



BİRİNCİ OTURUM
Vergi, çok anlamlılıkta bir katman

OTURUM BAŞKANI
Prof. Dr. Gülsen Güneş
(Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi)

YÖNLENDİRİCİ VERGİLENDİRME

Ar. Gör. Dr. Cenker Göker*

I. Giriş

George Orwell'in 1984 isimli eserinde devlet, insanın iradesini elinde bulunduran, yiyeceği yemekten, yaşayacağı ve çalışacağı yere kadar bütün kararları veren bir güç olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysa insanlık tarihinin başlangıcından bu yana insanı insan yapan en önemli hak ve özgürlüklerden birisini özgür iradesi ile karar verebilmesidir. Konuya vergi hukuku gözlüğü ile bakıldığında, günümüzün özgür ve demokratik dünyasında da 1984 isimli eserin tasvir ettiği kadar olmasa da mükelleflerin karar verme özgürlüklerine müdahalenin yapılabildiği görülmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olarak bir özendirme veya vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engellemeye yönelik olarak bir caydırma söz konusu olabilmektedir. Konu özellikle Alman doktrini tarafından derinlemesine incelenmiştir. Türk yazarlar tarafından da oldukça kapsamlı çalışmalar yapılmıştır¹. Bu noktada konunun ayrıntılarına inmeden önce insanın özgür iradesinin sonsuzluğa erişmesi dileklerimizi tekrarlamak özellikle vurgulanması gereken bir husustur.

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

* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ Bu noktada verilebilecek birkaç örnek, Prof. Dr. Gülsen Güneş'in Vergilerin Yasallığı İlkesi, Prof. Dr. Binnur Çelik'in Vergilemede Müdahale İlkesi, Prof. Dr. Yusuf Karakoç'un Sosyal Maliye gibi eserleridir.

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.

Vergilendirmenin birey davranışlarında özendirme ve caydırma yöntemlerini kullanarak değişimler yaratabilmesi bizi “yönlendirici vergilendirme”² kavramına götürmektedir. Amaçları yönünden vergilendirme “mali amaçlı” ve “mali amaç olmayan” şeklinde 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 miktarın toplanacak olduğu takdirdeki faydasını kat kat aşmaktadır. Tüm bu nedenler, yönlendirici vergilendirme kavramını ortaya çıkarmaktadır.

II. Vergilendirmenin Amaçları

A. Mali Amaçlı Vergilendirme

Günümüz ekonomik düzeni bireylerin içine doğdukları, içinde yaşamaları gereken ve değişmez bir barınak sağlayan uçsuz bucaksız bir evrendir³. 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,

² Ayrıntılı inceleme için bkz. Göker, Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

³ Weber, Max, Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu, (Çeviren: Zeynep Gürata) Ayraç Yayınları, İstanbul, 2008, s. 46.

vergilendirmedi⁴. Öyle ki, günümüz modern devleti tarihsel anlamda mutlakiyetten daha önceki devlet biçimlerinin bile olmadığı ölçüde bir ‘vergi devleti’dir⁵. Bu nedenle devletin, kamu harcamalarını finanse edebilmek için 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 toplanır⁶. Vergilemenin klasik amacı⁷, kamu giderlerinin finansmanının karşılanması için gelir elde etmektir⁸. Devletin gelirleri, vergiler, vergi dışı gelirler, para basımı⁹ ve borçlanma yoluyla sağlanan fonlardan¹⁰ oluşuyorsa da devlet, sunacağı bu hizmetlerin maliyetini ancak vergi toplayarak karşılayabilir¹¹. Bu nedenle, kamu maliyesi doktrininde devlet gelirlerinin sınıflandırması yapılırken

⁴ Göker, age., s.8.

⁵ Pierson, Christopher, Modern Devlet, (Çeviren: Dilek Hattatoğlu), Çiviyazıları Yayınevi, İstanbul, 2000. s. 61.

⁶ Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 115.

⁷ Liberal ekonominin mimarlarından İskoç iktisatçı James Mill, 1821 yılında yazdığı “Elements of Political Economy” 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: 10.08.2011)

⁸ “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.

⁹ “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.

¹⁰ Şener, Orhan, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, 8. Baskı, İstanbul, 2006, s. 197.

¹¹ Bulutoğlu, Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Maliye ve Hukuk Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2008, s. 337.

vergiler asli gelir, borçlanma ve diğerleri tali gelir şeklinde gösterilmektedir¹². Ancak unutulmamalıdır ki, devletin en önemli gelir kaynağı olan verginin mali amaçlı olması, onun mali güce göre toplanarak servetin yeniden dağıtılmasında bir araç olarak kullanılabilmesi gerçeğini gizleyemez¹³. Öyle ki, “vergilendirmek, yeniden bölüştürmektir”¹⁴. Toplum oluşturulan 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 vergilerdedir¹⁵. Gelirden alınan vergilerle az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi almak mali amaç taşıyan bir yöntemdir. Benzer 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 unsuruna¹⁶ ve yararlanma ilkesine dayalı olarak alınan harç, şerefiye 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 yoktur¹⁷.

¹² 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.

¹³ Göker, age., s. 10.

¹⁴ Pierson, age., s. 174.

¹⁵ Türk, İsmail, Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, 20. Bası, Ankara, 2007, s. 308.

¹⁶ Öncel, Muallâ – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 19. Bası, Ankara, 2010, s. 437.

¹⁷ Türk, age., s. 309.

B. Mali Amaçlı Olmayan Vergilendirme ve Toplum Mühendisliği

Mali amaçlı olmayan vergilendirme¹⁸ kavramı, vergilendirme ile sağlanacak gelirin yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel alanlarda çeşitli sonuçlar elde edilmesinin mümkün olduğunu ifade etmektedir¹⁹. Vergi, devletin karşılıksız ve cebir altında edindiği bir gelir olduğuna göre hangi amaçla alınıyor olursa olsun bir mali sonuç elbette ki mevcuttur²⁰. Ancak mali amaçlı olmayan vergilendirme, belli bir gelirin yanında elde edilmesi beklenen sonuçlara odaklanılmasına yöneliktir²¹. Mali olmayan sonuç, mali olmayan amacı gölgede bırakmakta ya da mali amacın önüne geçmektedir. Bu sebeple örneğin vergi kolaylıkları da dâhil olmak üzere bütün vergilerin

¹⁸ 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.

¹⁹ Tipke, Klaus – Lang, Joachim, Steuerrecht, 18. völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005. s. 2. “Vergi Politikasının aynı zamanda bir sosyal adalet vasıtası olarak kullanılabileceği, hatta belirli bir sosyal gaye güdülmeyeceği 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

²⁰ “Günümüzde ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemek ve denetim altında tutmak durumunda bulunan devlet, vergilemeyi, kamusal harcamalara halkın katkısı ve ulusal gelirin bölüşümünü sağlamak amacı yanında, kişilerin faaliyetlerini özendirerek veya engelleyerek yöneltmek, 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.

²¹ Pahlke, Armin – König, Ulrich, Abgabenordnung, Verlag C.H.Beck, Münih, 2009, s. 24. Tipke-Lang, age., s. 46.

belirli bir gelir amacı mevcuttur²². Mükelleflere tanınan vergi kolaylıkları ile elde edilmesi muhtemel vergi gelirinden vazgeçilmesi de mali amaçlı olmayan vergilendirmenin görünülerinden birini teşkil etmektedir. Burada vergi geliri elde etmeyerek veya elde edilmesi mümkün gelirin bir kısmından vazgeçilerek nasıl bir vergilendirme yapıldığı sorusu teorik olarak mali amaçlı olmayan vergilendirme olgusunun -eğer bir gelir ortada yoksa- mümkün olmadığı yargısını karşımıza çıkarabilir²³. 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 getirilerden²⁴ yararlanmayı amaçlamasıdır²⁵. Büyük resme bakıldığında örneğin yatırımların ve istihdamın artmasının dolayısıyla işsizliğin azalmasının devletin elde etmesi mümkün vergi gelirinden vazgeçmesinden²⁶ daha büyük ekonomik ve sosyal etkilerinin olacağı açıktır.

²² “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 âmîl 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.

²³ Göker, age., s. 15.

²⁴ 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.

²⁵ “Mali olmayan maksadın gerçekleştirilmesi halinde, vergi randımanındaki azalma temayülünün pek ehemmiyeti bulunmadığı mülahazası, ileri sürülebilecektir. Eğer, kalabalık ailelerin vergiden istisnası doğum nisbetinin artması ve memleketin müstahsil kuvvetlerinin gelişmesi şeklinde bir netice hasıl etmişse, Hazinesinin 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.

²⁶ “Belirli vergi gelirlerinden vazgeçilmesine rağmen yatırım miktarlarında hissedilir bir değişim olmadığına, vergi almaktan vazgeçmenin nedenini oluşturan yatırım artışları,

Bu noktada yönlendirici vergilendirmenin toplum mühendisliği ile olan yakın ilgisine dikkat edilmelidir. Toplum mühendisliği, toplumsal sorunları teknik verilere indirgeyerek çözümlenmeye ve denetlemeye çalışan ve bunu yaparken politika üstü, ideolojiler üstü bir görünüm kazanan bir yapıyı betimlemektedir²⁷. Devleti yönetenlerin aklında ekonomiye, dış güvenliğe ve topluma ilişkin belirli planlar her zaman vardır. Ancak örneğin ekonomiye müdahale etmek veya etmemekle toplumu değiştirmeye/yönlendirmeye çalışmak arasında büyük bir fark vardır. Şöyle ki, birincisinde arzulan gelişme sağlanabilir ya da sağlanamayabilir ancak bu sonuçlar topluma belirli oranlarda etkileyecektir. Oysa doğrudan toplum davranışlarını değiştirmeye/yönlendirmeye ilişkin planlar, kararlar, yönetenlerin istemleri doğrultusunda gerçekleşebileceği gibi hiç beklenmedik sonuçlar da doğurabilir²⁸. Söz konusu değiştirme/yönlendirme iktidarının ayırt edici özelliği, yönetimi altında olanları bir yaşam biçiminden bir başkasına döndürmeye kararlı olmasıdır²⁹. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken nokta, bu yönlendirmeyi yapanların kendilerini daha üstün, buna karşılık yönetim altındakilerin kendilerini bu düzeye çıkarmaktan aciz varlıklar olarak görmeleridir³⁰. Ekonomik anlamda az gelişmiş veya gelişmekte olan toplumlarda ise devletin ekonomik gelişmeye ilişkin planları giderek toplumsal örgütlenme biçimlerine göre değişiklik gösterebilecek modernlik modellerine bırakılabilmektedir. Böylece, değişimin/yönlendirmenin eksenini

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.

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

²⁸ 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.

²⁹ Göker, age., s. 17.

³⁰ Bauman Zygmunt, Yasakoyucular ile Yorumcular, Modernite, Postmodernite ve Entellektüeller Üzerine, (Çeviren: Kemal Atakay), Metis Yayınları, İstanbul, 1996, s. 63.

yönetici seçkinlerden toplumsal aktörlere ve onların topluma ilişkin yaratıcılık güçlerine kayabilmektedir³¹. 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 verebileceklerdir³². Tüm bu açıklananlardan anlaşılacağı üzere toplum mühendisliği kavramı, sosyal bilimler alanında her zaman tartışmaya açık bir konumdur.

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 görünüşlerine³³ ilişkin tek tipleştirme arzusu, bazense bireylerin yönetenlerin istediği yönde tüketim alışkanlıkları³⁴ edinmesinin sağlanması şeklinde gerçekleşebilmiştir³⁵. Toplum mühendisliğinin aracı olarak kullanılan vergilendirmenin bir yönlendirme fonksiyonu (özelliği) ortaya koyması kavramın³⁶ oluşum sürecinin başlangıcıdır³⁷.

³¹ Göle, age., s. 28.

³² Bauman, age., s. 64.

³³ Rus 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, *Verhaltenslenkung in einem Rationalen Steuersystem, Jus Publicum* 135, Mohr Siebeck, Tübingen, 2005, s. 26.

³⁴ Örneğin, ülkemizde alkollü içeceklerin üzerindeki yüksek özel tüketim vergisinin, devletin salt gelir amacının yanında alkol tüketiminin azaltılmasına yönelik olduğu da görülmektedir.

³⁵ 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.

³⁶ 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. Çalışmamızda, yoğun olarak Alman doktrininden yararlanıldığından "Lenkungssteuern,

Devletin³⁸ elde etmeyi planladığı gelirin 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 denilmektedir³⁹. Söz konusu vergiler sosyal, kültürel, çevrenin korunması, sağlık, bağımlılık yaratan alkol ve sigara gibi maddelerin tüketiminin önlenmesi veya azaltılması gibi alanlarda yönlendirici etkileri için kullanılabilir⁴⁰. 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 kısıtlamanın, kişinin özgür iradesi ile yaşayarak hayatına ilişkin tercihlerini yapabilmesine

Lenkungsbesteuerung, lenkende Besteuerung” ifadelerinin karşılığı olarak “yönlendirici vergiler, yönlendirici vergilendirme” terimi kullanılmaktadır.

³⁷ 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.

³⁸ Devlet denildiğinde, vergi kanunlarını koyan irade dışında ondan daha farklı bir organizmayı düşünmek gerekir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde ifade edildiği üzere vergiler kanunla konulup kaldırılabilirdiğine göre vergilerle ilgili tek söz sahibinin parlamento olduğu düşünülür. Oysa günümüz çoğunlukçu demokrasi anlayışında Parlamento 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 tasarımlarda 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.

³⁹ Göker, age., s. 19.

⁴⁰ “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.

engel teşkil etmeyecek düzeyde kullanılması gereklidir. Yönlendirici vergilendirme, bireylerin 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 mevcuttur⁴¹. Böylelikle sosyal adaleti ve sosyal barışı sağlamayı amaç edinerek sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmeyi meşru ve gerekli gören sosyal devlet olgusu⁴² 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 düşünülmemeyeceğinden⁴³, belirli alanlarda optimum noktayı aşmayacak vergilendirme aracının kullanılması gerekebilir. Sırf mali amaç taşıyan vergilerde bu durum farklılık gösterse de mali amaçlı olmayan vergiler söz konusu olduğunda, üstelik bunlar bir toplum mühendisliği amacına da hizmet ediyorlarsa, kişilerin davranışlarını yönlendirmenin, politik tercihe göre değişmekle beraber, toplumsal konsensüs sağlandığı ölçüde meşru olacağı kabul edilmelidir. Ancak unutulmamalıdır ki toplum mühendisliğinin aracı olarak yönlendirme fonksiyonuna hizmet eden vergileri kullanmak, istenilenin dışında da

⁴¹ “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 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: 10.08.2011)

⁴² Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 44.

⁴³ Sosyal ve ekonomik haklar için devletin harcamalarda bulunmasının diğer hakları ve bunların gelişmesini sınırlandırıp sınırlandırmadığına ilişkin ayrıntılı inceleme için bkz. Algan, Bülent, Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakların Korunması, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.

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 kullanmaktadır⁴⁴. 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 eder⁴⁵.

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 ayrık tutmasından başka bir şey değildir⁴⁶.

III. Yönlendirici Vergilendirmenin Yöntemleri ve Kullanım Alanları

A. Caydırma Yöntemi

Yönlendirici vergilendirme ile bireylerin belirli davranışları göstermelerinin engellenmesinin amaçlanması caydırma yöntemi⁴⁷ olarak adlandırılır. Belirli davranışları yapmama tanımlamasının içine tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi, çevrenin korunması, nüfus planlaması,

⁴⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 53.

⁴⁵ Weber – Grellet, Heinrich, “Lenkungssteuern im Rechtssystem”, NJW, 2001, s. 3657.

⁴⁶ Göker, age., s. 21.

⁴⁷ “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 Allinham & Sandmo modeli ‘caydırma modeli’ (deterrence model) ya da ‘beklenen fayda teorisi’ olarak da adlandırılmaktadır.” Aktan, Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf (erişim tarihi: 10.08.2011) s. 126.

bağımlılık yaratan maddelerin kullanımının önlenmesi veya azaltılması gibi konular girebilmektedir⁴⁸.

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 hoşgörü gösterilmeyen ve gerçekleştirilmesinin çeşitli cezai yaptırımlara bağlanmasıyla tıpkı yönlendirici vergilerde olduğu gibi bir caydırma yöntemi kullanılabilir⁴⁹. Yasaklamada caydırma fonksiyonu mevcutken, caydırmada yasaklama amacı bulunmamaktadır⁵⁰. Bunların yanında vergi ahlakının⁵¹ 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 olabilecektir⁵².

B. Özendirme Yöntemi

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

⁴⁸ Göker, age., s. 36.

⁴⁹ “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 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.

⁵⁰ Mohr, Arthur, Die Lenkungssteuer – Die Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtsstaat, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich, 1976. s. 240-241.

⁵¹ “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.

⁵² Göker, age., s. 37.

kadar engelleme misyonunun tersi bir biçimde mükellefleri çeşitli davranışların gerçekleştirilmesi konusunda cesaretlendirmek, 'homo economicus'un tercihlerini fiyat mekanizmalarına müdahaleler ile etkilemek, kısacası bireylerin güdülenmesini sağlamaktır⁵³.

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 etmektedir⁵⁴. 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 vazgeçilen 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 indirimle gidildiğinde vazgeçilen vergi geliri ile ülke nüfusunun artması sonucu elde edilecek fayda karşılaştırıldığında her ne

⁵³ Göker, age., s. 45.

⁵⁴ 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.

kadar kesin bir fayda analizi yapılamasa da, ikincisinin ağır bastığı tahmin edilebilir⁵⁵.

C. 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, caydırılardan, cezalandırılardan kaçınması da doğaldır⁵⁶.

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 dinamiklerin işletilmesi, çevrenin, birey ve toplum sağlığının, aile yapısının ve birliğinin korunması, nüfus planlaması, bağımlılık yaratan ancak kullanımı yasaklanmamış nesnelere tüketiminin azaltılması gibi alanlarda kullanıldığı gözlemlenmektedir⁵⁷.

IV. Olması Gereken Hukuk Bakımından Yönlendirici Vergilendirme Üzerine Birkaç Söz

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

⁵⁵ Göker, age., s. 46.

⁵⁶ Göker, age., s. 59.

⁵⁷ Göker, age., s. 59.

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, özgür bireyin yok olmasının da başlangıcını teşkil edebilecektir⁵⁸. Bu nedenle insan iradesinin kontrol edilmesinden değil olsa olsa etkilenmesinden bahsetmek gerekir. Etkilenmek uyum göstermek, kontrol edilmek ise neredeyse hiç yaşamamak demektir. İnsanın en önemli varlığı yaşama hakkının özü, yaşadığını hissedebilmek yani bunu düşünebilmektir. Bu nedenle yönlendirici vergilendirmenin yöntemleri olan caydırma yasaklamaya, özendirme ise kişilerin normalde istemeyecekleri davranışları sergilemeleri sonucuna yani özgür iradelerine dokunulmasına dönüşmemelidir⁵⁹.

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 1982 Anayasası'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

⁵⁸ Göker, age., s. 97.

⁵⁹ Göker, age., s. 97.

nedenle temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında vergilendirmenin tabi olduğu sınırlandırmalar yönlendirici vergilendirme açısından öncelikle geçerlidir⁶⁰. 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. Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 18. maddesi hükmü uyarınca, "Bu sözleşme hükümleri gereğince sözü edilen hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamalar ancak öngörülen amaçlar için uygulanabilir". Buradan hareketle, getirilen bir vergi düzenlemesinin temel hak ve özgürlüklere müdahale edebilmesinin sınırlarının da belirlenmesinin önemi ortaya çıkmaktadır. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi çeşitli kararlarında değişik özgürlük alanlarına ilişkin ölçü normları kabul etmektedir. Ancak genel bir çerçeve çizmek gerekirse bunların yasallık, meşru amaç, orantılılık ilkelerine⁶¹ veya hukuken öngörülebilirlik, meşru amaç ve demokratik toplumda gereklilik ilkelerine⁶² uygun olması gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.

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 olmadığını 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 koşullarıdır⁶³.

⁶⁰ Göker, age., s. 98.

⁶¹ Yaltı, Billur, Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 66, Yıl: 2006, s.105-108.

⁶² Saban, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, İstanbul, 2009, s.198.

⁶³ 1982 Anayasası'nın 13. maddesi kapsamında vergilendirme ile temel hak ve özgürlüklere müdahale konusundaki bir inceleme için bkz, Başaran Yavaşlar, Funda, "Vergilendirme

Devletin birey ve toplum davranışlarında değişimler yaratmak adına kullandığı en etkili araçlardan biri olan yönlendirici vergilendirmenin temel hak ve özgürlükleri ihlal etmeksizin kullanılabilmesinde⁶⁴ yukarıda bahsedilenlerden başka iki önemli noktaya daha dikkat edilmelidir. Bunlar, uluslararası insan hakları belgelerinin ve anayasaların güvence altına almaya çalıştığı ‘birey olma özgürlüğü’nün zedelenmemesi ve yönlendirici vergilendirme ile sakatlanmamasının koşulu olarak ‘ölçülülük’tür⁶⁵. Bu noktada ölçülülük ilkesinin özünün, makul ölçüyü aşmama ve buradan hareketle hakkaniyete uygunluk⁶⁶ gibi kavramlarla birlikte düşünülmesinin gerekliliği açıktır. Ancak bu noktada vergi düzenlemelerinin kişi hak ve özgürlüklerine müdahalede bir sınırlama ölçütü olarak ölçülülük ile bireylerin özgür iradelerini etkilene anlamına gelebilecek ve bireylerin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ilişkin tercihlerinde etkili olabilecek düzenlemelerdeki ölçülülüğün hukuk sistemindeki yerlerinin aynı olmadığını ancak birbirine denk olduğunu ifade etmek gereklidir.

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. 147 – 202.

⁶⁴ 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, Funda, Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2003, s. 59.

⁶⁵ 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 belirlediği özgürlük alanına yaptığı müdahalelerin sınırının mükelleflerin vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesindeki seçim hakkının ortadan kaldırılmayacak ölçüde olmasına karşılık gelmektedir.

⁶⁶ Yaltı, Billur, Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, Cilt: 1, s. 522.

Vergilendirmenin bireylerin doğrudan “kese”sine el atıyor olması, “akçalı” bir konuda devlet ile bireyi karşı karşıya getirmektedir⁶⁷. Devlet, sadece vergi mükelleflerini değil, potansiyel vergi mükelleflerini de, 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 ölçüsüz⁶⁸ olmamasıdır. Bu noktada son olarak ifade edilmesi gereken husus yönlendirici vergilendirmede ölçülülüğün sınırlarının tespitinde vergi düzenlemeleri için geçerli olan sınırlamaların⁶⁹ yönlendirici vergilendirme için evleyletyle geçerli olduğu ancak bunlara ek olarak bireylerin tercihlerinde özendirme veya caydırma ile yapılan yönlendirmelerde seçim şansının⁷⁰ ortadan kaldırılmamasının da bunlara eklenmesi gerekliliğidir.

V. 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 kaynaklanmaktadır⁷¹.

Yönlendirici vergilendirme toplum açısından son derece yararlı amaçlar doğrultusunda kullanılabilirseyse de, bu, yönlendirmeye kimin karar verdiğiyle bağlantılı bir olgudur. Totaliter bir iktidar, vergileri baskı aracı

⁶⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan, age., s. 2.

⁶⁸ Başaran Yavaşlar, agm., s. 189.

⁶⁹ Yaltı, Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı, agm., s. 522 vd., Yaltı, Vergi Borcu Nedeniyle, agm., s. 105-108, Saban, age., s. 194-196, ayrıca bu konudaki ayrıntılı inceleme için bkz. Yaltı, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006.

⁷⁰ Weber – Grellet, Heinrich, “Parçalanmış Modern”, agm., s. 215.

⁷¹ Göker, age., s. 115.

olarak kullanabilecektir. Yönlendirmeye başvuranın sosyal devlet olması durumunda ise vergilendirmenin mali amaçlar dışında ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda kullanılabilmesi düşünülebilir. Ekonomiye müdahalenin savunucuları, piyasanın kendi dengesini bulmasına devletin yardım etmesini öngördüklerinden sayılan alanlarda vergi yükünün artırılması veya azaltılmasıyla belirli davranış kalıplarına dönüşüm mümkün gözükmektedir.

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 yenilmektedir⁷².

Her ne kadar bireylerin hür iradesine dokunulmaması gerekliyse de yönlendirmenin sınırları belirlendiğinde ve bunun dışına çıkmadığında, 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

⁷² Göker, age., s. 115.

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. Böylelikle vergilendirmenin etkisiyle doğabilecek sonuçların henüz vergilendirmeye gidilmeden tahmin edilebilmesi, yönlendirmenin sağlıklı bir şekilde temel hak ve özgürlüklere dokunmadan yapılabilmesini olanaklı kılacaktır⁷³.

⁷³ Göker, age., s. 116.