelir", "servet" ve "harcama"dır. Günümüzde her ülkede vergiler değişik konular üzerinden alınmakta ve vergi türleri konusunda bir yeknesaklık bulunmamaktadır. Bununla birlikte, genel olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin çoğunluğunda vergilerin bu üç kaynak üzerinden alındığını söylemek mümkündür. Bu kaynaklardan alınan vergilerin bir kısmı kişilerin ödeme güçlerini dikkate alan vergiler olduğu için (örneğin gelir vergisi) "*şahsi vergiler*"; bunun dışında kalan ve kişilerin ödeme güçlerini dikkate almaksızın mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ise "*mal vergileri*" olarak adlandırılırlar.

Günümüzde modern vergilemede gelir üzerinden alınan başlıca iki vergi bulunmaktadır. Bunlar, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan "*şahsi gelir vergisi*" ve kurumların gelirleri üzerinden alınan "*kurumlar gelir vergisi*"dir. Kurumlar vergisi, şirket vergisi olarak da bilinmektedir.

Günümüzde servet üzerinden alınan vergiler de ülkelerden ülkelere değişmekle birlikte genel olarak alınan vergiler birbirlerine benzemektedir. Teorik olarak eğer vergi tüm servet unsurları üzerinden alınıyorsa bu "*genel servet vergisi*" olarak adlandırılmaktadır. Eğer vergi sadece belirli servet unsurları üzerinden alınıyorsa o takdirde vergi "*özel servet vergisi*" olarak adlandırılmaktadır. Uygulamada genel servet vergilerinin değil, özel servet vergilerinin çok daha yaygın olduğunu belirtmekte yarar görüyoruz. Özel servet vergileri de, alındığı servet unsuruna göre değişik isimler almaktadır. Örneğin, vergi, gayri menkul üzerinden alınıyorsa o zaman "*emlak vergisi*", ya da daha spesifik olarak "*bina vergisi*", "*arazi vergisi*", "*arsa vergisi*" ve saire şekillerde adlandırılmaktadır. Eğer vergi motorlu taşıtlar üzerinden alınıyorsa, bu durumda vergi, "*motorlu taşıtlar vergisi*" adını almaktadır. Servetlerin transferi de vergi konusunu oluşturmakta ve genellikle alınan vergi "*veraset ve intikal vergisi*" olarak adlandırılmaktadır. Eğer servet transferi, veraset yoluyla gerçekleşmişse "*veraset vergisi*"; yok eğer, bağış ve hediye şeklinde gerçekleşmişse o takdirde "*hediye vergisi*" gündeme gelmektedir.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere gelir ve servet dışında günümüzde vergiler yaygın olarak bir de "harcamalar" üzerinden alınmaktadır. Harcama üzerinden alınan vergiler, daha geniş bir ifadeyle "*mal ve hizmetler*

üzerinden alınan vergiler” olarak bilinmektedir. Mal ve hizmetlerin üretimi, satışı ve tüketimi vergi konusunu oluşturduğundan bu vergiler kimi zaman *“üretim vergileri”, “satış vergileri”, “harcama vergileri”* vs. değişik isimlerle anılmaktadır. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler literatürde yaygın olarak *“muamele vergileri”* olarak da bilinmektedir. Tablo-4’de mal ve hizmetler üzerinden alınan satış vergilerinin genel bir tasnifi yapılmıştır. Mal ve hizmetler üzerinden alınan satış vergileri kendi arasında ikiye ayrılmaktadır: Genel satış vergileri ve özel satış vergileri. Vergi, eğer tüm mal ve hizmetler üzerinden alınıyor ise o zaman *“genel satış vergileri”*; yok eğer vergi belirli bazı mal ve hizmetler üzerinden alınıyorsa o zaman da *“özel satış vergileri”* sözkonusu demektir. Genel satış vergilerinin bir kısmı tüm üretim aşamasında ya satış değeri üzerinden (ciro vergisi), ya da katma değer üzerinden (katma değer vergisi) alınmaktadır. Eğer vergi bu şekilde tüm üretim aşamasında alınıyorsa, bu vergiler *“yayıllı satış vergileri”* (*yayıllı muamele vergileri*) olarak adlandırılmaktadır. Eğer vergi, üretimin ve tüketim sürecinin bir aşamasından alınıyorsa, o zaman bu vergiler *“toplu satış vergileri”* olarak adlandırılmaktadır. Örneğin, imalat aşamasında alınan bir vergi *“imalat satış vergisi”*, perakende aşamasında alınan bir vergi *“perakende satış vergisi”* olarak adlandırılmaktadır.

Hiç şüphesiz, günümüzde gerek gelişmiş, gerekse gelişmekte olan ülkelerde yukarıda sayılan üç kaynak dışında başka konular üzerinden de vergiler tahsil edilmektedir. Önemle belirtelim ki, bizim açımızdan optimal vergi sistemi oluşturmak için önem taşıyan ve cevaplandırılması gereken soru şudur: vergi hangi kaynak(lar) ya da konu(lar) üzerinden alınmalıdır?

Bugün maliyeciler arasında verginin hangi kaynak üzerinden alınması gerektiği konusunda bir uzlaşma sözkonusu değildir. Bazı maliyeciler, verginin sadece gelir üzerinden alınmasını, bazı maliyeciler ise tüketim üzerinden alınması gerektiği görüşündedirler. Verginin sadece servet üzerinden alınması gerektiği görüşünü savunanlar da bulunmaktadır. Öte yandan, bazı maliyeciler verginin tek bir kaynak üzerinden alınması düşüncesini savunurken, diğer bazı maliyeciler verginin tek kaynak üzerinden değil, pek çok kaynak üzerinden alınmasının daha doğru olduğu görüşündedirler.

Tek Vergi mi, Çok Vergi mi?

Verginin tek bir kaynak üzerinden mi, yoksa birden çok kaynak üzerinden mi alınması tartışmaları optimal bir vergi sistemi oluşturmak açısından önem taşımaktadır. Tek vergi sistemi, verginin sadece tek bir kaynak ya da konu üzerinden alındığı bir vergi sistemini ifade eder. Çok vergi(ler) sistemi ise farklı kaynak ve konular üzerinden çeşitli vergilerin alındığı vergi sistemine

verilen addır. Her ne kadar bugün açısından bu ayrımın anlamsız ve yersiz olduğu düşünülse dahi, önceki yüzyıllarda bazı maliyecilerin verginin tek bir kaynak (ya da konu) üzerinden alınması görüşünü savunduklarını biliyoruz. Örneğin, 18. Yüzyılda bazı fizyokrat düşünürler, zenginliğin kaynağı olarak tarımı kabul etmişler ve toprağın net hasılası üzerinden bir "tek vergi" alınmasını savunmuşlardır. Yine tek vergi sistemini savunan pek çok düşünür ve maliyeci bulunmakla beraber, bunlar arasında Amerikalı Henry George'un önerisi maliye biliminde ilgi uyandıran önerilerden biri olmuştur. Henry George, toprak ve gayri menkullerin değerlerindeki artışlar üzerinden tek bir vergi (bir tür rant vergisi) alınmasını savunmuştur. George, toprak ya da gayrimenkul sahibinin hiçbir emek sarfetmeden zaman içinde zengin olabileceğini düşünmüş ve değer artış kazançları üzerinden tek bir verginin alınmasının devlet için yeterli olabileceği görüşünü savunmuştur.

Hemen belirtelim ki, günümüzde verginin tek kaynak üzerinden alınması düşüncesi maliyeciler arasında fazla benimsenen bir görüş değildir. "Tek vergi", her ne kadar özellikle vergilemede basitlik açısından "optimal" bir vergi ise de günümüz açısından bu tür bir verginin uygulanmasında ciddi bazı güçlükler bulunmaktadır. Verginin hangi kaynak üzerinden alınması gerektiği konusunda geniş ölçüde kabul edilebilir ve üzerinde uzlaşılabilir bir fikir henüz ileri sürülmüş değildir. Bunun yanısıra, tek bir verginin adalet ve verimlilik yönünden yeterli olup olmayacağı da şüphesiz tartışmalıdır.

Günümüzde verginin çeşitli kaynaklar üzerinden alınması, yani "çok vergi(ler)" uygulanması görüşü daha çok benimsenmektedir. Ancak burada önemle belirtelim ki, eski krallık yönetimlerinden günümüzdeki temsili demokrasilere kadar tüm yönetim sistemlerinde vergileme yetkisinin sürekli suiistimal edilmesi ve keyfi olarak pek çok konu üzerinden vergi alınması "çok vergi" sisteminin de doğru olmadığını göstermektedir. Bu nedendir ki, son yıllarda vergileme yetkisinin sınırlandırılması yönündeki görüşler ve uygulamalar önem kazanmıştır.

Gelir Vergisi mi, Harcama Vergisi mi?

Önce konu ile ilgili literatürdeki "gelir vergisi mi, harcama vergisi mi?" tartışmalarını bir örnek yardımıyla özetlemeye çalışalım. (Bkz: Browning and Browning, 1983:443) Aynı gelire sahip iki birey düşünelim. Her iki bireyin de yıllık gelirinin 20.000 Dolar olduğunu varsayalım. (Tablo- 2)

İlk olarak kişilerin gelir ve harcamaları üzerinden bir vergi alınmadığı varsayımının sonuçlarını özetleyelim. Birey A, gelirinin tamamını ilk yıl içinde harcamış ve hiç tasarrufta bulunmamış olsun. Birey B ise gelirinin yarısını ilk yılda harcamış, diğer yarısını ise ikinci yıl içinde harcamayı yeğlemiş olsun.

Piyasada tasarruf mevduatına ödenen cari faiz haddinin ise yüzde 10 olduğunu kabul edelim. Bu durumda Birey B, gelirinin bir kısmını ikinci yılda kullanmayı tercih ettiğinden tasarruf ettiği 10.000 Dolar üzerinden 1000 dolar faiz geliri elde etmiş olacak ve toplam harcanabilir geliri 11.000 Dolara çıkmış olacaktır. Eğer, Birey B bu gelirini bir sonraki yıl kullanmak isterse (cari tüketim yerine tasarrufu tercih ederse) doğal olarak faiz geliri elde etmiş olacaktır. Bu birinci örnekte gelir ve harcama üzerinden alınan bir vergi olmadığından, vergilerin bireylerin harcama ve tasarruf kararları üzerindeki etkisi "nötr"dür, yani "tarafsız"dır.

Bir başka senaryonun sonuçlarını özetlemeye çalışalım. İkinci senaryoda gelir üzerinden yüzde 20 oranında bir vergi alındığını varsayalım. Doğal olarak, gelir vergisi bireylerin cari tüketim ve gelecekteki tüketim kararları üzerinde etkide bulunacaktır. Birey A'nın toplam 20.000 dolar üzerinden yüzde 20 gelir vergisi ödedikten sonra arta kalan 16.000 Doları aynı yıl içinde harcadığını kabul edelim. Bu durumda Birey A'nın tasarrufu sözkonusu olmayacaktır. Birey B'nin ise 20.000 Dolar geliri üzerinden yüzde 20 gelir vergisi (4000 Dolar) ödedikten sonra arta kalan 16.000 Doların yarısını harcadığını, diğer yarısını ise tasarruf ettiğini düşünelim. Bu durumda Birey B, ikinci yılda tasarruf ettiği 8000 Dolar üzerinden yüzde 10 faiz geliri elde etmiş olacak ve toplam geliri 8.800 Dolara çıkmış olacaktır. Birey B, elde ettiği faiz geliri (800 Dolar) üzerinden yüzde 10 gelir vergisi ödeyecektir. Yani, faiz geliri üzerinden 160 Dolar vergi ödeyecektir. Bu durumda Birey B'nin harcanabilir geliri 8.640 Dolar ($8.800 - 160 = 8.640$) olmaktadır. Bu örnekten açıkça anlaşıldığı üzere her ne kadar birey A, ve birey B aynı gelire sahipse de Birey B, Birey A'dan daha fazla vergi ödemektedir. Gelirinin tamamını ilk yılda harcayan Birey A, toplam 4000 Dolar vergi ödemiştir. Buna karşın, gelirinin yarısını ilk yılda harcayan, diğer yarısını ise tasarruf eden Birey B toplam 4.160 Dolar vergi ödemektedir. Yani, tasarruf eden kişi, tasarruf etmeyen kişiye göre daha fazla vergilendirilmektedir. Bu örnekte, tasarrufların vergilendirilmesi dolayısıyla tasarruf eden birey cezalandırılmış olmaktadır. İşte bu basit örnekten hareket ederek bazı maliyeciler gelir vergisinin tasarruf kararları üzerinde olumsuz etkide bulunduğunu ve bu nedenle gelir vergisinin adil olmadığını savunmaktadırlar. Bir kısım maliyeci, bu olumsuz sonucun ortadan kaldırılması için verginin gelir üzerinden değil, harcama üzerinden alınması gerektiğini savunmaktadırlar.

Şimdi, üçüncü senaryoyu incelemeye çalışalım. Bu üçüncü senaryoda vergi sisteminde gelir üzerinden bir vergi alınmadığını, sadece harcamaların vergiye tabi olduğunu düşünelim. Aynı gelire sahip iki bireyin tüketim ve tasarruf tercihleri şu şekilde olsun: Birey, toplam 20.000 Dolar gelirinin tamamını birinci yıl içinde harcamayı yeğlemiş olsun. Yüzde 25 harcama vergisinin mevcut olduğunu varsayalım ve örneğimizi açıklamaya çalışalım.

Birey A'nın 16.000 Dolar harcama yaptığını ve bunun üzerinden yüzde 25 harcama vergisi (4000 Dolar) ödediğini düşünelim Bu durumda, Birey A'nın bir sonraki yıl harcanabilir geliri sözkonusu olmayacaktır. Birey B ise, gelirin 8000 Dolarını birinci yılda harcamış olsun. Bu durumda Birey B, toplam 2000 Dolar harcama vergisi ödemiş olacaktır. Öte yandan Birey B' ikinci yıl için kalan 8000 Dolar üzerinden bir faiz geliri elde edecektir.

Tablo-2: Gelir Vergisi ve Tüketim Vergisi Karşılaştırması

Verginin Olmadığı Durum

Birey	Geliri (\$)	1. Yıl Tüketimi (\$)	2. Yıl Tüketimi (\$)
A	20.000	20.000	0
B	20.000	10.000	11.000

Gelir Vergisinin Uygulandığı Durum : (% 20 Gelir Vergisi)

Birey	Geliri \$	1. Yıl Tüketimi (Ve Ödenen Vergi) \$	2.Yıl Tüketimi (Ve Ödenen Vergi) \$
A	20.000	16.000 (4.000)	0 -
B	20.000	8.000 (4.000)	8640 (160)

Tüketim Vergisinin Uygulandığı Durum (% 25 Tüketim Vergisi)

Birey	Geliri \$	1. Yıl Tüketimi (Ve Ödenen Vergi) \$	2.Yıl Tüketimi (Ve Ödenen Vergi) \$
A	20.000	16.000 (4.000)	0 -
B	20.000	8.000 (2.000)	8800 (2.200)

Kaynak : Browning and Browning, 1983; 448.

(8000 Dolar x yüzde 10 faiz = 800 Dolar) Birey B'nin toplam gelirini ikinci yılda harcaması halinde ödeyeceği vergi 2200 Dolar olacaktır (8800 x yüzde 25 harcama vergisi).

Dikkat edilirse bu üçüncü senaryoda Birey B , 4200 Dolar, Birey A ise 4000 Dolar vergi ödemektedir. Ancak, paranın şimdiki değeri dikkat alındığında Birey A ile Birey B'nin aynı vergiyi ödediklerini söylemek mümkündür.

Bu örnek çerçevesinde düşünüldüğünde gerçekten de harcama vergisinin gelir vergisine göre daha adil ve doğru olduğu söylenebilir. Hemen belirtelim ki, bu spesifik örnek de dahil olmak üzere harcama vergisine çeşitli eleştiriler de yöneltilmektedir. İlk olarak, gelir vergisi taraftarları, gelir düzeyi düşük bireylerin marjinal tasarruf eğilimlerinin düşük ya da (negatif) olduğunu ve gelirlerinin tamamını harcamaya ayırdıklarını belirtmektedirler. Dolayısıyla, harcama vergisinin özellikle düşük gelirli kişiler üzerinde daha ağır bir vergi baskısı oluşturduğu ileri sürülmektedir. Bu eleştiriye karşı harcama vergisi taraftarları ise harcamalar üzerinde oran farklılaştırması içeren bir dolaylı harcama vergisi, ya da artan oranlı bir kişisel harcama vergisi (personal expenditure tax) alınabileceğini ve bu şekilde vergi adaletsizliğinin ortadan kaldırılabilceğini ileri sürmektedirler.

Burada konu ile ilgili daha başka örnekler geliştirmek ve literatürdeki tartışmalara detaylarıyla girmek mümkündür. Bu tartışmaları burada daha detaylarıyla ele almak yerine şu hususu tekrarlamakta yarar görüyoruz. Verginin gelir üzerinden mi, yoksa harcama üzerinden mi alınması gerektiği maliye biliminde üzerinde henüz uzlaşamayan konulardan birisidir. Bu konuda maliyeciler arasında gerçekten bir "mutabakat"ın varlığından söz edilemez.

Gelir ve harcama vergileri arasındaki tercih konusu yanısıra, verginin ayrıca servet üzerinden alınıp alınmaması gerektiği konusu da maliyeciler arasında çok önemli tartışma konularından birisidir. Bilindiği üzere, servet bireylerin ya da kurumların sahip oldukları maddi ve maddi olmayan varlıklarının bütünüdür. Servet üzerinden vergi alınması gerektiği görüşünü savunanlar ile servet üzerinden vergi alınmaması gerektiği görüşünü savunanların kendilerine göre farklı çıkış noktaları ve argümanları mevcuttur.

Optimal vergi sistemi oluşturmak için "*vergi ne üzerinden alınmalıdır?*" sorusunun son derece önem taşıdığını burada bir kez daha belirtmek isteriz. Gelir, servet ve harcama vergilerinin etraflıca ele alınarak ideal vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi ve karşılaştırmanın yapılması gerektiği görüşündeyiz. Burada şu hususu önemle belirtelim ki, her vergi türünün çeşitli yönlerden üstün ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Bu konuda kesin ve

tamamen doğru bulgulara ve sonuçlara ulaşmak bize göre mümkün görünmemektedir.

Bizim burada önemle belirtmek istediğimiz iki önemli husus şudur: Vergi konularının tespit edilmesi işleminin (nelerin vergiye tabi olacağı işleminin) hiçbir şekilde siyasal iktidarların keyfiyetine bırakılmaması gerekir. Siyasal iktidarların hangi konular üzerinden vergi alacakları mutlaka anayasa içerisinde belirlenmelidir. İkinci olarak, vergiler bize göre her üç kaynak üzerinden de alınmalıdır. Optimal vergileme açısından "dar vergi konuları" üzerinden vergi alınması yerine, vergi konularının geniş olarak belirlenmesinin daha doğru olduğunu düşüncesindeyiz. Vergilerin; gelir, servet ve harcamaları kapsayacak şekilde geniş olarak belirlenmesi halinde vergi oranlarının düşük olarak tespit edilebileceği kanaatindeyiz. Eğer, vergiler dar konular üzerinden alınırsa bu durumda ister istemez daha fazla gelir elde etmek için vergi oranlarının artırılması gündeme gelebilecektir. Özetle, geniş tabanlı vergiler, dar tabanlı vergilere tercih edilmelidir. Ancak, bu defa sözkonusu vergi konuları için optimal vergi oranının ne olması gerektiği sorusu gündeme gelmektedir. Bu soruyu aşağıda inceleyeceğiz.

2.Soru: Vergi tarifesi ne şekilde düzenlenmelidir? Maksimum vergi oranı ne olmalıdır?

Bu ikinci soru da en az birinci soru kadar maliye biliminde üzerinde uzun yıllardır tartışılan konulardan birisidir. Bu konuda da bir görüş birliğine ulaşılmış değildir. Geleneksel maliyeciler artan oranlı vergiyi savunmaktadırlar. Günümüzde ise maliyecilerin büyük çoğunluğunun artan oranlı vergileri eleştirdikleri ve düz oranlı vergiyi savundukları gözlemlenmektedir.

Bize göre optimal vergileme açısından vergilerin konuları ve türleri itibariyle anayasada "düz oranlı" olarak belirlenmesi gerekmektedir. Düz oranlı vergiler ve artan oranlı vergiler karşılaştırması bir sonraki bölümde yapıldığından burada daha fazla bilgi verilmesine gerek görülmemiştir.

3.Soru: Dolaysız vergilere mi, yoksa dolaylı vergilere mi ağırlık verilmelidir?

Vergiler bazen asıl vergilendirilmek istenen kişi ve kurumlardan herhangi bir aracıya gerek olmaksızın doğrudan tahsil edilebilir. Bazen de vergiler, asıl vergilendirilmek istenen kişi ve kurumdan doğrudan değil, dolaylı yollardan tahsil edilir. Bir verginin fiyat içerisine dahil edilerek tüketiciden tahsil edilmesi mümkündür ve bu dolaylı vergilemeye bir örnek teşkil eder. Dolaylı vergiler genellikle fiyat mekanizması aracılığıyla yansıtılması mümkün olan

vergilerdir. Buna karşın dolaysız vergiler, genellikle yansıtılması mümkün olmayan ya da yansıtılması çok güç olan vergilerdir.

Herhangi bir vergi sisteminde eğer dolaysız vergiler ağırlıkta ise o zaman vatandaşlar ödedikleri verginin yükünü daha iyi hissederler ve gerçekten vergi ödediklerinin farkına varırlar. Eğer vergi sisteminde dolaylı vergiler ağırlıkta ise o zaman vatandaşlar çoğu zaman vergilerin fiyat içerisinde gizlenmiş olması dolayısıyla "*mali anestezi*" (=vergi uyuşturması) etkisiyle vergi ödediklerinin farkına dahi varmazlar.

Dolaylı vergilerin sahip olduğu iki avantaj bulunmaktadır; dolaylı vergiler, devlet açısından tahsili kolay vergilerdir. Dolaylı vergiler, vatandaşlar açısından ise kolayca hissedilen vergiler olmadığından vergiye karşı fazla bir reaksiyon göstermezler. Ancak ideal bir vergi sisteminde vatandaşların ne kadar vergi ödediklerini açık olarak bilmeleri de önem taşır. Dolaylı vergiler, bu bakımdan "*görülebilirlik*" olarak adlandırdığımız ilkeye ters düşer. Dolaysız vergiler ise "*görülebilirlik*" ilkesine uygun vergiler olmakla beraber, gelir ve servet üzerinden doğrudan alındıklarından vatandaşlar üzerinde bir yük ve baskı oluştururlar. Önceki açıklamalarımızda belirttiğimiz gibi, bize göre optimal vergileme açısından her iki grup vergiler (hem dolaylı hem de dolaysız vergiler) bazı avantajlar yanı sıra bazı dezavantajlara da sahip bulunmaktadır. Bu nedenle, bunlar arasında bir tercih yapmak zor görünmektedir. Kanaatimizce, vergi sistemlerinde hem dolaylı vergilere hem de dolaysız vergilere yer verilmesi doğru bir tercih gibi görünmektedir.

4.Soru: Vergi yükü nasıl ve hangi kritere göre dağıtılmalıdır?

Optimal vergileme açısından cevaplanması gereken bir diğer soru vergi yükünün dağılımı ile ilgilidir. Vergilerin kişilerin ödeme güçlerine paralel olarak mı, yoksa kamu hizmetlerinden yararlanma ölçüsünde mi dağıtılması gerektiği, maliyenin bir bilim dalı olarak ortaya çıkışından bu yana tartışılan en önemli sorularından birisidir.

Geleneksel maliye teorisinde "*ödeme gücü ilkesi*" ve "*adem-i tahsis ilkesi*"nin daha doğru ve adil olduğu savunulmaktadır. Buna karşın bazı maliyeciler "*fayda ilkesi*" ve "*tahsis ilkesi*"ni savunmaktadırlar. Önemle belirtelim ki, bu konuda halen maliyeciler arasında bir görüş birliğinin varlığından sözedilemez. Bazı maliyecilere göre tahsis ilkesinin başlıca şu avantajları bulunmaktadır:

Tahsis ilkesi uygulanarak seçmen ya da vergi yükümlülerinin kamusal mal ve hizmetlere tercihleri daha net olarak belirlenebilir. Belirli gelirler, belirli hizmetlere ve harcamalara tahsis edileceğinden bu hizmetlerden yararlanan

kişiler, aldıkları hizmetler ile ilgili memnuniyetlerini ve de şikayetlerini daha açık olarak ortaya koyabilirler.

□ Vergi sadece hizmetten yararlanarlardan alınacağı için, bunun vergi adaletine uygun olduğu söylenebilir. Örneğin, akaryakıt üzerinden alınan vergilerin, karayollarının yapımına harcanması durumunda, vergiyi sadece otoyolu kullanan kişiler ödeyeceklerdir.

□ Tahsis ilkesi, kamu harcamalarının daha süratle yapılmasına imkan sağlayabilir. Genel bütçeden belirli harcamalara ödenek ayrılması belirli bütçe prosedürlerine bağlı olduğundan işlem maliyeti ve zaman maliyeti daha yüksektir.

□ Tahsis ilkesi ile finanse edilen harcamaların devamlılığının sağlanması daha kolaydır. Oysa, genel bütçeden fon ayırma daha güç olabilir.

Literatürde maliyecilerin bir kısmı, kamu maliyesinde uzun yıllar geçerli olan "ödeme gücü ilkesi" ve "adem-i tahsis ilkesi"nin uygulanması neticesinde, kamu harcamalarının gelirlerden bağımsız olarak sürekli arttığına dikkati çekmektedirler. Oysa kamu maliyesinde bu belirtilen iki ilke yerine "fayda ilkesi" ve "tahsis ilkesi" benimsendiğinde, vatandaşların yararlandıkları hizmetin karşılığında bir bedel ödemeleri mümkün olur. Vatandaşlar, karşılığını aldıkları bir hizmete bedel ödeyeceklerinden bu dolaylı yoldan kamu ekonomisinde disiplin sağlar.

Tahsis ilkesi ile ilgili olarak bu olumlu değerlendirmeler yanısıra maliyecilerin bir kısmı da yukarıdaki argümanlardan farklı olarak kamu maliyesinde tahsis ilkesinin uygulanması ile bütçede birlik ilkesinin ortadan kalkacağını ve bunun sonucunda da bütçe gelir ve giderlerinin bir bütün olarak görülemeyeceğini iddia etmektedirler. Bütçede gelirlerin tek bir bütçe içerisinde yer almayarak, çeşitli fonlar oluşturulması ve harcamaların bu fonlardan yapılması bir çok ciddi sorunu (yasama organının onayı olmadan mali mükellefiyetler getirilmesi, yasama organının denetiminden uzaklaşılması, ödenek tahsisinde hizmet önceliğinin iyi tespit edilememesi vs.) beraberinde getirmektedir. Öte yandan, belirli vergiler, belirli hizmetlere tahsis edildiğinde tahsis edilen miktar hizmetin görülmesi için az ya da fazla olabilir.

Bize göre, minimal devlet fonksiyonlarının ödeme gücü ilkesi esas alınarak vergilerle; bunun dışında genişleyen devlet fonksiyonlarına paralel olarak sunulan kamusal mal ve hizmetlerin, fayda ilkesi esas alınarak yararlanma bedeliyle (harçlarla) finanse edilmesi gerekir. Tüm kamusal hizmetleri "fayda ilkesi"ne göre harçlarla finanse etmek mümkün değildir; bu bakımdan tam kamusal malların "ödeme gücü ilkesi" gereği vergilerle finanse edilmesi

kaçınılmazdır. Tahsis ilkesi uygulaması da bize göre kamu maliyesinde gelir ve harcama kalemlerinin bütünsel olarak görülmesini engelleyerek "*mali şeffaflığı*" ortadan kaldırmaktadır. Bu bakımdan kamu maliyesinde tek bir bütçe hazırlanması, veyahutta genel bütçe dışında diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bütçelerinin birleştirilerek "konsolide bütçe" olarak yasama organının onayına sunulması gerekmektedir.

IV. SONUÇ

İyi bir vergi sisteminin dizayn edilmesi iyi bir sosyal düzenin inşası bakımından son derece önem taşır. İyi bir vergi sisteminin en önemli özelliklerinden birisi "adalet"li olmasıdır. Vergi sisteminin adaletli olmaması, sonuçta toplumsal adaletin de bozulmasına yol açar.

Adaletli bir vergi sisteminin dizayn edilmesi için şu hususlara dikkat edilmelidir:

- Vergiler, ırk, dil, din, cinsiyet ve saire farklılıklar dikkate alınmaksızın herkesten alınmalıdır. "Genellik" ilkesi, adaletli bir vergi sistemi oluşturulması için son derece önem taşımaktadır.

- Tüm bireylere hiç ayırım yapılmadan ve ayrıcalıklar (imtiyazlar) sağlanmadan aynı vergi yasaları eşit olarak uygulanmalıdır. "Kanun önünde eşitlik" adaletli bir vergi sistemi oluşturulmasının vazgeçilmez koşullarından birisidir.

- Vergi ile ilgili kurallar ve kurumlar çok sık değiştirilmemeli, vergilerin ne üzerinden, ne miktarda ya da ya oranda alınacağı gibi hususlar önceden açık olarak belirlenmelidir. Bireyler ekonomik karar ve davranışlarında mevcut vergi sistemini esas alırlar. Vergi sisteminin çok sık ve ani değişikliğe uğraması, bir kısım vergi yükümlülerinin mağdur olmasına neden olabilir.

- Mevcut gelir dağılımındaki adaletsizliklerin ortadan kaldırılması amacına yönelik olarak zaman zaman belirli kesimlere yeni ve ek bazı mali yükümlülükler getirilerek gelirin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesi doğru bir politika değildir. Vergi yönetiminin vergi politikasını bir araç olarak kullanarak gelir dağılımını düzeltmeye kalkışması sanılanın aksine mevcut gelir dağılımını daha da bozabilir. Bunun yanı sıra vergilerde sık sık yapılan değişiklikler bireylerin karar ve davranışları üzerinde olumsuz etkiler doğurur.

- Vergilerin adaletli olmasının en önemli şartlarından birisi de şudur: Konulan vergiler ağır olmamalı ve ödenebilir düzeylerde belirlenmelidir. Vergilerin bireylerin, gelir, servet ve harcamaları üzerinden ne oranda ya da miktarda

alınacağı bir "optimalite" meselesidir. Optimal vergi oranı ya da optimal vergi miktarını bilimsel ilkeler dahilinde belirlemek mümkün değildir. Genel olarak kabul etmemiz gereken husus şudur: vergiler bireyleri ağır bir vergi baskısı ve yükü altında bırakmamalıdır.

•Verginin konusu ile vergi adaleti arasında da çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bilindiği üzere vergiler genel olarak "gelir", "harcama", "servet" ve "dış ticaret" üzerinden alınır. Bu vergi kaynaklarının hangisi üzerine vergi konulmalıdır? Bu konuda maliyeciler arasında görüş birliği mevcut değildir. Bazı maliyeciler, sözkonusu kaynakların sadece bir ya da bir kaç üzerinden vergi alınması görüşünü savunmaktadırlar. Bunun yanısıra, bazı maliyeciler, tüm kaynaklar (gelir, servet, harcama vs.) üzerinden vergi alınmasının daha uygun ve adil olacağı görüşündedirler.

•Verginin konusu kadar verginin oranı ya da tarife yapısı da vergi adaleti açısından son derece önem taşımaktadır. Geleneksel maliyeciler, artan oranlı vergilerin daha adil olduğu görüşündedirler. Buna karşın diğer bazı maliyeciler, vergi konuları üzerinden tek oranlı (sabit oranlı) olarak alınmasının daha uygun olacağı görüşündedirler.²

Sonuç olarak vergi sisteminin adaletli bir şekilde dizayn edilmesi tüm maliyecilerin ortak düşünceleri olmakla birlikte, adaletli bir vergi sisteminin oluşturulması için vergilerin ne şekilde dizayn edilmesi gerektiği üzerinde literatürde maliyeciler arasında bir görüş birliği maalesef mevcut değildir.

Adil bir vergi sistemi oluşturulması konusundaki kendi görüş ve önerilerimizi yukarıda kısaca aktarmış bulunuyoruz. Yukarıdaki genel ilkeler yanısıra adaletli bir vergi sistemi oluşturulması için şu "spesifik" önerilerin hayata geçirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz:

•Genellik ve kanun önünde eşitlik ilkesi mutlaka anayasal güvence altına alınmalıdır.

•Vergilerin ne üzerinden alınacağı, yani vergi konuları önceden açık olarak anayasada belirlenmelidir. Yöneticilerin keyfi vergiler ihdas etmeleri bu şekilde engellenmelidir.

•Gelir dağılımında adaletin sağlanması ve yoksulluk sorununu azaltılması için genel bir servet vergisi alınmalıdır.

² Artan oranlı ve düz oranlı (tek oranlı) vergiler, vergi adaleti açısından bir sonraki araştırma içerisinde ayrıntılı olarak incelenmektedir.

- Tüm vergiler tek oranlı (düz oranlı) olarak belirlenmeli ve maksimum oran anayasada güvence altına alınmalıdır.

KAYNAKLAR

AKTAN, Coşkun Can., 21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi, Ankara: TOSYÖV Yayınları, 2000.

SMITH, Adam., An Inquiry Into the Nature and Cause of the Wealth of Nations, Edited by Edwin Cannan, Chicago: Chicago University Press, 1976.

BROWNING Edgar K. And J.M.Browning., Public Finance and the Price System, 2nd ed. New York:Mcmillan Publ. 1983.