

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

**GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE KADAR VERGİYE KARŞI BİREYSEL VE
TOPLUMSAL TEPKİLER**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet Kürşat TÜFEKÇİ

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Tayyip YAVUZ

MAYIS - 2010

TRABZON

ONAY

Ahmet Kürşat Tüfekçi tarafından hazırlanan Geçmişten Günümüze Kadar Vergiye Karşı Bireysel ve Toplumsal Tepkiler adlı bu çalışma 08.06.2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Yrd. Doç. Dr. Tayyip YAVUZ

Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Prof. Dr. Hasan ÖZYURT

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. ... / ... /

Prof. Dr. Yusuf ŞAHİN

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Ahmet Kürşat TÜFEKÇİ

14.05.2010

ÖNSÖZ

Vergi olgusunun bir tarafında kamusal ihtiyaçları karşılamak için mümkün olduğunca fazla gelir elde etmek isteyen devlet diğer tarafında ise elde ettiği gelirin bir kısmını devlete vergi olarak vermek istemeyen veya mümkün olduğunca az vermek isteyen birey vardır. Yani, doğaldır ki; hiç kimse elde ettiği gelirini devlete vermek istemez. Özellikle, adil ve dengeli bir vergileme olmadığına ve vergi gelirlerinin devlet tarafından verimsiz alanlarda kullanıldığına başka bir ifadeyle vergi gelirlerinin çar çur edildiğine inanan bireyin vergiye karşı çeşitli şekillerde tepki göstermesi doğaldır.

Bu durumdan hareketle şunu söyleyebiliriz ki; etkin bir vergileme için devletle birey arasında oluşacak bir vergi uyumu son derece önemlidir.

Bu çalışmada emeği geçen saygıdeğer hocam Sayın Yrd. Doç. Dr Tayyip YAVUZ'a teşekkürü bir borç bilirim.

Ahmet Kürşat TÜFEKÇİ

Mayıs, 2010

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET	IX
ABSTRACT	X
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ KAVRAMI.....	2-17
1.1. Verginin Tarihi Gelişimi	2
1.2. Verginin Tanımı ve Özellikleri	5
1.3. Verginin Teorik Açından Gelişimi.....	9
1.3.1. Verginin Fayda Teorisine Göre Açıklanış Şekli	9
1.3.1.1. Verginin Değişim Görüşüne Göre Açıklanması.....	10
1.3.1.2. Verginin Sigorta Primi Görüşüyle Açıklanması.....	10
1.3.1.3. Verginin Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Olarak Açıklanması	11
1.3.2. Verginin Günümüzdeki Açıklanış Şekli (Egemenlik Teorisi).....	12
1.4. Verginin Fonksiyonları.....	13
1.4.1. Verginin Mali (Fiskal) Fonksiyonu	13
1.4.2. Verginin İktisadi Fonksiyonu	13
1.4.3. Verginin Sosyal Fonksiyonu	14
1.5. Vergilendirme İle İlgili Temel kavramlar	15
1.5.1. Verginin Konusu	15
1.5.2. Verginin Mükellefi	15
1.5.3. Verginin Sorumlusu.....	16
1.5.4. Vergiyi Doğuran Olay	16
1.5.5. Verginin Matrahı	16
1.5.6. Verginin Tarifesi ve Oranı.....	17
1.5.7. Vergi Muafiyeti ve Vergi İstisnası	17

1.5.8. Verginin Tarhi, Tebliği, Tahakkuku ve Tahsili.....	17
---	----

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ PSİKOLOJİSİ	21-53
2.1. Vergi Yükü Kavramı	21
2.1.1. Kişisel Vergi Yükü	23
2.1.2. Toplam Vergi Yükü.....	24
2.2. Vergi Psikolojisi	25
2.2.1. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi Kavramı.....	25
2.2.1.1. Mali psikoloji.....	25
2.2.1.2. Vergi Psikolojisi	25
2.2.1.3. Vergi Psikolojisinin Amaçları	26
2.2.1.3.1. Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı.....	26
2.2.1.3.2. Vergi Politikalarını Verimli Kılma Aracı.....	27
2.2.1.3.3. Toplumsal İlişkileri Düzenleme Amacı.....	27
2.2.2. Vergi Yükümlülerinin Mali Tutum Ve Davranışları.....	27
2.2.3. Vergiye Karşı Davranışı Belirleyen Faktörler.....	28
2.2.3.1. Kişisel Faktörler	28
2.2.3.1.1. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yükü.....	29
2.2.3.1.2. Vergi Ahlakı ve Vergi Zihniyeti.....	30
2.2.3.1.3. Eğitim Durumu	31
2.2.3.1.4. Devlete Olan Bağlılık	31
2.2.3.1.5. Siyasal İktidara Bakış Açısı.....	32
2.2.3.1.6 Aile Yapısı Ve Anlayışı.....	32
2.2.3.1.7. Yükümlülerin Diğer Yükümlüler Hakkındaki Görüşleri ...	33
2.2.3.1.8. Yükümlünün Mesleği, Şahsi Özellikleri ve Kökeni.....	33
2.2.3.1.9. Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı	34
2.2.3.2. Kişisel Olmayan Etkenler	35
2.2.3.2.1. Vergi İdaresi ve Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Faktörler	35
2.2.3.2.2. Siyasal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler	38
2.2.3.2.3. Ekonomik Konjonktürden Kaynaklanan Faktörler	39

2.2.3.3. Yükümlülerin Vergiye Karşı Davranış Biçimleri.....	39
2.2.3.3.1 Verginin Yansıtılması.....	40
2.2.3.3.2. Vergiden Kaçınma.....	40
2.2.3.3.3. Vergi Kaçırma (Vergi Kaçakçılığı).....	42
2.2.3.3.3.1 Vergi Kaçakçılığı Davranışına İlişkin Deneysel Araştırmalar	43
2.2.3.3.3.2. Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı.....	47
2.2.3.3.3.3. Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi.....	50
2.2.3.3.4. Vergi Cennetlerine Göç.....	52
2.2.3.3.5. Verginin Geç Ödenmesi	53
2.2.3.3.6. Kolektif Yükümlü Tepkisi: Vergi Grevi	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE KADAR ORTAYA ÇIKAN BİREYSEL VE TOPLUMSAL TEPKİLER VE SONUÇLARI	54-115
3.1. Vergiye Karşı Tepkiler.....	54
3.1.1 Vergilere Karşı Pasif Direniş: Sivil İtaatsizlik	54
3.1.1.1. Sivil İtaatsizlik Kavramının Öğeleri ve Sivil İtaatsizlik Eylemleri.....	56
3.1.1.2. Vergilere Karşı Aktif Direniş: Vergi İsyanları.....	58
3.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması	64
3.2.1. Hak ve Özgürlük Bildirgelerinde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	68
3.2.1.1 İngiltere’de Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	69
3.2.1.1.1 Büyük Özgürlük Fermanı, 15 Haziran 1215	69
3.2.1.1.2. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights),	71
3.2.1.1.3. Haklar Bildirisi (Bill Of Rights) 1689.....	72
3.2.1.2. Amerikan Tarihindeki Bildirgelerde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması	73
3.2.1.3. Osmanlı Döneminde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması.....	75
3.2.1.3.1. Sened-i İttifak, 7 Ekim 1808	75
3.2.1.3.2. Tanzimat Fermanı, 3 Kasım 1839	77
3.2.1.3.3. Islahat Fermanı, 18 Şubat 1856.....	78
3.2.1.3.4. Kanun-i Esasi, 23 Aralık 1876	78
3.3. Geçmişten Günümüze Vergi İsyanları	79

3.3.1. Avrupa Tarihinde Vergi İsyân Hareketleri.....	79
3.3.1.1. Wat Tyler İsyânı, 1381	79
3.3.1.2. Hampden Hareketi, 1629.....	82
3.3.1.3. Fransa’da Poujade Hareketi, 1950.....	83
3.3.1.4. İngiltere’de Baş Vergisi İsyânı, 1990.....	87
3.3.2. Amerikan Tarihinde Vergi İsyân Hareketleri.....	88
3.3.2.1. Pul Vergisi İsyânı, 1765	89
3.3.2.2. Boston Çay Partisi İsyânı, 1773	91
3.3.2.3. Shays İsyânı, 1786–87.....	93
3.3.2.4. Viski İsyânı, 1794.....	97
3.3.2.5. Fries İsyânı, 1799	99
3.3.2.6. Gümrük Tarifesi İsyânları, 1828–1861	100
3.3.2.7. Büyük Depresyon Yıllarında Vergiye Karşı Direniş 1929.....	101
3.3.3. Osmanlı Döneminde Vergi İsyânları.....	102
3.3.3.1. Celali İsyânları.....	104
3.3.3.1.1 Celali İsyânlarının Nedenleri ve Sonuçları.....	106
3.3.3.2. Patrona Halil İsyânı, 1730	109
3.3.3.3. Atçalı Kel Mehmet İsyânı, 1829–1830	110
3.3.3.4. Niş İsyânı, 1841–1843.....	110
3.3.3.5. Vidin İsyânı, 1847	112
3.3.3.6. 1906–1908 Yılları Arasında Anadolu’da Çıkan İsyânlar.....	115
3.3.3.6.1. Erzurum İsyânları, 1906–1907	115
3.3.3.6.2. Kastamonu İsyânı, 1906	115
3.3.3.6.3. Sinop İsyânı, 1906	115
SONUÇ.....	116
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	118
ÖZGEÇMİŞ.....	121

ÖZET

Devlet kurumu ile birlikte ortaya çıkan vergi, devletin varlığını ve fonksiyonlarını sürdürebilmesi için son derece önemlidir. Temel özelliği aynı kalmakla birlikte vergi önemli değişikliklere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir. Günümüzde vergi kavramı ise, devletin kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla toplumu oluşturan birey ve kurumlardan karşılıksız olarak ve hukuki zora dayanarak aldığı ekonomik değerler olarak ifade edilmektedir.

Vergi devlet açısından gelir kaynağı, bireyler açısından ise bir yükür. Bu yükün adaletli ve dengeli dağıtılması gerekir. Devlet gelirlerini maksimize etmek, bireyler ise vergilerini minimum düzeyde ödemek ister. Bu süreçte vergi yükünün adaletli olmadığı ya da ağır olduğu durumlarda bireylerin vergiye karşı tepkileri kaçınılmaz olur. Bireylerin vergiye karşı tutum ve davranışları vergi psikolojisinin ilgi alanına girmektedir. Bireylerin vergiye karşı bireysel olarak yansıtma, vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi borcunu geç ödeme ve vergi cennetlerine göç etme gibi tepkiler verdiği gibi kolektif olarak ta tepkilerini gösterebilmektedirler.

Bu çalışmamızın ana konusunu oluşturan vergiye karşı toplumsal tepkiler, verginin reddi veya vergi isyanları olarak vergi literatüründe yer almaktadır. Vergiye karşı kolektif tepkilerin ana nedeni iktidarların vergileme yetkisini kötüye kullanmasıdır. Bundan kasıt, temsilsiz, sınırsız ve keyfi uygulamalardır. Modern devletlerin ortaya çıkışı ile vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması büyük önem kazanmıştır. İktidarların ve kralların keyfi ve sınırsız vergileme politikaları ve vergileme yetkilerini kötüye kullanmaları sonucunda vergi isyanları olarak adlandırılan ve zaman zaman şiddetli çatışmalara varan vergiye karşı toplumsal tepkiler ortaya çıkmıştır. Bu çalışmamızda geçmişten günümüze kadar Avrupa'da, Amerika'da ve Osmanlı döneminde çeşitli adlar altında ortaya çıkan vergi isyanlarını, nedenlerini, boyutlarını ve sonuçlarını ayrıntılı olarak ele alarak inceledik.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yükü, Hak ve Özgürlükler

ABSTRACT

Tax, emerging with the government agency, is vitally important for the government to maintain its existence and function. Although kept the same in its basics, tax has reached up to now with important changes. Today the concept of taxing is defined as economical valuation collected from individuals and foundations of the public without any payoff and with illegal force by the government to fulfill public needs.

Why does the government collect taxes from individuals? The government collects taxes from individuals according to definite norms in order to accomplish the tasks and responsibilities the public charges it with. Doubtlessly the most important reason for taxing is the funding of public expenses. Apart from that, the government needs tax incomes to accomplish economical and social aims such as reaching economical targets and to arrange the imbalance in incomes.

Tax is a means of income for the government but it is a burden for the individuals. This burden must be distributed just and balanced. The government wants to maximize its income whereas the individuals want to give their taxes in minimum. In this process when the taxing is unjust or harsh, the individuals' reaction to it is inevitable. The attitudes and behaviors of the individuals towards the tax is the topic of taxing psychology. Individuals may show their objections to tax both on their own by avoiding tax, fiscal evasion, late tax payment, migrating to tax paradises and collectively.

The main topic of this research, public objections to taxes, is included in tax literature as rejection of taxes or tax rebellions. The main reason for collective objections to tax is that the government abuses its taxing authority. What is meant by this is unrepresented, unlimited and arbitrary implementation. With the emergence of modern governments, limitation of taxing authority and protection of individuals' rights and freedoms became very important. As a result of arbitrary and unlimited taxing policies and manipulation of taxing authorization by governments and kings, public rejections towards taxing called taxing rebellions reaching severe fights came out. In this research we studied taxing rebellions happening under different names in Europe, America, and Ottoman Empire from past until now, their reasons, extents and results in detail.

Key Words: Tax Liability, Rights and Freedoms

KISALTMALAR LİSTESİ

GVK→ Gelir Vergisi Kanunu

VUK→ Vergi Usul Kanunu

TCK→ Türk Ceza Kanunu

İYUK→ İdari Yargılama Usulü Kanunu

m→Madde

%→ Yüzde

TL→ Türk Lirası

GİRİŞ

Vergi kavramı, en eski toplumlara kadar dayanan çok köklü geçmişe sahip bir kavramdır. Bireylerin toplum halinde yaşamalarından dolayı başta adalet ve savunma olmak üzere günümüz modern devletlerine gelinceye kadar çok çeşitli ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Devlet, toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak ve üstlendiği görevlerini yerine getirmek için finansman kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Günümüzde modern devletlerin kamu ihtiyaçlarını karşılamak için ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağı hiç şüphesiz vergiler olup; devlet bütçelerinin %80-90'ını vergi gelirleri oluşturmaktadır.

Devlet, yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirmek için maksimum düzeyde gelir elde etmek isterken, bireyler de mümkün olduğu kadar az vergi ödemek isterler. Bunun sonucu olarak devletle bireylerin çıkarları çoğu zaman çatışmaktadır. Şüphesiz ki; bireyler bir refleks olarak elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını vergi olarak devlete vermek istemezler. Bununla beraber bireylerin üzerlerindeki vergi yükünün diğer bir deyişle vergileme nedeniyle hissettikleri baskının ağırlaşması nedeniyle vergi olayına karşı tepki göstermeye başlayacağı muhakkaktır. Ağır vergi yükünün dışında devletin uyguladığı vergi politikaları nedeniyle adil ve dengeli vergileme olmadığı inancına kapılan bireylerin üzerlerindeki vergiden kurtulmak için çeşitli yollara başvurması kaçınılmaz olacaktır.

Vergileme olayı, çıkarları çatışan devletle bireyler arasında zaman zaman sorun oluşturmuş ve bunun sonucunda bireyler en basitiyle vergi borcunu geç ödeme, vergiden kaçınma ve en önemlisi devletin gelir kaybına neden olan vergi kaçırma şeklinde davranış biçimleri ortaya koymuşlardır. Bu tür bireysel davranış biçimlerinin yanı sıra, verginin reddi, vergi grevi diğer bir deyişle vergi isyanı olarak adlandırılan, zaman zaman kanlı çatışmalara varan toplumsal davranış türü de söz konusudur. İlkel toplumlardan modern devletlere kadar ortaya çıkan toplumsal tepkiler diğer bir deyişle vergi isyanları, ya ilgili verginin adıyla ya da isyanı başlatan kişinin adıyla maliye tarihinde yer almaktadır. Bu çalışmanın da ana konusunu geçmişten bugüne kadar gerçekleşen vergi isyanları oluşturmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ KAVRAMI

1.1.Verginin Tarihi Gelişimi

Verginin tarihi, devlet tarihi kadar eskidir. Devlet kurumu ile birlikte ortaya çıkan vergi; maliye teorisinde, çeşitli yönleriyle üzerinde en çok tartışılan konuların başında gelir. Vergi, devletin varlığını sürdürebilmesi ve fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için en önemli gelir kaynağıdır.

Vergi, milattan önceki yıllarda, Mısır, Roma, Yunan, Sümer medeniyetlerinde ve günümüze kadar pek çok ülkede uygulanmıştır. Vergi, devlet egemenliğini elinde bulunduranların başlıca gelir kaynağıdır. Başlangıçta idare edenlere hediye sunulması şeklinde verilen vergiler, toplumun büyümesi ve toplumlararası ekonomik ve sosyal ilişkilerin gelişmesi sonucunda zorunlu bir hal almıştır (Orhaner, 2007:144).

İlk çağlarda Roma'da "haraç" olarak deyimlendirilen vergi; yenilen devletlerin yenienlere ödediği "şey" anlamına gelmekte böylece bir yüküm (bedel) ifade etmekteydi.

Ortaçağda Avrupa' da vergi karşılığı olarak kullanılan deyimler "hediye ve armağan", "rica", "yardım", "görev" ve "fedakârlık" kökünden gelen kelimelerdir. Bu çağda vergi; önceleri her yerde zorunsuz (ihtiyari) bir nitelik göstermekte halk kabile reislerine ya da derebeyi ve hükümdarlara genellikle dini nedenlerle vergiyi bir çeşit hediye olarak vermekteydi (Edizdoğan, 2008:143).

Bilindiği gibi, Ortaçağ bir feodalite devridir. Bu çağda büyük imparatorluklar yerine küçük krallıklar ve feodal beylikler söz konusudur. Bunların başlıca gelir kaynakları da emlak gelirleridir. Ortaçağ Avrupasında vergi kavramı, Roma'da olduğu gibi, kamu hizmetleri karşılığında devletçe alınan bir bedel veya karşılık olma niteliğini kaybetti.

Bununla beraber Ortaçağda hiç vergi olmadığı sonucuna varılmamalıdır. Ortaçağda vergi olmakla beraber istisna idi. İngiltere' "commune"ler, Fransa'da "etats generaux" adını alan halk meclisleri savaş, kralın esirlikten kurtarılması, kızını evlendirmesi, oğluna kılıç kuşatıp şövalye yapması gibi sınırlı sayıda ve olağanüstü ihtiyaçlar için, geçici olarak vergi toplanmasını kabul ederlerdi. Ancak devlet ihtiyaçları arttıkça vergiye daha sık başvurulmuş, krallıklar, tekrar güçlenmeye başladığı zamanlarda çoğu kez halka sorma

gereğini hissetmeksizin, ödenmesi zorunlu vergiler koymuştur. 16.ve 17. yüzyıllarda daimi askerlik de başladıktan ve milletler birliğini bulduktan sonra artık emlak (malikâne) gelirleri kamusal ihtiyaçlara yetmeyince Avrupalılar, Roma'nın izlerinden yürüyerek günümüz vergi sistemlerinin temellerini kurmuşlardır. Kısaca özetlemek gerekirse gönüllü bir hediye gibi verilmeye başlanan vergi, zaman içinde gittikçe değişerek, İlkçağ'da galiplerin mağluplara ödettiği bir nevi haraç, Ortaçağ'da hükümdarın bir malikâne geliri halini almış ve bugünkü anlamını ancak 17.yüzyılda bulmuştur (Mutluer ve diğerleri, 2007: 84–85).

Osmanlı İmparatorluğu'nda vergi düzeni Ortaçağdakine paralel bir gelişme göstermiştir. İlk zamanlar anavatanından elde edilen vergilere fethedilen yerlerde geçerli olan örf ve adetlere göre alınan vergiler eklenmiştir. Ancak zamanla diğer tüm alanlarda olduğu gibi vergi sisteminde dinsel esasların etkisinde kalınmıştır (Erdem ve diğerleri, 2003: 75).

Osmanlı vergi sistemi Batı Anadolu ve Trakya'da 15. yüzyıl başlarında belli bir istikrara kavuşmuş ve Kanuni devrinde Doğu Anadolu'ya da yayılmıştır. Osmanlı İmparatorluğu 16. yüzyılın başlarından itibaren fetihlerle sürekli genişlediği için devletin hukuki, askeri, mali ve sosyal yapısında da değişimler yaşanmıştır. Dolayısıyla her yerde geçerli tek bir vergi düzeni uygulamak mümkün olmamış, fethedilen bölgenin coğrafi şartları, ırki ve kültürel özellikleri ile sosyal ve ekonomik yapısı dikkate alınarak ayrı ayrı düzenlemeler yapılmıştır

Osmanlı İmparatorluğu'nda vergiler örfi vergiler, şer'i vergiler olmak üzere iki ana grupta toplanmaktaydı.

- **Şer'i Vergiler**

İslam Hukuku'nun esaslarına uygun olan ve gücünü İslam Hukuku'ndan alan vergiler bu gruba girer. Bu vergiler İslamiyeti kabul eden ülkelerde uygulanmıştır.

1. Zekât: Şer'i vergilerin başında gelmektedir. Kendisine gerekli olandan fazla malı bulunan kimseler yıllanmış (bir yıldan fazla durmuş) mallarının kırkta birini zekât olarak vermek zorundaydılar.

2. Öşür: Bu vergi, fethedilen ülkelerde fatihlere veya o ülkenin Müslüman yurttaşlarına bırakılan arazinin ürünlerinden alınıyordu Bu haliyle öşür, devletin

topraklarının tasarruf hakkının Müslümanlara verilmesi karşılığında alınan devlet hissesi olmaktadır.

3. Haraç: Fethedilen ülkelerde Müslüman olmayan halk elinde bırakılan topraklardan alınan devlet hissesidir. Haraç, arazinin yüz ölçümü üzerinden maktu olarak ve arazinin ürünleri üzerinden alınmaktaydı. Arazi ürünlerinin üzerinden alınan verginin oranı onda birden başlayıp onda beşe kadar gitmekteydi.

4. Cizye: Müslüman olmayan halktan askerlik yapmamalarına karşılık alınan bir çeşit baş (kelle) vergisidir.

- **Örfi Vergiler**

Fethedilen ülkelerde uygulanmakta olan ve daha sonra da uygulanmasına devam edilen daha çok bölgesel ve geleneksel nitelikteki vergilerdir. Örfi vergilere sonradan değişik vergiler eklenip çıkarılmıştır. Bu vergiler zamana ve ülkelere göre değişikliklere uğramışlardır (Erdem ve diğerleri, 2003: 76).

Örfi vergiler, Osmanlı vergi sisteminin ağırlık merkezini oluşturmuştur. Bu vergiler arasında “ımdadiye-i şerefiye” adı altında savaşa yardım için alınan bir vergiye daha sonra barış döneminde alınan “ımdadiye-i hazarriye” adlı bir vergi ilave edilmiştir. Örfi vergiler arasında şehir, kasaba, panayır ve pazar yerlerine gelen malların satışından alınan “baç” adı altında alınan bir tür muamele vergisi de önemlidir.

Türkiye’de vergi ve vergileme ile ilgili gelişme ve değişmeler cumhuriyet döneminde de devam etmiştir. Cumhuriyet döneminin en büyük vergi değişikliklerinden birisi, 1950 yılında yürürlüğe konulan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Esnaf Vergisi Kanunlarıdır. Bu son kanun 1955’te yürürlükten kaldırıldı. Anılan kanunların 1950 yılında uygulanmaya başlaması nedeniyle 1950 vergi reformu, Türk maliye tarihinde bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. 1950’de başlayan vergi reformu hareketinin ilk ve büyük turu, 1957’deki gider vergileri reformu ile tamamlanmıştır.

Günümüze doğru vergi ve vergicilik alanındaki son ciddi sayılabilecek düzenlemeler 24 Ocak 1980 ekonomik istikrar tedbirleri ve onun devamı niteliğinde alınan kararlar ile gerçekleştirilmiştir. İlk olarak 1981 yılında, bir hayli eskiyen ekonomik ve sosyal yapıdan bütünüyle kopmuş ve esnekliğini kaybetmiş olan gelir ve kurumlar vergisi kanunları ele alınmış ve bu vergiler konjonktüre ve ekonomik ve sosyal yapıya uygun hale

getirilmeye çalışılmıştır. Bunu sağlamak amacıyla gelir vergisi tarife yapısı değiştirilmiş, peşin vergi uygulaması getirilmiş ve istisna ve muafiyet hükümleri ile çeşitli nispi ve maktu sınırlar gözden geçirilerek bunlara süreklilik kazandırılmıştır. Bu dönemin en önemli vergisel düzenlemesi, 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanununun uygulamaya konulmasıdır. Bu verginin kabulüyle, dağınık ve birbirinden kopuk gider vergileri, harcama ve tüketim esasına dayalı tek ve çağdaş bir vergi sistemine kavuşturulmuş oldu (Devrim, 1998: 199–201).

1.2. Verginin Tanımı ve Özellikleri

Kamu maliyesi literatüründe verginin çeşitli tanımları yapılmıştır. Bu tanımların çoğunda, verginin hukuki özellikleri belirtmeye çalışılmıştır. Bu özelliklerin en önemlileri verginin “zorunlu (cebri)” oluşu ve “karşılıksız” bulunuşudur. Azınlıkta olsa da, iktisadi açıdan yapılmış vergi tanımları da mevcuttur.

Vergi, devletin milli gelirden cebir yolu ile aldığı parasal bir pay olarak tanımlanabilir. Nitekim *David Ricardo*, henüz XIX. yüzyılın başlarında, “vergi bir ülkenin sanayisinden ve toprağından sağlanan hâsılanın devlet emrine verilen kısmıdır. Bu kısım sonunda daima ulusun sermayesinden veya gelirinden ödenir” demiştir.

Bu tanımın bugün için eksik bazı yönleri bulunduğu ileri sürülebilir. Örneğin, çağımızda gelir getirmeyen servet üzerinden de iktisadi bir gücü temsil ettiği gerekçesiyle vergi alınmaktadır ve bu tür vergiler yukarıdaki tanımın kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak, verginin aslında milli gelir içinden devlete ayrılan bir pay olduğunu henüz XIX. yüzyılın başlarında belirtmiş olması bakımından yukarıdaki tanımın tarihsel bir değeri vardır.

Vergiyi, karakteristik özelliklerini belirtmek suretiyle tanımlayanların başında *Gaston Jeze* gelmektedir. Gaston Jeze’in bu tarifi, verginin çeşitli özelliklerini gösteren en kapsamlı ve en meşhur tarifidir. Bu yazara göre “vergi belirli bir hizmet karşılığı olmamak ve geri verilmemek üzere kamu harcamalarını karşılamak amacıyla fertlerden cebir yolu ile alınan bir paradır”.

Gaston Jeze'e göre, modern verginin¹ vazgeçilmesi mümkün olmayan şu altı özelliği vardır:

- Vergi parasal bir yükümlülüktür. Askerlik hizmetini anlatmak için kullanılan kan vergisi deyimini ise (*impot du sang*) bir hayal ürünüdür. Kısaca, vergi ancak para ile ödenir.
- Vergi karşılıksızdır. Bu özelliği, vergiyi harç ve fiyattan ayırır.
- Vergi zorunlu bir ödemedir ve hukuki bir cebire dayanmaktadır.
- Vergi önceden saptanmış belirli kurallara göre alınır. Vergi alınmasında devleti yönetenlerin kaprisleri ve keyfi kararları söz konusu değildir.
- Verginin amacı, kamu yararı için yapılan harcamaları karşılamaktır.
- Fertlerin vergiyi ödemek zorunda olmalarının nedeni, siyasal yönden teşkilatlanmış bir toplumun üyesi bulunmaları veya üye olmasalar da o an için böyle bir toplumun sınırları içinde yaşamalarıdır. Bu özellik, verginin sadece milli sınırlar içindeki vatandaşlardan değil, toplum içinde yer alan yabancılardan da (başka devletlerin tabiiyetinde olanlar) alınmasının nedenini açıklamaktadır.

Jeze'in yukarıdaki tanımının çok ayrıntılı olmasına rağmen, günümüzdeki vergi kavramını tam olarak ifade ettiğini iddia etmek oldukça güçtür. Çünkü yukarıdaki tanımda, verginin kamu gelirlerini karşılamak amacıyla alındığı ileri sürülmektedir. Bu, elbette ki isabetli bir görüştür. Ancak, günümüzde vergi sadece kamu harcamalarını karşılamak için alınmamakta, iktisadi ve sosyal bazı hedeflere ulaşabilmek için de tahsil edilmektedir. Bu konuda, *Abba Lerner* gibi “vergilendirmenin amacı gelir sağlamak değil, yükümlünün elinde daha az para bırakmaktır” diyen yazarlar da vardır (Uyanık, 2007: 14–16).

Modern vergi tanımı olarak nitelendirilen Fransız yazarlardan Lucien Mehl'in verginin unsurlarını tümüyle belirten tanımına göre, “vergi, devletin, mahalli idarelerin ve kamu kudretine sahip diğer toplulukların, gördükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, esas olarak gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinden ve bazı

¹ *G. Jeze'in kitabı 1912 tarihinde yayınlanmıştır. Yazar “modern vergi” deyimini XX. yüzyılın başındaki vergiler için kullanmaktadır. Oysaki o dönemin vergi ve maliye anlayışı bugün klasik olarak nitelendirilmektedir. Bu doğal bir sonuçtur; zira modern deyim nispi bir kavramdır.*

kamu hukuku tüzel kişilerinden belli bir yarar karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre, kamu zoruyla aldığı paralardır” (Edizdoğan, 2008:156).

Türk vergi mevzuatında ve özellikle Vergi Usul Kanunu’nda verginin tanımı yapılmamıştır. Ancak, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı altında şöyle bir tanım mevcuttur: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”.

Bu çerçevede verginin niteliklerini şöyle sıralayabiliriz;

- Vergi karşılıksızdır.
- Vergi para ile ödenir.
- Vergi zora dayanan (cebri bir) ödemedir.
- Vergi gerçek ve tüzel kişilerden alınır.
- Vergi, vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınır.

Şimdi verginin açıklanması bakımından önem taşıyan bu nitelikleri açıklayalım.

Vergi karşılıksızdır

Vergide özel ve belirli bir karşılık yoktur. Vergi karşılıksızdır, demekle mükelleflerin ödedikleri vergiler karşısında özel bir beklentilerinin olamayacağı ifade edilmektedir. Devlet topladığı vergilerle tüm topluma yönelik hizmet götürmektedir. Özel ve belirli karşılık bulunan zora dayanan ödemelere ise harçlar, resimler, örnek verilebilir. Kişiler, ödedikleri vergiler kadar devletin kendilerine hizmet yapmasını beklemediği gibi kamu hizmetlerinden elde ettikleri yarara göre vergi verme talebinde bulunamazlar. O halde vergi olarak ödenen paralarla, kamu hizmetlerinden yararlanma derecesi arasında hiçbir bağ yoktur.

Vergi para ile ödenir

Zamanımızda vergi para ile ödenir. Eskiden mal, eşya, hizmet şeklinde ödenen vergiler de bulunmaktaydı. Ülkemizde 1925 yılında uygulamadan kaldırılan Aşar, 1943 yılında uygulanan Toprak Mahsulleri Vergisi ürün olarak alınmaktaydı. Ancak vergi olarak toplanan ürünlerin bozulmadan saklanması, depolanması ve taşınması, vergi maliyetini

artıran harcamalar gerektirmekteydi. Bu tür vergiler, masraflı olması ve vergi yükünün safi ürüne göre farklılık göstermesi, denetiminin güç olması nedeniyle uygulamadan kaldırılmıştır. Keza, 1952 yılında kaldırılan Yol Vergisi hizmet şeklinde de ödenebiliyordu. Hizmet şeklinde ödemede kişiden kişiye verim değişeceği için vergi yükünün adaletli dağılımından söz etmek zordur. Bu tür olumsuzlukları nedeniyle vergi günümüzde para olarak ödenir.

Vergi zora dayanan (cebri) bir ödemedir

Vergi kanunla alınır. Kanun, vergileme koşullarını belirtmektedir. Vergilemede mükellefin keyfiyeti geçerli değildir. Kişiler vergi vermek istemiyorsa zora başvurularak kendilerinden vergi alınmaktadır. Kişiler vergilerini ihmal ediyor, gereği gibi vermiyorsa verginin cebriyeti kendini daha iyi hissettirir.

Kanunlar halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolarda oluştuğuna göre vergi kanunları dolaylı olarak kişilerin önceden verilmiş iznine bağlıdır (Orhaner, 2007:147–148).

Verginin zora dayanması temel kural olmakla birlikte kanunla konulması ve alınması, demokratik ülkelerde halkın izni olduğu anlamına gelmektedir (Erginay, 1990: 46).

Vergi, vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınır

Vergilendirme yetkisi, toplumu yöneten ve egemenlik gücüne sahip olan devlete ait bulunmaktadır. Devletin vergi koyma ve toplama hak ve yetkisi egemenlik gücünden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla devlet bu gücüne dayanarak vergi toplamaktadır. Ancak bazı hallerde vergilendirme yetkisini hukuk düzeni içinde kamu kuruluşlarına devredebilir. Örneğin, emlak vergisi toplama yetkisi belediyelere devredilmiştir. Bununla birlikte vergilendirme yetkisinin esasını oluşturan vergi koyma, kaldırma, değiştirme gibi yetkiler kural olarak yasama organında bulunmaktadır. Belediyelerin yetkileri sadece yasalarla belirlenmiş yetkilerin tahsil edilme ve belli kurallar çerçevesinde harcanması şeklinde söz konusu olmaktadır².

² <http://www.cerezforum.com/hukuk-koşesi/vergi-hukukunun-temel-kavramları> adlı kaynaktan alınmıştır.

Vergi gerçek ve tüzel kişilerden alınır.

Buradaki fert tabiri gerçek kişileri, kurum tabiri ise tüzel kişilerle tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşları ifade etmektedir. Verginin fert ve kurumlardan, ayırım gözetmeksizin ödeme gücü ölçüsünde alınması, vergi adaletinin doğal bir sonucudur. Ödeme gücünü temsil eden unsurlar fert ve kurumların gelirleri, servetleri ve harcamalarıdır. Devletin, ödeme gücü yüksek olandan çok; düşük olandan az vergi alması gerekir (Pehlivan, 2006: 100).

Verginin genel anlamda tanımı çeşitli biçimlerde vergi hukuku literatüründe yapılmaktadır. Literatürde yer alan tanımlamalardan en geçerli olan ve yukarıda açıkladığımız özelliklerini de içeren günümüz vergi kavramına ve verginin amacına en uygun tanımlama ise **“Devlet ya da kendilerine yetki verilmiş kamu kuruluşları tarafından, görevlerini yerine getirmek amacıyla, gerçek veya tüzel kişilerden, karşılıksız olarak, hukuki cebir altında hukuk kurallarına uygun olarak alınan iktisadi değerlerdir”** şeklinde yapılabilir.

1.3. Verginin Teorik Açıdan Gelişimi

Verginin alınma nedeninin, yani dayanağının ne olduğu konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Verginin bir anlamda kurum olarak bilimsel gerekçesini ortaya koymaya yönelik teorik görüşler, mali ve ekonomik olaylara bakış biçimi içersinde zamanla değişime uğramıştır. Vergilerin dayandırıldığı noktayı ortaya koymaya yönelik faydalanma teorisi ve egemenlik teorisi olarak iki temel teori vardır.

1.3.1. Verginin Fayda Teorisine Göre Açıklanmış Şekli

17. ve 18. yüzyılların tabii hukuk anlayışına dayanan fayda teorisi, temelde bireyci görüşlerin ürünüdür. Jean Jacques Rousseau'nun “sosyal sözleşme” teorisinden de kuvvet alan bu görüş gerek ilim, gerekse politika alanında kendini kuvvetle hissettirmiştir. 19. yüzyılın sonlarına kadar yazarların birçoğu akılcı (rasyonalist), bireyci (endüvidüalist) ve faydacı (utilitarist) devlet anlayışından hareketle vergiyi, vatandaşlarla devlet arasında yapılmış gizli bir sözleşmenin sonucu olarak tanımlamakta, vergi miktarının saptanmasını tamamen parlamentonun arcılığı ile hükümetle vatandaşlar arasındaki görüşmelere bırakmaktadır. Böylece vergi, devletin vatandaşlara sağladığı kamu hizmetlerinden vatandaşların elde ettikleri, faydaların bedeli olmaktadır (Akdoğan, 2006: 124).

Vergiyi, mübadele esasından hareket ederek devletçe yapılan hizmetlerin bir karşılığı olarak kabul eden fayda teorisi ya da diğer bir deyişle faydalanma teorisi mali literatürde dayandıkları temel görüş aynı olmakla beraber aralarında sadece nüans olan üç ayrı izah tarzının doğmasına neden olmuştur. Bunlardan birincisi vergiyi hizmet bedeli, ikincisi sigorta primi ve nihayet üçüncüsü genel giderlere katılma payı olarak kabul etmektedir (Turhan, 1998: 14) .

Fayda ilkesini savunan yazarların çoğu devletin koruyucu fonksiyonu nedeniyle bireylerin elde ettikleri karşılığın bir bedeli olarak düşündükleri fayda ilkesinin düz oranlı vergilemeyi gerektirdiğini desteklemişlerdir³ (Musgrave, 2004: 75).

1.3.1.1. Verginin Değişim Görüşüne Göre Açıklanması

Fayda teorisi, vergilerin kamu harcamalarında sağlanan faydaya göre dağıtılmasını öngörmektedir. Buna göre nasıl alınan özel mal ve hizmetler için ödeme yapılmaktaysa, aynı şekilde; kamu sektörünün sunduğu mal ve hizmetler için de ödeme yapılması gerekir. Verginin değişim görüşüne göre açıklanmasında vergi; devletin hâlihazırda yapmış olduğu hizmetlerin karşılığı olarak alınan ve bunun için ödenen bedel şeklinde tanımlanmaktadır.

Locke, Proudhon ve Clemence Roger gibi düşünürlerce savunulmuş olan bu görüşte, verginin bir değişim olduğu, kişiler arasında faydaların sağlanması için yapılan değişime benzer bir şekilde, bireylerle devlet arasında da bir değişim olduğu vurgulanmaktadır.

1.3.1.2. Verginin Sigorta Primi Görüşüyle Açıklanması

Bu görüşe göre vergi, toplumda yaşayan bireylerin sahip oldukları mal ve mülklerini koruyan, güven altında bulunduran devlete bu hizmetlerinin karşılığı olarak ödenen sigorta primine benzetilmektedir. Devlet bireylerden bir sigorta şirketi gibi vergi adı altında para almakta ve karşılığında güvenlik ve asayiş sağlamaktadır. Montesquieu, 1743 yılında yayınlanan “Kanunların Ruhı” adlı eserinde bu görüşle ilgili olarak şu tanımlamayı yapmaktadır : “Devlet gelirleri, her yurttaşın malının güvenliği sağlamak ya da bundan istediği biçimde yararlanmak üzere malından verdiği bir kısımdır.” Yine bu anlamda Locke ise: “Devletçe korunan herkes bunun bedelini kendi mülkünden ayırdığı bir kısmı ile ödemelidir.” demiştir (Yılmaz, 1996: 6).

³ MUSGRAVE'in *Kamu Maliyesi Teorisi* adlı kitabı Orhan Şener ve Yaşar Methibay tarafından dilimize çevrilmiştir.

Yapılan ödemeyi, toplumun huzurunun sağlanması ve sürdürülmesi ile ilgili olarak kabul eden sigorta primi görüşü bazı önemli boşluk ve yetersizlikleri bünyesinde toplamaktadır. Her şeyden önce sigorta şirketlerinin amacı karlılıktır ve faaliyetleri kar sağlamak çabasına yöneliktir. Devlet toplumun çıkarlarını ön planda tutar ve sigorta şirketlerinin aksine, herhangi bir zararlı durumun ortaya çıkmasını engellemek için önceden çeşitli önlemler alır. Bu durum sigorta şirketlerinde görülmez. Sigorta şirketi faaliyetini risk derecesine ve sigorta türüne göre belirlenen prim karşılığında ve zarar ortaya çıktığı zaman karşılama esasına göre yapmaktadır. Devletin aldığı vergiler bakımından böyle bir durum ve mükelleflerin zarara uğramaları halinde tazminat ödenmesi söz konusu değildir. Vergi ile tüm kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Sigorta şirketleri ile müşteri arasında, her iki tarafın da uymayı taahhüt ettikleri bir akit var olduğu halde, vergi açısından böyle bir akit mevcut değildir. Ayrıca, sigorta primi; sigorta kuruluşunun sınırlı çaptaki faaliyetlerini sürdürmeye yönelik olduğu halde, devlet vergi dolayısıyla sağladığı fonları hem mali hem de mali olmayan nitelikteki amaçları gerçekleştirmek üzere kullanmaktadır.

1.3.1.3. Verginin Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Payı Olarak Açıklanması

J.J Rousseau'nun devlet inancına dayandırılan bu görüşe göre; vergi topluluğun genel üretim giderleridir. Vergiyi iktisadi bakımdan açıklamaya çalışan Fransız yazarlar devleti bir üretim topluluğuna benzetmekte; üreticiler nasıl birleşerek ortak çıkarlarını korurlarsa, bireyler de aralarında birleşerek devleti meydana getirmişlerdir. Bu görüşe göre vergi; üretimden faydalanmak için her üreticiye düşen bir gider payıdır. Devletin görevi; milli ve ortak sermayeyi işletmek olup, bunun yerine getirilmesi için harcama yapılması gerekmektedir. İşte, fertler vergi yoluyla, söz konusu genel nitelikteki harcamalara iştirak etmiş olmakta ve birliğin birer üyesi olarak katkıda bulunmaktadır. Vergiyi sosyal üretimin genel giderlerine katılma payı olarak açıklamak gerçeğe uymamaktadır. Bunun nedeni; her şeyden önce vergi ile finanse edilen kamu hizmetlerinin sosyal üretime yansıyan değerini hesaplama olanağı bulunmaması ve kamu giderlerinin; yalnızca sosyal üretimi kolaylaştıran iktisadi nitelikteki hizmetlere tahsis edilmeyip, aynı zamanda kültürel ve sosyal amaçlara da yönelik olmasıdır (Akdoğan, 2006: 126–128).

Sonuç olarak, fayda teorisi, gerek bütün halinde gerekse çeşitli yönleri bakımından verginin niteliği ve fonksiyonlarını açıklamada yetersiz kalmış ve yerini günümüzdeki açıklanmış şekline yani “egemenlik” teorisine bırakmıştır.

1.3.2. Verginin Günümüzdeki Açıklanış Şekli (Egemenlik Teorisi)

Zamanımızda vergi, herhangi bir fayda ya da sözleşme yerine esas olarak devletin egemenliği ile açıklanmaktadır. İzlerine eski Yunan, Roma ve daha sonra İslam ülkelerindeki vergi inanişında rastlanan bu teori kesin şekline 19.yüzyılın sonlarında kavuşmuştur (Edizdoğan, 2008: 153).

19. yüzyılın başında kendini kabul ettiren organik devlet görüşüne ya da egemenlik teorisine göre devlet, bireylerin oluşturduğu toplumdan üstün bir varlık olup, iktisadi ve sosyal hayatın her alanında her sahasında üstlenmiş olduğu görevleri ve gidermek zorunda olduğu ihtiyaçları karşılamayı amaç edinir (Turhan, 1998: 18).

Devlet, amaçlarını gerçekleştirmek ve diğer fonksiyonları yerine getirebilmek için bireylere bazı görevler yükleme hakkına sahiptir. Başka bir ifadeyle bireylerden bazı fedakârlık isteme hakkına sahiptir. Bu yüzden devletin himayesi altında yaşayan bireyler, devletin yüklediği bu ödevleri yerine getirmek zorundadır. Vergi, devletin bireylere yüklediği, en önemli görevlerden biridir.

Bireylerin başta devlet olmak üzere bütün kamu tüzel kişilerinden haklarını istemeleri kadar, bunlara karşı görevlerini yerine getirmeleri de doğaldır. Aksi halde başta devlet olmak üzere kamu tüzel kişilerinin varlıklarını sürdürmeleri mümkün olmaz. Ancak yine de vergi ile ilgili sorulacak çok fazla soru vardır.

Verginin dayanağı ve meşruiyeti nedir ve hangi gerekçe devletin vergi yolu ile özel kesimden kamu kesimine hukuki cebirle milli gelirin bir bölümünü aktarmasını açıklamaktadır? Bu soruların cevabı, devletin egemenliği teorisinde yatmaktadır.

Öyle ki yönetenlerin bir bütünü olan devlet, temsil ettiği toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak için, savunma, asayiş, diplomasi gibi hizmetleri üstlenmiştir. Bunun için temsil ettiği toplumu oluşturan bireylere kendi egemenliğine dayanarak yasal ve objektif esaslara dayanan, bireyler yönünden eşitlik ilkesine uygun yükümlülükler yerine getirebilmek yetkisine sahiptir. Hukuki cebir altında da olsa, karşılıksız ve zorunlu bir yükümlülük, ancak bir güce dayandırılarak sürdürülebilir. Bu da devletin egemenliğidir (hükümranlığıdır). İşte verginin varlığının nedeni ve meşruiyetinin dayanağı, devletin bu niteliği, yani egemenliği olmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 230).

1.4. Verginin Fonksiyonları

Günümüzde kamu hizmetleri giderek çeşitlenmekte ve büyük boyutlara ulaşmaktadır. Bu hizmetlerin yerine getirilmesi içinde önemli kaynaklara gereksinim vardır. Devletin yüklendiği bu çok yönlü hizmetleri yerine getirmek üzere başvurabileceği en etkin araç vergidir. Vergi, kamu gelirlerinin % 80–90 ını sağladığından en önemli gelir kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devlet, uygulamak istediği ekonomik ve sosyal politikalarda vergiyi bir araç olarak kullanmak istemektedir. Aynı şekilde gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde bölgesel ve sektörel farklılıkların dengelenmesinde vergi yine önemli rol oynamaktadır. Bu kısımda verginin çeşitli yönleri diğer bir ifadeyle fonksiyonları incelenecektir.

1.4.1. Verginin Mali (Fiskal) Fonksiyonu

Maliye teorisinde verginin fiskal fonksiyonu olarak da ifade edilen verginin en önemli amacı kamu harcamalarına finansman sağlamaktır. Daha öncede belirtildiği gibi, özellikle nüfus artışı ve teknolojinin gelişmesiyle kamu harcamaları giderek artmaktadır. Çevre kirlenmesi, konut sorunu, ulaşım sorunu gibi sorunlar günümüzde büyük yatırımları gerektirir hale gelmiştir. Bunlar için büyük miktarlarda ve sürekli kaynaklara gereksinim vardır. Kamu gelirleri içinde bu özelliğe sahip en önemli kaynak vergidir. Emisyon, borçlanma dış yardımlar, teşebbüs gelirleri gibi kaynaklar akla gelebilir. Ancak bu kaynaklar enflasyon açısından bazı sorunlar yaratabildiği gibi, özel kesimin yaralanabileceği bazı kaynak paylaşımına da yol açabilmektedir.

1.4.2. Verginin İktisadi Fonksiyonu

Verginin fiskal fonksiyonun yanında ekstra fiskal fonksiyonları olarak adlandırılan ekonomik, sosyal ve politik fonksiyonları da vardır. Bu fonksiyonlar devlet anlayışında olagelen değişmelere paralel olarak giderek önem kazanmıştır. Bu fonksiyonlar içinde ekonomik fonksiyonun önemli bir yeri vardır.

Vergi devletin uyguladığı ekonomik ve mali politikaların önemli bir aracıdır. Vergi politikalarıyla desteklenmeyen para ve harcama politikaları istenilen sonuçları veremeyebilmektedir. Bu nedenle uygulamada verginin enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede de, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesinde, ihracatın geliştirilmesinde ya da ithalatın kısılmasında, bazı stratejik sektörlerin teşvikinde, bölgesel kalkınmanın sağlanmasında etkili bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir (Kırbaş, 1991: 3–4).

Kısaca belirtmek gerekirse, verginin iktisadi fonksiyonu, ekonominin vergisel tedbirlerle yönlendirilmesini ifade eder.

1.4.3. Verginin Sosyal Fonksiyonu

Günümüzde vergi, ekonomik ve mali fonksiyonu yanında önemli bir sosyal fonksiyon da görmektedir. Esasen, sosyal kalkınma ve sosyal refah fonksiyonunun çağdaş izahı içinde, mal ve hizmetlerin mübadelesini sağlayan rekabet esasına dayalı piyasa işleyişi de yeni bir nitelik ve mahiyet kazanmıştır, öyle ki, bugün artık hem özel ihtiyaç hem de kamusal ihtiyaç karakterli mal ve hizmetlerin ekonomik mübadele hareketinde belirleyici faktör, sosyal fayda-sosyal maliyet ilişkisi olmaktadır. Günümüzde serbest piyasa ekonomisinin sağladığı avantaj; kalkınma, istikrar, gelir dağılımı ve kaynak kullanımı gibi hedeflerin kamu yararı ile bağdaştırılması avantajı ile uyumlaştırılarak, bir arada ele alınmaya ve gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Ekonomik ve sosyal refah hedefi gözetilen bu yaklaşım “sosyal piyasa ekonomisi” işleyişini ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, bütün faaliyet ve hareketlerin sosyalleştirilmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu amaç için vergi de kullanılacağına göre, verginin sosyal fonksiyonu geniş kapsamı içinde bütün bu amaçları gözetilen bir nitelik kazanmaktadır.

Daha dar kapsamlı düşünüldüğünde vergilerin sosyal fonksiyonu, verginin istihdam, gelir dağılımı ve sosyal adalet amaçları için öncelikli olarak ve etkili bir şekilde kullanılması imkân ve gereğini ifade etmektedir. Sosyal olayların dinamik gelişme süreci ekonomik ve malî olayların niteliğini değiştirmiş ve her yeni ortam ve çerçeve içinde olayların belirleyici varsayım ve etkileri ve bunlar arasındaki ilişkiler yeniden değerlendirilerek yeni yaklaşım ve teorilerin ortaya atılmasına neden olmuştur. Kamu faaliyetinin ve bu arada vergilerin sosyal yönüne ciddi olarak eğilen ilk kişi Adolph Wagner olmuştur. Wagner, toplum yapısında çeşitli faktörlerin etkisi altında ortaya çıkan gelir ve servet dengesizliklerinin ve adaletsizliğin vergi yoluyla düzeltilebileceğini savunmuştur.

Sosyal devlet fonksiyonu içinde günümüze doğru vergilere her geçen gün biraz daha fazla ve etkili olarak sosyal hayata müdahale imkânları verilir olmuştur. Özellikle kamu maliyesinin yeniden dağıtıcı rolü içinde, hem ekonomik ve hem de mali yönden kamusal araçlar çok ciddi sosyal fonksiyon gören araçlar haline gelmişlerdir. Gerçekten, kamusal faaliyetlerin ekonomik yönden incelenmesi ile kamu karar birimleri veya siyasi otorite tarafından belirlenen kamusal üretim-kamusal yatırım, kamu istihdamı gibi pür

ekonomik faaliyet ve büyüklükler karşımıza çıkmaktadır. Kamu ekonomisi faaliyetleri içinde yer alan bu olay ve etkenlerin kamusalılık esasına göre düzenlenmesi, milli ekonomide önemli bir yeniden dağıtıcı rol oynamaktadır⁴.

1.5. Vergilendirme İle İlgili Temel kavramlar

Her bilim dalının kendine göre bir terminolojisi ve özel kavramları vardır. Bu terminoloji ve kavramlar bilinmeyince o bilim dalının öğrenilmesi ve kavranılması olanaksızdır. Vergi teorisinde sık sık kullanılan deyim ve kavramlardan önemli olanlarını şöyle sıralayabiliriz.

1.5.1.Verginin Konusu

Verginin üzerine konulduğu şey, olay, fiil, işlem ya da durum verginin konusunu oluşturur. Bir vergide açıkça belirtilmesi gereken ilk unsur, konusu olacaktır. Gelir vergilerinde gelir, satış vergilerinde satılan mallar, gümrük vergilerinde ithal edilen mallar gibi.

1.5.2. Verginin Mükellefi

Vergi mükellefi, kanuna göre kendi payına düşen vergi payını ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişidir. Mükellefiyet esas olarak kişiseldir; başkasına devredilemez. Ancak ölüm halinde vergi borcu kanuni ya da atanmış mirasçılara geçer. Keza, bazen kişisel mükellefiyet dışında “müşterek” ya da “müteselsil” mükellefiyet de bahis konusu olabilir. Kaynakta vergi kesmek zorunda olanların asıl vergi mükellefi ile birlikte sorumlu olmaları müşterek mükellefiyete örnektir. Belli bir vergi borcu için vergi kanunlarının birden fazla kişiyi işaretlemesi halinde de müteselsil mükellefiyet bahis konusudur (Uluatam, 2003: 72).

Bazen mükellefler aracı mükellef ve nihai mükellef olarak ayrılabilir. Aracı mükellef verginin borçlusunu olmayan fakat asıl vergi borçlusunun vergi borcunu ödemek zorunda bulunan kişidir. Daha önce değindiğimiz gibi belli vergileri kaynakta kesme durumunda olan ve asıl mükellefle müştereken vergi borcunun ödenmesinden sorumlu olan kişiler aynı zamanda birer aracı mükelleftirler. Bazen bu tür mükellefiyete vergi sorumluluğu, mükelleflere de vergi sorumlusu denir. Buna karşılık, nihai vergi mükellefi kendi adına tahakkuk eden vergi borcunu ödeyen gerçek ya da tüzel kişidir.

⁴ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_fonksiyonlari_adli_kaynaktan_alinmistir.

1.5.3. Verginin Sorumlusu

Başkalarına ait vergi dolayısıyla, alacaklı vergi dairesine muhatap olan ve verginin ödenmesinden sorumlu olan kişidir. Aracı ödeyici olarak da nitelendirilen vergi sorumlusu, yasalardan kaynaklanan yetki ve sorumluluğun bir sonucu olarak mükellefe yapılan ödemelerden vergiyi kesmekte ve yasal süreler içerisinde usulüne uygun olarak vergi dairesine yatırmaktadır. VUK 11.maddede vergi kesenlerin sorumluluğu saptanmış ve “yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili tüm ödevleri yerine getirmekten sorumlu” tutulmuşlardır. Örneğin, işverenler çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kestikleri vergiyi, işçilerin bağlı bulunduğu vergi dairesine işçiler adına yatırmak zorundadırlar (Akdoğan, 2006: 149).

1.5.4. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, vergilendirme sürecinin ilk basmağını meydana getirir. Vergilendirmede her şey vergiyi doğuran olayla başlar. VUK’ un 19.maddesinde vergiyi doğuran olay “vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ya da hukuki durumun tekemmülü ile doğar” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir Vergisi’nde gelirin elde edilmesi; Emlak Vergisi’nde ilke olarak bina mülkiyetine sahip olma; KDV’de ise bir malın teslimi veya hizmetin ifası vergiyi doğuran olayın doğumuna örnek gösterilebilir (Mutluer ve diğerleri, 2007: 264).

1.5.5. Verginin Matrahı

Vergi mükellefi ile vergi konusunun varlığı ile vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile birlikte vergi borcu doğmaktadır. Ancak verginin alınabilmesi için bu yeterli değildir. Kişilerin ödeyeceği vergi miktarının somut olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Bu nedenle vergi kanunlarında belirtilen vergi oranlarının uygulanacağı miktar ya da değer varlığının bilinmesi gerekmektedir. İşte vergi borcunun hesaplanmasında vergi konusu üzerinden saptanan değer ya da miktarlara matrah denir. Bir başka deyişle matrah, vergi konusu üzerinden, fiziksel ölçüler ya da ekonomik unsurların değeri bulunarak bulunabilir. Matrah miktar esasına göre saptanıyorsa, örneğin sahip olunan taşıtın modeli, ağırlığı, silindir hacmi veya havagazının metreküpü dikkate alınıyorsa bu matraha spesifik esaslı matrah denir. Ülkemizde MTV spesifik esaslı matraha göre hesaplanmaktadır. Matrah hesaplanırken iktisadi unsurların değeri dikkate alınıyorsa bu matraha ise ad

valorem matrah denir. Gelir Vergisi, Kurumlar vergisi ad volem esaslı matraha göre hesaplanır (Orhaner, 2007: 151) .

1.5.6. Verginin Tarifesi ve Oranı

Vergi tarifesi, vergi tutarını hesaplayabilecek için matraha uygulanması gereken ölçülere denilir. Verginin tarifesi, kendisini oluşturan unsurlar, verginin matrahı ve yükümlülerin özelliklerine göre aynı vergi için dahi değişiklikler gösterebildiğinden karışık bir kavramdır.

Vergi tarifesinin temel unsuru vergi oranıdır. Ayrıca oranın uygulanmasından önce bazı indirimler yapılacağı gibi oranın uygulanmasından sonra da verginin bir kısmı indirilebilir ya da vergiye bir eklenti yapılabilir. İşte matrahtan indirim, oran, vergiden indirim ya da vergiye ekleme gibi unsurların tümü vergi tarifesini oluşturmaktadır (Edizdoğan, 2008: 169).

1.5.7. Vergi Muafiyeti ve Vergi İstisnası

İstisna ve muaflık, vergilemenin konusu ya da vergi mükellefi açısından sınırlanarak bazı konuların ya da bazı kişilerin belli bir verginin kapsamı dışında kalışını ifade eder. Her vergi, konusu açısından nesnel (objektif), mükellefi açısından da öznel (sübjektif) bir mükellefiyet doğurur. Ancak hemen tüm vergilerde çeşitli sınırlamalar getirilir. Şayet bu sınırlamalar vergi kapsamına girmesi gereken belli konuları vergi dışı bırakma niteliği taşıyorsa, istisna, belli kişi ya da firmaların vergi dışında çıkarılması niteliğindeyse muafiyet adını alır. Bir başka deyişle, istisna nesnel mükellefiyeti, muafiyet öznel mükellefiyeti ortadan kaldırır. Gerek istisna, gerekse muafiyetler süreli ya da süresiz, tam ya da kısmi, mutlak ya da belli koşullara bağlanmış olarak düzenlenebilir (Uluatam, 2003: 75).

1.5.8. Verginin Tarhı, Tebliği, Tahakkuku ve Tahsili

Verginin tarhı, “vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir” (VUK m.20). Bu tanımdan tarh aşamasının bir idari işlem olduğu anlaşılmaktadır. Tarh işlemi, bireysel (sübjektif), belirtici bir işlemdir. Taşındığı kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğiyle bir asli işlem görünümündedir. Buna karşılık matrah saptanması, yoklama, arama, vergi incelemesi gibi işlemler asli olmayıp, nihai işlem oluşturan tarh açısından hazırlayıcı işlemler niteliğindedir.

Matrah ya yükümlüce (beyan) ya da idarece saptanmaktadır. Söz konusu yöntemlerine paralel olarak, saptanan matrahlar üzerinden yürütülen tarh işlemleri de belli kategorilerde toplanabilir. Vergi Usul Kanununun getirdiği düzenlemeye uygun bir biçimde tarh işlemlerini beş kategoride toplayabiliriz:

- Beyana dayanan tarh
- İkmalen vergi tarhı
- Re'sen vergi tarhı
- İdarece vergi tarhı
- Düzeltme yoluyla tarh

Beyana dayalı tarh işleminde vergi matrahı yükümlüce saptanıp bildirilir. Bu bildirim ayrıca vergi dairesi tarafından denetlenir. Türk vergi sisteminde ilke olarak beyan esası geçerlidir. Beyan usulünde vergi yükümlünün yazılı veya sözlü beyanı üzerine tarh edilir. Beyan usulünde tarh işlemi ile tahakkuk birlikte gerçekleşir. Matrah bizzat yükümlünün kendi saptaması üzerine yapılacak tarh işlemine ilke olarak bir itirazının bulunamayacağı gerekçesiyle-ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde itiraz edilebilir- bu usulde vergi, tarhiyatla birlikte tahakkuk etmiş sayılır.

Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan ikmalen vergi tarhı ise belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir. İkmalen vergi tarhı için önceden bir vergi tarhı yapılmış olması ve ek tarhiyatta matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgeler gibi maddi delillere veya kanuni ölçülere göre saptanması gerekir. İkmalen vergi yükümlüye ihbarname ile bildirilir. Yükümlünün dava hakkını kullanıp kullanmamasına ya da davanın sonucuna göre tahakkuk eder, kesinleşir ya da iptal edilir(terkin). İkmalen vergi tarhında verginin tahakkuku, tarh işleminden ayrı olarak karşımıza çıkar. Bunun nedeni ikmalen vergi tarhında matrahın hesaplanması konusunda inisiyatifin vergi idaresinde bulunmasıdır.

Re'sen vergi tarhında matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına olanak bulunmayan durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi yasal koşullar gerçekleştiğinde re'sen vergi tarhına gidilir. Ayrıca, yasal süre içinde beyannamenin verilmemesi, kanunen tutulması gereken defterlerin tutulmaması, tasdik ettirilmemiş olması ya da inceleme elemanına ibraz edilmemesi gibi

durumlarda da söz konusudur. Re'sen vergi tarihinde vergi tarihinin yanı sıra ilgili hükümler çerçevesinde ayrıca ceza da kesilir. Ayrıca ikmalen vergi tarihinde olduğu gibi vergi idaresi inisiyatif kullandığından, tarh işleminin kendiliğinden tahakkuku esas geçerli değildir. Re'sen tarhiyat yükümlünün dava hakkını kullanabilmesi için ihbarname ile tebliğ edilir. Bu tarh yöntemlerinin dışında idarece tarh ve düzeltme yoluyla tarh yöntemleri de mevcuttur.

Tebliğ, yükümlünün adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesini ifade eder. Tebliğ, vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır. Bunun gibi idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır. Tebliğ işleminde yazılı şekil esastır. Tebligat yükümlüye, yasal temsilciye, ceza muhatabına, tüzel kişilerde yasal temsilcilere, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idareci veya temsilcilere, kamu idare ve müesseselerinde en büyük amirlere, bunların yardımcılarına ya da yetkili kılınan memurlara yapılır.

Vergilendirme sürecinin önemli bir aşaması da tahakkuktur. Vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini ifade eden bu aşama vergilendirme sürecinde hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem niteliği taşımamaktadır. Tahakkuk, tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden bir durumdur, saptamadır. Bu aşama ya belli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı ret kararı ile gerçekleşir.

Tarh edilen bir vergi borcu kendisine tebliğ edilen yükümlü ya bu borcu kabul eder ya da hakkında tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu kanısında ise belli hukuki yollara başvurur. Birinci durumda, yani otuz günlük süreyi dava açmadan geçirerek vergi borcunu kabul etmiş olan yükümlü bakımından vergi tahakkuk eder; aynı zamanda artık hukuken süresinde kullanılacak herhangi bir olağan yargısal başvuru olanağı kalmadığı için tahakkuk eden vergi kesinleşmiş olur. Buna karşılık yükümlü haksız bir işleme muhatap olduğu gerekçesiyle süresinde dava açarsa tahakkuk, yani ödenecek duruma gelme, mahkeme kararıyla ertelenir (VUK m 112/3). Vergi mahkemesi yükümlünün iddiasını kabul ederse vergi tahakkuk etmez; buna karşılık vergi mahkemesi davayı reddederse, vergi borcu tahakkuk eder, ödenmesi gereken aşamaya gelir (İYUK m 27/3). Davası reddedilip borcu tahakkuk eden yükümlü bir yandan vergisini öder, öte yandan tarh işlemi ve mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu kanısını hala taşıyorsa üst yargı mercilerine

başvurur. Kanun yollarına başvurma yürütmeyi durdurmaz. Sonuç olarak, tüm olağan kanun yollarına başvuru olanaklarının tüketilmesi anlamına gelen kesinleşme ve tahakkuk kavramları birbirinden farklıdır.

Somut, sübjektif bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona erer. Tahsil işlemi ile vergi borcu ortadan kalmış olur. Tahakkuk aşamasının aksine tahsil ayrı bir idari işlem niteliği taşır. VUK tahsil aşamasını “kanuna uygun surette ödenme” olarak tanımlar. Her vergi yasasında o verginin tahsili hakkında özel bazı düzenlemeler vardır. Vergi sistemimizde tahsil aşamasını düzenleyen asıl kaynak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanundur. Bu kanun Vergi Usul Kanunundan daha geniş olan kapsamıyla, yalnız vergilerin değil, kamu alacaklarının tahsil aşamasını düzenleyen hükümleri öngörmektedir.

Tahsil işlemiyle vergi borcunun ortadan kalmasıyla inisiyatif yükümlüde ya da alacaklı vergi dairesinde bulunur. Başka bir anlatımla, ya yükümlü iradi olarak borcunu vadesinde öder; ya da yine iradi olarak borç vadeden sonra ödenir. Bu son durumda asıl borca gecikme zammı eklenir. Bu durumda ise cebren tahsili söz konusudur⁵.

Buraya kadar verginin gelişimini ve vergilendirmeyle ilgili temel kavramları inceledik. İkinci bölümde ise verginin mükellef üzerindeki etkisi olan vergi yükü kavramını ve mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları ile vergiye karşı tepkileri inceleme konusu yapılmıştır.

⁵ Bu kısım Adalet Yumuşak tarafından kaleme alınan “Vergilendirme Süreci” adlı makaleden alınmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ PSİKOLOJİSİ

2.1. Vergi Yükü Kavramı

Vergileme, mükelleflerden devlete bazı kaynakların transferini amaçlayan ve toplumun uygulanmasını kabullenmiş olduğu bir kurumdur. Vergilemenin amaçları; devlet faaliyetlerinden ortaya çıkan maliyetin gelir gruplarına göre yani dikey eşitliği sağlayacak şekilde ve benzer durumda olanlara ortalama olarak aynı yükü yaratmaya yani yatay eşitliği sağlayacak şekilde dağıtmak, ekonomik kalkınma ve büyümeyi, dengeyi ve ekonomik etkinliği sağlamak şeklinde ifade edilebilir.

Vergi yükü terimi pek açık olmayan ve yazarlar arasında değer yargılarına göre tartışmalı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Aksoy, 1991: 165). Çok belirleyici olmamakla birlikte ödenen vergilerin gelire oranı şeklinde ifade edilen vergi yükü kavramı, bu yönüyle vergi politikası ile ilgili düzenlemelerde esas alınmaktadır. Vergi yükü, vergi politikası ile ilgili düzenlemeleri desteklemek veya reddetmek ve vergi sistemindeki vergi ahenkleştirmesi çalışmalarını savunmak veya kabul etmemek gibi kararların alınmasında bir karar girdisi olarak yer almaktadır. Diğer taraftan vergi yüküne ilişkin yapılan çeşitli hesaplamalar politikacıların; yeni bir vergi konulması, var olan bir verginin kaldırılması, vergi oranlarının azaltılması ya da arttırılması ve istisna ve muafiyetlerin sayılarının ya da kapsamalarının değiştirilmesi şeklindeki kararlarını da etkileyerek; kavramın siyasi karar alıcılar tarafından politika alternatifleri olarak düşünülmesine neden olmaktadır.

Bununla birlikte her ülkede elde edilen gelirlerin vergilendirilme düzeyi ve bu kaynaktan elde edilen vergi gelirlerinin miktarı vergi sisteminin başarısını gösteren önemli göstergelerdendir. Vergi kapasitesinin artırılması, yeni kaynakların ve bunların faaliyet boyutunda kullanılma düzeyinin bilinmesinin yanında, mevcut vergi uygulamalarının da gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Vergi yükü, bu yönüyle vergileme kapasitesi, vergi gayreti ve vergi optimumu gibi kavramlarla birlikte vergi politikasının bir çeşit barometresi görevi niteliğine dönüşerek; milli gelirin fonksiyonel dağılımında dengesizlikler varsa bu dengesizliğin vergi yolu ile düzeltilmesine ilişkin hem gerekli verileri sağlamakta hem de uygulanan politikaların sonuçlarının yorumlanmasına katkıda bulunmaktadır. Bu açıdan

vergi yükü, vergilerin gelir farklılıklarını azaltıcı bir şekilde kullanılarak, dağılımın adil ölçüler içinde yapılmasında yol gösterici bir nitelik kazanmaktadır. Üstlendiği bu fonksiyonun yanında, ülkelerarası siyasal ve ekonomik bütünleşmelerin gerektirdiği vergi uyumlaştırmalarının sağlanması için sürdürülen çalışmalar, vergi yükü hesaplamalarını gerektirmektedir (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 197).

Vergiler ve vergi yükünün dağılımı kurumların ve kişilerin ekonomik kararlarını etkiler. Vergilerin ekonomiye etkilerini belirlemek ve gelir dağılımındaki eşitsizlikleri ortadan kaldırmak için uygulanacak temel maliye politikası araçlarını zamanında ve etkin bir biçimde kullanabilmek vergi yükü hesapların yapılmasına ve sonuçlarının bilinmesine bağlıdır. Rasyonel bir vergi politikası tespit etmek ve uygulamak da vergi yükü oranlarının dikkate alınmasını gerektirmektedir. Ayrıca, teşviki istenen sektörlerle uygulanacak vergi politikası ve uluslar arası ekonomik-siyasi entegrasyonlarla ilişkilerde de vergi yükünün önemi büyüktür (Tekin, 1996: 54).

Vergi yükü, iktisadi kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsis edilen bölümdür. Genel olarak verginin yurtiçi üretiminin ülke nüfusunun hayati ihtiyaçlarından arta kalan bölümü üzerinden alındığı dikkate alınır, vergi yükünün büyük ölçüde “nüfusun asgari zorunlu tüketiminden arta kalan gerçek tüketim” olarak tanımlanabilecek olan “vergi potansiyeli” nin fonksiyonu olduğu açıktır. Bir ülkede vergi yükünün bu açıdan değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

Vergi yükü, ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme gücü ile ters orantılıdır. Vergi ödeme gücü, gelirin dolaylı servetin ve bireyin kendisinin ve ailevi durumunun bir fonksiyonudur. Toplumdaki çeşitli kesimlerin milli gelirden aldıkları pay ile ödedikleri vergiler arasında adalet önemli bir konudur. Vergi yükü sadece bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar ekonomik büyüme, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir.

Vergi yükü son zamanlara kadar fertler üzerindeki vergi yükünün dağılımı niteliğiyle mikro ekonomik bakımdan incelenmiştir. Bugün gerek mikro ve gerekse makro ekonomik yönleriyle ele alınan vergi yükü ile birlikte ekonomik gelişme, istikrar ve gelir dağılımı gibi konular da vergi politikasının yönlendirilmesi için bilinmesi gereken

kavramlar şekline dönüşmüştür. Bu gelişime paralel olarak dayanılan bazlara, kullanılan verilere ve hesaplama yöntemlerine göre vergi yükü türleri mevcuttur. Bunlar:

- Toplam Vergi Yükü
- Bölgesel Vergi Yükü
- Sektörel Vergi Yükü
- Gelir Gruplarına Göre Vergi Yükü
- Kişisel Vergi Yükü
- Toplumsal vergi Yükü
- Net Vergi Yükü
- Gerçek Vergi Yükü

olarak sıralanabilir⁶.

Bu bölümde çalışma konumuz gereği bireysel (kişisel) ve toplam vergi yükü konularına değinilecektir.

2.1.1. Kişisel Vergi Yükü

Kişisel vergi yükü ya da bireysel vergi yükü birey başına vergi ve benzeri ödemelerin, yine birey başına gayri safi milli hâsılaya oranlanması suretiyle bulunur. Bireysel vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Vergi ödeme gücü ise, önce gelire, dolaylı olarak servete ve vergi ödeyicisinin içinde bulunduğu koşullara bağlıdır.

Bireysel vergi yükü, farklı açılardan değerlendirilerek ayırımlara tabi tutulmaktadır. Bunların en yaygını “sübjektif” ve “objektif” yük ayrımıdır.

Sübjektif vergi yükü veya vergi tazyiki, bireyin gelirine, özel durumlarına, zevk ve alışkanlıklarına göre değişen, bireyler tarafından hissedilen iktisadi ve psikolojik bir baskıdır. Sübjektif vergi yükü, yükümlünün ödediği vergi dolayısıyla gelirinde ve sahip olduğu iktisadi değerlerdeki azalmanın neden olduğu fedakârlık ya da refah kaybının yükü taşıyan tarafından bilinme derecesine dayanır. Bu yükün olabilmesi için, ümit edilmiş

⁶ <http://www.ekodialog.com> / “vergi yükü nedir” adlı makaleden alınmıştır.

olması ve sonra düş kırıklığına uğranması gerekir. Aynı zamanda, bu yüke ortalama vergi oranlarından çok, marjinal vergi oranları etkide bulunmaktadır.

Sübjektif vergi yükü bireylere göre değiştiği ve sübjektif bir his şeklinde olduğu için saptanması ve bireyler arasında karşılaştırma yapılması olanaksızdır.

Objektif vergi yükünde, vergi mükelleflerinin gelir, harcama ve servetlerinde meydana getirdiği azaltma; miktar, büyüklük ve oranı ifadeleriyle ele alınıp değerlendirilirken; sübjektif vergi veya vergi tazyikinde, bu azaltmanın mükelleflerin bireysel veya sosyal psikolojik durumlarında meydana getirdiği etki, yani onların vergiye karşı tutum ve davranışları, reaksiyonları ön plana çıkmakta, inceleme ve değerlendirmeye esas alınmaktadır.

Objektif yük, ödenen verginin yükümlünün geliri, bakmak zorunda olduğu kimseler gibi iktisadi durumu göz önünde bulundurularak, ölçülmesi ile belirlenir. Objektif vergi yükü daha gerçekçi olarak saptanabildiğinden incelemelere konu oluşturur (Edizdoğan, 2008: 187).

2.1.2. Toplam Vergi Yükü

Bir ekonomide toplanan tüm vergilerin o ekonomi üzerinde yarattığı yüke toplam vergi yükü denilmektedir. Makroekonomik bir kavram olan toplam vergi yükü, toplanan bütün vergilerin ekonomi üzerindeki yüküdür. Başka bir ifadeyle, herhangi bir ülkede belirli bir dönemde ödenen tüm vergilerin, o dönemdeki GSMH' ya oranı toplam vergi yükünü oluşturur.

Vergilerin toplam arz ve talebe olan etkileri ile birlikte dikkate alınarak yorumlanması gereken toplam vergi yükü şöyle saptanabilir;

$$\text{Toplam Vergi Yükü} = \text{Ödenen Vergiler/GSMH}$$

Buradaki ödenen vergilerin kapsamına her türlü vergi, resim ve harçlarla, parafiskal gelirler alınmaktadır (Kurt, 1996: 54).

2.2.Vergi Psikolojisi

2.2.1. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi Kavramı

2.2.1.1. Mali psikoloji

Mali psikoloji, mali olayların bireyler üzerindeki etkileriyle, bireylerin mali araçlar ve olaylar karşısında tutum ve davranışlarının araştırılmasını konu edinen yeni sayılabilecek bir disiplindir. Bu disiplinin ilgi alanını; vergileme ve vergilerin yapısıyla birlikte, bütçe politikası, harcama değişkenleri ve borçlanmanın bireyler üzerindeki etkileri ve bireylerin bunlar karşısındaki tutum ve davranışlarının araştırılması oluşturmaktadır. Kısacası mali psikolojinin diğer mali araçlarla birlikte çoğunlukla vergilemenin nasıl algılandığını ve ne gibi tepkilere yol açtığı hususunu incelediği söylenebilir.

Mali psikoloji, maliye ilminin temellerini genişletmek amacıyla ele alınmıştır. Mali olayların sadece hukuki, ekonomik ve siyasi yönlerinin incelenmesinin mali olayların çözümlenmesinde eksik kaldığı, psikolojik yaklaşımlarla da ele alınması gerektiği belirtilmektedir. Böylece mali olayların tüm yönlerinin incelenmesiyle vatandaşların mali sorunlarının daha doğru ve daha kolay bir şekilde çözümlenmesine katkı sağlanacaktır.

Mali psikolojinin araştırma alanına; halkın vergi zihniyetinin araştırılması, devlet kredilerinin psikolojik esasları ve kamuoyunun para değeri hakkındaki tutumu gibi konular girmektedir.

2.2.1.2. Vergi Psikolojisi

Mali psikoloji tüm mali araçların insan davranışları üzerindeki etkilerini konu edinmesine karşın, vergi psikolojisi, mali araçlardan sadece vergilerin birey(yükümlü) davranışları üzerindeki etkilerinin araştırılmasını konu edinmektedir. Böyle bir ayırım yapılmasının sebebi, her bir mali aracın bireyler üzerindeki etkisinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi psikolojisi başlı başına bir bilim dalı değil, birey ve grupların vergileri algılayışı, değerlendirişi ve gösterdikleri tepkilere eğilen bir araştırma alanıdır. Kullandığı yöntemler sosyal psikolojik, araştırdığı kavramlar ise hem mali hem de psikolojik karakterde olduğu için, vergi psikolojisi bu iki branşın birlikte işbirliği halinde daha iyi anlaşılacağı söylenebilir.

Vergi karşısında, öncelikli merkezi idare olmak üzere, diğer vergilendirme yetkisine sahip idareler ile kişi ve kuruluşların davranışlarının incelenip araştırılması da vergi psikolojisi kapsamına girmektedir. Bu bağlamda yeni bir verginin ihdası veya mevcut vergilerde yapılacak herhangi bir değişiklik (vergi oranının, istisna ve muaflıkların yeniden düzenlenmesi ve vergi tekniğine ait diğer her hangi düzenlemeler) durumunda, vergiye karşı reaksiyon ve davranışların doğru bir şekilde değerlendirilmesi vergiden istenen verimin alınabilmesi açısından son derece önem arz etmektedir.

Vergi karşısında yükümlünün takınacağı davranışları iki türlü ele almak mümkündür. Birincisi, vergi yükümlüsünü “homo economicus” olarak ele almak, yani yükümlünün olabildiğince dikkatli ve rasyonel bir biçimde davranarak, tüm ekonomik koşulları hesaba katabilecek bilgi ve beceriye sahip ve başlıca amacının kendi kazanımlarını maksimize etmek olduğunu varsayarak bu şekilde ele almaktır.

İkinci yaklaşım ise, insan davranışları hakkındaki sabit varsayımlardan uzak kalıp, insan davranışlarının altında yatan psikolojik etkenleri araştırmaktır. İşte, ikinci yol tercih edildiği zaman, psikolojik yöntemlerin kullanılması gerekecektir. Burada asıl amaç, yükümlüler tarafından nasıl algılandığı ve bu algı sonucunda davranışın oluşmasında hangi tutumların rol oynadığını anlayabilmektir. Bu amaca ulaşmak için ise, vergi psikolojisi araçlarını kullanmak gerekmektedir.

2.2.1.3. Vergi Psikolojisinin Amaçları

2.2.1.3.1. Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı

Mali terminolojide, farklı vergi uygulamalarından kaynaklanabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırmaya yönelik çaba ve uygulamalar, vergi uyumu, vergi ahengi, gibi terimlerle ifade edilmektedir. Bir ekonomik birliğe katılan ülkelerin vergi yapılarının aynı olması, vergi uyumu için ilk koşuldur. Aksi takdirde birliğe üye olan ülkeler diğerlerine oranla daha fazla vergi yükü ile karşı karşıya kalacağından dezavantajlı konuma düşerler. Fakat vergi yapılarının aynı olması tek başına yeterli değildir. Çünkü aynı vergi yapısını benimseyen birliğe dâhil iki ülkede yükümlü davranışları farklı olduğu takdirde, bu ülkelerin birinde başarılı olan vergileme, diğerinde tepkiyle karşılanabilir. Bundan dolayı, vergi uyumuna gidilmeden önce farklı ülkelerdeki yükümlü davranışlarının incelenmesinde yarar vardır.

2.2.1.3.2. Vergi Politikalarını Verimli Kılma Aracı

Vergilemeyle amaçlanan hedeflere ulaşmak maksadıyla oluşturulacak olan vergi politikalarının ve vergi tekniğinin belirlenmesinde, vergilerin pasif süjesi olan yükümlülerin bu politikalara göstereceği tepkiyi dikkate almak, hem etkin bir vergi politikası izlemek, hem de yükümlülerin maksimum düzeyde memnuniyeti açısından son derece önemlidir. Böylece vergi konulmadan veya oranlarında herhangi bir artırıma gidilmeden önce yükümlülerin bu durumu nasıl algılayacağı ve ne tür tepkiler vereceği, izlenecek vergi politikasının başarısı açısından önem kazanmaktadır.

2.2.1.3.3. Toplumsal İlişkileri Düzenleme Amacı

Devletin koyduğu vergiler, şüphesiz ki vatandaşlar üzerinde yeni bir yük demektir. Vatandaşlara yüklenen bu yükümlülükleri toplum içinde kimi sınıf ve gruplar daha ağır bir şekilde hissedebilecektir. Dolayısıyla bir yandan gelir dağılımı bozulurken, diğer yandan da toplumsal barış zedelenir. Bu nedenle, kendilerini daha ağır bir vergi yükümlülüğü altında hisseden veya öyle olduğuna inanan kimi sınıflar devlete ve diğer sınıflara karşı cephe alabilirler ve vergi kanunlarına uyum zorlaşabilmektedir.

Vergi psikolojisi alanında yapılacak çalışmalarla, farklı grupların subjektif vergi yükleri ve bunlara ilişkin tavırları saptanarak, vergileme nedeniyle oluşabilecek toplumsal huzursuzlukların giderilmesinde yardımcı olacak önerilerin geliştirilmesi mümkün olabilmektedir. Vergi psikolojisine ilişkin çalışmalar özellikle toplumda farklı sınıf ve grupların olduğu toplumlarda son derece önemli olmaktadır (Çiçek, 2006: 39–45).

2.2.2. Vergi Yükümlülerinin Mali Tutum Ve Davranışları

Vergileme karşısında mükelleflerin tutumu her zaman için ilgi çekici ve analizi hayli güç bir mesele olmuştur. Genel olarak değerlendirildiğinde, insanların yaşadıkları olaylar karşısındaki durumlarının “**algı-tutum-davranış**” üçlemesinden oluştuğu söylenebilir. Bireyin olaylar karşısında sergilediği tutum, onun muhatap olduğu olaydan ne anladığı ile ilişkilidir. Psikolojide “**algılama**” olarak ifade edilen bu durum, çevredeki uyarıcıların duyu organlarında oluşturduğu uyarımların beyne iletilmesi, beyinde düzenlenmesi ve bir anlam kazanması olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle algılamının bireyin sergilediği tutumda birinci dereceden etkili olduğu ileri sürülmektedir.

Tutum ise, bir bireye atfedilen ve onun psikolojik bir obje ile ilgili düşünce, duygu ve davranışlarını oluşturan bir eğilim olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı

gibi tutumun birçok özelliği bulunmaktadır. Buna göre tutumun en önemli özelliği, gözlemlenebilen bir davranış değil, davranışa hazırlayıcı bir eğilim olmasıdır. Dolayısıyla, tutum gözle görülememekte ancak, gözle görülebilen bazı davranışlara yol açtığından, bu davranışların gözlenmesi sonucunda varlığı öne sürülebilmektedir. Bu nedenle, davranışlara yol açan tutumlar, sosyal olayların incelenmesinde son derece önem taşımaktadır.

Bireylerin olaylar karşısındaki tutumu her zaman aynı değildir. Tutum değişikliği, belli bir konuda var olan görüşün yerine yeni bir görüşün benimsenmesi olarak ifade edilebilir. Tutum değişikliği, kendi kendine gerçekleşen bir süreç değildir. Bireyin nötr kalamadığı konularla ilgili olarak oluşan tutumlar, belli bir gerekçe olmaksızın değişim göstermemektedir.

Tutumların değişmesinde iç faktör olarak değerlendirilen güdülerle, dış faktör niteliğindeki çevresel temaslar etkili olmaktadır.

Vergileme karşısında mükelleflerin psikolojik tutumlarının incelenmesi, tutumların davranışlara yol açan eğilimler olmasından dolayı önceliklidir. Ancak, vergileme karşısındaki tutumların bireysel olma özelliği, inceleme açısından güçlükler oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergileme karşısında mükellef tutumlarının incelenmesinde genelleme yapılma gereği ortaya çıkmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde, mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise, vergi oranlarıdır. Dolayısıyla, vergi oranlarının mükelleflerin psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahip olduğu söylenebilir (Aktan ve diğerleri, 2003: 3).

2.2.3. Vergiye Karşı Davranışı Belirleyen Faktörler

2.2.3.1. Kişisel Faktörler

Yükümlünün kendi şahsi bünyesinden kaynaklanan faktörlerden oluşmaktadır. Bunlar aşağıda sırasıyla açıklamaya çalışacağımız unsurlardır; vergi ödeme gücü, aile yapısı ve anlayışı, vergi ahlakı, eğitim durumu, devlete bağlılık, siyasal iktidarı benimseme durumu, yükümlünün diğer yükümlüler hakkındaki görüşleri, kamu hizmetlerinin gerekliliğine olan inanışlar, yükümlünün mesleği, şahsi özellikleri ve kökeni gibi.

2.2.3.1.1. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü

Vergi ödeme gücü; bireylerin sahip oldukları gelir, servet ve yaptıkları harcamaların baz olarak alındığı göstergelerdir. Burada gelir vergisi, diğer iki esas unsurdan daha önde gelmektedir. Kişilerin bazı servetlere sahip olması harcamalarda bulunabilmesi büyük ölçüde kişisel gelire bağlı bulunmaktadır. Bu göstergelerin esas alınmasında onların arzu edilen politikaları gerçekleştirebilecek birer araç olma özellikleridir. Bu sahip olunan araçlarla toplumsal maliyetler geniş ölçüde dağıtılabilmektedir. Yükümlülerin gelirlerinde belirli bir miktar azalmaya neden olan vergilere, ya bir miktar tasarruflarını ya da tüketimlerini kısarak tepki verirler. Bunu da gerçekleştirirken her hangi bir refah kaybına uğramamak için, faydası en az olan tüketimlerinden veya tasarruflarından öncelikle vazgeçerler. Gelir grupları bakımından değerlendirildiğinde vergiler; yüksek gelirlilerde lüks tüketim ve tasarruflarından, düşük gelirlilerden ise zorunlu tüketime giden fonlardan oluşmaktadır. Burada görüleceği gibi, düşük vergi gruplarının vergi yükü yüksek gelirli kesime göre daha ağırlaşmakta ve sübjektif yük fazlalaşmaktadır. Zorunlu tüketimi karşılamakta zorlanan fakir bir kesim de var ise, o zaman bu tepki daha sert bir hale dönüşebilir. Bu nedenle yükümlüler arasında da vergi yükü açısından, aynı tür vergilere değişik dilimli gelir grupları arasında farklı tepkiler oluşmaktadır. Yükümlülerin tepkilerini en aza indirecek bir biçimde ödeme gücüne göre vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bunun için birçok usuller vardır ve geliştirilebilir. Örneğin; asgari geçim indirimi, artan oranlılık veya ayırma ilkelerine göre düzenlenebilir. Ayırma ilkesi ile kastedilen verginin, sermayeden mi yoksa emekten mi alınması gerektiğidir.

Ödeme gücü ilkesine göre, yükümlülerin asgari yaşam düzeylerinin sağlanması ve sosyal adaletin temini için, en az geçim indiriminin altında gelir elde edenlerin, negatif vergileme ilkesi ile bu durumunun düzeltilmesi için, gerekenin yapılması yani gelirlerini artırıcı yönde desteklenmesi icap etmektedir. Bilindiği gibi bu ilkede tıpkı pozitif vergileme ilkesi gibi işlemektedir. Nasıl ki belirli gelirin üstündekiler en az geçim indirimin üzerinden gelir elde edenler vergilendirilmekte, negatif vergilemede ise en az geçim indiriminin altında gelir elde edenlerin en az geçim düzeyine gelinceye kadar desteklenmekte ve ilave gelir sağlanmaktadır.

2.2.3.1.2. Vergi Ahlakı ve Vergi Zihniyeti

Vergi ahlakı, yükümlülerin vergilerini tam olarak ödemeleri anlamına kullanılmaktadır. Vergi ahlakı içinde bulunduğu sosyal ve kültürel özellikler taşımasına ve bağlı olduğu toplumsal sınıfın karakterini taşımasına rağmen, genel ahlaktan önemli ayrılıklar içerebilir. Vergilere yönelik davranışların başında, diğer unsurlarla beraber verginin nasıl algılandığı, değerlendirildiği ve salındığıyla ilgili olmak üzere yani vergi kültürü ve ahlakıyla da yakından ilişkisi vardır. Vergiye karşı davranışların oluşmasında vergi ahlakı genel ahlaktan ayrı olarak değerlendirilen ve anlam yüklenen bir kavram olmaktadır. Burada vergi ahlakının genel ahlaktan çok farklı olduğunu görebiliriz. Genel ahlakının çok yüksek olduğu bir bireyde, vergi ahlakı çok düşük olabilmektedir. Kişi bunu bir eksiklik olarak değerlendirmemektedir.

Devletin sahip olduğu vergi mevzuatı adil bir vergi oluşturmaktan uzak ve yükümlüleri ağır yükler altına sokuyorsa, vergi ahlakı açısından zafiyetlere yol açmış olur. Bir ülkede sık sık vergi afları söz konusu ediliyor, vergi vermenin geniş bir kesim veya belli bir kamuoyu tarafından bir suç olduğundan ziyade akıllı ve kurnazlık olarak değerlendiriliyorsa, vergi ahlakından söz etmek hatalıdır. Devletin sağladığı vergi gelirlerini nerede, nasıl harcadığı ile toplumda olumsuz bir görüş hâkim ve yayılmakta ise, vergi ahlakının henüz oluşmadığı ifade edilebilir. Vergi ahlakı, her toplumun sosyal ve kültürel yapısının farklı olabileceğinden ötürü farklı olabilmektedir. Bir toplumda vergi ahlakının gelişip gelişmediği, uygulanacak vergilerin başarılı olabilmesinde en önemli faktördür. Örneğin beyan unsuruna dayanan bir vergi türünde, vergi ahlakı ile birlikte değerlendirilen dürüstlük ve doğruluk ilkesinin yeterince dikkate alınmaması, büyük bir ihtimalle vergi kayıp ve kaçaklarına yol açacaktır. Vergi ahlakı düşük olan bir ülkede, gelirlerin dolaylı vergilere ve kaynakta kesmeye ağırlık verilmesi bu yüzden olsa gerektir. Vergi ahlakı ve bilincinin geliştiği ülkelerde dolaysız vergiler daha önemli ve başarılı uygulanmaktadır.

Verginin yükümlülerde bir görev değil de bir yük olarak değerlendirilmesi, yükümlülerin vergiye karşı olumsuz bir tavır takınmalarına sebep olmaktadır. Yine ödenen vergilerle yararlanılan kamu hizmetleri arasında her hangi bir bağın kurulamayışı da, vergiden kaçınmanın önemli psikolojik etkilerini meydana getirmektedir. Vergi ahlakının oluşmasında önemli etkenlerin başında, devlet harcamalarının verimli olup olmaması gelmektedir.

2.2.3.1.3. Eğitim Durumu

Vergiye karşı tutumları belirleyen unsurların içerisinde eğitim büyük önem taşır. Eğitim bilindiği gibi, insan ve toplum üzerinde bazı olumlu davranışların ve tutumların kazandırılmasına yönelik faaliyet ve çaba olarak kısaca ifade edilebilir. Vergi yükümlülerinin vergi konusunda edinecekleri görüşlerin olumlu olmasını sağlamak için, toplumda vergi bilincinin oluşturulmasına ve vergi ahlakının geliştirilmesine katkı yapacak eğitim programlarına ihtiyaç olacaktır.

Eğitim düzeyi, verginin kabul edilmesini kolaylaştırmak ve vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesini sağlamak bakımından, vergiler üzerinde etkili olur. Eğitimle sorumluluk sahibi bilinçli bir topluluk oluşturulur. Eğitimle yurttaş olmanın gerekleri, devletle ilgili görevler bireylere kazandırılarak, medeni kültür düzeyi yükseltilir. Bir ülkede medeni kültür düşük ise, yükümlülerin vergilemeye karşı tutumları olumsuz olacak ve vergi ahlakı da düşük olacaktır. Eğitim düzeyinin düşük olması, bazı yükümlülerin vergiye karşı olumsuz tavır takınmalarına neden olmaktadır. Yükümlülerin mali konulardaki teknik ve politik eğitimi, vergiye uyum sağlamayı kolaylaştırarak, vergiye karşı davranışın olumlu yönde geliştirilmesine katkı da bulunur

2.2.3.1.4. Devlete Olan Bağlılık

Yükümlülerin devlet ile ilgili görüşleri de vergiye karşı davranışlarını belirlemektedirler. Yükümlülerin devlete yükledikleri görev veya yaratmış olduğu devlet imajı beklentisinin sonucu, devletin giriştiği faaliyetleri değerlendirerek, devlete vergi vermenin gerekli veya gereksiz olduğu inancına kapılabilir. Eğer devletin kötü yönetildiği, alınan vergilerin israf edildiği, verimli olarak değerlendirilip harcanmadığı şeklinde bir kanaat oluşursa, yükümlü vergi vermekten kaçınacaktır. Yine vergi konusunda devletin adil bir şekilde davranmadığı yükümlünün haksız olarak çok vergi verdiği genel görüşü kabul edilirse, bu durum vergi vermemenin haklılık kazanmasına götürerek verginin reddine varacak ölçüde devlet karşıtlığına veya düşmanlığına kadar sevk eder.

Devletin etkin olarak var olduğu her konumda vergi konusunda yükümlüler, devlete büyük bir sadakatle bağlı olarak vergi vermede daha istekli bulunmaktadır. Vergi verme konusunda yükümlüler; devletin siyasi, demokratik, ekonomik ve hukuki yapısına duydukları güven derecesi oranında istekli olacaklardır. Bunun gerçekleşmediği yani devletin demokratik yapısına olan güven duygusunun yitirilmesi, onun askeri ve polisiye bir görüntüye büründüğü hissini edinen bir yükümlü vergiden kaçınmanın yollarını

araştıracaktır. Devleti kabul etmeyen, bir yükümlünün devletin koyacağı bir vergiyi isteyerek ve tam ödemesi beklenemez.

Bu durum sonucu gelirlerde meydana gelebilecek azalmalar, devletin mali konuda zayıflamasına yol açarak devletin itibarını düşürerek hükümetlerin zor durumda kalmasına neden olur. Vatandaşların devletin meşru varlığını kabul etmeleri, onların devlet hizmetlerinden yeterli ölçüde yararlandığı fikrine bağlı olmaktadır. Yükümlülerin, devlete bağlılık duygusunun gelişmiş olması ile doğru orantılı olarak vergiye katlanmaları kolaylaşmaktadır. Bu sebeple devletin, vatandaşların kendisine duyduğu güveni artırıcı önlemleri ve eğitici programları geliştirmesini gerekli kılmaktadır.

2.2.3.1.5. Siyasal İktidara Bakış Açısı

Parlamentar demokrasilerde siyasi iktidarı ellerinde bulunduran siyasi partilerdir. Siyasi partilerin halktan destek almaları halinde, uygulayacakları programları vardır. Bu programların içinde devlet harcamalarının nasıl karşılanacağı veya vergi uygulamalarını nasıl gerçekleştireceği gibi önemli unsurları söz konusudur. Seçim sonucu iktidarı ele alan siyasi partiler, kendilerine oy vererek desteklemiş veya desteklememiş olsun alacakları kararlar, herkesi zorunlu olarak bağlayacağından, vatandaşlar siyasi iktidarı elinde bulunduranlara karşı bir tutum içerisine girerler. Bu tutum kendisini iktidarla özdeşleştirirse, vergi ve benzeri kararlarına destek vererek olumlu bir tavır takınacaktır. Siyasi gücü elinde bulunduranların, aldıkları kararları benimsememeleri ve siyasi iktidara karşı oluşlarına göre, aldıkları veya alacakları kararlara tepki olarak, onların etkilerinden kurtulmaya çalışacaklardır. Vergi vermeme veya kaçınma söz konusu olacaktır.

2.2.3.1.6 Aile Yapısı Ve Anlayışı

Yükümlünün vergiye karşı tutumu onun sahip olduğu aile yapısı ve anlayışı ailede kişi başına düşen gelire göre de şekillenmekte ve bağımlı olmaktadır. Burada ödeme gücüyle irtibatlandırılmasına rağmen, aile ölçeği, ailenin kaç kişiden meydana geldiği, kavram olarak aileden ne anlaşıldığı ve buna bağlı olarak bakmakla yükümlü olunan kişi sayısı öne çıkmaktadır. Bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı fazla olan bir vergi yükümlüsü kendisine nazaran daha az sayıda kişiye bakan birisiyle aynı vergi diliminde bulunmalarına rağmen taşıdıkları yük aynı olmamakta ve tepkileri de farklılaşmaktadır. Tek başına yaşayan ve yeterli gelire sahip olan bir bireyin daha sonra evlenip çocuk sahibi olması durumunda, daha önce yeterli olan gelirinin sonucunda fedakârlık olarak alınmayan vergi anlayışı değişecek ve vergi bir olumsuzluk olarak değerlendirilerek tepki

gösterilebilecektir. Burada önemli olan husus toplam gelirden ziyade, fert başına düşen gelirin aile bireylerinin asgari ihtiyaçlarının karşılayıp karşılamadığıdır.

2.2.3.1.7. Yükümlülerin Diğer Yükümlüler Hakkındaki Görüşleri

Vergiye karşı takınılan tavırlar içinde, yükümlünün diğer yükümlüler hakkındaki görüşleri de önemli olmaktadır. Yükümlü burada kendi ödediği veya ödemek zorunda kaldığı vergi ile yine kendisi gibi aynı şartlarda veya kendinden daha iyi hayat standardına ve gelire sahip mükellefin ödediği vergiyi mukayese ederek, kendisinin haksızlığa uğradığına ve ağır bir vergi yükü altında bulunduğu subjektif düşüncesine kapılacaktır. Bu durumda vergiden veya en azından diğer vergi yükümlüsünün ödediği vergi oranı kadar ödemek için çareler arayacak, vergiden kaçınacaktır. Vergi yükümlüleri kendileri ile ilgili her hangi bir vergi denetimine girildiği halde, başkalarına bu tür mali denetimlerin uygulanmıyor olmasına da olumsuz tepki göstererek, kendilerine haksızlık yapıldığı düşüncesine kapılacaklardır. Yükümlü zamanında vergisini verdiği halde, diğerinin ödemediği ve daha sonra da affedilen vergiler karşısında kendilerini aldatılmış hissedeceklerdir. Bu durum ise yükümlülerin tepkilerinin artmasına neden olacaktır

2.2.3.1.8. Yükümlünün Mesleği, Şahsi Özellikleri ve Kökeni

Yükümlülerin hangi meslek grubuna ait oldukları da vergiye karşı geliştirecekleri tutumları belirlemede önem taşımaktadır. Bazı meslek grubundaki mükellefler vergileri başkalarına yansıtarak bundan bir ölçüde kurtulabilir veya buna daha çok çalışarak tepki verirlerken, bir başka vergi mükellefi meslek grubu da zahmetlice ve zor şartlarda elde ettikleri gelirlerinden vazgeçerek çalışmamayı tercih edebilirler. Burada gelir yaratma esnekliğine sahip meslekler, gelirin nasıl ve hangi şartlarda elde edildiği, gelir elde edilmesinde dikkate alınan indirimler de, vergi karşısında olumlu ve olumsuz tavır geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Belirli mesleklerin daha ağır vergi yükü altında bırakılmaları, 1954'de Fransa'da ortaya çıkan Poujade hareketi örneğinde perakendeci esnaf ve zanaatkarlar topluca vergi reddine götürdüğü gibi, bir gelişmeye sevk edebilir.

Vergilerin bazı meslekleri avantajlı duruma getirmeleri kişileri asıl verimli olarak çalışacakları alanlardan kopararak, daha az verimli alanlara yönelmesini teşvik ederek, vergi kayıplarının doğmasına yol açar. Bir başka durum ise, bazı mesleklerin sosyal statüleri gereği gelir kayıplarına razı olunur. Bu durum ise devletin alabileceği verginin azalmasına neden olur.

Yükümlünün yaşı, dini, eğitim ve kültür düzeyi gibi şahsi unsurları da vergi vermede önemli olan konulardır.. Genç yaştaki bireyler özellikle gelirlerinin büyük bir kısmını tüketime ayırmak eğiliminde olmakta, 25–30 yaş grubunda henüz yüksek gelire sahip olmamaları ve aile kurup daha yüksek bir hayat standardına kavuşmak isteği söz konusu olduğu için, vergiye karşı isteksizce davranabileceklerdir. İleri yaş düzeyinde bulunan bireyler, belirli bir hayat seviyesine ulaştıkları için, bunun devamı yönünde bir iradeye sahip olmaktadır. Genellikle bunlar bu isteklerine uzunca bir süredir kavuşmuş oldukları için, daha yüksek bir hayat standardı beklentisine sahip olmazlar. Bu grupta yer alan vergi yükümlüleri, diğer yaştaki gruplara nazaran vergiye karşı sert bir tutum sergilemezler.

Yükümlünün sahip olduğu dini inancı da mali konularda belirleyici olabilmektedir. Dini inançlarına bağlı bir yükümlü, dini inançlarına uygun ve oranda alınacak vergilere istekli olacaktır. Dini inançlarının gereği olmayan veya bunun tersi bir düşüncede olan bir yükümlü ise, vergi verme konusunda istekli olmayacak veya en azından bunu kabul etmeye razı olmayacaktır. Vergiye karşı bir direnç içerisine girecektir. Maliye ile yurttaşları dini konuda aydınlatan diyanet teşkilatının işbirliği sağlanarak, dini açıdan da vergi vermenin gerekli ve kutsal bir faaliyet olduğu düşüncesinin toplumda yaygınlaştırılması suretiyle, vergiye karşı girilen olumsuz tavır engellenebilir.

2.2.3.1.9. Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı

Devlet tarafından üretilen kamu hizmetlerinin algılanış biçimi de vergiye karşı davranışlara etki eder. Yükümlü kamu hizmetinin kendisine ve kamuya olan yararına inanıyor ve bundan doğrudan yararlanıyorsa, vergi vermenin doğru olduğuna inanacak, aksi halde üretilen hizmetin kendisini doğrudan etkilemiyor veya bu hizmetten yararlanmıyorsa ve üstelik üretilen hizmetin kalitesiz ve verimli olmaması durumu da varsa, verginin gereksiz olduğu şeklinde bir subjektif görüşe kapılacak ve vergiden kaçınacaktır.

Kamu hizmetlerinin yükümlülerin tercihleri doğrultusunda üretilmesinde yarar vardır. Ödenen vergilerin sonuçta ülkemizde bir dönem vergi kampanyaları arasında yer alan şu sözde olduğu gibi “vergi; yol, su, enerji ve okul olarak yine size dönecektir.”, halkın doğrudan yararlanacağı projelerin finansmanı için kullanılacağı şeklinde inancı kuvvetlendirmelidir.

Kamu tarafından üretilen hizmetin etkinliği de vergiye karşı duyulan tepkileri belirler. Kamu tarafından toplanan vergiler, hesapsızca hiçbir etkinlik analizine tabi tutulmaksızın ve bu hizmetin kamu kesiminde üretilmemesi gerektiği hususu da, yani kamunun ne tür hizmet ürettiği ile de yakından ilgilidir. Kamunun ne tür hizmet üretmesine karar vermesi ve bunu da gerçekleştirirken azami ölçüde etkin olmasına gayret etmelidir. Hazır olarak piyasadan daha ucuza elde edebileceği hizmetlerden tamamen çekilmesi gerektiği görüşü de son dönemlerde bir hayli geniş kabul görmektedir. Bu durum ise, mükelleflerin etkin olmayan kamuyu finanse edecek vergiler vermek yerine, kendilerince daha etkin gördükleri alanlara yatırmayı yeğlemelerine neden olmaktadır. Bu görüşler vergi gelirlerini heba etmek anlamına geldiği için, vergiden kaçınmanın ve vergi vermemenin daha uygun olacağı düşüncesinin gelişmesine yol açmaktadır (Çataloluk, 2008: 217–221).

2.2.3.2. Kişisel Olmayan Etkenler

Vergiye karşı davranışların geliştirilmesinde içsel faktörler yanı sıra dışsal faktörler (kişisel olmayan faktörler) de etkide bulunur. Bunlar; vergi idaresi ve vergi mevzuatından kaynaklanan faktörler, ekonomik konjonktürden kaynaklanan faktörler ve ülkenin sahip olduğu siyasal yapıdan kaynaklanan faktörler olarak üç ayrı başlık halinde incelemek mümkündür.

2.2.3.2.1. Vergi İdaresi ve Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Faktörler

Vergi kanunları ile yasal düzenlemeler yapılmayıp yürütme organı çok geniş yetkiler ile donatılırsa, çoğunluğun tasvibini görmeyen hatta onların isteklerine ters düşen düzenlemeler yapılabilecektir. Kuşkusuz bu olay halkın tepkisine yol açacak, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarına başvuran mükelleflerin sayısını da artırabilecektir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin, vergi sistemine olan güveninin sarsılması; mükelleflerin vergi idaresinin denetim ve gözetiminde çalışmaktan ziyade, spekülâtif yatırımlara yönelerek gelir elde etmeyi istemelerine sebebiyet verebilecektir. Bu durum, vergi kayıplarının artmasına ve kamu gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.

Vergilemenin çeşitliliği ve çokluğu vergi ödemeyi bir külfet haline getirmekte ve vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir. Vergi mevzuatı sadeleştirilerek daha az sayıda vergi ve daha az sayıda vergi mükellefiyeti ihdas edilmelidir.

Vergi dışı kalmış olanların vergi kapsamına alınması, vergi veren mükelleflerin vergi yükünün daha da artırılmasından çok daha iyidir. Zira vergide adaletsiz uygulamalar, vergiye karşı direnci artırmakta vergi kaçırmayan kesimlerin de, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yollarına sapmasına neden olabilmektedir (Doğanyığıt, 2009: 37).

Vergi idaresinde, vergi ile teklif edilen kişinin isteğine bakılmaksızın maddi varlıkların bir kısmının devlete aktarılması gibi zora ve maddi çıkara dayanan bir hareket söz konusudur. Bu nedenle, vergi idaresinde görev alan personelin, devlet ve mükellef çıkarlarında vergi kanunlarında öngörölen şekilde denge kurabilecek nitelikte yetenekli ve yüksek moral düzeyine sahip olması gerekmektedir.

Türk Vergi İdaresinde personele ilişkin olarak; insan gücü yetersizliği, yetişmiş elemanların başka alanlara kayması, hizmet öncesi ve hizmet içi eğitim eksikliği ve ücret sorunu ile mükelleflerle olan ilişkiler özömlenmesi gereken başlıca sorunları oluşturmaktadır.

Her örgütün beşeri unsuru durumunda olan insan, duygu ve düşöncelere, istek ve ihtiraslara sahip bir yaratıktır. İnsanların doğuştan sahip oldukları yetenekler ve eğilimlerle, sonradan kazanılan bilgi ve tecrübeler kişilerde hem benzer yanlar meydana getirir ve hem de farklı özellikler kazanmasını sağlar. Bu benzer ve farklı oluşumlar her örgütte birçok sorunların doğmasına neden olmaktadır.

Vergi idaresinin de ana unsuru olan vergi personelinin yetenekleri, vergi idaresinin etkinliğine birinci derecede etki yapmaktadır. Vergiciliğin bilgi isteyen ve tecrübe gerektiren teknik bir ustalık olduğu artık tartışmasıdır. Vergi kanunları ne kadar mükemmel olursa olsun, onun gerçek yönü ancak iyi uygulamasıyla ortaya çıkabilir. Bu nedenle personel sorunu, vergi idaresinde çok önemli bir yer tutmaktadır

Vergi idaresinde personel konusunun bir sorun halini alması, personele düşük ücret ödenmesinden, genel ve mesleki eğitim noksanlığından, iyi bir iş bölümü yapılmamasından ve personelin bilgi ve yeteneklerine uygun yerde bulunmamasından doğmaktadır. Bütün bu sorun doğurucu faktörlerin özömlenmesi, özellikle gelişmekte olan ölkelerde büyük güçlük göstermektedir.

Bir hukukun başarisında hukuki düzenlemenin yanında vergi dairesinin ve iyi uygulayıcılarının varlığının yanı sıra mükelleflerin bu bilince sahip olmaları gerekmektedir. Vergi hukuku içinde aynı durum geçerlidir.

Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel şartı vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi, bu bilincin yerleşmesi ise vatandaşın verdiği verginin nasıl harcandığının bilinmesi, vatandaşın verginin haklılığına inanması gerekmektedir. Ayrıca, verginin adil alındığına olan inanç artıka vergiye karşı direncinde o ölçüde azalacaktır. Bunun içinde vergiyi toplayan idarenin uygulamaların bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı sağlayacak yönde olması, uygulamaların kamuoyuna iyi anlatılması gerekmektedir.

Vergi bilincinin yerleşmesi ve vergi ahlakının oluşmasında toplumun gelişmişlik düzeyi ve genel kültür seviyesinin doğrudan etkisinin yanında, eğitimin basın ve yayın organlarının işlevine rağmen toplumda vergi adaletinin sağlanamaması, vergilerin kamu otoritelerince savurganca kullanıldığı veya bazı kesimlere transfer edildiği kanaatinin yaygınlaşması halinde başarı beklemek mümkün değildir.

Etkin bir vergi dairesi, mükellef, personel, yasal düzenlemeler ve fiziki koşullar gibi birden çok değişkenin oluşturduğu bir fonksiyondur. Bu fonksiyonlardan birisinin ihmal edilmesi mümkün değildir. Bu fonksiyonlardan en önemlisi ise insan faktörünün içerisinde olduğu, personel ve mükelleflerdir. Mükellefleri tatmin etmeye yönelik olmayan her uygulama başarısızlığa mahkûm olabilir.

Vergi dairesinin müşterisi mükelleflerdir. Müşteri ile temas vergi dairesi personeli tarafından gerçekleşir. Devletle mükellefin ilişkisi yoklama memurları ile başlar vergi memurları ile sona erer (Tezcan, 2004: 2).

Mükelleflerin personelin yetersizliğinden yakındıkları zamanlar genellikle beyanname verme ve ödeme yapma zamanlarıdır. Bunun sebebi mükelleflerin büyük bir kesiminin beyanname verme ve ödeme yapma işlemlerini son güne bırakmalarıdır. İşlerin yoğunlaştığı belirli zamanlarda dairelerde personel kaydırmaları yapılması, ilave beyanname kabul ve ödeme yerleri açılması son derece yararlı olacaktır. Bu amaçla personele mobilite özelliği kazandırılmalıdır. Saatlerce maç kuyruğunda bekleyen vatandaşların, mükellef psikolojisi nedeniyle vergi dairelerinde oluşan sıralarda beklemeye hiç tahammülünün olmadığı gözlenen bir durumdur (Şenyüz, 1992: 20).

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırır. Zira vergi denetimi yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğüdür (Çelikkaya, 2002: 2).

Devlet, denetim yaparak düşük vergi verenleri veya hiç vergi ödemeyenleri tespit etmeye çalışır. Vergi denetiminde esas olan etkinliktir. İyi bir vergi denetimi ile toplum üzerinde oluşturulan korku ve baskı neticesinde mükellefler gerçek beyanlarda bulunmak zorunda kalacaktır.

Vergi mükellefleri vergi kaçırma, vergi kaçakçılığı gibi davranışlarda bulunurken fayda ve maliyet hesaplaması yaparlar ve tercihlerini buna göre belirlerler. Mükelleflerin yapacağı fayda-maliyet analizlerinin en temel belirleyicisi vergi suç ve cezalarıdır. Mükellefler denetim etkinliğine bağlı olarak yakalanma olasılıklarını ve cezaların etkinliğini göz önünde bulundurarak vergiye tabi kazançlarının ne kadarını beyan edeceklerini veya ne kadarını kaçırabilecekleri konusundaki tercihlerini yapacaklardır.

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilir. Vergi aflarının, hükümetlere acil gelir sağlayabilmesinin ötesinde vergi uyumuna ilişkin olarak daha fazla mükellefin kayıt altına alınması ve daha sıkı uygulamaları içeren yeni bir vergi rejimine geçilmesini kolaylaştırması gibi bazı yararları vardır. Vergi afları uygulamadan önce ve sonra gerekli önlemlerin alınmaması veya alınsa bile bunların başarılı olmaması ve mükellefe sık sık vergi affı uygulamasına başvurulabileceği şeklinde izlenim verilmesi durumunda ise mükelleflerin adalet düşüncelerinin zedelenmesinden uzun dönemde vergi uyumunun azalmasına kadar bir dizi olumsuzluğa neden olmaktadır. Hükümetlerin siyasi kaygılarla veya başka nedenlerle sık sık vergi affı uygulamasına gitmesi sonucunda toplumda oluşan “Nasıl olsa ilerde bir af çıkar” düşüncesi, ödenmesi gereken vergilerin ertelenmesine veya hiç ödenmemesine neden olmaktadır.

2.2.3.2.2. Siyasal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler

Siyasi iktidarın kaynağına ilişkin değişik görüşler öne sürülmüştür. Bunlardan bir tanesi olan Teokratik Teoriye göre siyasi iktidarın kaynağı ilahidir. Çoğu İslam devletinde hükümdarlar iktidarlarını dini kurallarla pekiştirmişlerdir. Böylece hükümdara karşı gelmek dolaylı olarak Allah' a karşı gelmek olacağından toplumu yönetmek daha kolay olmuştur.

Osmanlı Devletinde padişah aynı zamanda halife unvanını da taşıdığından hem dünyevi hem de dini gücü bulunmaktaydı. Diğer bir teori olan Halk Egemenliği Teorisine (Demokrasi) göre siyasi iktidarın kaynağı halktır. Toplum, kendisini yönetecek kişileri (temsilcilerini) oylarıyla seçer.

Siyasal yönetimin yasallığı, demokrasinin temel araçlarının uygulanma düzeyi ve diğer siyasi faktörler toplumun vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkiler. Örneğin özellikle Avrupa ve Amerika’ da halk “Temsilsiz Vergileme” ye karşı gelmiş ve isyan hareketlerine neden olmuştur. Genel olarak halkın kendi temsilcilerini özgür iradeleri ile seçebildiği ve denetleyebildiği demokratik rejimlerde vergiyi gönüllü ödeme eğilimi daha yüksektir (Demir, 2009: 6–8).

2.2.3.2.3. Ekonomik Konjonktürden Kaynaklanan Faktörler

Ekonominin içinde bulunduğu durum şüphesiz ki bireylerin davranışları üzerinde, özellikle de vergi ödeme durumundaki yükümlüler üzerinde çeşitli şekillerde etkili olmaktadır. Vergiler, hiçbir karşılık beklenmeden yerine getirilmesi gereken zorunlu ödemeler olduğundan, bireylerin tüketiminin ve kullanım özgürlüğünün kısılmasına yol açmaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi, o ülkenin ekonomik yaşamından soyutlanamayacağı için, milli gelir düzeyi, enflasyonun seviyesi ve ekonomideki adil dağıtım mekanizmaların işleyişi gibi faktörler yükümlülerin vergiye yaklaşımını etkilemektedir (Çiçek ve diğerleri, 2008: 47).

2.2.3.3. Yükümlülerin Vergiye Karşı Davranış Biçimleri

Vergi, bireyin iktisadi gücünde azalmaya neden olduğu için, vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma gibi davranışlara yönelten hissettiği vergi yükü, dolayısıyla subjektif vergi yüküdür. Ancak önemli olan bu yükün birey tarafından vergi ödeyenin psikolojik yapısına bağlı olarak nasıl ve ne ölçüde hissedildiğidir.

Genel olarak ele alındığında insan davranışları yaşanan olaylardan sağlanan algı ve bu algı ile oluşan tutuma göre oluşmaktadır. Dolayısıyla vergi ödemekle yükümlü olan bireylerin vergiye gösterdiği tepki, bir sonuç özelliği taşımaktadır. Oysa bu sonucu yaratan psikolojik nedenlerin öncelikle incelenmesi, olaya sistematik ve bütünsel açıdan yaklaşmak adına önemlidir.

Konulan herhangi bir vergi kendisinden vergi alınan kişi için yük oluşturur ve bu yükten kurtulma arzusu doğurur. Bu konuda yapılabilecek şeylerden birincisi, vergi matrahının daraltılması ya da yok edilmesi yoluyla vergiyi hiç ödememeye ya da az ödemeye çalışmaktır. Mükelleflerin bu konuda başarılı olmaları halinde devletin vergiden sağladığı azalmakta ya da tümüyle ortadan kalkmaktadır. Diğer yandan, bu çabalara rağmen vergiyi ödemek zorunda kalan mükellef, bu kez çeşitli yollarla verginin yükünü

sırtından atma çarelerini arar. Bu durumda verginin matrahında bir daralma ya da matrahın bütünüyle yok edilmesi söz konusu değildir. Bu açıdan, devlet elde edeceği vergiyi sağlayacak, ancak vergiyi öder görünenlerle fiilen ödeyenler farklı olacaktır.

2.2.3.3.1 Verginin Yansıtılması

Vergi ödeyen mükelleflerin ödediği vergiden kurtulmak için yollardan birisi, piyasanın değişim mekanizmasından yararlanarak yükü başkasına aktarmaya çalışmaktır. Konulan bir vergiyi ödemek zorunda kalan mükellef bu vergiyi üretim tüketim süreci içinde, kendisinin bulunduğu halkadan daha öncesine ya da daha sonrasına geçirmek isteyebilir. Doğal olarak, bunun yapılabilmesi için temel koşul, halkalar arasında bağı yaratan değişim mekanizmasının varlığıdır. Bu bağı dayanarak, mükellef vergi yükünü, üretim-tüketim zinciri içinde sonraki halkaya aktarıyorsa ileriye yansıma, gerideki halkaya aktarıyorsa geriye yansıma söz konusudur.

Yansıma ister ileriye, ister geriye doğru olsun, tek ya da çok aşamalı olabilir. Yani, vergi mükellefi tarafından bir başkasına aktarılan vergi yükü o kişi üzerinde kalabileceği gibi onun tarafından da başkalarına aktarılmaya çalışılabilir. Bu sonuncu durumda, adeta havuza atılan bir taşın yarattığı halkalar gibi, vergi çeşitli aşamalarda, çeşitli kişilere yansıtılmaktadır. Bu durumda bir vergi yükünün bütün bu aşamalardan geçerek nihai bir biçimde belli kişiler üzerinde kalması yani verginin yerleşmesi diğer bir ifadeyle verginin oturması söz konusudur (Uluatam, 2003: 300) .

2.2.3.3.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade etmektedir. Vergi kanunları; vergi borcunun doğumunu kural olarak vergiyi doğuran olaya bağladıklarından, mükelleflerin bu olaylara neden olmamaları ya da kendileri için hukuki bir durumun gerçekleşmesine yol açmamaları halinde, kendileri için vergi borcu ortaya çıkmayacaktır. Mükelleflerin; vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç veya irat elde etmeye çalışması veya vergi dışı servet unsurlarını edinmeye çaba göstermesi vergiden kaçınmaya yol açar. Yapılan açıklamalarda açıkça gözleneceği üzere, vergiden kaçınmanın kanunlara aykırı herhangi bir yanı yoktur. Bu amaçla mükellef, çeşitli vergi uygulamalarının kendisine olabilecek etkilerini asgariye indirebilmek amacıyla profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan, vergi planlayıcıları ve muhasebecilerden yararlanabilir. Yasa boşluklarının bulunması ve değerlendirilmesi açısından mükellefler ve mali danışmanların girişimleri yanında, bu

boşlukları kapatabilmek ve gerekli yasal düzenlemelere olanak hazırlamak için gelir kuruluşunun çabaları vardır. Bu yöndeki uygulamalar, vergi mevzuatının karmaşık ve içinden çıkılmaz hale gelmesinde büyük rol oynamaktadır. Böylece mükellef, boşluklardan yararlanmak ve vergiyi doğuran olaya neden olmamak suretiyle, kendisi için vergi borcunun doğmasını engellemiş olmaktadır. Özellikle yüksek marjinal vergi oranlarının geçerli olduğu vergi uygulamaları vergiden kaçınmayı özendirir. Bu durum, sahip olunan kıt kaynakların kullanımı ve değerlendirilmesi bakımından olumsuz sonuçlarla karşılaşılmasına yol açabilir. Vergi dışı alanların araştırılması çabaları ve bu konularda vergi danışmanlarından yararlanma konusundaki girişimler, hem para hem de zaman kaybı dolayısıyla maliyet yaratırlar. Vergiden kaçınma; vergilerin olumsuz özendirme yaratması dolayısıyla ortaya çıkan bir uygulamadır. Sağlanmış olan vergiden kaçınma olanakları nedeniyle, vergi oranlarındaki herhangi bir artış vergiden kaçınmayı artırabilir. Tersine, vergiden kaçınma için boşluklar kapatılmış ise yüksek vergi oranları, çalışma gücünün azaltılması sonucunu yaratabilir. Bireysel olarak ve sosyal açıdan refah kaybına neden olan bu etki, uygulamaya konulmuş olan verginin de fonksiyon görmemesine yol açar.

Genel olarak vergiden kaçınma yollarının bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Yeniden değerlemeden ve bu değerlemenin vergisel avantajından yararlanmak,
- Azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırmak,
- Fevkalade ve teknik amortisman ayırmak,
- Amortisman ayırma yöntemini değiştirmek,
- Serbest bölgelerde şirket kurmak ve ticari faaliyetlerini serbest bölgelere aktarmak,
- Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde iş ortaklığı yerine adi ortaklık kurmak,
- Geçici vergi dönemlerinde de yatırım indiriminden faydalanmak için bir önceki yıl kurumlar vergisi beyannamesinde, öngörülen yatırım indirimini mutlaka göstermek,
- Uzun yıllar kar elde edilemeyecekse maliyete atma veya gider yazma konusunda ihtiyarilik tanınan giderleri maliyete atarak sonraki dönemlerde amortisman ayırmak,

- Hangi yöntem daha az vergi ödenmesine olanak sağlıyorsa maliyet bedeli artırım ve gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası yöntemlerinden birini tercih etmek,

Vergiden kaçınmak mükellefin vergi yükünü yasal yollarla düşürme gayretleri olduğundan ve bu durumda kişi veya kurum vergi kanunlarına uygun hareket ettiğinden yasal olarak bu durumun suç olarak değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır. Eğer bir ülkede vergiden kaçınma yolları çok fazla ve bu sebeple mükellefler vergiden kaçınıyorsa burada sorumlu olan mükelleflerin kendileri değildir. Bu durumda vergi kanunlarında yer alan vergiden kaçınma yollarını yasal düzenlemelerle azaltmak gerekmektedir (Savaş, 2009: 3).

2.2.3.3.3. Vergi Kaçırma (Vergi Kaçakçılığı)

Vergi kaçakçılığı, en basit ifadeyle vergi borcu doğmuş olmasına rağmen vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanabilir.

Vergi kaçakçılığı mükelleflerin vergi ödememek ya da daha düşük düzeyde vergi ödemek amacıyla vergi kanunlarına kasıtlı olarak aykırı davranması durumudur. Vergi kanunlarına kasıtlı olarak aykırı davranma durumu, vergi kaçakçılığını vergi kaçakçılığına yakın bir kavram olan vergiden kaçınmadan ayıran temel bir niteliktir. Vergi kaçakçılığında mükellef bilinçli bir biçimde vergisel yükümlülüklerinden kaçınarak, bir vergi ziyana neden olmakta veya olma girişiminde bulunmaktadır. Söz gelimi mükellef kasten vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak matrahtan indirilebilecek giderleri olduğundan fazla göstererek bir vergi ziyana neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı, özellikle gelişmekte olan ülkeler bakımından kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarının yerine getirilmesinde önemli sorunların ve aksamaların ortaya çıkmasına neden olmakta, zorunlu kamu harcamalarının yapılabilmesinde bile bir takım güçlüklerin yaşanmasına yol açmaktadır. Vergi kaçakçılığı konusu ekonomik, hukuki ve psikolojik boyutlarıyla sosyo-ekonomik yapı içerisinde çok yönlü etkilere sahip bir olgudur.

Vergilemenin yanı sıra devlete ve yasalara karşı da bir tavır olarak nitelendirilebilecek olan vergi kaçakçılığı bir suç oluşunun yanında özellikle yüksek oranlara ulaştığında ekonomik etkinlikten önemli ölçüde sapmalara neden olmakta,

vergilemede adalet ilkesini zedeleyerek verginin veriminin azalmasına yol açmakta ve makro ekonomik ve sosyal dengeler üzerinde baskı oluşturmaktadır.

Yakın zamanlara kadar vergi kaçakçılığı konusunda salt klasik ekonomik yaklaşımların söz konusu olduğunu söylemek mümkündür. Bu doğrultuda gelişen kuramsal yapı içerisinde çoğu iktisatçı ve maliyeci vergi kaçakçılığı konusunun daha çok iktisadi ve mali yönleriyle ilgili olmuşlar konunun sosyal, demografik ve ahlaki yönleri üzerinde durmamışlardır. İlerleyen dönemlerde kimi davranış bilimcileri de konuyu mali sosyoloji temelinde karmaşık bir fenomen olarak ele almış ve daha çok bir sosyal problem olarak değerlendirmişlerdir.

Vergi kaçakçılığı konusunda geliştirilen teorilerin de temel olarak bu bağlamda kategorize edildiği belirtilebilir. Sözelimi konuya ilişkin geleneksel salt ekonomik yaklaşımlara bakıldığında öncelikle çıkarlarını maksimize etmeye çalışan ve bu doğrultuda rasyonel davranan mükelleflerin varlığının kabul edildiği ve vergi kaçakçılığının da böylesi bir yapıda ortaya çıkarak geliştiğinin varsayıldığı söylenebilir. Buna göre rasyonel davranan mükellefler çıkarlarını maksimize edebilecek farklı alternatifler arasında dengeli tercihlerde bulunarak öngördükleri çıkarlarını maksimize etmeye yönelmektedirler. Burada mükelleflerin çıkarlarını maksimize edecek söz konusu alternatiflerden birinin de vergi kaçakçılığı olduğu varsayılmaktadır. Mükelleflerin vergi kaçırma konusunda karar verirken bu eylemlerinin fayda ve maliyetlerini değerlendirdikleri, beklenen faydanın maliyetten yüksek olması durumunda harekete geçtikleri kabul edilmektedir (Demir, 2009: 2).

2.2.3.3.3.1 Vergi Kaçakçılığı Davranışına İlişkin Deneysel Araştırmalar

Kaçakçılığı yaratan ve destekleyen koşullar arasında yürürlükteki mali yasaların karmaşıklığı ya da sosyal gerçeklerle uyumsuzluğu, devlet otoritesinin güçsüzlüğü, idarenin uygulayacağı vergilere tam adapte olamaması ve maddi kontrol sağlayamaması yanında, vergi dairelerinin halkla ilişkilerindeki yetersizlikler de vurgulanmaktadır. Bir başka deyişle, vergi kaçakçılığı davranışından söz edilirken, kişisel tutumlar tek belirleyici olarak değil, pek çok kaynaktan beslenen bir olumsuzluğun bir kaynağı olarak ele alınmaktadır. İktisatçılar, vergi kaçakçılığının boyutlarını saptamak için çeşitli yöntemler geliştirmişlerdir. 1950'lerden bu yana izlenen bir alternatif yöntem ise yükümlülerin genelde vergilemeye, özellikle de vergi suçlarına yönelik tutumlarını, görüşlerini ve davranışlarını inceleyerek, vergi kaçakçılığının nedenleri ve boyutları hakkında fikir

edinmektedir. Bu bağlamda yapılan araştırmalar, görüş ve tutumların soruşturulduğu anket çalışmaları ve davranış deneylerinden ibarettir. Bu araştırmalar, ampirik olarak incelenmesi çok güç olan vergi kaçakçılığının, herhangi bir davranış gibi, onu güdüleyen psikolojik etkenleri açığa çıkartmak suretiyle anlaşılabileceği varsayımdan yola çıkmaktadır. Şimdi bu araştırmaların birkaçı hakkında bilgi verelim.

Davranışsal yaklaşımla etkisi araştırılan değişkenlerin başında, iktisadi araştırmalarda da sık sık rastlanan denetim riski ve ceza Şiddeti değişkenleri yer almaktadır. Bu değişkenlerin vergi kaçırma davranışı üzerinde belirli bir etkisi bulunduğunu gösteren bulgular mevcut olmakla beraber, çalışmaların ortak varsayımı, yani her hükümlünün denetleme riski ve cezalar hafiflediğinde mutlaka vergi kaçırmak isteyeceği, ; tartışmalıdır. Olumlu ya da olumsuz her davranış gibi, vergi kaçırmanın da bir motivasyon meselesi olduğu göz ardı edilmiş gibidir. Oysa böyle bir motivasyonu olmayan “dürüst” yükümlünün vergi kaçırma olanaklarını hiç dikkate almayacağı aynı konuda yüksek motivasyonu olan “davranış normundan sapmış” yükümlünün ise en kısıtlı olanakları bile zorlayacağı beklenebilir.

Vergi kaçırma davranışını teşvik ettiği kabul edilen bir etken de, mali sıkıntıdır. Mali sıkıntı içinde bulunan kişilerin daha kolaylıkla vergi kaçırmaya tevessül edebilecekleri var sayılmış, ancak çalışmalar bu varsayımın her zaman geçerli olmadığını göstermiştir.

Öte yandan, kişilik değişkenleri, benzer koşullarda farklı davranan yükümlülerin davranışlarını açıklamak için kuşkusuz önemlidir. Dahası, vergi ahlakı ve vergi zihniyeti kavramları sıklıkla kullanıldığı halde, vergi kaçakçılığına karşı eğilim gösteren, yükümlülerin derinlemesine kişilik incelemeleri de yapılmamıştır.

Kişilik değişkeni olarak çalışmalara katılan başlıca özellik, mevcut vergi sistemine karşı duyulan hoşnutluk/ hoşnutsuzluktur. Başka bir deyişle kişilik, sadece tutum boyutunda ele alınmıştır. Daha temel kişilik özelliklerinin hesaba katılması gerektiği inancı ile gerçekleştirilen bir çalışmada kişiliğin rekabetçi olmasıyla vergi konusundaki davranışlar arasındaki ilişki irdelenmiş ve rekabetçi bireyin, vergi kaçırarak kişisel bir avantaj elde etmeye daha yatkın olabileceği gösterilmeye çalışılmıştır. Vergi kaçakçılığı, toplumsal yarar adına ıslah edilmesi gerekli bir davranış bozukluğu olarak görüldüğü için, bu davranışın altında yatan kişilik özelliklerini (motiveler, değerler, beklentiler vb.) daha kapsamlı bir biçimde araştırmakta yarar olacaktır.

Vergi kaçakçılığı davranışını kısıtlayan etkenler arasında en önemli sayılanı, fırsat etkenidir: Çeşitli araştırmalar, vergi kaçırma fırsatı daha fazla olanların (örn. serbest meslek erbabı) vergi kaçırdıklarını daha sık itiraf ettiklerini göstermiştir. Bu da, bu davranış bozukluğunun kişilikten nispeten bağımsız bir boyutunu oluşturmaktadır. Farklı iş ve meslek gruplarının vergi kaçırma olanaklarından yararlanma eğiliminin araştırılması, vergi denetiminin programlanması açısından yararlı olacaktır.

Kriminal davranış araştırmaları, çeşitli suçlar karşısında cezanın şiddetinin caydırıcı görev yaptığını göstermiştir. Vergi kaçakçılığına ilişkin çalışmalarda da, cezanın fazla şiddetli olmadığına ve zaten yakalanma olasılığının küçük olduğuna inananlar arasında vergi kaçırma eğiliminin daha yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır. Ancak, bu bulgularda neyin etki neyin tepki olduğu tartışılabilir. Bir ihtimal de, cezaların hafif olmasının vergiye itaatsizliği doğurmadığı, aksine vergiye itaatsiz bireyin şiddetli cezalarla karşılaşmadığı için araştırmalarda da cezayı hafife alan yanıtlar verdiği olabilir. Bu arada, sapkın davranışı sırtlayan tek yaptırımın yasalarca getirilen cezalar olmadığı da unutulmamalıdır. Sosyal çevrenin baskısı, bireyin referans grubundaki önemli kişilerin hoşnutsuzluğu ve eleştirileri de başka sapkın davranışlarda olduğu gibi vergi kaçakçılığı davranışına engel olabilir. Çalışmalar, şahsen tanıdıkları arasında vergi kaçakçıları bulunanların bu davranışa daha fazla eğilimli olduklarını ve geçmişteki vergi itaatsizliklerini de daha kolaylıkla açıkladıklarını göstermektedir.

Bir diğer deneysel çalışmada temel bağımsız değişkenler olarak vergi oranları, vergi otoritesi tarafından yakalama olasılığı ve cezanın şiddetinin vergi kaçırma üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu çalışmada deneklere vergi tabloları ve net gelir hesapları verilmiş ve her biri için birer aylık gelir tayin edilmiştir. Bu geliri, net kazançlarını (brüt kazanç eksi vergi eksi ceza) azamiye çıkartacak şekilde beyan etmeleri istenmiştir. Her denek, dört turda, dört değişik hipotetik durum için 10'ar aylık vergi beyannameleri hazırlamıştır. Bu hipotetik durumlar şöyle tanımlanmıştır: A: vergi oranı: %25; denetim ihtimali: 1/5; ceza oranı: 15 x kaçırılan miktar B: vergi oranı: %25, denetim ihtimali: 1/3; ceza oranı: 3 x kaçırılan miktar; C: vergi oranı; %50; denetim ihtimali: 1/5; ceza oranı: 15 x kaçırılan miktar; D: vergi oranı: %50; denetim ihtimali: 1/3; ceza oranı: 3 x kaçırılan miktar... Bu çalışmada, vergi oranları ile cezaya uğrama ihtimali arasındaki kuramsal ilişkiyi deneysel olarak göstermek mümkün olmuştur. Sonuçlara göre, yüksek vergi oranları genelde beyan edilen gelirin azalmasına ve vergi kaçırma olasılığının

yükselmesine yol açmaktadır. Bu eğilim, yakalanma riskinin, yüksek, cezaların ise düşük olduğu durumda (D durumu) daha belirgin hale gelmektedir.

Türkiye'de 1991 yılında gerçekleştirilen bir çalışmada da yükümlülerin vergi adaletine ilişkin değerlendirme ve tepkileri ve yükümlü hoşnutsuzluğu ile vergi kayıpları arasındaki bağlantıyı irdelemek amacıyla 214 yükümlüyle bir anket uygulanmıştır. Çalışmanın denekleri iki ayrı gruba ayrılarak, iki ayrı anket formu dağıtılmıştır. Bu formlarda; vergi bağışıklıklarından yararlanan bir kişiyle, yararlanamayan bir kişinin durumları tasvir edilmiş, birinci gruptaki deneklerin kendilerini ilk kişiyle, ikinci gruptakilerin ise ikinci kişiyle özdeşleştirmeleri istenmiştir. Her iki grubu da durumlarının adaletle bağdaşır bağdaşmadığı, durumlarından hoşnut olup olmadıkları sorulmuş, ayrıca devletin saptaması hemen imkânsız olan 5 milyon TL tutarındaki bir kazancın ne kadarını beyan edeceklerini bildirmeleri istenmiştir. Yükümlü yanıtları şöylece özetlenebilir: Kendini bağışıklıklardan yararlanıyor farz edenler arasında %56,5 oranında cevaplayıcı bu bağışıklıkların adalete uygun olduğunu. %73,9 oranında cevaplayıcı durumlarından hoşnut olduklarını. %43,4 oranında cevaplayıcı 5 milyon tutarındaki gelirini hiç beyan etmediklerini ve %43,4 oranında cevaplayıcı da bu gelirin tümünü beyan edeceklerini açıklamıştır. Kendini bağışıklıklardan yararlanmıyor farz edenler arasında ise, %32,4 oranında cevaplayıcı durumlarının adaletle bağdaştığını. %72,7 oranında cevaplayıcı durumlarından öfke duyduklarını açıklamışlardır. Bu grupta 5 milyon TL tutarındaki kazancı hiç beyan etmeyeceklerini açıklayanların oranı %54,4. bu kazancın tümünü " beyan edeceklerini açıklayanların oranı ise sadece %9'dur. Görüldüğü gibi, bağışıklıklardan yararlanamayan grup belirgin bir hoşnutsuzluk içindedir. Dahası, her iki grupta da denetimden kaçırılması kolay olan bir kazancı bütünüyle gizleme eğilimi birbirine yakın olmakla birlikte, tümünü beyan etme eğilimi bağışıklıklardan yararlanamayan grup arasında çok düşük görülmektedir. Bunu şöyle yorumlamak mümkün olabilir: Toplumun bir bölümü, vergi sistemi ve kendilerinin bu sistem içindeki yeri ne olursa olsun, vergi kaçakçılığına meyledecektir. Ancak, dürüst davranma eğilimindeki bir diğer bölüm, sistemin adaletsizliğine inandıkları takdirde bu davranıştan vazgeçecek, hallerinden hoşnut oldukları takdirde ise dürüst tutumlarını değiştirmeyecektir. Vergi kanunlarını yapanlar ve uygulayanlar açısından bunun anlamı, dürüst kesimi isyan ettirmeyecek, adil bir yaklaşım benimsemenin, dürüstlüğü kuşku götüren kesim içinse caydırıcı yaptırımlar getirebilmenin gerekliliğidir. Vergi denetimi bağımsız değişken olarak alındığı bir diğer deneyde ceza riskini göze alma davranışının verginin nasıl

algılandığına bağlı olarak değiştiği saptanmıştır. Yine bir vergileme oyununa katılan denekler, vergiyi net bir kayıp olarak algılayanlar ve vergiyi gelirlerinde bir düşüş olarak algılayanlar şeklinde iki gruba ayrılmıştır. Birinci grup vergi denetimini belli bir kayıp (vergi) ile muhtemel daha büyük bir kayıp (vergi + ceza) arasında bir çeşit kumar olarak görenlerden oluşmuştur. İkinci grup ise, vergi denetimini azalmış gelire (brüt gelir - vergi) daha yüksek gelir (brüt gelir) arasındaki bir kumarın muhtemel riski olarak görenlerden oluşmuştur. Deneyin sonuçlarına göre, birinci grupta risk alma davranışı daha yüksektir. Başka bir deyişle, vergiyi bir kayıp değil gelirlerinde bir azalma olarak görenler, vergi denetimini ve cezalandırılmayı göze alarak vergi kaçırmak davranışına pek eğilimi değildir.

Vergilemeye ilişkin bu deneysel çalışmalarda, bağımsız değişkenler yönünden büyük bir çeşitlilik olmadığı açıktır. En çok denetim riski, ceza şiddeti ve vergi sistemi konusundaki temel algılama (hoşnutluk/hoşnutsuzluk) değişkenleri üzerinde durulmuştur. Yukarıda da değinildiği gibi, deneysel amaçla yaratılan yapay ortamlardaki davranışların gerçek yaşam içindeki davranışlar ne ölçüde yansıttığı da bir tartışma konusudur (User, 1994: 14).

2.2.3.3.3.2. Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı

VUK' un 341. maddesinde belirtilen nedenlerle vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyana “ kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığını taşıyan VUK' un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde ise, ceza üç kat iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır (VUK mad 344/I-II). Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonlarına sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli olarak uygulanır (VUK mad 344/III). Buna göre, vergi beyannamesini kanuni süre geçtikten sonra vermek suretiyle vergi ödevini zamanında yerine getirmemiş olmaktan dolayı doğan vergi cezası, ödenmesi gereken vergi miktarının yarısı kadar olacaktır. Vergi ziyai cezası; dava açılmamışsa, dava açma süresinin bitiminden itibaren bir ay içinde, dava açılmışsa, mahkeme kararının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK mad 368).

Kaçakçılık suçları, VUK' un 359. maddesinde üç kategoride düzenlenmiştir. Bu kategoriler “ 18 aydan 3 yıla kadar” , “3 yıldan 5 yıla kadar” ve “2 yıldan 5 yıla kadar” hapis cezasını gerektiren suçlar şeklindedir.

- 18 Aydan 3 Yıla Kadar Hapis Cezası Öngörülen Kaçakçılık Suçları

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bu belgeleri kullanmak,

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizleme olarak kabul edilir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

TCK'nin 50. maddesine göre, bir yıl veya daha az süreli hapis cezası para cezasına çevrilebilir. Bu durumda, yukarıdaki suç fillerine ilişkin olarak hükmedilen 18 aydan başlayan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi mümkündür. Ancak, iki yıl ve daha az süreli hapis cezasının ise, TCK'nin 51. maddesi uyarınca ertelenmesi mümkündür. Buna göre yukarıda belirtilen hapis cezası ertelenebilir. Öte yandan ertelenebilecek hapis cezasının üst sınırı, 18 yaşını doldurmamış ve 65 yaşını bitirmiş olanlar için üç yıldır. Örneğin suç işlendiği tarihte 65 yaşını bitirmemiş olan bir kişinin üç yıl hapis cezasına mahkûm olması durumunda bu ceza ertelenebilir.

- 3 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Öngörülen Kaçakçılık Suçları

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak veya bu belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

- 2 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Öngörülen Kaçakçılık Suçları

Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği, bakanlıkla anlaşması olmadığı halde belge basmak veya bilerek kullanmak,

Öte yandan, VUK' un 371.maddesinde yer alan pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Öte yandan, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında yukarıda belirtilen hapis cezalarının uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Suçta iştirak bir suçun birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesidir. İştirak, Türk Ceza Kanununda düzenlenmiştir. Buna göre suç fiilini birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri fail olarak sorumlu tutulur ve kanunda öngörülen ceza ile cezalandırılır (TCK mad 37). Suçu işlemeye azmettiren kişi de suçun cezası ile cezalandırılır (TCK mad 38). Suçun işlenmesine yardım eden kişiye ise, işlenen suçun cezasına nazaran indirim yapılır (TCK mad 39).

Kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suçta iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir (VUK mad 360). Buna karşılık menfaat elde etmek amacıyla kaçakçılık suçuna iştirak eden kişiye aynı ceza verilir.

Yaptıkları inceleme sırasında VUK' un 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit eden vergi inceleme elemanları durumu ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesinin başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla Cumhuriyet başsavcılığına bildirmeleri mecburidir. VUK' un 359. maddesinde yazılı suçların işlendiğini başka yollardan öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder (VUK mad 367/I-II) . Hapis cezasına hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezası uygulanmasına engel teşkil etmez (Pehlivan: 2010: 89) .

2.2.3.3.3. Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi

Yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, paralel ekonomi, enformel ekonomi, vergi dışı ekonomi vb adlarla benzer anlamlara gelen kayıt dışı ekonomi kavramı; bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve Gayri Safi Milli Hasıla hesaplarını elde etmede kullanılamayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır.

Kayıt dışı ekonomi kısaca kamunun denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak da tanımlanabilir. Bireylerin veya işletmelerin ekonomik faaliyet ve işlemlerini kamunun denetimi dışında tutmasının en önemli nedeni ise vergi kaçırma arzusudur. Batılı ekonomiler de kayıt dışı ekonomi denildiğinde daha çok uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi yasadışı sektörler akla gelmektedir Türkiye’de ise bunlarda dâhil olmak üzere kayıt dışı ekonomi daha çok eşya ve hizmet akımlarının belgelendirilememesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Kıldış, 2000: 2).

Kayıt dışı ekonomiye neden olan etmenler çok çeşitli olup, söz konusu ülkenin ekonomik yapısı ve bu yapıdan kaynaklanan spesifik özelliklerine göre değişiklik göstermektedir. Türkiye’de kayıt dışılık da bu bağlamda incelendiğinde, ortaya bazı temel nedenler çıkmaktadır.

Nüfus artışının istihdam artışı ile doğrudan bağlantısının kurulamaması nedeniyle nüfus artışı kayıt dışı istihdam için bir dezavantaj oluşturmaktadır. Özellikle genç nüfusun artması ile birlikte gelen işsizlik, kayıt dışı çalışan kurumlara büyük bir kaynak sağlamaktadır.

Göçle ve beraberinde getirdiği nüfus artışı ile birlikte kentlerde biriken büyük ölçüde niteliksiz işgücü, daha az ücretle ve sosyal güvenceye sahip olmaksızın çalışmaya razı olunması sonucunu doğurmaktadır.

Türkiye istihdam açısından hizmet ve tarım sektörüne dayalı ve özellikle küçük işletmelerin yaygın olduğu bir yapıya sahiptir. Tarım ve hizmet sektörleri, özellikle küçük işletmeler kapsamında, izlenme ve denetlenmelerinin zor olması nedeniyle kayıt dışılığa daha elverişlidir.

İstihdam açısından bakıldığında, KOBİ tanımı kapsamındaki işletmelerin sayısal çoğunluğa sahip olmalarına rağmen kayıtlı istihdamda paylarının düşük olması KOBİ'lerin kayıt dışı istihdamda alacakları rol için önemli bir göstere olacaktır. Çeşitli çalışmalara göre toplam işletmelerin içinde %90'ların üstünde bir orana sahip olan küçük işletmelerin istihdamdaki payı sadece %40'larda görünmektedir. Özellikle KOBİ'lerin istihdamın çoğunluğuna sahip olduğu sektörlerde, KOBİ'lerin rolünün yadsınamayacağı açıktır.

1970'lerin sonlarından itibaren pazarların daralması ve talebin çeşitlenmesi nedeniyle rekabet koşullarının şiddetlenmesi sonucunda, esnek üretim ve bilgiye dayalı yeni ekonomik koşullar, kayıt dışılığı artıran bir diğer unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Küreselleşme, sermayenin dünya çapındaki hareketliliği anlamında gerçekleştiğinden ticaretin kolaylaşması rekabet ortamını artırdığı için, küresel rekabet işletmeleri kayıt dışılığa yöneltmektedir.

Gelir dağılımının kayıt dışısına etkisi, gelirden düşük pay alan grupların gelirlerini artırmak amacıyla kayıt dışı istihdama arz yaratması ile ortaya çıkmaktadır.

Sosyal güvenlik primleri ve iş ile ilgili düzenlemeler, verginin yanında vergi dışı mali yükler olarak göze çarpmaktadır. Brüt ve net gelir arasındaki fark açıldıkça kayıt dışılığa yönelim artmaktadır. Kıdem tazminatı, asgari ücret gibi uygulamalar da işverene yeni istihdam yaratma yolunda sıkıntı yaratabilmektedir. Yasal düzenlemelerin yoğunluğu, lisans şartları gibi kanuni düzenlemeler, kayıt dışını teşvik eden unsurlardır.

Vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapılması, sıkça vergi affı çıkarılması veya siyasi ve ekonomik nedenlerden dolayı ek vergilere başvurulması mükellefleri belirsiz bir vergilendirme ortamına sokmaktadır.

Toplanan vergilerin yerinde kullanılmadığına ilişkin bir kanı oluşması ise vergiye karşı direnci artırmaktadır. Vergi yükü dağılımında adalet ilkesine inancın zayıflaması da vergi ödemekle yükümlülerin bu ödevlerinden kaçınmalarına sebep olmaktadır.

Dolayısıyla vergi oranlarının yüksekliği, vergi denetiminin etkinliğinin düşük olması, cezai yaptırımların yetersizliği ve vergi otoritesine karşı mükellefin güveni ile bakış açısı da kayıt dışı ekonomiyi tetikleyen önemli etkenlerdir (Kencebay, 2007: 2).

Kayıt dışı ekonominin doğal olarak yarattığı olumsuz etkiler vardır. Kayıt dışı ekonominin en önemli olumsuz etkilerinden birinin, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltması olduğunu söylemek mümkündür. Ekonomik faaliyetlerin kayıt dışı

bırakılması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve devletin vergi gelirleri azalmaktadır. Vergi gelirlerinin azalması sebebiyle ise bütçe finansmanının sağlanması için borçlanma yoluna gidilmektedir. Borçlanma sonucunda ise faiz oranlarında yükseliş yaşanmakta; faizlerdeki artış yatırımları azaltarak, gerek milli geliri gerekse istihdamı olumsuz etkilemektedir. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla finansmanı sonucu artan faizler sebebiyle kamu borçlanma maliyetinde artış kaydedilmekte; dolayısıyla, bütçe açıkları giderek artmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin bir diğer olumsuz etkisi, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin haksız rekabet yaratmasıdır. Bir diğer deyişle, kayıt dışı çalışan üretici, vergi ödemeyerek, kayıtlı çalışan üreticiye kıyasla daha düşük bedelle mal ve hizmet sunabilmektedir. Bunun sonucunda ise kayıtlı çalışan üretici aleyhine haksız rekabet doğmaktadır. Buna ek olarak, kayıt dışı ekonomik faaliyetler, kaynakların vergilendirilmeyen sektörlere kaymasında bir teşvik unsuru oluşturmakta; sonuç olarak ise, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanamaması söz konusu olabilmektedir. Kaynakların verimli kullanılmaması ise ekonomik büyüme yönünde engel teşkil etmektedir.

Kayıt dışı ekonominin bir başka olumsuz etkisi ise resmî rakamlara yansımayan ekonomik faaliyetlerin ekonomi politikasının belirlenmesinde yanıltıcı olabileceğidir. Bilindiği üzere, kayıtlı ekonominin göstergeleri olan resmî rakamların ülkede gerçekte üretilmekte olan mal ve hizmetlerin toplam değerini yansıtmadığı durumlarda uygulanacak politikalar yeterince etkin olmamaktadır.

Kayıt dışı ekonomide ödemelerin çoğunlukla nakit paraya dayalı olması, fiyat istikrarının olmadığı ekonomilerde, istikrarlı bir paranın yerli parayı ikame etmesine, bir diğer deyişle dolarizasyona yol açmaktadır. Dolarizasyonun ise para talebini istikrarsız hale getirdiği, para politikasının etkinliğini azalttığı ve senyoraj gelirinde düşüşe yol açtığı bilinmektedir (Us, 2004: 13–15).

2.2.3.3.4. Vergi Cennetlerine Göç

Vergi cennetleri vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ülkelerdir. Başka bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılmasına olanak veren yasal düzenlemelerdir. Vergi cenneti ülkelerin ortak özelliği vergi oranlarının düşük olması ya da hiç vergi alınmamasıdır (Öz, 2005: 124).

2.2.3.3.5. Verginin Geç Ödenmesi

Yükümlülerin vergiye karşı gösterdikleri davranış biçimlerinden birisi de vergi borçlarını geç ödemeleridir. Vergi borcunun geç ödenmesi yasalara aykırı bir durum olmaması nedeniyle kaçakçılık davranışından ayrılmaktadır. Fakat zamanında ödenmeyen vergi borçlarının bedeli olarak gecikme zammı uygulaması tüm sistemlerde mevcuttur. Gecikme zammı oranının, borçların zamanında ödenmesi sağlayacak kadar yüksek olması gerektiği gibi, borcun ödenmesini olanaksız kılmayacak kadar da düşük oranda tespit edilmemesi, konusu önemlidir. Ülkemizde gecikme zammı tüm kamu alacaklarına uygulanmaktadır ve 6183 sayılı kanunla düzenlenmiştir.

2.2.3.3.6. Kolektif Yükümlü Tepkisi: Vergi Grevi

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı vergiye karşı bireysel tepki türlerinden olmasına karşın, daha az rastlanan verginin reddi veya vergi grevi olgusu ise yükümlülerin kolektif olarak giriştikleri bir tepki türüdür. Bu tür tepkiler henüz olgunlaşmamış toplumlarda bireylerin psikolojik varlıklarının dışı yansıyan sınıf bilinci belirtileri olarak göze çarpar. Kolektif yükümlü tepkilerinin türleri ise ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilâtının engellenmesi şeklinde görülür (Çiçek, 2006: 95). Maliye tarihine bakıldığı zaman, vergi sistemlerine veya onu temsil eden iktidarlara karşı birçok eylemin gerçekleştirildiği görülür. Üçüncü ve son bölümde ayrıntılı olarak bu eylemleri yani vergi isyanları inceleme konusu yapılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE KADAR ORTAYA ÇIKAN BİREYSEL VE TOPLUMSAL TEPKİLER VE SONUÇLARI

3.1. Vergiye Karşı Tepkiler

3.1.1 Vergilere Karşı Pasif Direniş: Sivil İtaatsizlik

Kanunlara karşı koyma, şiddet kullanmadan gösteriler yapma, yürüyüş ve protesto özgürlükleri ve sivil itaatsizlik kavramlarını günlük dilde daha çok telaffuz etmeye başladığımız gibi, sosyal hukuki ve politik meselelerde de aynı oranda kullandığımız görülüyor. Söz konusu eylemlerin tamamında hükümet politikalarına karşı olarak, insanların mevcut soruna ilgisini çekmek ve hukuki bir sonuç yaratılması amacı güdülmektedir. Bazı kimseler sivil itaatsizlik konusunda, yüksek yetkililer tarafından geçerli kılınan yasaların kasıtlı olarak ihlali anlamını taşıdığı türünden önyargılara sahiptirler. Böyle bir anlayış, gerek yasanın gerekse sivil itaatsiz eylemcilerinin amaçlarını kapsamamaktadır.

Sivil itaatsizlik edimi, yasayı bozmak yerine yasaya ya da kurala uyulması için yasayı bozan, anlaşmaya aykırı emri yadsıyan, oldukça medeni bir karşı koyma tarzıdır. Günümüzde en kalabalık caddelerde yapılan oturma eylemleri ve benzer gösteriler, dünyanın her yerinde yaygın bir politik mücadele yöntemi olarak sivil yönetimi protesto etmede kullanılmaktadır.

En basit anlamıyla itaat, varlığını buyruk ve emirden alan bir kabulleniş tarzıdır. Buyruk kaçınılmaz olarak itaat istemektedir ve bu istek zorlayıcı bir istek olduğu için zorlayıcılığını güçten ve bu gücü kullanandan almaktadır. Eski çağlarda bu bir tiran iken günümüzün buyruk sahibi, çoğunluk haline gelmiştir. Rousseau, Toplum Sözleşmesi'nde kuvvetli olanın kuvvetini hak, itaati de görev haline getirmediği, hiçbir zaman egemen kalacak kadar kuvvetli olamayacağını belirtiyor. Rousseau, ceza görmeyen itaatsizliğin meşru hale dönüşeceği noktasında bir uyarı da yapmaktadır.

Ökçesiz sivil itaatsizliği şöyle tanımlar. "Sivil itaatsizlik her şeyi: hukuk ve devlet düzenini, toplum gerçekliğini sorgulayan direnme hakkının bir bakıma bu süreç içerisindeki Hukuk Devleti idealini de yaratarak, bu yerin hukuk ve devlet düzeni tipinde

büründüğü çağdaş bir biçimdir”. Drier, sivil itaatsizliğin bir itaatsizlik edimi, kamuoyuna açık, şiddetsizlik, siyasi ahlaki bir motivasyona dayalı olduğunu saptamaktadır. Buna göre de sivil itaatsizlik daima gösterisel bir düşünce açıklamasıdır denilebilir. Bu tür düşünce açıklamaları hukuk devletlerinde görülmekte olup, hukuk devleti idealinin gerçekleştirilmesinde kamuya açık ve yasaya aykırı olarak düzenlenen, bu sırada üçüncü kişilerin daha üstün bir hakkını çiğnemeyen barışçı protesto eylemleridir. Tanımlardan anlaşılacağı üzere, kavram; yasanın özüne uymak suretiyle yasaya itaat etmeme biçiminde dışa vurulan bir karşıtlığı içermektedir (Ökçesiz, 1994: 12).

Tanımlardan anlaşılacağı üzere, kavram; yasanın özüne uymak suretiyle yasaya itaat etmeme biçiminde dışa vurulan bir karşıtlığı içermektedir.

Direnme hakkı, sivil itaatsizliği tanımlama ve algılamada anahtar rol oynayabilecek bir kavram ve eylem tarzıdır. Freeman’a göre direniş, başkasının eylem ya da iradesi karşısındaki psikolojik, fiziki her türdeki muhalefeti kapsayarak, zorlamaya karşılık geliştirilen bir savunma hareketidir. Doktrin, bireylere baskı ve zulüm karşısında özgürlüklerini korumak için son çare olarak direnme hakkını tanımaktadır. Bu hak, pozitif hukuka da geçmiştir.

Zulme karşı direnme hakkının resmi olarak ilk kez kabul edilmesi ve açıklanması, 4 Temmuz 1776 tarihli Amerikan Bağımsızlık Bildirisi ile mümkün olmuştur. Direnme hakkı en geniş ifadesini ise Fransız İhtilali metinlerinde bulmaktadır. Günümüzde baskıya karşı direnme kendini başlıca iki biçimde gösteriyor: Pasif direnme ve aktif direnme. Zora ve şiddete başvurmaksızın baskıya karşı koyma yolu pasif direnmedir. Pasif direnme konusunda, bu kavramın öncüleri sayılan, Henry David Thoreau, Gandhi ve Martin Luther King, şiddeti asla onaylamamış, saldırsız direnmeden yana olmuşlardır. Aktif direnme ise ifadesini kuvvet ve gerekirse şiddetten almakta, isyan ya da ihtilal hareketi olarak adlandırılmaktadır. Sivil itaatsizliğin en temel anlamının şiddetsizlik olması onu aktif direnmeden uzaklaştırmakta, eylem tarzları bakımından pasif direnmeye yaklaştırılmaktadır.

Sivil itaatsizlik bir hak mıdır? sorusuna Ökçesiz, “Küçük direnme hakkı olarak” sivil itaatsizliğin de bir hak olacağı cevabını verir. Ökçesiz’e göre sivil itaatsizlik “Hukuk devleti idealini doğuran ve temellendiren aydınlatmacı doğal hukuk anlayışının sonucudur” (Anbarlı, 2001: 320–322).

3.1.1.1. Sivil İtaatsizlik Kavramının Öğeleri ve Sivil İtaatsizlik Eylemleri

Sivil İtaatsizlik eylemlerinin temel öğelerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Yasadışılık

Sivil itaatsizlik, haksız bir uygulamaya karşı bütün yasal yollar denendikten sonra girilen yasadışı bir eylemdir. Ancak yasadışı eyleme girişmek ilke olarak yasadışı örgütlenmeyi ya da eylemi savunmak anlamına gelmez. Çünkü sivil itaatsizlik eylemcisi, var olan anayasal düzenin temel ilkelerine toplumsal sözleşmeye esastan bir itirazda bulunmaz. Tersine, bu temel anlaşmanın çiğnenmesinden duyduğu kaygıyı dile getirmek için bu yola başvurur. Bu anlamıyla sivil itaatsizlik yasadışı ancak meşru bir eylemdir.

- Alenilik, Kamuya Açıklık

Yasadışı olmasına rağmen sivil itaatsizlik gizli değil, açık, aleni bir eylemdir. Alenilik sadece eyleme katılanların kendilerini gizlememelerini değil, yapılan eylemin kamuoyunca algılanabilir özellikte olmasını gerektirir. Ancak alenilik kavramı ile ilgili bazı sınırlamalar, istisnai bir durumlar vardır. Bunların en önemlisi eylemin başından beri aleni olmasının sivil itaatsizliği başarısız kılacağı yönündeki endişedir. Ronald Dworkin böyle bir duruma örnek olarak, sahibinden kaçan köleyi saklayan bireyin tavrını örnek vermektedir. Böyle bir durumda eylemin gerçekleştirildiği sırada gizli kalması her şeyden önemlidir. Ancak saklama eylemi sona erdikten sonra bunun mutlaka kamuoyuna duyurulması gerekir.

- Şiddetin Reddedilmesi

Sivil itaatsizliğin asli unsurlarından biri de şiddeti reddetmesidir. Sivil itaatsizlik eyleminde ifadesini bulan ihlal sembolik özelliktedir. Buradan da protestonun barışçı, şiddeti içermeyen araçlarla sınırlanması kuralı çıkar. Ancak şiddetin ne olduğu, sınırının nerde başladığı tartışmalıdır. Bu konuda genel kabul gören anlayış, eylemin, karşıtlarının ya da olayın dışındaki üçüncü kişilerin fiziki ve psikolojik bütünlüklerine zarar verilmemesidir (King M.L ve diğerleri, 1997:11–12).

- Çiğnenen Pozitif Hukuk Normundan Doğacak Yaptırıma Katlanma

Hukuksal sorumluluğunun kabul edilmesinin, sivil itaatsizliğin gerekli bir şartı olup olmadığı konusunda tam bir görüş birliği yoksa da, ceza normuna katlanmanın, sivil itaatsizlikte gittikçe ağırlık kazandığı bir gerçektir. Bazı teorisyenler, sisteme ve hukuka

bağlılığın somut yaptırım tarzını göze alma ve ona katlanma ile değerlendirilebileceğini iddia etmektedirler. Bunlar, hukuki sorumluluğu üstlenmenin, eylemlere samimiyet bahsettiğini savunurken, diğer bazıları ise meşru düzeyde girişilen bir eylemden dolayı cezalandırmayı kabul etmenin doğru olmadığına ısrar ederler. Sivil itaatsizin yapılan eylem sonucunda doğacak yaptırıma katlanmasının amacı, muhataplardan beklenen ilgiyi ve desteği sağlamaktır. Gandhi, bu tutumu eylemlerini daha dramatize etmek, sempati ile beslemek için kullanmıştır.

- Sistemin Geneline Değil, Tekil Haksızlıklara Karşı Olma

Sivil itaatsiz, mevcut anayasal düzenin temel ilkelerine veya toplumsal sözleşmeye karşı, esaslı köklü bir itirazda bulunmaz. Aksine, bu temel anlaşma ilkelerinin çiğnenmesinden duyulan kaygıyı dile getirmek için bu yola başvurur. Sivil itaatsizliği devrimden ayıran en önemli fark, sivil itaatsizliğin sisteme ilişkin olmasıdır. Sivil itaatsizlikte sistemin genel anlamda adaletli olduğu kabul edilmektedir. Bu anlamda sivil itaatsizlik eylemleri, ideolojik birliktelikler gerektirmez. Asıl olan, karşı çıkılan ya da istenen şeylerde ortaklıktır. Beklenmeyen bir yol olsa da, farklı ideolojilerden yola çıkarak, ortak bir sorunla ilgili aynı sonuca varmak mümkündür (Nişancı, 2003: 228)

Bugüne kadar kaleme alınmış en ciddi sivil itaatsizlik diğer bir deyişle direnme doktrininin sahibi olarak karşımıza Thoreau çıkmaktadır. Görüşleri ile milyonları etkilemeyi başaran yazarın yaşamına bakıldığında, gençlik yıllarından itibaren topluma karşı çıkışının izlerine rastlanır. Hiçbir zenginlik hırsı olmayan Thoreau, asgari geçim şartlarını sağlamaktan öte bir iş istememiştir. Sivil itaatsizlik doktrininin oluşumunda Meksika Harbi önemlidir. Ona göre Meksika ile yapılan savaşın amacı, zenci köleliğini yeni bir bölgeye yaymaktı ve O, kendince böyle adaletsizlikler yapan bir hükümeti mali bakımdan desteklemeye mecbur değildi. Bu nedenle kelle vergisini ödemeyi reddetmiş ve hapse girmiştir.

Thoreau Sivil İtaatsizlik kitabına “En iyi yönetim en az yönetendir” diyerek başlamış ve en büyük dileğinin, bunun daha çabuk ve daha sistemli işlediğini görmek olduğunu belirtmiştir. Aslında en iyi yönetimin hiç yönetmeyen olduğunu düşünmektedir. O’nu böyle düşünmeye iten neden, yönetimin insanların taleplerine cevap verememesi ve gücünü kötüye kullanmasıdır. Thoreau, yönetimin zorbalığı ve yetersizliği yüzünden yaşam çekilmez bir duruma geldiğinde insanların direnme hakkının bulunduğundan söz etmektedir.

Çoğunluğun yönettiği hükümetin her durumda doğruluk üzerine kurulmadığını düşünen Thoreau, İyi ve kötü üzerinde çoğunluğun değil yalnız vicdanların karar verdiği bir hükümet olmaz mı? diye sorar. Görüldüğü gibi düşünür, vicdanı dolayısıyla insan onurunu ve bunlardan hepsinin öncesinde bireyin özerkliğini dünyayı algılamak için esas almaktadır. Thoreau, kanunlara karşı açık ve maksatlı bir itaatsizlik noktasına da varsa, vatandaşın görevinin haksızlıklara karşı koymak olduğunu belirtmektedir.

Thoreau'nun sivil itaatsizlik yaklaşımının yeniden fark edilmesini sağlayan, 1900'larda Oxford'da hukuk okuyan Mohandas K. Gandhi'dir. Daha sonra Güney Afrika'daki Hintlileri bir araya getirmek için Indian Opinion (Hintlinin Kanısı) adlı gazeteyi çıkarmaya başladı. Gazetede kötü yönetimlere karşı koyma gerekliliği üzerine bir yazı yazan Gandhi, yasalara karşı doğrudan harekete geçmiş, kitle tutuklamalarına yol açması için yasaları bilerek çiğnemiştir. Hareket günden güne ivme kazanmış ve sonuç olarak yönetim, yasaları gözden geçirmekle binlerce kişiyi hapisanelere doldurmak arasında kalmıştır. Gandhi'nin kullandığı yöntemler sadece haksızlık içeren yasalara karşı değil, dini emirlere ve kast sistemine karşı da etkili olmuştur.

Gandhi'ye göre sivil itaatsizlik, şiddete başvurmadan direnme, gerçeğe ve adalete derin bağlılık ifade ediyordu. Sivil itaatsizlik Onun elinde pasif direnmenin kutsal kitabı haline gelmiştir. Gandhi sivil itaatsizliğin karşılığını Satyagraha'da bulmuştur.

Satyagraha, hakikate tutunma, hakikat gücü, ayrıca ruh gücü ve sevgiden doğan kuvvet anlamına gelmektedir. Satyagraha, Güney Afrika'da bulunan Hintlilerin şiddet kullanmaksızın yaptıkları direnişi, kadınların oy hakkını savunanlardan ve pasif direnişten ayırmak için bulunan bir terimdir. Gandhi yasanın belirli davranış biçimlerine karşı gelirken, yasanın öngördüğü cezaya da uymuştur. Çünkü Satyagraha'da kişi, yasalara aklını kullanarak iradeyle boyun eğer. Ancak yasalara bu biçimde uyduktan sonra insan, kuralların adaletli ya da adaletsiz olduğuna karar verebilir. Eğer adaletsizliği görüyorsa yasalara karşı boyun eğmezliğe başvurabilir (Thoreau, H.David ve Gandhi, Mohandas K, 1999: 22).

3.1.2. Vergilere Karşı Aktif Direniş: Vergi İsyanları

Bilindiği gibi devletler toplumsal sözleşmenin kendilerine tanıdığı yetkileri kullanarak çeşitli düzenlemeler yapabilmekte ve bu yönüyle topluma çeşitli görevler yükleyebilmektedir. Şüphesiz ki, devletlerin sahip olduğu yetkiler içinde “vergileme” en önemli alanı oluşturmaktadır.

Devlet sahip olduğu vergileme yetkisini anayasa ve yasalar vasıtasıyla kullanmakta ve bu sayede kamusal hizmetlerin finansmanı amacıyla topluma yüklenen vergilere hukuki bir zemin hazırlamaktadır. Vergileme yetkisinin kullanımı ile oluşan vergileme sürecinde biri vergi alacaklısı diğeri vergi borçlusunu konumunda olan iki taraf bulunmaktadır. Vergileme sürecinde yer alan bu tarafların tutumları ise, genellikle birbirinden farklı özellik göstermektedir. Vergi alacaklısı konumunda bulunan devlet, vergi gelirlerini maksimuma çıkarmaya çalışırken, vergi borçlusunu konumunda bulunan mükellefler minimum düzeyde bir vergi yükü arzulamaktadırlar.

Günümüzde mükelleflerin vergilemeye çok çeşitli tepkiler gösterdiği görülmektedir. Bu tepkilerin başlıcaları; vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve verginin yansıtılması şeklindedir. Bu tepki türleri genelde bireysel karakterli olup, vergi yükünün hafifletilmesine yöneliktir.

Ancak vergileme karşısında gösterilen bir tepki türü daha vardır ki, bu tepki türü sahip olduğu özellikler itibariyle diğerlerinden kolaylıkla ayrılmakta ve ortaya çıkarabileceği sonuçlar itibariyle devletin varlığını ciddi bir şekilde tehdit edebilmektedir. Literatürde “vergi isyanı” olarak adlandırılan ve “verginin reddi” ile sonuçlanan bu tepki türü, tarihsel süreç içerisinde birçok devlette gündeme gelmiş ve çok önemli değişimlere kaynaklık etmiştir.

Vergi isyanlarının nedenleri genel olarak vergileme yetkisinin kötüye kullanılmasıdır. Burada kötüye kullanımından kasıt, temsilsiz, sınırsız ve keyfi vergilemeye başvurulmasıdır. Vergileme yetkisinin kötüye kullanımı, vergilemenin meşruluğunu zedelemekte ve vergiye karşı direnişini güçlendirmektedir. Esasen tarihte yaşanan vergi isyanlarının nedenlerine bakıldığında en önemli gerekçenin vergileme yetkisinin kötüye kullanımı ile halkın ağır vergiler altında ezilmesi olduğu görülmektedir.

Vergi isyanlarının en önemli nedenlerinden biri olan temsilsiz vergileme, vergiye karşı gösterilen tepkiler açısından özel bir öneme sahiptir. Çünkü temsilsiz vergilemede egemenliğin mutlak sahibi olan toplum, yetki vermediği bir otorite tarafından vergilendirilmektedir. Bu açıdan, temsilsiz vergilemenin “yetkisiz vergileme” olarak da ifade edilmesi mümkündür. Yetkilendirmenin olmadığı durumda, vergilere muhatap olan mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermesinde haklı bir gerekçe oluşmaktadır. Çünkü temsilsiz vergilemede meşruluk mekanizması çalışmamaktadır. Keyfi vergileme de, vergi isyanlarının ortaya çıkmasında önemli bir etkidir. Adaletsiz vergileme olarak da ifade

edilebilen keyfi vergileme, devletin vergilemede bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranıldığı anlamına gelmektedir. Vergilemede ayrıcalıklı davranılması ise, toplumsal açıdan bazı hoşnutsuzluklar oluşturmakta ve kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergilemeye tepki göstermelerinde haklı bir gerekçe oluşmaktadır.

Vergi isyanlarının ortaya çıkmasına neden olan bir diğer durum ise sınırsız vergilemedir. Sınırsız vergileme, halkın ağır vergiler altında ezilmesi ve bu yolla temel hak ve özgürlüklerin zedelenmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla hukuk devleti anlayışı altında halkın temel hak ve özgürlüklerine sahip çıkmak amacıyla vergilere tepki göstermesi meşru bir hak olarak değerlendirilebilmektedir.

Vergi isyanları, mahiyeti itibariyle vergiye karşı mükelleflerinin gösterdiği diğer olumsuz tepkilerden birçok yönüyle farklılık göstermektedir. Örneğin, vergiden kaçınma olayında verginin ödenmemesi söz konusudur. Ancak burada vergiye karşı gösterilen tepki yasadışı ve toplumsal değildir. Bu nedendir ki, vergiden kaçınma olayı için kanunlarda bir ceza öngörülmemiştir.

Diğer bir olumsuz tepki ise vergi kaçakçılığı şeklinde ortaya çıkmaktadır. Burada ise verginin kanunsuz yollardan ödenmemesi söz konusudur. Vergi kaçakçılığı, çoğunlukla bireysel bir eylem olmakla birlikte, bazen bir grup eylemi şeklinde ortaya çıkabilir. Örneğin, aynı şirkette pay sahibi olan kimseler, ortak amaçları için vergi kaçakçılığına girişebilirler. Bu durumda vergiye karşı gösterilen tepki bireysel değildir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bu tepki tamamen toplumsal olarak da değerlendirilemez. Bu bakımdan vergi isyanları ile vergi kaçakçılığı birbirinden tamamen farklı olaylardır.

Vergi kaçakçılığında vergilerin ödenmemesi hile ve gizli yollarla gerçekleştirilirken, vergi isyanlarında bu eylemler aleni bir şekilde yapılmaktadır. Hatta daha da ileri gidilerek, vergi toplamakla görevli idareye karşı eylemlerde bulunulmakta ve çeşitli çıkar grupları vasıtasıyla vergi idaresi baskı altına alınmaya çalışılmaktadır.

Vergileme ile ilgili olarak ortaya çıkan tepkilerin ne türde olacağı genel olarak mükelleflerin hislerine göre değişmektedir. Buna göre kolektif bir girişim olan vergi isyan hareketlerinde bu hislerin en yoğun şekilde yer aldığı ve gösterilen tepkinin şiddetini belirlediği söylenebilir.

Özetle vergi isyanları, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığından tamamen farklı bir sosyo psikolojik olaydır.

Vergi isyanlarının diğerk tepki türlerine kıyasla taşıdığı farklılıklar ve çalışmanın önceki kısmında değerlendirilen sivil itaatsizlik yönteminin unsurları dikkate alındığında, taşıdığı özellikler şu şekilde özetlenebilmektedir:

- Vergi İsyancı Yasaya Aykırı Ancak Meşru Eylemlerdir

Vergi isyanlarının ilk özelliğı yasaya aykırı eylemler olmasıdır. Diğerk bir ifadeyle, bu tepki türünde otoritenin vergileme yetkisini kötüye kullanarak oluşturduğu vergisel düzenlemelerin mükellefler tarafından ihlaliyle karşılaşmaktadır. Dolayısıyla vergi isyanları bu yönüyle sivil itaatsizliğın yasaya aykırılık unsuru ile uyum göstermektedir. Ayrıca sivil itaatsizliğın bir diğerk unsuru olan meşruluk da vergi isyanları açısından söz konusudur. Çünkü yetkinin kötüye kullanımına bağılı olarak vergilemenin meşruluğı ortadan kalmaktadır. Dolayısıyla meşru olmayan ve hukukun ilkeleri ile çatışan uygulamalar karşısında direnişeye geçilmesi bir haktır ve bu hak meşru bir hak olarak düşünölmektedir.

- Vergi İsyancı Kamuoyuna Açık, Aleni Eylemlerdir

Vergiye karşı diğerk tepki türleri ile karşılaştırıldığında vergi isyanları, kolektif eylemler olması yönüyle farklılık göstermektedir. Diğerk bir ifadeyle, vergi isyanları çeşitli iktisadi, mali ve siyasi nedenlerden dolayı, vergi mükelleflerinin vergi ödememelerine yönelik toplu olarak gerçekleştirdiğı bir tepki türüdür. Vergi isyanlarının topluca girişilen, kolektif eylemler olması ise bu tepki türünün kamuoyuna açık, aleni eylemler olmasına neden olmaktadır. Hatta eylemciler toplumdan destek almak amacıyla çeşitli propaganda yöntemleri kullanmaktadırlar. Dolayısıyla bu özelliğı ile dikkate alındığında vergi isyanları, sivil itaatsizliğın bir diğerk unsuru olan kamuoyuna açıklık ve alenilik unsuru ile tam bir uyum göstermektedir.

- Vergi İsyancı Şiddet Kullanımına Açık Eylemlerdir

Pasif karakterli direnişeye baz alan sivil itaatsizlik ile karşılaştırıldığında, vergi isyanları şiddet kullanımına açık eylemler olması yönünden farklılık göstermektedir. Esasen tarihte yaşanan birçok vergi isyanı değerlendirildiğinde çeşitli şekillerde şiddet kullanıldığı görölmektedir. Buna göre, bazı isyanlarda vergi toplama bürolarının yakıldığı, vergi tahsildarlarının katrana batırılarak tüye bulandığı, vergi tahsildarlarına ait malikanelere zarar verildiğı ve bu kişilerin öldürüldüğü, devlet korumasına alınmış malların imha edildiğı ve bazen sembolik, bazense geniş kapsamlı silahlı mücadeleye

girişildiği görülmektedir. Dolayısıyla, gerek sivil itaatsizlik gerekse vergiye karşı diğer tepki türlerinden bu özelliği ile ayrılan vergi isyanlarının aktif karakterli direnişi hedef aldığı söylenebilir.

- Vergi İsyancıları Hukuk Devleti Düşüncesine Uygun Eylemlerdir

Hukuk devleti; yönetimin hukuk kuralları ile bağlı olması ve bu kurallar çerçevesinde yürütülmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca yönetimin her türlü eylemi hukuka uygunluk açısından yargısal denetime tabi tutulmaktadır. Diğer yandan, kanun devleti diye bir devlet türü de vardır ki, bu devlet türü hukuk devletinden tamamen farklıdır. Kanun devleti, evrensel hukuk kuralları ile bağdaşmayan yasaların yürürlükte olduğu devlet anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, kanun devletinde her ne kadar yasalar var ise de bunlar evrensel hukuk normlarına ve standartlarına uygun olmayan yasalardır. Hatırlanacak olursa, vergi isyanlarının ortaya çıkış nedenleri genelde temsilsiz, sınırsız ve keyfi vergilemeye dayanmaktadır. Oysa yönetimin ortaya koyduğu bu tür tasarruflar hukuk devleti anlayışına uymamaktadır. Hukuk devleti anlayışından çok kanun devleti anlayışının ön plana çıktığı bu tasarruflar evrensel hukuk normları ile çatışır özelliktedir. Dolayısıyla evrensel hukuk normlarına dayanan siyasi ve ahlaki motiflerin ön plana çıktığı vergi isyanlarının sivil itaatsizlikte olduğu gibi hukuk devleti düşüncesi ile tutarlılık gösterdiği görülmektedir. Ayrıca vergi isyanlarında sistemin tümünden çok vergileme alanındaki haksızlıklara karşı çıkış söz konusudur. Dolayısıyla bu durum vergi isyanlarının sivil itaatsizlik ile paralel şekilde değerlendirilmesine imkân tanımaktadır.

- Vergi İsyancıları Siyasi ve Hukuki Yaptırımların Göze Alındığı Eylemlerdir

Otoritenin koyduğu kurallara karşı aktif direnişin söz konusu olduğu vergi isyanlarında, isyancılar kurallara karşı gelmenin her türlü yaptırımını kabullenmiş durumdadır. Hatta bu kabullenme bazı durumlarda öylesine ileri düzeydedir ki, isyancının şiddet kullanımı nedeniyle hayatlarını tehlikeye atmaları söz konusu olmaktadır. Ancak vergi isyanları yaptırımın kabullenilmesi konusunda sivil itaatsizlikten farklılık göstermektedir. Çünkü vergi isyanlarında otoriteye karşı aleni ve bir o kadar da topluca gösterilen itaatsizlik söz konusudur. Dolayısıyla vergi isyanlarındaki amaç, vicdan sahibi kimselerin dikkatini çekmekten çok, yönetimin otoritesini direniş yoluyla yıkmak şeklinde ele alınabilir.

Vergi isyanları genel olarak değerlendirildiğinde, devlet otoritesine karşı girişilen eylemlerdir. Bu eylemlerin ortaya çıkış nedenleri, yer ve zaman itibarıyla farklı özellikler göstermekle birlikte, meydana getirdiği sonuçlar da farklı olabilmektedir. Daha önce de değinildiği gibi vergi isyanlarının ortaya çıkış nedenleri genellikle mali ve ekonomik nedenlerden oluşmaktadır. Ayrıca vergileme yetkisinin kullanımı ile ilgili bazı sorunlar karşısında oluşan vergi isyanlarında siyasal nedenlerin de ön plana çıktığı söylenebilir. Dolayısıyla, vergi isyanlarının ortaya çıkış nedenlerini, bu eylemler sonrasında meydana gelen sonuçlarla ilişkilendirilebilir. Buna göre, vergi isyanlarının ortaya çıkardığı sonuçları; siyasi, ekonomik ve sosyal yönden değerlendirmek mümkündür. Vergi isyanlarının meydana getirdiği belki de en önemli sonuç tarihsel olaylardan anlaşılacağı üzere siyasi alanda oluşmaktadır. Tarihsel olaylara baktığımızda vergi isyanları, genellikle “temsilsiz vergileme olmaz” ilkesinin ihlali ve vergi sömürsü nedeniyle ortaya çıkmakta ve girişilen mücadele şekline göre bazen hükümetin yıkılmasına, bazen de yeni bir devletin kurulmasına neden olabilmektedir.

Vergi isyanlarının en önemli ekonomik ve mali sonucu, devlet açısından büyük vergi kayıplarının ortaya çıkmasıdır. Çünkü bu tür eylemlerde vergilere karşı tepkiler kolektif ve organize olarak geliştiğinden, vergilerin ödenmemesi alenilik kazanmaktadır. Ayrıca vergi ödeyenlerin, isyanı başlatanlar tarafından tehdit edilmeleri de vergi ödememe konusunda bir mazeret oluşturmakta ve toplumsal hayatta meydana gelen ikilem içinde mükellefler devlet yaptırımlarını göze alarak vergi ödememektedirler. Toplumda yer alan belirli kişilerin bu eylemleri dikkate alarak vergi ödememeleri ise, diğer mükellefler üzerinde yayılma etkisi göstermekte ve vergilerin ödenmemesi yaygınlaşmaktadır.

Diğer yandan vergi isyanları devlet otoritesine karşı girişilen ve şiddet kullanımını öngören eylemlerdir. Dolayısıyla bu tür eylemlerde şiddet kullanımı ile çeşitli saldırı ve yağmalama olayları gerçekleşmekte ve toplumsal kaynaklar israf edilmektedir. Ayrıca ülkenin içine girdiği istikrarsız ortam ekonomik alanda da etkili olmakta, üretim ve tüketim faaliyetleri olumsuz yönde etkilenebilmektedir.

Vergi isyanlarının meydana getirdiği bir diğer sonuç ise sosyo-psikolojik bir özellik göstermektedir. Vergi isyanları devlet otoritesini zayıflattığı için toplumdaki güven ortamını zedelemekte ve insanlar her türlü sosyal haklarını tehlikede görmektedirler. Hatta bu tehlike hali bazı durumlarda en temel hak olan yaşam hakkını dahi tehdit etmektedir.

Ayrıca devlet otoritesinin zayıflaması vergi ahlakını bozucu etkiler de meydana getirebilmektedir (Aktan ve diğeri, 2003: 5–10).

3.2. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden birisidir. Çünkü devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan, devletin kendisine verilen kamusal nitelikli hizmetleri yerine getirebilmesi için vergilendirme yetkisini kullanarak kaynak sağlaması gerekmektedir. Teorik olarak her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini istediği gibi kullanma yetkisine sahiptir.

Devlet vergilendirme yetkisini egemenlik gücünü kullanarak alır. Egemenlik, devletin kendi yetkilerini ve kendi temel hukuk kurallarını serbest iradesiyle belirlemesidir. Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır. Devletler bu egemenlik gücüne dayanarak, vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücü kullanmaktadırlar. Devletler vergilendirme yetkisini kullanırken, bu yetkiyi dar anlamda veya geniş anlamda kullanabilirler. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkini ifade ederken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade etmektedir.

Devletin vergi alma konusunda hukuki ve fiili gücünü kullanma yetkisi sınırsız değildir. Çünkü devletler vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmektedir. Dolayısıyla, kişilerin hak ve özgürlük alanına bu müdahale devlet egemenliğinin ve vergileme yetkisini sınırlamasının temel gerekçesini oluşturmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin kullanımda sorun, devletlerin bu yetkiyi kullanıp kullanmamakta değil, bu yetkinin ne ölçüde kullanılması gerektiği üzerinde odaklanmaktadır. Bu nedenle yetkinin sınırının çok iyi belirlenmesi ve çizilmesi gerekmektedir. Bu yetkinin sınırlandırılması ulusal düzeyde olabileceği gibi uluslararası düzeyde de olabilmektedir. Pozitif hukukun vergilendirme yetkisini sınırlayan temel unsurları ise devletlerin anayasalarındaki vergilemeye ilişkin kurallardır. Zira hukuk

devleti ilkesini benimsemiş bir devlette, vergilendirme yetkisinin Anayasa ve yasalara, daha genel bir deyişle hukuk kurallarına uygun kullanılması zorunluluğu vardır. Ayrıca, ülkenin vergi potansiyelinin ekonomiye zarar vermeden en yüksek verimlilikle kullanılması gerekliliği, vergilemenin ekonomik sınırını oluşturur. Bu sınırın aşılması, üretimin ve gelir dağılımının ciddi zarar görmesi yönünden ekonomik, sosyal sorunlara neden olacağından siyasal sonuçlar da doğurabilir.

Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını uluslararası ilişkilerindeki çıkarları çerçevesinde bağımsız ve özgür bir biçimde kullanabilmektedir. Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası alanda vergi anlaşmaları imzalayarak ya da bazı uluslararası kuruluşlara veya ortaklıklara üye olarak sınırlandırmaktadır. Vergilendirme yetkilerini çifte vergilendirme gibi farklı nedenlerden dolayı sınırlandırmak isteyen devletlerin bunun için bazı yollara başvurmaları gerekmektedir. Çifte vergilendirme durumunu çözüme bağlamak için kullanılan yollardan biriside uluslararası vergi anlaşmalarıdır. Bu anlaşmalar, iki devlet arasında olabildiği gibi çok taraflı olarak ta yapılabilmektedir. Devletler ekonomik, siyasal, askeri vb. nedenlerle Birleşmiş Milletler Örgütü, Dünya Sağlık Örgütü, Dünya Posta Birliği ve Avrupa Birliği gibi uluslararası örgütler veya birlikler kurarlar ve bunun gereği olarak üye ülkelerin bir takım mali yükümlülükleri söz konusudur.

Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası veya uluslar üstü ekonomik birliklere üye olarak sınırlandırabilirler. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması üye devletlerarasında belirli alanlarda karşılıklı olarak bu yetkinin kullanılmasından feragat edilmesi veya bütünleşme ile oluşturulan kurumlara devredilmesi şeklinde olabilir. Uluslararası örgütlerin üye devletlerden ödeme güçlerine göre ve hizmetlerden yararlanma derecelerine bakılmaksızın mali katkı almaları geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak nitelendirilmektedir(Budak ve Yakar, 2007: 134–135).

Devletlerin temel yapılarını, örgütlenişlerini, işleyiş kurallarını, vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen anayasa, yazılı hukuk kurallarının dayanağıdır. Vergi konusundaki hükümlerin de kaynağı olan anayasa, vergi hukukunun temel kaynağıdır. 1982 Anayasası'nın doğrudan veya dolaylı olarak vergi hukukuyla ilgili çeşitli hükümleri bulunmakla birlikte, burada 73., 167., 121. ve 122. maddelere değinilecektir.

Anayasa'nın 73. maddesinin I. fıkrasında “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmüne yer verilerek, verginin genellik ilkesi, kamu giderlerini karşılamaya yönelik olduğu ve mali güç ile orantılı olarak

ödenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca maddenin II. fıkrasında yer alan “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmü ile verginin adaletli ve dengeli dağılımı öngörülmektedir. Böylece vergilemenin mali ve sosyal amaçları ortaya konulmakta, temel vergi ilkeleri vurgulanmaktadır. Vergilemenin mali ve sosyal amaçları ile temel vergi ilkelerini vurgulayan I. ve II. fıkraların ışığında, III. fıkroda verginin yasallığı ilkesi açıklanmakta, IV. fıkroda ise yasallık ilkesi yumuşatılarak yürütme organına düzenleme yetkisi verilmektedir.

Anayasa’nın 73. maddesinin III. fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” denilerek verginin yasallığı ilkesi hükmüne bağlanmakta olup; bu ilke, vergilendirme yetkisinin; genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasaya uygun olarak çıkarılan yasalarla kullanılacağını ortaya koymaktadır.

Verginin yasallığı ilkesi gereğince, vergi düzenlemelerinin şekli ve maddi anlamda yasa ile yapılması zorunlu olup; vergi yasalarının verginin konusu, mükellefi, tarifesi, indirim, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları gibi konuları hükme bağlaması gerekmektedir. Vergiye ilişkin belirtilen temel unsurlar yasa ile belirlenirken; uygulamaya yönelik konuları düzenleme yetkisi yürütme organına bırakılabilecektir.

Verginin yasallığı ilkesi, yasaların soyut ve gayrişahsî olmasını gerektirdiğinden, verginin genelliği ilkesinin de gerçekleşmesine hizmet etmektedir. Diğer taraftan verginin mali güç ölçüsüne bağlanması, verginin yasallığı ilkesini, ağır ve adaletsiz vergilemeyi önleme açısından yönlendirirken; yine verginin kamu yararına yönelik giderleri karşılamaya yönelik olması, keyfiliği önleme açısından verginin yasallığı ilkesini yönlendirmektedir.

Anayasa’nın 73. maddesinin I. fıkrası ile verginin yasallığı ilkesini açıklayan III. fıkrası yukarıda belirtildiği gibi etkileşim içindeyken; vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımını amaçlayan IV. fıkrası da yasama organına sosyal devletin görevlerinin hatırlatılması bakımından verginin yasallığı ilkesine ışık tutmaktadır.

Vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olmakla birlikte; teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı değişiklikler ve hızlı karar alma ihtiyacı, ekonomiyi yönlendiren mevzuatın ekonomik durum ile hızla uyumlaştırılmasını gerektirmekte, dolayısıyla yürütme organına vergilendirme alanında bazı yetkiler tanınmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesinin III. fıkrasında vergi vb. mali yükümlülüklerin yasama organı tarafından konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilmesi hükmüne bağlanmış olmakla birlikte; yasama organının daha yavaş çalıştığı göz önünde bulundurularak, ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edilebilmesi amacıyla yürütme organına da vergilendirme konusunda çeşitli yetkiler verilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin IV. fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" hükmü yer almaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun Anayasa ile kendisine tanınan bu yetkiyi doğrudan kendisinin kullanması gerekmekte olup; başka bir organa veya makama devredilmesi mümkün değildir. Bakanlar Kurulu, muaflıklar, istisnalar, indirimler ve oranların yasa da belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde değiştirilebilmesine yönelik düzenleme yetkisini; tüzük, yönetmelik, kararname, karar gibi işlemlerle kullanabilmektedir.

Yürütme organının, Anayasa'nın 73. maddesinin IV. fıkrasında belirtilen kullanımları, verginin bazı temel unsurlarına ilişkin "koşullu değiştirici" düzenleme yetkisine ilişkin olup; bu yetki, yasalarda bunlara ilişkin olarak "var olan kuralları değiştirme" yoluyla kullanılabilir.

Olağanüstü durumlar; doğal afet, ağır ekonomik bunalımlar ve özellikle ülke bütünlüğünü tehdit eden, genel olarak yasa koyucunun önceden tahmin edemeyeceği durumlar olup, bazı hak ve özgürlüklerin kısıtlamasını gerektirebileceği için istisnai bir yönetimi zorunlu kılmaktadır.

Anayasa'nın 121 ve 122. maddelerinde Bakanlar Kurulu'na olağanüstü durumlarda ve sıkıyönetimde kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. Vergi ödevini düzenleyen 73. madde, Anayasa'nın siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer aldığından Bakanlar Kurulu'nun vergilendirmeye ilgili kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, olağanüstü durumlarda ve sıkıyönetimde Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanınmış olup, bu tür kararname vergi hukukunun bağlayıcı ve temel kaynağı olmaktadır.

Anayasa'nın, piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi ile ilgili 167.maddesinin II. fıkrasında; "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere

düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir" hükmü yer almaktadır.

Belirtilen düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin yasallığı ilkesi ile bağdaştırılması mümkün değildir. Ancak teknolojik ilerleme ve ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, belirtilen yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, hızla ve gizli olarak geliştirilebilmesi amacıyla bu düzenlemeye yer verildiği belirtilebilir (Saraçoğlu, 2009: 4–8).

3.2.1. Hak ve Özgürlük Bildirgelerinde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması

Tarih boyunca toplumda uygulanan yönetim şekli ve bu yönetimin şekli içerisinde yaşayan insanların hukuki durumları, iki önemli sorun olarak kendisini göstermiştir. Genellikle siyasi toplumlarca benimsenen ilk yönetim tarzı olan sınırsız monarşi, devleti yöneten kişiye veya bunun temsil ettiği devlete bireylerin birer hukuki değer oldukları ve insanlık niteliğinin kendisine sağladığı bazı doğal hak ve hürriyetlere sahip buldukları ve devlet işlerine devleti oluşturan bu bireylerin de katılmaların sağlanması olgularının kabul ettirilmesi suretiyle değişimlere uğramıştır.

Vergide hukuk fikri de ilk kez, siyasi iktidarı ellerinde bulunduranların sınırsız güçlerinin sınırlandırılmaya başlaması ile ortaya çıkmıştır. Mutlak iktidarın mali yetkilerinin sınırlandırılması, demokratik rejim yönünde atılmış ilk adımdır. Gerçekten de parlamentonun yasama ve vergilendirme karşısındaki egemenliği yan yana gelmiştir. Parlamentoların kurulması esasen hükümdarlığın mali alandaki ifratına yani şiddet ve baskıları ile israflarına karşı halkı korumak endişesi taşımaktadır.

Vergilendirmenin parlamenter denetimi öncelikle ağır vergilendirmeyi değil ama keyfi vergilendirmeyi önlemiştir. Verginin yasallığı ilkesinin metinlerde yer alması, anayasa hukukunun ve vergi hukukunun birlikte gelişmelerinin doğal bir sonucudur. Böylece verginin toplum veya temsilcileri tarafından onaylanması bireysel özgürlüğün en eski ilkelerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten tarihte birçok ayaklanma hukuksal zora değil fakat maddi zora ya da siyasi zora dayanılarak alınmak istenen vergiler yüzünden meydana gelmektedir. İngiltere ve Fransa'daki bazı ayaklanmalar hatta Amerika Özgürlük Savaşı, bir bakıma bu nedene dayandırılmaktadır.

Devletin, halkın ya da halk meclislerinin(temsilcilerinin) onayına dayandırılan vergi alma hakkına hükümdarların riayet etmemek için harcadıkları sonsuz çabaya rağmen, toplumların bu onay yetkisini duyarlılıkla tarih boyunca savundukları izlenmektedir.

3.2.1.1 İngiltere’de Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

İngiliz Hukuku’nda kökeni tam olarak açıklığa kavuşturulamayan fakat anayasa tarihi içerisinde çok eskiye dayandığı söylenebilecek, “parlamentonun onayı bulunmadan, yani yasadışı hiçbir vergi konulamayacağı” hakkında bir temel ilke vardır.

Bu ilkenin en erken görünümünü William Rufus’un 1093 yılında Normandiya’yı ele geçirmek için gerekli maddi olanakları sözleşmeye dayalı bir pazarlıkla sağlaması ve 1179’da İngiliz papazlarının diğerlerinin onayı olmadan kilise mensuplarını vergilendirmelerinin Lateran Meclisi’nde⁷ de yasaklaması gibi olayların oluşturduğu söylenebilmektedir.

3.2.1.1.1 Büyük Özgürlük Fermanı, 15 Haziran 1215

İngiltere’de başlayan ve sınırsız monarşinin sınırlarını çizmeyi amaçlayan gelişme, 13. yüzyılla birlikte önemli sonuçlar doğurmuştur. Hükümdarın yetkilerini sınırlamak, kralın yürürlükteki yasalara uymasını sağlamak, bireylere bazı haklar tanımak ve bu hakları korumak amacıyla 1215 Büyük Özgürlük Fermanı⁸ (Magna Carta Libertatum) gibi önemli bir belge kendisini göstermiştir.

Bu, gerçekte Kral ile Baronların karşılıklı görev ve yetkilerini belirtmek üzere bunlar arasında yapılan, derebeyliğine tamamen uygun bu rejimde sık sık rastlanan bir anlaşma mahiyetinde gözükmektedir. Bu fermanla kralın yetkileri ve parlamentoda temsil edilen sınıfların yetkileri birbirlerine karşı sınırlandırılmakta ve özellikle parlamento vergi konulmasında karar verilmesinde yetkili kılınmaktadır. Gerçekten kişi dokunulmazlığı ve güvenliği, devlete karşı denetim unsurlarının yanı sıra bu belgede kral tarafından keyfi olarak fertlere mali yükümlülük getirilemeyeceği, vergilerin konulmasında kral için önceden senyörlerin ve ruhbanların onayını alma zorunluluğu açıklanmıştır.

Büyük Özgürlük Fermanı’nın verginin yasallığı ilkesi ile ilgili olarak içerdiği maddeler şunlardır:

⁷ Lateran Meclisi İngiltere’de papazların oluşturduğu meclise verilen addır.

⁸ Büyük Özgürlük Fermanı ya da Magna Carta Libertatum 15 Haziran 1215 yılında Kral John tarafından Thames Irmağı üzerindeki Runnymede kasabasında kabul edilmiş olup toplam 63 maddeden oluşmaktadır.

- Madde 12: “Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve“yalnızca bir kere” büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeple de ancak makul bir yardım toplanabilir. Londra şehriden istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir.”
- Madde 14: “Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir yardım veya vergi kararlaştırılırken gerekli genel onaylamayı alabilmek için başpiskopos, piskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceğimiz mektuplarla çağıracağız. Bizimle dolaysız olarak toprak ilişkisi olan herkese, şerifler ve diğer memurlarımız aracılığıyla, belirli bir günde “en az kırk gün mühlet verilerek” belirli bir yerde toplanmak için çağrıda bulunacağız. Bütün çağrı mektuplarında, çağrının sebebi bulunacaktır. Böyle bir çağrı çıkartılınca, o gün için kararlaştırılan iş, mevcudun iradesine uygun olarak yapılacak, çağrılan herkesin gelmiş olması aranmayacaktır.”
- Madde 15: “Gelecekte kimsenin, kendi hür adamlarından, kendi kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının “bir kere” evlendirme masrafları dışında bir sebeple yardım toplamasına müsaade etmeyeceğiz. Bu sebeple de ancak makul bir yardım toplanabilir.”

Vergilendirmeyi düzenleyen bu üç maddeden 12.ve 14. maddeler özellikle 18.ve 19. yüzyıl İngiliz hukukçuları tarafından “temsilsiz vergileme olmaz” kuralını getiren hükümler olarak nitelendirilmişlerdir. Diğer 14.ve 15. maddeler adeta bu maddenin uzantısını ve detaylarını düzenlemektedirler. Şöyle ki 14.madde genel oylamayı yapacak olan meclisin toplanma şeklini düzenlerken, 15. madde ise baronların emirlerindeki adamlardan ancak makul paralar isteyebileceklerini hüküm altına almaktadır. 12. madde yer alan makul paralar deyimi ile ağır vergilendirmeye yol açmayacak bir ölçüt kastedilmekte ve böylece keyfi vergilendirmenin bir uzantısı olan vergilendirme olgusunun nasıl bertaraf edileceği hükme bağlanmaktadır.

Vergilendirmenin yasa tarafından hükme bağlanarak düzenlenmesi hususu da dahil olmak üzere birçok yan noktanın yanı sıra bir ülkenin ulusal menfaatleri ile krallığın hanedana ait menfaatlerini yansıtan Büyük Özgürlük Fermanı’nda verginin yasallığı ilkesinin işlevi egemenlik gücünün yasaya uyması ve onunla bağlı olmasıdır.

Belli bir hukuki, siyasi ve felsefi görüşün ifadesi olmaktan uzak bulunan Büyük Özgürlük Fermanı’nın hukuki niteliği konusundaki tartışmalar bir yana bırakılırsa, bu

belgenin verginin yasallığı ilkesi açısından hukukumuzdaki izlerini 1876 Anayasasının 25 ve 96, 1924 Anayasasının 24 ve 25, 1961 anayasasının 61 ve 1982 anayasasının 73. maddelerinde görmek mümkündür (Güneş,1998: 33–35).

3.2.1.1.2. Haklar Dilekçesi (Petition of Rights),

13. yüzyıldan 17. yüzyıla kadar, İngiltere’de vergi, kamu gelirleri içinde istisnai ve olağanüstü niteliğini sürdürmüştür. Krallar özellikle savaş masraflarını karşılamak için, birçok kez vergi alma yoluna başvurmuşlardır. Kralların halktan vergi isterlerken bölge, şehir ve kasaba temsilcilerini toplayarak onaylarını almaları bir gelenek olarak yerleşmişti. Bu gelenek modern demokrasilerde ki parlamentonun temelini oluşturur.

17.yüzyılın başında, vergilendirme yetkisinin paylaşılması konusunda, Kral I.Charles ile Parlamento arasında uyuşmazlık çıktı. Vergilendirme konusunda parlamentonun onayı gerekiyordu; ancak uluslararası ticaretin düzenlenmesi ve ülkenin savunmasına ilişkin tedbirler alınması, kralın ayrıcalığında idi. Bu nedenle kral savaş giderlerini karşılamak için ithal ve ihraç malları üzerine vergi koymayı kendi yetki alanı içinde görüyordu. I. Charles bu vergilerde parlamentonun onayını almadı. 1627 ve 1628’de Fransa ile yapılan savaşın giderleri, kralın her çeşit gelir kaynağını zorlamasına sebep oldu. Parlamento krala mali yardım sağlamayı bazı koşullara bağladı. Parlamento tarafından önerilen ve kral tarafından kabul edilen bu isteklere Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) denir.

Buna göre, kral, parlamentonun onayı olmadıkça borçlanmayacak, yardım ve bağışlama adı altında mali yükümlülükler koyamayacak; parlamento tarafından onaylanmamış vergileri ödemeyi reddeden kişiler kovuşturulmayacaktı. Böylece kralın, parlamento onayını almadan, gerçek niteliği vergi olmakla birlikte, değişik isimler taşıyan paralar toplaması ve bu konuda baskı yapması yasaklanıyordu. Ancak kral Haklar Dilekçesini parlamentodan ödenek alabilmesi için kabul etmişti; ödeneği aldıktan sonra parlamentoyu dağıttı. Fransa ile barış yaptıktan sonra da mutlakıyetçi bir idare kurdu. Parlamento tarafından onaylanmamış vergiler koydu. Ancak bu idare uzun sürmedi. Parlamento kralla girdiği savaşı sürdürdü.1641 yılında bir kanun çıkartılarak kralın, parlamentonun onayını almadan, savunma gerekçesiyle de olsa hiçbir mali yükümlülük koyamayacağı hükme bağlanıyordu. Kralın böylece vergilendirme yetkisi kalmadı. Parlamento, vergilendirme yetkisine dayanarak sürekli bir ordu kurdu ve 1649’da Cromwell ile işbirliği yaparak kralı devirdi.

3.2.1.1.3. Haklar Bildirisi (Bill Of Rights) 1689

Cromwell de devletin başına geçtikten bir süre sonra, Haklar Dilekçesindeki isteklere uymadı. Parlametonun onayı olmadan vergi koydu. Cromwell devri 1660 yılına kadar sürdü. Daha sonra I. Charles'ın oğullarından II: Charles ve arkasından II. Jack tahta çıktı. İki kral da mutlakıyetçiydiler. II. Jack 1688 yılında, halkın da desteğiyle, kızı Mary ve damadı Hollanda prensi William tarafından tahttan indirildi. Mary ve William kral ve kraliçe ilan edildiler.1689 yılı başında kralın yetkilerini yeniden düzenleyen Haklar Bildirisi (Bill of Rights) ilan edildi.

Haklar Bildirisi kral adına ve kral ayrıcalığını kullanarak parlametonun onayı olmaksızın veya öngörülenden daha uzun süre için vergi konulmasını yasaklıyordu. Ayrıca yasama yetkisinin yalnız Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası tarafından oluşan parlamento tarafından kullanılacağı belirtiliyordu. Haklar Bildirisi İngiliz Hukukuna daha önce girmiş olan parlametonun vergilendirme yetkisini güvence altına alarak bu yetkinin hukuki dayanağı oldu.

İngiliz Hukukunda vergilendirme konusunda parlamento yetkili kılınmış olmasına rağmen, bu konuda öneri getirme yetkisi 1713 yılından itibaren yürütme organına tanınmıştır. 20. yüzyıl başlarına kadar bu süreç yürütme organının öneride bulunması, Avam Kamarasının bu öneriyi onaylaması ve Lordlar Kamarasının bu onaylamayı uygun görmesi biçiminde işlemiştir.

20. yüzyılın başında, vergilendirme yetkisinin paylaşılması konusunda parlametonun iki meclisi arasında uyuşmazlık çıkmış ve bu uyuşmazlık seçilmiş üyelerden oluşan Avam Kamarasının üstünlüğüyle sonuçlanmıştır. 1911 yılında çıkarılan Parlamento Kanunu, mali nitelikteki bir tasarının gönderildiği tarihten itibaren bir ay içinde Lordlar kamarasınca karara bağlanamaması durumunda, kralın imzasıyla kanunlaşacağını hükme bağlamıştır. Ayrıca bir kanunun mali nitelikli olup olmadığının Avam Kamarası başkanı tarafından belirlenmesi de Parlamento Kanunu ile kabul edilmiştir. 1949 yılında, Lordlar Kamarasının diğer yasama yetkilerine de sınırlamalar getirilmiştir.

3.2.1.2. Amerikan Tarihindeki Bildirgelerde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisi konusundaki savaşım İngiltere’de vergilendirme gücünün sınırlandırılmasına yöneldiği halde, Amerika’da bağımsızlığın ve vergilendirme yetkisinin kazanılmasına yöneliktir.

16. yüzyıldan itibaren geçerli olan merkantilist politika birçok ileri Avrupa ülkesinin denizaşırı sömürgeler edinmesine neden olmuştu. Sömürgecilik, anavatanı güçlendirme ve zenginleştirmenin bir aracıydı. Sömürgelerin özellikle dış ticaret üzerindeki vergilendirme yetkileri önemli ölçüde sınırlandırılmıştı. İngiliz parlamentosu 1660 yılında Denizcilik Kanununu çıkartarak, sömürgelerin İngiltere dışından veya İngiliz gemilerinden başka gemilerle yaptıkları ithalat üzerine yüksek vergiler getirdi.

18. yüzyılın ikinci yarısında, İngiltere’nin Amerika’da 13 sömürgesi vardı. Ancak İngiltere’de uygulanan demokratik ilkeler Amerika’da da geçerliydi. İngiltere’deki Kral, Avam Kamarası ve Lordlar Kamarasına karşılık sömürgelerde Vali, Konsey ve Temsilciler Meclisi vardı. Bağımsızlık savaşını doğuran uyuşmazlıkların başladığı 1763 yılına kadar İngiliz Parlamentosu sömürgelerin vergilendirme yetkilerine dış ticaret sınırlamaları dışında, büyük ölçüde müdahale etmemişti.

Amerika Bağımsızlık savaşının en önemli nedenlerinden birisi, İngiltere’nin Amerika’daki sömürgelerin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi olmuştur. 1763 yılına kadar İngiltere ile Amerika’daki sömürgeler arasında süren uyumlu siyasal ilişkiler İngiltere’nin sömürge politikasını değiştirmesiyle bozulmuştur. Bu tarihte İngiltere Yedi Yıl Savaşlarından yeni çıkmıştı ve İmparatorluğun artan savunma masraflarına sömürgelerinde katılması istiyordu. 1763 yılında, Virginia Temsilciler Meclisinin koyduğu vergiye, İngiltere kralı III. George vetosunu kullandı. Bu sömürgelerin vergilendirme yetkisine doğrudan yapılan ilk müdahale idi. İngiltere bununla da yetinmeyip, 1764 yılında Şeker Kanununu çıkartarak, sömürgelere yapılan şeker, dokuma, ipek gibi maddelerin ithaline vergi koydu. 1765 yılında çıkarılan Pul Kanunu ile de çeşitli hukuki işlemlere, belgelere ve gazetelere vergi konuldu. Bu kanunlarla, İngiliz Parlamentosu sömürgelerin vergilendirme yetkilerine müdahale etmekle kalmamış aynı zamanda kendi vergilendirme yetkisini de sömürgelerde kullanmıştı. Sömürgeler bu kanlara karşı sert tepki gösterdiler; kendilerinin temsil edilmediği İngiliz parlamentosunun sömürgeler üzerinde vergileme yetkisini kullanamayacağını iddia ettiler. 1765 yılında, Virginia Temsilciler meclisi,

toplandı ve Virginia Pul Kanunu Kararları adı altında bir bildiri yayınlayarak vergilendirme yetkisinin kendi meclislerine ait olduğunu bildirdi. Daha sonra diğer dokuz sömürge temsilcilerinin katılması ile Pul Kanunu Kongresi toplandı ve Virginia Pul Kanunu kararları kabul edildi. Bu tepkiler üzerine İngiliz Parlamentosu, 1766 yılında Pul Kanununu kaldırdı. 1767 yılında İngiliz Parlamentosu, Maliye Bakanı Townsend hazırladığı bir dizi mali kanunu yürürlüğe koydu. Bu kanunlarla çay, kâğıt, cam, boya gibi maddelerin ithalat vergisi yükseltiliyor ve bu vergilerin İngiliz memurlar tarafından toplanması öngörülüyordu. Townsend kanunları sömürge halkının tepkisi üzerine geri alındı. Artık Amerika'da siyasal bağımsızlığa giden yolun, mali bağımsızlıktan geçtiği anlaşılmıştı. 1773 yılında Boston Limanında, İngiliz gemilerinin çay yükü denize döküldü, 1776' da savaş sürerken bağımsızlık ilan edildi.

4 Temmuz 1776 tarihli Amerika Bağımsızlık Bildirisi hazırlanırken, 12 Haziran 1776 tarihli Virginia Anayasasının girişindeki Haklar Bildirisinden yararlanıldı. Virginia Haklar Bildirisinin 6. maddesinde vergilendirmeye ilgili şu hüküm yer almıştı: “Hiç kimse kendi rızası ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden ve bunlardan yoksun kılınamaz.” 4 Temmuz 1776'da onüç sömürge bağımsızlığını ilan etti. Bağımsızlık Bildirisi'nin 17.maddesinde, ihtilalin nedenleri arasında İngiltere Kralının, halkın rızası olmadan vergi koyması da belirtiliyordu. 1778 yılında İngiliz parlamentosu bir kanun çıkartarak, dış ticaretin düzenlenmesi dışında sömürgelerdeki halkın rızası olmadan vergi konulamayacağını kabul etti.

Bağımsızlık ilanından sonra, 1777 yılında bir kongre düzenlendi. Bu kongre ilk örgütlenme biçimini konfederasyon olarak kabul etti. Kongrenin kabul ettiği konfederasyon maddeleri 1781 yılında bütün devletler tarafından kabul edildi. Konfederasyonun 4. maddesinde, üye devletlerin kendi sınırları içinde vergilendirme yetkileri olduğu, 6. maddesinde de Birleşik Devletler Kongresinin vergi anlaşmaları yapma yetkisine sahip olduğu belirtiliyordu. Ancak 9. madde, Kongrenin vergi anlaşması yapma yetkisine bir sınırlama getiriyordu. Buna göre Devletlerin yasama meclislerince kendi vatandaşlarına getirilen yükümlülükleri, yabancılar bakımından sınırlandırıcı nitelikte bir anlaşma yapılamayacaktı.

Konfederasyonun en zayıf yönü, vergilendirme yetkisinin olmayışındı. Devletler Konfederasyon bütçesine kendi ülkelerinde ki işgal edilmiş arazilerin değerleri ile orantılı olarak katkıda bulunacaklardı. Devletler, bu katkıları ödeme konusunda titiz

davranmadılar. Konfederasyon deneyimi, özellikle devletler arasındaki mali ilişkilerde başarılı sonuç vermediğinden 1787 yılında Federal Anayasa kabul edildi. Federal anayasa federal devletin ve federe devletlerin vergilendirme yetkisi alanlarını ayrıntılı olarak düzenledi.

3.2.1.3. Osmanlı Döneminde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Osmanlı tarihindeki bildirgeler genel olarak değerlendirildiğinde iki önemli özellik dikkat çekmektedir. Buna göre bu bildirgelerin yabancı devletlerin baskısıyla gündeme gelmiş olması birinci özellik olarak değerlendirilebilir. Diğer bir ifadeyle, bu bildirgeler diğer hak ve özgürlük bildirgelerinde olduğu gibi herhangi bir halk hareketi ile gündeme gelmiş değildir. Ayrıca genel olarak devletin gerileme ve çöküş döneminde ortaya çıkan bu bildirgeler, halka hak ve özgürlük verilmesinden çok devletin varlığının korunması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla Osmanlı tarihindeki bildirgelerinin bu yönüyle de diğer hak ve özgürlük bildirgelerinden kolaylıkla ayrıldığı söylenebilir.

Genel olarak bu iki özelliği ile diğer hak ve özgürlük bildirgelerinden ayrılan Osmanlı bildirgeleri, devlet yetkisinin sınırlandırılması konusunda ise ortak bir özelliğe sahiptir. Yetki sınırlandırmasında dini alandan askeri alana kadar geniş bir yelpazeyi içeren bu bildirgelerde çoğu zaman vergileme yetkisinin kullanımına da sınırlamalar getirildiği görülmektedir. Osmanlı tarihinde yer alan ve vergileme yetkisinin kısmen sınırlandırılmasını sağlayan en önemli belgeler sırasıyla; 7 Ekim 1808 tarihinde yürürlüğe konulan Sened-i İttifak, 3 Kasım 1839 tarihinde yürürlüğe konulan Tanzimat Fermanı, 18 Şubat 1856 tarihinde yürürlüğe konulan Islahat Fermanı ve 23 Aralık 1876 tarihinde yürürlüğe konulan Kanun-i Esasi şeklindedir.

3.2.1.3.1. Sened-i İttifak, 7 Ekim 1808

Osmanlı Devleti, kuruluşu ve yönetimi bakımından monarşik ve İslam dininin ilkelerine dayanan teokratik bir devlettir. Devlete ait tüm yetkiler hiçbir kişi ve kuruma karşı sorumlu olmayan padişahın elindeydi. Osmanlı Devleti'nde Kur'an ve ona dayanan şeriat hükümleri ile padişahın iradesi olan kanun bir arada uygulanıyordu. Padişahın mutlak egemenliğini sınırlandıran bir özgürlük anlayışı geliştirilememiştir. İslam dini vergilendirme konusunda diğer hukuk alanlarında olduğu gibi, bazı kurallar koymuştu. Bu kurallar gereğince alınan şer'i vergiler Osmanlılardan önceki İslam devletlerinde de uygulanmıştı. Bu vergiler yükümlülerin ödeme güçlerini dikkate alan vergilerdi. Ancak mutlak egemenliğin sahibi olan padişahın doğal olarak vergilendirme yetkisi de vardı.

Padişahlar devletin vergi politikasını belirlerlerken kendilerini şer'i vergilerle bağlı görmemişler ve vergilendirme yetkilerini diledikleri gibi kullanmışlardır. Padişahlar vergi koyabildikleri gibi, kanunlarla veya özel beratlarla belli kişilere vergi muaflığı da tanıyabiliyorlardı. Şeriat dışında konulan vergilere örfi vergiler deniliyordu. Çünkü bu vergiler konulurken örf ve gelenekler dikkate alınarak yöresel farklılaştırma yapılıyordu. Padişahların şer'i vergiler yanında örfi vergiler de koyması, zamanın değişen ve gelişen koşullarına uymak bakımından zorunluydu.

Osmanlı devleti bir vergi devleti değildi. Bunun en önemli nedeni, vergi sisteminin toprak düzeni ve askeri düzen ile içi içe girmesiydi. Kamu gelirlerinin en önemli bir bölümü, tımar sistemi çerçevesinde kamu görevlilerine (Vali, sipahi, kadı, sancakbeyi, subaşı, kazasker diğer has, zeamet sahipleri) ayrılmıştı. Böylece belli yörelere ayrılmış belli yörelere ayrılmış olan şer'i ve örfi vergileri tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi, gördükleri hizmetlere karşılık olarak devlet tarafından bu kişilere devrediliyordu. Vergilerin ayrıntılarının il kanunnamelerinde saptanmış olmasının nedeni de vergi yükümlüleri ile kendi adlarına vergi tahakkuk ve tahsiline yetkili olan kamu görevlileri arasındaki uyumsuzlukları en aza indirmektir. Bu kişilerin vergi tarh ve tahsil yetkileri kadıların yargısal denetimine tabidir. Has ve zeamet sahipleri, vergilerini, dirliklerinin başına gönderdikleri voyvodalar ve subaşılar aracılığıyla topluyorlardı. Padişah haslarının gelirleri ise hazineye giriyordu. Vergi yükümlüleri borçlarını ödemezlerse kamu görevlileri, iktidar adına toprağı geri alıp başkasına vermek yetkisine sahipti.

Toprak düzenine paralel olarak geliştirilmiş olan vergi idaresi merkezi olmaktan uzaktı. Devlet ancak şer'i vergilerden cizye ve avarız-ı divaniye gelirlerini doğrudan doğruya kendi örgütü aracılığıyla tahsil ediyordu. Maliye Örgütünün başında padişahın mallarının vekili sayılan Baş defterdar vardı. Maliye idaresinin taşra örgütünün başında defterdarlar bulunuyordu.

Tımar sistemi dışında tutulmuş olan vergiler iltizam yöntemi ile tahsil ediliyordu. Bu yöntemde belli bölgelerin vergilerini toplama ayrıcalığı, arttırma ile mültezim adı verilen müteahhitlere veriliyordu. Belirli vergilerin tarh ve tahsil yetkisi bir çeşit idari sözleşme ile bu kişilere devredilmiş oluyordu. Vergilerin ayın olarak tahsilindeki güçlükler iltizam usulünü zorunlu kılmıştı. Mültezimler çoğu kez beylerbeyi, sancakbeyi gibi kamu görevlileri oluyordu. İltizam yönteminin kapsamı İmparatorluğun kuruluş ve yükselme dönemlerinde dardı. Ancak özellikle 17. yüzyıldan itibaren bu yöntem giderek yaygınlık

kazanmış ve tımar sisteminin yerini almıştır. Çünkü bu yüzyıldan itibaren devletin kamu geliri gereksinmesi artmış ve daha önce kamu görevlilerine bıraktığı toprak gelirlerinden kendi yararlanmak istemiştir. İltizam sistemi kendisinden beklenen yararı sağlamadı. Mültezimler olanak ölçüsünde daha fazla vergi tahsil edebilmek için, halka baskı yaptılar. Devlet otoritesi sarsıldığı ölçüde baskı daha da arttı. Bu ortam içinde 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren vergi tahsilini gerek devlet, gerekse halk açısından güvence altına alabilmek için, halk tarafından seçilen ve “ayan” adı verilen kişiler vergi tahsiline aracılık etmeye başladılar. Ayanlık vergi kanunlarında yer almıştı. Ayanlar başlangıçta halkı mültezimlere karşı koruyorlardı. Ancak daha sonra mültezimlerle anlaşıp kendileri de iltizam almaya başladılar. Devletin zayıflaması ile giderek güçlendiler. Ayanların bölgesel etkinlikleri artınca devlet bunlarla uzlaşmak zorunda kaldı. 1808 yılında Anadolu ve Rumeli ayanları ile devletin başta sadrazam olmak üzere ileri gelenleri arasında Sened-i İttifak adıyla bir anlaşma imzalandı. Bu anlaşmayla ayanların kazandıkları fiili bölgesel güçleri hem hukukileştirilmiş hem de karakteristik hale getirilmiş oluyordu. Buna karşılık ayanlar padişah kanunlarına uymayı kabul ediyordu. Sened-i İttifak Osmanlı Devletinin merkezi otoritesinin zayıfladığını simgeleyen bir belge niteliği taşımaktadır.

Sened-i İttifakın vergilendirmeye ilişkin iki hükmü vardı. 3. maddeye göre, ayanlar vergilerin padişahların iradesi çerçevesinde toplanacağını, buna uymayanlara karşı birlikte tepki göstermeyi taahhüt ediyorlardı. 7. maddeye göre de halkın aşırı vergi yükü altında kalmaması için, vergi konulurken ayanlarla görüşülecek ve bu görüşmeler sonucu ortaya çıkan karar uyulacaktı. Bu hükümler uyarınca padişahın vergilendirme yetkisi, ayanların denetimine alınmış oluyordu. Ancak padişahın yetkilerindeki bu sınırlandırma bir halk hareketi sonunda gerçekleşmemiştir. Sened-i İttifak yalnız bir belge olarak kalmış hükümlerine uyulmamıştır.

3.2.1.3.2. Tanzimat Fermanı, 3 Kasım 1839

Osmanlı Devlet’inde 19. yüzyılın ikinci yarısına doğru devlet yapısı ve yönetiminde iyileştirme zorunluluğu belirmişti. Bu yönde atılan adımlardan ilki, 1839 yılında padişah II. Mahmut tarafından ilan edilen Tanzimat Fermanı diğer adıyla Gülhane Hatt-ı Hümayundur. Bu ferman da vergilendirmeye ilişkin hükümlerde yer almıştır. Bu hükümler, zamanın koşullarına uymayan ve giderek keyfileşen vergilendirmeyi bir düzene bağlamayı, bölgeci ve aynı kamu gelirleri yerine merkeziyetçi ve akçeli kamu gelirleri sistemi getirmeyi amaçlıyordu. Ayrıca, yükümlülerin ödeme güçlerine göre vergi

konulması ve önceden belirlenen vergiler dışında keyfi vergi alınmaması hükme bağlanıyordu.

Padişah vergi adaletinin sağlanmasına ilişkin bu hükümlere uymakla yükümlü tutulmuştur. Ancak Tanzimat Fermanı padişahın tek taraflı iradesine dayandığı için, onu hükümlere uymaya zorlayıcı bir yaptırım söz konusu değildi. Devlet gelir ve giderlerini saptamak ve denetlemek üzere bir “Meclis-i Ahkâm-ı Adliye” kuruldu. Ancak meclis üyelerinin atanmaları ve görevlerine son verilmesi padişahın iradesine bağlanmıştı. Dolayısıyla Meclis demokratik bir nitelik taşımaktan uzaktı.

Tanzimat fermanı ile tımar sisteminin devam etmekte olan sınırlı uygulamalarına son verilip ve bütün devlet memurları maaşa bağlandı. İltizam yöntemi kaldırılarak sancak ve kazalara vergi tahakkuk ve tahsili ile görevli ve geniş yetkili “muhassıl” adı verilen maliye memurları gönderildi. Valilerin vergilendirme ile ilgili yetkileri kaldırıldı. Yeni düzen beklenen düzeyde kamu geliri sağlayamadığı için 1841 yılında yeniden iltizam sistemine dönüldü ancak devlet memurlarının iltizam almaları yasaklandı.

3.2.1.3.3. Islahat Fermanı, 18 Şubat 1856

Islahat Fermanı 1856 yılında Avrupalı devletlerin baskısıyla Osmanlı Devleti’nde Müslüman ve Müslüman olmayan halk arasındaki eşitsizliği ortadan kaldırmak için ilan edilmiştir. Bu fermanda sınıf ve mezhep ayırımı gözetmeksizin vergi alınması ve iltizam sisteminin kaldırılması için çalışmalar yapılması hükme bağlanmıştır. Islahat Fermanından sonra, Müslüman olmayanların yükümlüsü olduğu cizye kaldırılarak, yerine, askerlik hizmeti yapmamalarına karşılık askerlik bedeli alınmaya başlanmıştır.

3.2.1.3.4. Kanun-i Esasi, 23 Aralık 1876

Osmanlı Devleti’nde 1876’da özellikle aydınların baskısıyla Kanun-i Esasi kabul edildi. Padişah görünüşte, yetkilerini Kanun-i esasi ile oluşturulan “Meclis-i Umumi” ile paylaşıyordu. Kanun-i Esaside vergilendirme ile hükümlere de yer verilmişti. Buna göre kanunsuz vergi ve diğer mali yükümlülükler konulamayacağı, müsadere ve angaryanın yasak olduğu belirtiliyordu. Ancak savaş halinde, olağanüstü vergiler konulabileceği ve kişilerin ödeme güçlerine göre vergi alınması öngörülmüyordu.

Gerçekte, Kanun-i Esasi padişahın egemen iradesine hiçbir sınırlama getirmemişti. Bütün siyasi güç ve yetkiler padişahın kişiliğinde toplanmıştı. Padişahın meclisi kapatma ve meclis toplanmadığı zamanlar kanun gücünde kararname çıkarma yetkisi vardı. Bu

yetkileri sonradan sürekli bir duruma dönüşmüştü. Kanun-i Esasi ile oluşturulan meclis danışma organı olmaktan öteye geçemedi.

1878 yılında, padişah Meclis-i Umumiyyeyi dağıttıktan sonra, vergilendirme yetkisini de kendi kullanmaya başladı. Böylece Meşrutiyet öncesi döneme geri dönmüş oldu. 1908 yılında İkinci Meşrutiyet ilan edildi ve Kanun-i Esasi yeniden yürürlüğe girdi. Kanun-i Esaside, 1909 yılında ve daha sonra meclisin yetkilerini genişletici, padişahın yetkilerini daraltıcı yönde değişiklikler yapıldı. Ancak vergiyle ilgili hükümler aynen korundu (Çağan, 1982: 20–28) .

3.3. Geçmişten Günümüze Vergi İsyanları

3.3.1. Avrupa Tarihinde Vergi İsyan Hareketleri

Avrupa’da ortaya çıkan vergi isyanları, genel olarak Magna Carta adını taşıyan hak ve özgürlük bildirgesinin yayınlandığı tarihten (1215) sonraki dönemlere rastlamaktadır. Bilindiği gibi, demokrasinin gelişim sürecinde bu girişim başlangıç noktası olmuş ve ardından gelişen Reform ve Rönesans hareketleri ile güç kazanmıştır. Demokrasinin gelişimi ise, yönetiminin meşruluğu konusundaki duyarlılığı artırmıştır. Bu nedendir ki, toplumun daha duyarlı hale gelmesi, devlet yönetiminin sorgulanmasının yolunu açmış ve gerçekleşen haksız uygulamalar karşısında gösterilen tepkiler artmıştır.

Avrupa tarihi incelendiğinde, İngiltere’de 1381 yılında yaşanan Wat Tyler İsyanı ile 1629 yılında yaşanan Hampden Hareketi’nin ve Fransa’da 1950 yılında yaşanan Poujade Hareketi’nin birer vergi isyanı özelliği taşıdığı görülmektedir. Bu nedendir ki, çalışmanın bu kısmında bu vergi isyan hareketleri incelenecektir. Ayrıca, 1990 yılında İngiltere’de ortaya çıkan Baş Vergisi (Poll Tax) girişiminden sonra yaşanan olaylar da ayrı bir başlık dâhilinde değerlendirilecektir.

3.3.1.1. Wat Tyler İsyanı, 1381

Wat Tyler İsyanı İngiltere’de ortaya çıkan ilk vergi isyanı olma özelliği taşımaktadır. Bu vergi isyanını incelemeyen önce İngiltere tarihinde vergileme alanda yaşanan değişime kısaca değinmekte yarar vardır.

Başlangıçta, kraliyet sisteminin hâkim olduğu İngiltere’de Kral, hâkimiyet gücüne dayanarak vergileme yetkisini kullanmış, vergi tarh ve tahsilâtının istediği şekilde yapılmasını resmileştirmiştir. Ancak daha sonraları artan ihtiyaçlar sonucu, vergi tahsilâtını artırmak için vergileme yetkisi, keyfi uygulamalar ile kötüye kullanılmaya başlanmıştır.

Vergileme yetkisinin kötüye kullanımı ise, vergilerin kanuna dayalı olarak tahsil edilmesini bir zaruret haline getirmiştir. İngiltere’de vergileme yetkisini ilk olarak resmen tespit eden belge “Magna Carta Libertatum” (Büyük Özgürlük Fermanı) olmuştur. Bu fermanda vergilerin ancak Halk Meclisi tarafından konulabileceği kabul edilmiştir.

1215 tarihinde Kral John tarafından imzalanan bu fermanda vergileme yetkisini sınırlayıcı çeşitli hükümler yer almıştır. Örneğin fermanın 12. maddesinde yer alan şu hükümler hayli ilgi çekicidir.

- “Krallığımızda, ülkemizin Genel Meclisinin izni olmadıkça zorla, askerlik hizmeti karşılığı olarak vergi ya da yardım parası alınamaz. Fiziksel varlığımızın diyet verilerek esaretten kurtarılması, en yaşlı oğlumuzun şövalyeliğe kabul töreni veya en büyük kızımızın ilk evliliği durumları bunun dışındadır. Bu üç amaç için makul bir yardım talep edilebilir. Londra kentinin yardım paraları da benzer bir biçimde ayarlanacaktır.”

Bu hükümlerle Kralın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmış ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde dolaylı da olsa ilk adım atılmıştır. Daha sonraları fermanda belirtilen vergileme yetkisi halk meclislerinden parlamentolara geçmiştir. İngiltere’de vergileme yetkisinin kullanımı konusunda bir reform sayılan bu gelişmeden sonra 1381 yılında bir vergi isyanı patlak vermiştir. İngiliz tarihinde en popüler vergi isyanı olma özelliği taşıyan bu isyan, isyanın liderliğini yapan Wat Tyler’in ismini almıştır. Wat Tyler İsyanı, literatürde Köylüler İsyanı (Peasants’ Revolt) olarak da adlandırılmaktadır. Wat Tyler İsyanı’nın ortaya çıkış nedenlerini ele alınmadan önce, o dönemde İngiltere’de yaşanan gelişmeleri kısaca değerlendirmede yarar bulunmaktadır.

İngiltere’de 1348 yılında ciddi bir veba salgını başlamış ve bu salgın 1358 yılına kadar devam etmiştir. Ortaya çıkan veba salgını o dönemde İngiltere nüfusunun büyük bir bölümünü katletmiş ve İngiltere ekonomisinde önemli sorunlar meydana getirmiştir.

Nüfus ve dolayısıyla işgücünün azalması nedeniyle işçi ücretlerinde görülen artışlar yaşanan sorunların odak noktası haline gelmiştir. Bu sorunun aşılması amacıyla kraliyet, 1349 yılında işçilere ödenen ücretleri sınırlamaya yönelik bir bildiri yayınlamıştır.

Ekonomide azalan işgücü ve dolayısıyla artan ücret sorununu çözmeye yönelik bu bildiri, özellikle köylülerin lordlara bağlı bir yaşam tarzına girmelerine neden olmuştur. Wat Tyler isyanının ortaya çıkış nedenleri ise, şu şeklide özetlenebilmektedir.

- 1348 yılında başlayan veba salgını ülke nüfusunun önemli bir şekilde azalmasına neden olmuş ve 1349 yılında yayınlanan bildiriye rağmen işgücü ve yüksek ücret sorunu çözülememiştir. Bu durum karşısında arazi sahibi konumunda olan lordlar, gerek hayatta kalabilmek gerekse işgücü sağlamak amacıyla köylülere çeşitli imtiyazlar vermiştir. Köylülere verilen bu imtiyazların başında ise zamanla çalışarak ödenecek arazi tahsisleri başta gelmiştir. 1380'li yıllara gelindiğinde ülkedeki veba sorunu tam olarak aşıldığından, verilen imtiyazların geri alınmasına başlanmış ve bu durum köylülerin endişelenerek mücadele hazırlıklarına başlamasına neden olmuştur.
- İşgücü sorununun aşılması amacıyla, aynı vergi olarak köylülerin haftada en az iki gün kiliselere ait arazilerde çalışma zorunluluğu getirilmiştir. O dönemde bu durum köylülerin ekonomik açıdan zenginleşmelerine imkân tanıyacak kendi arazilerinde yeterince çalışamayacakları anlamına gelmiştir. Dolayısıyla köylüler kendilerini fakir, kiliseyi zengin eden bu yükten kurtulmak istemişlerdir.
- O dönemde Fransa ile yapılan savaş uzun süre devam etmiş ve ortaya çıkan savaş harcamaları köylülerin ödediği vergilerle karşılanmıştır. 1380 yılında Kral II. Richard, baş vergisi olarak adlandırılan yeni bir vergi yürürlüğe koymuştur. Kaydı bulunan herkes için 5 Pound'luk bir bedel alınmasını hükmeden bu vergi, nakit olarak alınması nedeniyle de köylüler açısından önemli bir mali yük haline gelmiştir.

1381 yılının Mayıs ayında, köylülerin baş vergisini neden ödemediklerini tespit etmek amacıyla Essex köyüne bir vergi memuru gelmiş ancak bu vergi memuru köylüler tarafından köyden atılmıştır. Bunun üzerine kraliyet, Haziran ayında kanun ve düzenin korunması amacıyla köye asker göndermiş ancak köylüler gelen askerlere de aynı şekilde karşılık vermiştir. Daha sonra çevre köylerden gelenlerin katılımıyla organize hale gelen köylüler, şikâyetlerini duyurmak amacıyla kralla görüşmek için Londra'ya ilerlemiştir.

Köylülerin başlattığı bu hareketin liderliğini Kent köyünden Wat Tyler üstlenmiştir. Londra yakınlarına gelen köylüler, şehirde bulunan bazı yakınlarının şehir kapılarını açması üzerine kolaylıkla şehre girmiş ve ilk iş olarak vergi kayıtlarının bulunduğu hükümet binasını ateşe vermişlerdir. Bu durum karşısında Kral köylülerin isteğini kabul etmiş ve 14 Haziran günü şehrin Mile End bölgesinde köylülerle görüşmeyi kabul etmiştir. Yapılan görüşmelerde Kral konuyu ele alacağını bildirmiş ve köylülerin barış içinde

evlerine geri dönmesini istemiştir. Bunun üzerine köylüler arasında fikir ayrılığı oluşmuş ve bazı köylüler evlerine dönmeyi kabul etmiştir. Ancak Tyler'ın öncülüğünde verilen sözlere aldırış etmeyen bir grup köylü şehir merkezine geri dönmüş ve Kralın başpiskoposu ile hazine veznedarını öldürmüştür.

Bunun üzerine olayların büsbütün büyümesinden endişelenen Kral, 15 Haziran günü şehrin dışında bulunan Smithfield bölgesinde köylülerle tekrar görüşmeyi kabul etmiştir.

O dönemde Londra'nın ahşap binalardan oluşması ve asilere yönelik bir girişim nedeniyle yangın çıkarma olasılığının yüksek oluşu, toplantının şehir dışında yapılmasının en önemli gerekçesi olmuştur. Toplantı esnasında oldukça sinirlenen belediye başkanı lord William Walworthe, vatan haini olarak nitelendirdiği Tyler'ı öldürmüştür. Bu gelişmeden sonra Kral, dağılmaları karşılığında isyancılara yönelik bazı sözler vermiş ve Londra'da meydana gelen ayaklanma bastırılmıştır. Londra'dan ayrılan köylüler, başlattıkları isyanı Londra dışına taşımayı amaçlamışlar, ancak 25 Haziran günü savaşçı karakteri ile bilinen Norwich piskoposu John Litster'in müdahalesi ile karşılaşmışlardır. Oldukça sert önlemlerin alındığı bu müdahale ile isyan kısa sürede tamamen sonra erdirilmiştir.

Bir aydan daha az bir sürede bastırılan isyan, sosyal devrim olma girişimi açısından başarısızlığa uğramıştır. Ancak bu durum, isyanın tamamen başarısız olduğu anlamına gelmemektedir. Çünkü Kral Richard'ın Mile End ve Smithfield'de verdiği sözleri tutmaması, her an yeni bir ayaklanma çıkabilir düşüncesi ile malikâne sahiplerini huzursuz etmiş ve isyan, köylü sınıfının vergiye karşı bir protestosu haline gelmiştir. Bu durum karşısında kral, toplumsal huzuru sağlamayı amaçlamış ve yaşanan isyan hareketinin tekrarını engellemek için baş vergisini 1382 yılında yürürlükten kaldırmıştır.

3.3.1.2. Hampden Hareketi, 1629

Hampden Hareketi, 1624–1629 yılları arasında Kral I. Charles'ın parlamentodan yetki ve uygunluk almadan vergi tarh etmek istemesinden kaynaklanmıştır. Şimdi kısaca bu hareketi ele alalım.

Kral I. Charles, 1629'da meclisi dağıtarak, 1640 tarihine kadar toplantıya çağırılmamış, bu süre içinde birçok gıda ve ihtiyaç maddesi üzerine vergiler koymuş, bununla da yetinmeyip, halkın mecburen katılacağı cebri bir borçlanma için kararname çıkartmıştır.

Büyük baskı ve şiddete rağmen, halk bu borçlanmaya katılmamış, zaman zaman muhalefet ve direnişler baş göstermiştir. Ülke içinde de halkın egemenliği fikri gelişmekte olduğundan, başlangıçta baskı ve şiddete karşı pasif bir direnişle karşılık verilmiştir. Bu durum karşısında kayıtsız kalan Kral I. Charles, daha da ileri giderek donanmanın ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla “ship money” adıyla kişi başına 60 şilin olarak anılan yeni bir donanma vergisi koymuştur. Ancak gelir toplamak isteyen Kralın, geleneğe bağlı kalarak parlamentonun onayını alması gerektiğini ileri süren bazı vatandaşlar, bu yeni vergiye karşı direnişe geçmişlerdir.

Vergiye karşı direniş gösteren Hampden adında bir mükellef, bu vergiyi vermemekte ısrar ettiği için, Krallık Mahkemesi’ne sevk edilmiştir. Hampden, mahkemede hiçbir hiddet ve şiddet göstermeden verginin kanuna aykırı olduğunu söylemiş ve kendi şahsında bütün vatandaşların hakkını savunmuştur. Duruşma safhalarını ilgi ve heyecan içinde izleyen halk, Hampden’in haksız yere mahkûm edilmesi üzerine harekete geçmiş, milli endişe ve galeyan büsbütün artmıştır. Böyle bir huzursuzluk içinde kanunsuz olarak adlandırılan verginin tahsilâtı zorlaşmış, vergiden sağlanan hâsılat gittikçe düşmüş ve hükümetin mali durumu kötüleşmiştir.

Bunun üzerine hükümet, kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bir taraftan yeni vergiler tarh etmeye başlamış, diğer taraftan da Krallığa ait mal ve mülkün ipotek edilmesi yoluyla borçlanmak zorunda kalmıştır. Bu durum karşısında Kral I. Charles, İngiltere tarihinde hiç görülmeyen bir tutumla tepkilere boyun eğmiş ve 11 yıllık aradan sonra tekrar parlamentoyu toplamak zorunda kalmıştır. Toplanan parlamento donanma vergisini kaldırmayı teklif etmiş ve Kral I. Charles bundan böyle milletin rıza ve onayını almadan vergi tarh etmemeye söz vermiştir. Ancak Kral verdiği sözde durmamış ve sürekli olarak kanunsuz hareketlere başvurarak hâkimiyet gücünü kullanmaya kalkışmıştır. Kralın bu tutumu karşısında milli kızgınlık ve heyecan artık son haddini bulmuş ve kendini emniyette görmeyen Kral, 1642’de Londra’yı terk etmek zorunda kalmıştır.

3.3.1.3. Fransa’da Poujade Hareketi, 1950

1950’li yıllarda Fransa’da ortaya çıkan Poujade Hareketi, başlangıçta küçük bir isyan olarak değerlendirilmiştir. Ancak daha sonra gittikçe genişleyen bir eyleme dönüşen Poujade hareketi, kısa dönemde bütün Fransa’ya yayılmış ve II. Dünya Savaşı sonrası döneminin en önemli toplumsal olaylarından biri haline gelmiştir. Poujade Hareketi, dayandığı temeller ve ortaya çıkardığı sonuçlar itibariyle tipik bir verginin isyan hareketi

olarak değerlendirilebilmektedir. Poujade Hareketi'nin ortaya çıkışı genel olarak şu şekilde özetlenebilir.

Fransa'nın en fakir bölgelerinden biri olan Lot kentinin küçük bir kasabasının belediye binasında 22 Haziran 1953 günü akşamı hararetle bir toplantı yapılmaktadır. Kasabanın bütün esnaf ve zanaatkârları bu toplantıda hazır bulunmaktadır. Belediye meclisi üyelerinden biri, ertesi gün maliye müfettişlerinin kasabadaki 30 kadar esnafi denetime tabi tutacağı haberini almıştır. Toplantıda hararetle görüşmelerden sonra bu denetime kuvvetle karşı konulması kararlaştırılmıştır. Ertesi gün kasabaya gelen müfettişler, esnafın çok sıkı bir direnişi ile karşılaşmış ve hiçbir denetim işlemi yapamadan geri dönmüşlerdir. Bu kolektif direnişi organize eden kişi, söz konusu kasabada küçük bir kırtasiye dükkânı işleten ve aynı zamanda belediye meclis üyesi olan Pierre Poujade olmuştur. Poujade Hareketi'nin ortaya çıkış nedenleri incelendiğinde; diğer verginin reddi eylemlerinde olduğu gibi ekonomik ve sosyal nedenlerin yanı sıra siyasi nedenlerin de ön plana çıktığı görülmektedir.

Poujade hareketinin ortaya çıkışının en önemli nedeni iktisadidir. Buna göre, hareketin ortaya çıktığı bölgedeki küçük esnaf ve zanaatkâr kesimin içinde bulunduğu yoksulluk durumu öncelikli bir rol oynamıştır. Hareketin ortaya çıktığı yer olan Lot kasabası Fransa'nın en yoksul bölgelerinden biridir. Bölgedeki bu durum, özellikle zirai alandaki göç hareketlerini hızlandırdığından zirai gelirlerdeki azalma netice olarak ticari faaliyetler üzerinde de olumsuz etkiler meydana getirmiştir. Bu kasabadaki ticari kazançların seviyesi o dönemde Fransa'daki genel ortalamanın en alt kesiminde yer almaktadır.

Diğer yandan ticaret sektörünün rasyonel tutumları sonucunda merkezileşme eğilimi göstermesi de hareketin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Özellikle II. Dünya Savaşı döneminde büyük mağazalar ve çok şubeli ticaret şirketleri iktisadi üretkenliği artırmak amacıyla malların dağıtım ağını merkezileştirmiştir. Ayrıca hükümet tarafından uygulanan teşvik yöntemleri sayesinde kooperatif faaliyetleri de yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Bu gelişmeler, bir yandan ortaya çıkan iflaslar nedeniyle küçük esnafi tedirgin ederken, diğer yandan ihtiyaç maddelerini satın almak için daha büyük merkezlere gitmek zorunda bırakılan köylülerin de aleyhine bir gelişme göstermiştir. Poujade Hareketi'nin yukarıda özetlenen iktisadi nedenlerinin yanı sıra önemli bazı mali nedenleri de bulunmaktadır. İktisadi nedenlere kıyasla daha kolay hissedilebilen söz konusu mali

nedenler, hareketinin maliye teşkilatına karşı girişilen kolektif bir tepki haline gelmesi sonucunu doğurmuştur. Poujade Hareketi'nin mali nedenleri genel olarak şu şekilde özetlenebilmektedir.

- Hareketin mali nedenlerinden birincisi, perakendeci esnafın yapılan vergisel düzenlemelerle dolaylı vergi niteliğindeki mahalli vergiler (*taxe locate*) ile mübadelelerden alınan vergiyi (*taxe sur les transactions*) fiyatlara eklemek suretiyle tahsil etme ve vergi hâsîlatını maliye teşkilatına ödeme yükümlülüğü getirilmesidir. Bu düzenleme nedeniyle esnaf kesim, tabi olduğu nispi ve artan oranlı gelir vergisinin yanı sıra bir de söz konusu dolaylı vergileri hazine için tahsil etme mükellefiyeti altına sokulmuştur. Oysa o dönemde perakendeci esnaf, ne oranı malların türüne göre değişen dolaylı vergileri tahsil etmek için gerekli teknik donanım, ne de büyük işletmeler gibi kanunların boşluklarından yararlanmak için mali müşavirler tutabilecek imkânlara sahiptir. Bu durum perakendeci esnafın vergi yükünü gözle görülür bir şekilde artırmıştır.
- Fransa'da 1952 yılından itibaren uygulanmaya başlanan deflasyonist politika da Poujade hareketinin ortaya çıkmasında önemli bir mali neden olarak değerlendirilebilmektedir. Uygulanan politika neticesinde ekonomik canlılığın azalması, sanayici ve esnafın dolaylı vergiler sonucunda oluşan vergi yükünü yansıtma zorlaştırmıştır. Diğer taraftan deflasyonist sürece girilmesi küçük esnaf ve zanaatkârların iş hacmini ve kar hadlerini daraltmış ve bu durum perakendeci esnaf üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmuştur.
- Poujade hareketinin üçüncü mali nedeni ise, böyle bir düşük konjonktür devresinde perakendeci esnafın ve zanaatkârın durumunu daha da zorlaştıracak ilave mali tedbirlerin alınmasıdır. Alınan mali tedbirlerden birincisi, esnaf kesimden götürü usulde alınan vergi oranının artırılması olmuştur. İkinci mali tedbir ise, denetim yöntemlerinin sıkılaştırılması ve vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların ağırlaştırılmasıdır. Bu tedbirler, o dönemde ağır vergi yükü altında ezilen ve vergi yükünü hukuki olmayan yöntemlerle azaltmaya çalışan esnaf ve zanaatkâr kesimi zor durumda bırakmış ve isyana zorlar hale getirmiştir.

Poujade hareketinin ortaya çıkmasında iktisadi ve mali nedenler yanı sıra, siyasi nedenler de önemli bir rol oynamıştır. 1950 yılında ortaya çıkan Kore Savaşı, diğer Batılı ülkelerde olduğu gibi Fransa'da da askeri harcamaların artmasına neden olmuştur. Diğer

yandan Vietnam'da uzun süre devam eden sömürge savaşı da Fransız ekonomisine ağır yükler getirmiştir. Bu siyasi olaylar, artan kamu harcamaları karşısında vergi yükünün artırılmasını gerektirdiğinden vergi direnişini güçlendirmiş ve kısa zamanda vergi isyanının ortaya çıkmasında etkili olmuştur.

Poujade hareketinin ortaya çıkış nedenlerini inceledikten sonra, bu hareketin ne gibi bir teşkilatlanma gösterdiği ve nasıl kısa sürede ülke geneline yayıldığı incelenmelidir.

Poujade hareketi vergiye karşı bir isyan hareketidir. Hareketin vergi aleyhtarı karakteri, siyasi parti haline gelmesine kadar en belirgin özelliği olmuştur. Hareketin amacı, küçük esnaf ve zanaatkârları maliyenin anormal tutumlarına karşı kanuni ve fiili yollardan müdafaa etmektir. Bu amaç, Poujade hareketi kapsamında oluşturulan teşkilatın (*Unionde Defense des Commerçants et Artisans: U.D.C.A*) isminde de açıkça görülmektedir.

UDCA'nın amacı sadece vergi alanında mücadele etmek olduğundan, üye olarak sadece gerçek kişileri kayda almış ve bir baskı grubu olarak ticaret erbabı üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi için parlamentoyu etkilemeye çalışmıştır. Başlangıçta esaslı bir programı olmayan Poujade hareketi, sadece esnaf kesime yönelik bazı mali tavizler verilmesini istemiştir. Ancak mali tavizlerin nasıl gerçekleştirileceği, diğer kesimlerden alınan vergilerin artırılmasının gerekip gerekmediği konusunda herhangi bir öneride bulunmamıştır. UDCA, 1953 yılının Ekim ayında küçük ve büyük girişimcilerin vergi önünde eşitliği, esnaf kesime yönelik asgari geçim indiriminin kabulü, vergi denetimlerinin kaldırılması, tüm vergi cezalarının affı ve esnaf kesimin sosyal sigorta kapsamına alınarak emeklilik hakkının verilmesi kapsayan bir program kabul etmiştir.

UDCA, bu programdaki taleplerin gerçekleşmesi için açık hava mitingleri düzenlemiş, tehditler savurmuş ve parlamento üzerinde etkili olmaya çalışmıştır. Ancak istekleri tamamen yerine getirilmediğinden bir baskı grubu olmaktan çıkmış ve siyasi bir parti haline dönüşmüştür. Hareketini bütün Fransa'ya yaymayı amaçlayan hareket, köylü ve işçilerin katılımı ile gün geçtikçe güçlenmiş ve 1956 yılının Ocak ayında yapılan seçimlerde haklarını korumaya çalıştığı esnaf ve zanaatkâr kesim ile bir kısım köylü oylarını toplayarak, 600 kişiden oluşan Fransız Parlamentosu'na 52 parlamenter sokmak suretiyle beklenmedik bir başarı sağlamıştır (Aktan ve diğerleri 2003: 23–27).

3.3.1.4. İngiltere’de Baş Vergisi İsyanı, 1990

Margaret Thatcher’ın 22 Aralık 1990 tarihinde başbakanlık görevinden istifa etmesi, yakın dönem İngiliz siyasi tarihindeki en önemli olaylardan biri olmuştur. O dönemde önemli oranda parlamento çoğunluğu ve en azından üç yıllık görev süresi bulunan Thatcher’i istifa etmeye götüren nedenlerin başında ise, yerel yönetimlerin temel gelir kaynaklarından biri olan Konut Vergisi’nin (Domestic Rates) yerine getirilen ve Baş Vergisi (Poll Tax) olarak adlandırılan verginin yol açtığı parti içi muhalefet olmuştur. Ayrıca o dönemde ortaya çıkan Körfez Krizi de, kamuoyunda bu yeni verginin donanmanın finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla yürürlüğe konulduğu yönünde bir görüş oluşmuştur.

Baş Vergisi’nin tepkilere maruz kalmasının en önemli nedeni, bu vergiyle ödenecek vergi miktarının, ikame edilen Konut Vergisi miktarını aşması ve bu nedenle mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırmasıdır. Bu durum karşısında hükümet vergi miktarını aşağı çekmeye yönelik tedbirler almışsa da, halkın bu vergiye karşı tepkisi artmış ve 1990 yılının başlarında çeşitli protesto gösterileri düzenlenmiştir. Bu gösterilerin çoğu olaysız başlayıp sona erse de, bazılarında olaylar çıkmış ve polis güçleri protestoculara müdahale etmek zorunda kalmıştır.

Baş Vergisi’ne karşı düzenlenen gösterilerin büyük bir çoğunluğu, o dönemde sol eğilimli kişiler tarafından kurulan Tüm Britanya Anti-Baş Vergisi Birliği (All Britain Anti-Poll Tax Union) tarafından düzenlenmiştir. Bu gösterilere katılanlar arasında sıradan vatandaşlar da yer almıştır. En önemli gösteri, 31 Mart 1990 tarihinde Londra’da Parlamento ve Bakanlıkların bulunduğu caddede gerçekleşen ve 50.000 ile 70.000 kişinin katıldığı gösteri olmuştur. Başlangıçta olaysız başlayan gösteri, zaman ilerledikçe o bölgede bulunan dükkânların saldırıya uğrayıp, yağmalanmaya başlanması ile İngiliz tarihi açısından eşine nadir rastlanan bir isyan haline gelmiştir. Polisin yoğun çabaları sonucunda isyan güçlükle sona erdirilmiş, 45’i polis olmak üzere 113 kişi yaralanmış ve 300 kişi gözaltına alınmıştır.

Ortaya çıkan bu gelişme karşısında basın ve medya kuruluşları düzenledikleri Thatcher aleyhtarını yayınlarla bir kampanya başlatmışlardır. İktidarda bulunan Muhafazakâr Parti milletvekilleri de, tekrar seçilememe ihtimali ile endişeye kapılmışlar ve basına verdikleri vergi karşıtı demeçlerle, Başbakan Thatcher’e verdikleri desteği çekmişlerdir.

Bunun üzerine parti içinde fikir ayrılıkları ortaya çıkmış ve çok sayıdaki muhalif milletvekili, olayların sorumluluğu Thatcher'e yüklemişlerdir. Bu gelişmeler karşısında Thatcher 22 Aralık 1990 tarihinde istifa etmiş ve 1992 yılının ilk aylarında 1993 mali yılının başlangıcından geçerli olmak üzere Baş Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

3.3.2. Amerikan Tarihinde Vergi İsyan Hareketleri

Amerika'daki ilk sömürge dönemi, 1608 yılında İngiltere'den gelen 100 kişilik bir grubun Virginia bölgesine yerleşmesiyle başlamıştır. Daha sonraları Avrupa'daki birçok ülke bu göç hareketine uyum sağlamış ve artan göç hareketleri neticesinde Amerika'da koloni adı verilen birçok yerleşim birimi oluşmuştur. Kolonileri büyük bir fırsat olarak gören Avrupa ülkeleri, aralarında bir paylaşım savaşına girişmişler ve sonuçta Amerika'daki tüm koloniler İngiltere'nin büyük bir sömürgesi haline gelmiştir. Amerikan kolonilerinin İngiliz sömürgesi olarak görüldüğü yıllarda İngiltere, koloniler üzerinde hâkimiyet hakkını genişletmiş ve desteklediği göç hareketleri ile bölgedeki hâkimiyetini güçlendirmeye çalışmıştır. 1760'lı yıllara gelindiğinde ise, İngiltere'nin koloniler ile arasındaki ilişkiler, İngiliz hükümetinin kolonilerden vergi almaya girişmesi ile gerginlik kazanmıştır.

İngiltere hükümeti tarafından uygulamaya konulan vergiler karşısında birçok isyan hareketi ortaya çıkmıştır. Bu nedendir ki, vergilendirme alanındaki hiçbir mücadelenin, 1770'li yıllarda 13 Amerikan kolonisinde ortaya çıkan isyan hareketleri kadar köklü bir etkiye sahip olmadığı söylenebilmektedir.

O dönemde İngilizler tarafından alınan vergiler, dağınık haldeki koloniler arasında birleştirici bir işlev yerine getirmiş ve sonuçta Amerikan İhtilali'ne neden olmuştur. Koloniler kendi aralarında belli bir görüş birliği olmaksızın vergilendirme nedeniyle ayaklanmışlar ve İngilizlere karşı silahlı mücadeleye girişerek sonunda Amerika Birleşik Devletleri'ni oluşturmuşlardır.

Amerikan tarihinde ortaya çıkan vergi isyan hareketlerinin sayısı oldukça fazladır. Amerika'nın bağımsız bir ülke haline gelmesinde önemli bir rol oynayan vergi isyan hareketleri, genellikle ağır ve temsilsiz olduğuna inanılan vergilere karşı bir tepki olarak ortaya çıkmıştır. Ayrıca vergi alanında duyulan hassasiyetin sonucu olarak ortaya çıkan bu eylemler, bağımsızlık mücadelesinden sonra da çeşitli defalar gündeme gelmiştir.

Amerika’da ortaya çıkan vergi isyan hareketleri, genel olarak isyana konu olan verginin adıyla veya isyanı başlatan kişi ya da grubun adıyla tarihe geçmiştir. Amerikan vergi isyan hareketleri tarihsel kronolojiye uygun olarak; 1765 tarihli Pul Vergisi İsyanı, 1773 tarihli Boston Çay Partisi İsyanı, 1786–87 tarihleri arasında ortaya çıkan Shays İsyanı, 1794 tarihli Viski Vergisi İsyanı, 1799 tarihli Fries İsyanı ve 1828–61 tarihleri arasında yaşanan Gümrük Tarifesi İsyanları şekilde incelenebilmektedir.

3.3.2.1. Pul Vergisi İsyanı, 1765

1760 yılından sonra İngiltere, yeni kıtadaki kolonileri kendisi için ekonomik alanda ciddi ve tehlikeli birer rakip olarak görmeye başlamıştır. Bunun üzerine, kendi aleyhine gelişen ekonomiyi denetim altına almak istemiş ve kolonilerde yeni bir yönetim sistemini yürürlüğe koymaya çalışmıştır. İngiltere, kolonilere yönelik bu yeni yönetim sisteminin adaptasyonu için, önemli bir mali araç olan vergileri devreye sokmuştur. Ayrıca kolonileri paylaşmaya yönelik olarak Fransızlara karşı sürdürdüğü Yedi Yıl Savaşları ardından ortaya çıkan ağır ekonomik şartlar da bu araçların kullanılmasında etkili olmuştur.

1763 yılında İngiltere’nin ulusal borç miktarı savaş öncesi dönemin iki katına çıkmış ve faiz yükünün finanse edilmesi önemli bir sorun haline gelmiştir. Bu durum karşısında o dönemde Maliye Bakanı olan George Grenville, daha önce koloniler üzerine doğrudan vergi konulmamasına rağmen, İngiliz Parlamentosu’nu bu konuda ikna etmeyi başarmıştır. Bu gelişme karşısında İngiliz Parlamentosu Pul Yasası (Stamp Act) adıyla yeni bir vergi yasası çıkarmış ve bu yolla kolonileri vergilemeye başlamıştır. Ancak alışlagelmiş bir tutum olmayan bu uygulama karşısında koloniler tepkide bulunmuşlar ve Anglo-Amerikan ilişkilerini etkileyen bir gerilim ve güvensizlik ortamı oluşmuştur.

Amerikan bağımsızlık hareketi, kolonilerdeki liderlerin Pul Yasası adı altındaki İngiliz vergilerini protesto etmek üzere toplantı yaptıkları 1765 yılında başlamıştır. Pul Yasası Kongresi (Stamp Act Congress) şeklinde adlandırılan bu kongre, Amerika Birleşik Devletleri’nin gerçek doğum yeri olmuştur. Bu olayın ortaya çıkış nedenleri ve geçirdiği süreç ise şu şekilde özetlenebilir.

Pul Vergisi İsyanı’nın ortaya çıkış nedenlerini genelde “temsilsiz vergi olmaz” ilkesine dayanmaktadır. Esasen vergiye karşı tepkilerin değerlendirildiği Pul Yasası Kongresi sonrası yayınlanan bildiride de temsilsiz vergilemeye karşı tepkiler açıkça belirtilmiştir.

Buna göre koloniler, kendi meclislerinde seçtikleri temsilcilerin bulunmadığı İngiliz Parlamentosu tarafından yürürlüğe konulan vergilerin haklarını gasp ettiği görüşünü benimsemişlerdir. Ayrıca pul vergisinin dâhili bir vergi olması da, gösterilen tepkilerin önemli bir nedeni olmuştur. Çünkü o dönemde dâhili vergiler, harici vergilerden farklı olarak ülke içi faaliyetleri vergilemekte ve bu yönüyle vergileme yetkisinin kullanımını konusunda ciddi sorunlar oluşturmuştur.

Pul Vergisi'ne karşı protestoların ortaya çıkmasında etkili olan bir başka neden ise, bu vergileri düzenleyen ilgili yasanın, ihlalleri önlemeyle ilgili hükümlerine yöneliktir. Buna göre, yasayı ihlal edenlerin Nova Scotia'daki hükümet yanlısı Amirallik Dairesi Mahkemeleri'nde yargılanmaları öngörülmüş, ayrıca haklarında daha önceden jüri kararı bulunanların mahkemede jüri olmaksızın yargılanmalarına karar verilmiştir. Bu ise, mahkemelerin bağımsız ve tarafsız olma özelliğini yıpratmıştır.

İsyanın ortaya çıkmasında etkili olan bir diğer neden ise mali özellik göstermektedir. Pul vergisi, genel olarak birim başına geçerli olmak üzere her türlü yasal belge, süreli yayın ve oyun kâğıtlarını vergiye tabi tutmuş ve bunlar üzerine verginin ödendiğini gösteren bir damga vurulmasını öngörmüştür. Bu ise, ödemelerin nakit olarak yapılmasını gerektirmiştir. Oysa özellikle tarım faaliyetlerinin yaygın olduğu kolonilerde önemli bir nakit sıkıntısının olması, yasaya itaati zorlaştırmıştır.

Pul Vergisi İsyanı'nın geçirdiği gelişim süreci ve ortaya çıkardığı sonuçlar ise şu şekilde değerlendirilebilmektedir. Pul vergisini öngören Pul Yasası'nın 1 Kasım 1765 tarihinde yürürlüğe girmesi üzerine kolonilerde önemli endişeler ortaya çıkmıştır. Bu endişeler bazı kolonilerde gittikçe yoğunluk kazanmış ve Virginia eyaleti meclislerinde büyük itirazlar yapılmıştır. Meclis görüşmelerinde İngiliz Parlamentosu'nda Amerikalı temsilciler bulunmadığına göre, böyle bir kararın alınmasının doğru olmadığı ileri sürülmüştür. Bunun üzerine tepki giderek büyümüş ve 13 koloniden 9'unun temsilcileri New-York'ta birleşerek Pul Yasası Kongresi adıyla büyük bir kongre yapmışlardır.

1765 yılının Mart ayına gelindiğinde ise, Pul Vergisi'ne muhalefet eden Özgürlük Çocukları (Sons of Liberty) adlı gizli bir örgüt kurulmuştur. Bu örgütün üyeleri tüm pul satıcılarını görevlerinden zorla istifa ettirmiş ve hazırladıkları vergi aleyhtarı broşürlerle tepkilerini açıkça ortaya koymuşlardır. Ayrıca daha etkili olmak amacıyla, sokaklarda gösteri yürüyüşleri düzenleyen örgüt üyeleri, “yaşasın özgürlük ve kongre”, “temsilsiz vergilere hayır” gibi sloganlar ile kararlılıklarını göstermişler ve isyanın organize hale

gelmesini sağlamışlardır. Bunun yanı sıra, kolonilerdeki tüccarlar da Pul Yasası yürürlükten kaldırılıncaya kadar, İngiltere’de yaptıkları ithalat miktarını azaltma yoluyla isyanı desteklemişlerdir. Bunun üzerine ortaya çıkan isyan, İngiltere ekonomisini de etkilemeye başlamış ve hükümet, İngiliz Parlamentosu’nun her türlü koşulda kolonileri bağlayan yasalar çıkarma hakkını garantileyen bir hükmün kabulüyle 1766 yılında Pul Yasası’nı yürürlükten kaldırmıştır (Aktan ve diğerleri, 2003: 28-31).

3.3.2.2. Boston Çay Partisi İsyanı, 1773

Boston Çay Partisi isyanı, esasen İngiliz Parlamentosu’nun Pul Vergisi İsyanından sonra yürürlüğe koyduğu Townshend Yasası’ndaki düzenlemelerden kaynaklanmıştır.

Bu yasalar ile ithalata konu olan bazı ürünlere harici vergiler getirilmiş ve bu yolla İngilizlerin koloniler üzerindeki egemenlik hakkı güvenceye alınmıştır. O dönemde yürürlüğe konulan yasalar kapsamında kâğıt, boya, cam, kumaş ve çay üzerine vergiler getirilmiştir. Bu vergilerin oranları hafif oldukları halde, Amerikalılar vergilere karşı tepki göstermişlerdir. Ortaya çıkan tepkiler karşısında İngiliz hükümetinin sessiz kalması üzerine, yine Virginia’lıların girişimi ile ülke genelinde İngiliz mallarına genel bir boykot başlamıştır. Koloni halkı evlerini boyasız bırakmak, yerli kumaştan yapılmış elbiseler giymek ve İngiltere’den gelen süs eşyalarını kullanmamak suretiyle, başlatılan boykotu desteklemişlerdir. Bostonlular ise, diğer kolonilerden farklı olarak daha şiddetli tepkilerde bulunmuşlardır. İngiliz askerleri ile halk arasındaki gerginlik, 5 Mayıs 1770 tarihinde ortaya çıkan ve İngiliz askerlerini kartopuna tutan halka karşı ateş açılması üzerine üç Bostonlunun ölümüyle sonuçlanan olayla büsbütün artmıştır. Boston Katliamı adı verilen bu olay, “*İngiliz vicdansızlığı ve İngiliz zorbalığının kanıtı*” olarak nitelendirilmiş ve halk açıkça isyana teşvik edilmiştir.

Yaşanan bu olaylar üzerine İngiliz Parlamentosu geri adım atarak kâğıt, boya, cam ve kumaş üzerindeki vergileri kaldırmış, ancak egemenlik hakkının sembolü olarak Çay Vergisi’ni kaldırmamıştır. Çay Vergisi’nin kaldırılmamasının bir başka nedeni de, o dönemde kötü durumda bulunan Doğu Hindistan Şirketi’nin mali yönden desteklenmesidir. İngiliz Parlamentosu bu şirketin kolonilere ithal edeceği çayı vergi dışı bırakarak, fiyatının ucuzlatmaya ve bu yolla çay alanında tekel oluşturmaya çalışmıştır. Ancak, Boston Çay Partisi İsyanının çıkış nedenini sadece Çay Vergisi’ne karşı gösterilen tepkilere bağlamak yanlıştır.

Çünkü Amerikalılar, Çay Vergisi'ni kabul etmeleri durumunda İngiliz Parlamentosu'na her türlü vergiyi koyma imkânı vereceklerini bilmekteydiler. Bu nedenle onlar için esas önemli olan, koloniler üzerindeki İngiliz tehdidiydi ve bu tehdidin ortadan kaldırılmasında mücadeleye girişilmesi kaçınılmazdı.

Kolonilerin bütün muhalefetine rağmen İngilizler, Boston Limanı'na getirdikleri gemilerdeki çayı ülkeye sokmak istemişlerdir. Ancak Samuel Adams'ın liderlik ettiği bir grup vatandaşın bu olaya cevabı çok sert olmuştur. 16 Aralık 1773 gecesi Mohawk yerlisi kılığına giren bazı kişiler çay yüklü İngiliz gemilerine saldırmış ve çay yüklü sandıkları denize boşaltmışlardır. Denize dökülen çaylar, suyun sığ olmasının da etkisiyle kısa sürede kabarmaya başlamış ve Boston Limanı suları çay rengini almıştır. Bunun üzerine yaşanan bu isyanda rol alanlar çay partisi sloganını kullanmışlar ve bu olayın ironik bir ifadeyle Boston Çay Partisi olarak tarihe geçmesine neden olmuşlardır.

Yaşanan bu olay karşısında İngiltere, o dönemde imparatorluğun kaderini tayin edecek siyasi bir bunalım ile karşı karşıya kalmıştır. Buna göre, eğer çayların imhasına karşı ses çıkarmazsa İngiliz Parlamentosu koloniler üzerindeki hâkimiyetinin zayıfladığını dünya kamuoyu önünde kabul etmek zorunda kalacaktır. Bu nedenle İngiliz hükümeti bir takım zorlayıcı yasalar çıkarma yoluna gitmiştir. Bu zorlayıcı yasaların başında ise, Boston Limanı Yasası gelmiştir. Bu yasaya göre, imha edilen çayların bedeli koloniler tarafından ödenene kadar Boston Limanı ticari gemilere kapatılmıştır.

Bu gelişme karşısında endişeye kapılan koloniler, toplumsal haklarını savunmak ve uzlaşma sağlamak amacıyla, Pul Vergisi Kongresi'nden sonra 5 Eylül 1774 tarihinde Philadelphia'da toplanan İlk Kıtasal Kongre'ye (First Continental Congress) temsilciler göndermişlerdir. Kongre'de alınan kararlar bağlamında, İngiliz Kralına duyulan hassasiyeti ifade eden bir bildiri gönderilmiştir. İngiliz Kralı ise, bu bildiriye yanıt vermemiştir. Bunun üzerine kolonilerde kurulan komisyonlar yavaş yavaş yönetimi ele geçirmeye başlamış, toplanan asker ve cephanelerle savaş hazırlıkları hız kazanmıştır.

15 Mayıs 1775 tarihinde Philadelphia'da İkinci Amerikan Kongresi toplanmış ve yayınlanan bildiri ile bağımsızlık mücadelesi resmen başlamıştır. Altı yıl süren zorlu savaşlardan sonra Amerikalılar galip gelmiş ve 4 Temmuz 1776 tarihinde bağımsızlıklarını ilan etmişlerdir. Bu nedendir ki, Boston Çay Partisi İsyanı Amerikan tarihinde önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bağımsızlık mücadelesinin kazanılması ile birlikte vergi hakkı, Amerikan halkını temsil eden meclislere geçmiş, devlet gelir ve giderleri bu meclisler

vasıtasıyla tayin ve tespit etmeye başlanmıştır. Ancak temsilsiz vergilemeye tepki olarak girişilen mücadelenin zaferle sonuçlanması, temsil ile vergilemenin kusursuz olduğunu kanıtlamamış, mahiyet değiştiren vergileme alanındaki sorunlar devam ederek, temsil ile vergilemenin de kötü sonuçlar doğurabileceği yaşanan yeni vergi isyanları ile ispatlamıştır

3.3.2.3. Shays İsyanı, 1786–87

Shays İsyanı, Amerika'nın İngilizlere karşı başlattığı bağımsızlık mücadelesini kazanmasından sonra ortaya çıkan bir vergi isyanı olması nedeni ile Amerikan tarihinde özel bir yere sahiptir. Bilindiği gibi, Amerikalıların bağımsızlık mücadelesini başlatması yönünden “temsilsiz vergileme” ön plana çıkmaktadır. Shays İsyanı ise, “temsili vergilemenin” de kötü olabileceği gerçeğini ortaya çıkarmıştır.

Shays İsyanı, isyanı başlatan Daniel Shays'ın adıyla tarihe geçmiştir. Ancak, Shays bağımsızlık mücadelesinde gönüllü olarak orduya katılmış ve önemli başarılar kazanmış bir vatanseverdir. Bu açıdan, meydana gelen isyanın bir vatanseverin adıyla anılması önemli bir çelişki gibi görünmektedir. Bu nedenle öncelikle Shays'ın vatanseverlik kimliği ortaya konulmalı ve neden bir isyan başlattığı sorgulanmalıdır.

Amerikan bağımsızlık mücadelesi başladığında 29 yaşında olan Shays, yüksek eğitilmiş biri olarak yarar sağlayacağı düşüncesiyle orduya katılmıştır. Daha sonra toplumdaki itibarını kullanarak topladığı milisleri savaşa hazırlama görevini üstlenmiş ve kısa sürede teğmenlik rütbesine yükselmiştir. Savaşa hazırladığı milislerle önemli başarılar kazanan Shays, yükselişini sürdürmüş ve 1777 yılının Ocak ayında yüzbaşı rütbesini almıştır. Daha sonraları bağımsızlık mücadelesini Fransız subay Margus de Lafayette'in emrinde devam ettirmiş ve başarılarından dolayı komutanı tarafından Fransız Kraliyet kılıcı ile ödüllendirilmiştir. O dönemde subaylar başlarında bulunduğu birliğin ihtiyaçları için kendi imkânlarını kullanmış ve zaman zaman gelirlerdeki yetersizlikler aksamalara neden olmuştur. Böyle bir aksaklıkla karşılaşan Shays, kendisine verilen Fransız Kraliyet kılıcını satarak birliğin ihtiyaçlarını karşılamış ve bu onurlu davranışından dolayı 1779 yılında üst rütbeli subaylığa terfi ettirilmiştir.

Daha sonra kazanılan bağımsızlık mücadelesinin ardından 1780 yılında emekli olmuş ve kendisine verilen emeklilik ikramiyesini orduya bağışlamıştır. Görüleceği üzere Shays'ın sergilediği davranışlar onun vatansever bir kişi olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, böyle bir kişinin neden bir isyan başlattığı veya tarihin yaşanan isyana neden onun ismini verdiği incelenmelidir. O dönemde adaletsiz olduğuna inandığı vergiler Shays'ın

isyan başlatmasına neden olmuş ve sahip olduğu vatanseverlik duyguları onun bu girişimini engellemede yetersiz kalmıştır. Bu nedenledir ki, bu isyan hareketinin nedenleri ve geçirdiği gelişim ile meydana getirdiği sonuçlar özenle incelenmelidir. Çünkü Shays İsyanı, devlet yönetimine karşı başlatılan bir isyanın vatanseverlik duyguları ile yapılabileceğini ispatlamıştır. Shays İsyanının gelişim süreci ve ortaya çıkardığı sonuçlar şu şekilde özetlenebilmektedir.

Bağımsızlık mücadelesi sonrasında İngiltere, Amerika ile olan ticari ilişkilere yasaklama getirmiş ve ağır iklim koşullarının da etkisiyle Amerikan ekonomik hayatında önemli sorunlar meydana gelmiştir. Ayrıca bağımsızlık mücadelesi kazanılmasına rağmen yeni kurulan devletin henüz resmi parasının olmayışı da yaşanan sorunları arttırmıştır. Bu dönemde bazı eyaletler tarafından para basılsa da, tüccar ve bankacıların yeterli desteği göstermemesi üzerine başarı sağlanamamıştır.

Diğer taraftan tedavüldeki altın miktarının da yetersiz olması ve köylülerin ürünlerini satacağı pazar alanlarının sınırlı olması ekonomik hayatı güçleştirmiştir. Ekonomik hayattaki bu güçlükler devlet idaresini zorlaştırmış ve bağımsızlık mücadelesi nedeniyle alınan borçların geri ödenmesi, yeni vergilerin yürürlüğe konulmasını gerektirmiştir.

Bunun üzerine o dönemde başkan George Washington tarafından desteklenen ve tarımsal faaliyetleri hedef alan vergiler konulmuştur. Ancak bu vergiler çiftçiler üzerindeki vergi yükünü artırmış ve vergi ödemelerinde aksamalar meydana gelmiştir. Bu durum karşısında hükümet, vergi borcunu ödemeyenleri yargılamaya yönelik bir vergi mahkemesi kurulmasını kararlaştırmıştır. 1787 yılında Massachusetts eyaletinde kurulan vergi mahkemesi, genelde mükellef durumundaki çiftçiler aleyhine kararlar vermiş ve vergi borçlarının ödenmesine yönelik olarak çiftçilere ait ürünlerin hatta ekipman ve meskenlerin satılmasını talep etmiştir. Bu durum karşısında, içinde buldukları ağır şartların düzeltilmesi amacıyla bazı çiftçiler, temyiz mahkemesi niteliği taşıyan ve Boston'da bulunan Genel Mahkeme'ye (General Court) toplu dilekçeler göndermeye başlamıştır. Bu dilekçelerde çiftçiler üzerindeki vergilerin kaldırılması ve para pasımı önerileri ağırlık kazanmıştır. Ancak, genelde bir ticaret şehri olan ve çiftçiliğin fazla yaygın olmadığı Boston'da, bu öneriler pek dikkate alınmamış ve sonuçta hükümetin olağanüstü ağır ve ayrıcalıklı vergiler topladığı düşüncesi yaygınlık kazanmaya başlamıştır.

1789 yılının Ağustos ayında, Vergi Mahkemesi Northampton ve Concord şehirlerinde kurulmuş, aralarında Massachusetts'ten Adam Wheeler, Northampton'dan Luke Day, Pricton'dan Henry Gole ve Middlesex'den Job Shattuck'un bulunduğu bir grup çiftçi, mahkemenin harekete geçmesini engellemek amacıyla çiftçilerin birleşmesini sağlamaya çalışmışlardır. Shays ise iyi bir hükümetin yurttaşlarından gelen önerileri mutlaka dikkate alacağı düşüncesi ile mahkemeye müdahale etmenin yanlış olduğunu savunmuştur. 29 Ağustos günü geldiğinde, Day'ın liderliğini yaptığı bir grup Northampton'daki Vergi Mahkemesi'nin açılışını engellemek için harekete geçmiştir. Mahkemenin açılışının engellemede başarılı olan grup 5 Eylül tarihinde aynı amaçla Worcester'e yönelmiştir. Bu gelişmeler karşısında Shays serinkanlılığını sürdürmüş ve çiftçilerin güç kullanmamaları kararlılığını devam ettirmiştir.

Bunun üzerine o dönemde Vergi Mahkemesi gibi gezici mahkeme niteliğinde olan Anayasa Mahkemesi (Court of Common) 19 Eylül tarihinde Worcester'e gelmiş, ancak isyancılar tarafından pek fazla önemsenmemiştir. Anayasa Mahkemesi, yaşanan olaylar üzerine yaptığı duruşmalarda isyancıları suçlu bulmuş ve Wheeler ile Gole hakkında tutuklama kararı çıkarmıştır. Boston'daki kişiler ise, bu kişilerin isyan için uygun olduğuna inanılan idam cezasına çarptırılmalarını talep etmişlerdir. Bu gelişme karşısında arkadaşlarının suçsuz olduğuna inanan Shays, harekete geçmiş ve Pelham birliğini toplayarak, Vergi Mahkemesi'nin duruşma yapacağı bir sonraki yer olan Springfield'e yönelmiştir. O dönemde Springfield kasabası hükümet için stratejik bir önem taşımaktadır. Çünkü bağımsızlık mücadelesi sırasında kurulan tophane ve cephane deposu bu kasabada bulunmaktadır. Bu kasabayı koruma görevi ise, Mareşal William Shepard komutasındaki birliğe verilmiştir. Bu birliğin asker sayısı kasabayı korumaya hazırlanan 200 gönüllünün katılımıyla 900 kişiye ulaşmıştır. Shays'ın oluşturduğu birlik ise, çoğunun çiftçi olduğu yaklaşık 700 kişiden oluşmuştur. Shays'ın birliği kasabaya vardığında, Shepard'ın topçu birliği ile karşılaşmıştır. Shays, karşısındaki topçu birliğine karşı başlatacağı mücadeleyi kazanma şansı görmemesine rağmen, adamlarının kasaba meydanında yürümesini talep etmiştir. Bunun üzerine birliğin sayıca fazla olduğunu gören Shepard, bu yürüyüşte bir sakınca görmemiş ve talebi olumlu karşılamıştır. Shays'ın adamlarının yürüyüşe geçmesi ile karşı taraftaki kişiler bu grubun arasında yakınlarının bulunduğunu görmüşler ve fark ettirmeden taraf değiştirmişlerdir. Sonuçta yürüyüş Shays'ın birliğin sayısını artırmış ve Shays, mahkemenin kurulmaması gerektiğini beyan ederek, bunu kabul ettirmiştir. Springfield kasabasındaki bu isyan kısa sürede hükümete ulaşmış ve hükümet, devrimci

kişiliği ile ün kazanan Samuel Adams'a isyanı konu alan bir yasa hazırlama görevini vermiştir. Adams'ın hazırladığı ve isyancıları kesin suçlu gören bu yasa 1787 yılının kasım ayında yürürlüğe konulmuştur. Yasanın yürürlüğe girmesi üzerine isyancılar harekete geçmişler ve Dorchester Boğazı'na yerleştirilmiş hükümet topraklarını ele geçirmeye kalkışmışlardır.

Ancak bu girişim başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bu olaydan sonra lideri olmayı reddetmesine rağmen, bir sonraki isyan çağrısına Shays'ın adı verilmiş ve kendisi tarafından yazılmayan ve hükümete karşı silahlı mücadeleyi öngören bir duyuru çıkarılmıştır. Çıkarılan duyuru, hükümeti harekete geçirmiş ve Adams tarafından hazırlanan isyancıların tutuklanmasını öngören yasa iptal edilmiştir. Ayrıca Tazminat Yasası (Indemnity Act) adıyla, 1 Ocak 1778 tarihinden önce bağlılık yemini etmiş isyancıların affını öngören bir yasa çıkarılmış ve bu yolla isyan girişimleri caydırılmaya çalışılmıştır. Ancak yasa hükümetin beklediği etkiyi yapmamıştır.

28 Kasım tarihinde Wheeler ve Shattuck'un liderliğini yaptığı birlikler Vergi Mahkemesi'nin kapatılması amacıyla Cambridge'ye yönelmişlerdir. Bunun üzerine Cambridge'de toplanan hükümet birliği, isyancılarla karşı karşıya gelmiş ve çıkan arbedede Shattuck yaralanarak, hapsedilmiştir. Hükümetin bu tutumu karşısında Shays, harekete geçmiş ve bu defa kendisi bir duyuru yayınlayarak, savaş tohumlarının atıldığını dile getirmiştir.

Shays'ın liderliğini yaptığı isyancılar, 1788 yılının başlarında cephaneliği ele geçirmek amacıyla Springfield'e yönelmiştir. Bu kararı haber alan Mareşal Shepard yönetimindeki topçu birliği, isyancıları karşılamak üzere hazırlıklara başlamıştır. Bunun üzerine isyancılar ve topçu birliği karşı karşıya gelmiş ve açılan iki uyarı atışının etkili olmaması üzerine isyancıları hedef alan üçüncü bir top atışı yapılmış ve üç isyancı ölmüştür.

Sonuçta hükümet birliğinin bu sert tutumu etkili olmuş ve isyancılar dağılmıştır. Bu olayın ardından hükümet, isyancı liderleri yakalamak amacıyla çeşitli para ödülleri koymuş, isyana katılan diğer kişiler için ise genel bir af kanunu çıkarmıştır. Bu gelişme üzerine, isyanın liderliğini yapan Shays ve arkadaşları Vermont'a kaçmış ve çok sayıda isyancı teslim olmuştur. Böylece isyan önemli ölçüde bastırılmıştır. Daha sonraları 23 Haziran 1788 tarihinde çıkarılan ayrı bir düzenleme ile Shays affedilmiş ve liderliğini yapmayı sürekli olarak reddettiği bu olaya tarih onun adını vermiştir.

Shays isyanı her ne kadar sonuca ulaşmamış bir isyan olarak görünse de, gerçek hiç de böyle değildir. Çünkü bu isyan ile birlikte vergileme yetkisinin kullanımı konusunda önemli gelişmeler olmuştur. Vergi toplama yetkisinin eyalet yönetimine bırakılması ve Anayasa'ya bu yönde bir hüküm konulması gerçekleşmiştir. Ayrıca Massachusetts'te ortaya çıkan bu isyan, Amerikan tarihindeki iki ünlü kişinin ifadeleri ile önem kazanmıştır. Bu kişilerden biri olan George Washington, Shays İsyanı'nın ardından eyaletlerin daha güçlü bir merkezi hükümete ihtiyaç duyduğunu belirtmiş ve dolaylı yoldan bu olayın ülke yönetiminin gelişimi üzerinde önemli etkiler oluşturacağını söylemiştir. Diğer bir ünlü kişi olan ve Bağımsızlık Bildirisini kaleme alan Benjamin Franklin ise, bu isyanla ilgili olarak tarihe geçen *“özgürlük ağacı zaman zaman vatanseverlerin ve zorbaların kanı ile sulanmalıdır”* ifadesini kullanmıştır.

3.3.2.4. Viski İsyanı, 1794

Bağımsızlık mücadelesinin kazanılmasından sonra hükümetin başlattığı vergi politikası karşısında önemli olaylar yaşanmış ve temsilli vergilemenin de kötü sonuçları olabileceği ortaya çıkmıştır. Ancak o dönemde borç yükü devam ettiğinden, hükümet yine vergileri bir araç olarak kullanmış ve bu defa vergi konusu olarak viski ürününü hedef almıştır. Viskinin vergi kapsamına alınması ise, özellikle ülkenin Batı bölgesinde bulunan Pennsylvania'lı viski üreticileri için ağır bir mali yük oluşmasına neden olmuştur.

Bu durum karşısında viski üreticileri harekete geçmiş ve başlattıkları gösterilerle Viski Vergisi'ne (Whiskey Tax) olan muhalefetlerini açıkça göstermişlerdir. Daha sonra, yapılan gösterilerde şiddet kullanılması ile hareket bir vergi isyanına dönüşmüş ve bu isyanın liderliğini vergiyi ödeyenleri öldürmekle ünlenen Tom Tinker yapmıştır. Ortaya çıkan bu isyan karşısında hükümet geri adım atmak zorunda kalmış ve önceleri vatan hainliği ile suçlanan isyancılar genel af çıkarılarak affedilmiştir.

Viski İsyanı, Shays İsyanı'nda olduğu gibi esasen temsilli vergilemenin söz konusu olduğu bir siyasi ortamda gerçekleşmiştir. Bu nedenle ki, Viski İsyanı'nın Benjamin Franklin'in vergi isyanları konusundaki görüşlerini doğruladığı söylenebilmektedir.

Viski İsyanı'nın gelişim seyri ve ortaya çıkardığı sonuçlar şu şekilde özetlenebilir.

O dönemde ülke yönetiminde bulunan Washington hükümetinin karşılaştığı en önemli sorun, Batı bölgesinin Birleşik Devletlere karşı bağılılığının garanti altına alınması olmuştur. Çünkü bu bölge, Kızılderililer ve Avrupalı ülkeler karşısında önemli bir

savunma sorunu olarak görülmüştür. İngiltere ile yapılan Jay Antlaşması ve İspanya ile yapılan Pinckney Antlaşması'na göre, Mississippi ve Ohio vadilerinin büyük bir bölümünün yönetimi bu ülkelere bırakılmıştır. Dolayısıyla o dönemde hükümet, bu bölgelerin yönetiminde etkisiz kalmış ve bölge Kızılderililerin tehdidi altında bırakılmıştır.

Ayrıca, büyük ticari yükleri Meksika Körfezi'ne daha az maliyetle taşınmaları nedeniyle, bölge halkı önemli bir konuma gelmiş ve hükümet açısından Batı bölgesi stratejik bir önem kazanmıştır. Bu durum karşısında Hazine Bakanı olan Hamilton, gerek içinde bulunulan borç sorununun çözülmesi, gerekse Batı bölgesinde serbest dolaşımın sağlanması amacıyla, ekonomik bir program hazırlamıştır. Hazırlanan bu programda hükümetin gelir ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak Viskinin vergilendirilmesi önerilmiştir. O dönemde viskinin gerek lüks bir ürün olması, gerekse toplum açısından negatif dışsallıklar oluşturması bu önerinin sunumunda etkili olmuştur. Hazırlanan program hükümet tarafından kabul edilmiş ve Viski Vergisi 1791 yılında yürürlüğe girmiştir.

Batı bölgesinde nakliye kolaylıkları açısından üretimi tercih edilen ve yaygın bir şekilde üretilen viskiyi hedef alan bu vergi, tepkiyle karşılaşmış ve verginin peşin olarak yüzde 25 gibi yüksek bir orana sahip olması, bu tepkilerin artmasına neden olmuştur.

Bu tepkilerin açık bir biçimde sergilenmesi amacıyla Pennsylvania ve Carolina'da çeşitli mitingler düzenlenmiştir. Bu mitinglerde liderliğini Tom Tinkey'in yaptığı ve kendilerini Viski Çocukları (Whiskey Boys) diye adlandıran isyancılar önemli bir rol oynamıştır. Viski Çocukları, vergi tahsildarlarını 20 yıl önce İngiliz vergi memurlarına yapıldığı gibi ziftleyip, tüye bulamışlar, ayrıca vergiyi ödeyen çiftçilerin viski imalathanelerini basarak, ağır maddi zararlar vermişlerdir. Bu gelişmeler üzerine Başkan Washington, yasaya karşı gelinmemesi konusunda bir bildiri sunmak üzere bölgeye gelmiş ve sorun kısmen çözüme kavuşturulmuştur.

1794 yılına gelindiğinde ise, Batı bölgesinin vergi karşısındaki memnuniyetsizliği artmış ve hükümete karşı duyulan tepkiler doruk noktasına ulaşmıştır. Ayrıca Kızılderililere yönelik girişimler Kızılderililerin zaferiyle sonuçlanmış, İngiliz ve İspanyol baskısı her zamankinden daha güçlü hale gelmiştir. Bu gelişmeler karşısında hükümetin kayıtsız kalması üzerine, vergiye duyulan tepkiler büyümüş ve Pennsylvania'da isyan çıkmasına neden olmuştur. 1794 yılının Haziran ayında silahlı bir grup Alleghery kasabasının vergi müfettişinin evini yakmışlardır. Olayların bu kadar büyüdüğünü gören

hükümet harekete geçmiştir. Ancak isyancılar vatan hainliği nedeniyle idam cezasına çarptırılacaklarından korkmuşlar ve dağılmışlardır. Bunun üzerine hükümet ibret olsun diye birkaç isyancıyı yakalamış ve yargılanmak üzere Philadelphia'ya göndermiştir. Bu girişim üzerine isyanın bastırıldığını gören hükümet, genel bir af yasası çıkarmış ve böylece konu kapanmıştır. Ancak gerçek zafer ise isyancıların olmuştur. Çünkü Jefferson Başkan olarak seçildikten sonra Viski Yasası yürürlükten kaldırılmıştır.

3.3.2.5. Fries İsyanı, 1799

1798 yılında John Adams'ın başkan seçilmesinden kısa bir süre sonra, federalistlerin ağırlıkta olduğu Kongre, Fransa'dan gelebilecek tehditler karşısında ordunun güçlendirilmesini gerekli görmüştür. Kongrenin bu görüşü karşısında hükümet önemli bir kaynak ihtiyacına girmiş ve Hazine Bakanı Hamilton tarafından önerilen yeni bir servet vergisi ile bu ihtiyacı gidermeye çalışmıştır. Ancak yürürlüğe konulan bu vergi, kısa sürede John Adams hükümetine karşı ülke genelinde bir endişe yaratmış ve Fries İsyanı'nın yaşanmasındaki en önemli gerekçe olmuştur.

Yürürlüğe konulan bu vergi, o dönemde gerçek servet unsuru olarak görülen arazi, bina ve köleleri hedef almıştır. Söz konusu vergi, adaletin sağlanması açısından her ne kadar eyaletlerin nüfus sayıları dikkate alınarak paylaştırılrsa da, özellikle binaların vergi değerinin belirlenmesi konusunda önemli sorunlar yaşanmıştır. Çünkü binalardaki kapı ve pencere sayısı ile binaların büyüklüğü ve yapıldığı malzeme değerlendirilerek kullanılmıştır.

Vergi memurları binaların vergi değerlerini belirlemeye geldiğinde Pennsylvania halkı, hükümetin bu vergileme işlemini bir dönem Avrupa'da alınan ve adaletsiz bir vergi olarak değerlendirilen Şömine Vergisi'ne (Hearth Tax) benzeterek tepki göstermişlerdir. Bu tepkiler özellikle Avrupa feodalitesinden kaçarak bölgeye yerleşen Alman çiftçilerin vergi memurlarına karşı giriştiği eylemlerle güç kazanmıştır. Nitekim Alman bir çiftçi olan Hausfaugen vergi memurları üzerine kaynak su dökerek kızgınlığını açık bir şekilde ortaya koymuştur. Daha sonra tepkiler gittikçe güçlenmiş ve vergiye karşı gelen çiftçiler küçük silahlı çeteler şeklinde organize olmaya başlamıştır. Bu çeteler bölgedeki yerleşim birimlerini dolaşarak vergi memurlarını yakalamışlar ve şiddet kullanarak görevlerinden uzaklaştırmışlardır. Bu tepkiler karşısında hükümet harekete geçmiş ve yaklaşık 20 isyancı yakalanarak hapse atılmıştır.

Bu gelişmeler üzerine, Bağımsızlık Mücadelesine katılan ve 1794 yılında yaşanan Viski İsyanı'nın bastırılmasında görev alan John Fries, haklı oldukları gerekçesi ile çiftçilerin liderliğini üstlenmiştir. Akıcı ve ikna edici bir konuşma kabiliyetine sahip olan Fries, kısa sürede sayıları 150 kişiden oluşan bir çete oluşturmuş ve 8 Mart 1799 tarihinde Sun Tavern'de bulunan mahkeme binasını basarak isyancıları serbest bırakmıştır. Fries'in bu hareketi karşısında hükümet tavrını sertleştirmiş ve hükümet güçleri tarafından yakalanan Fries, vatan hainliği suçuyla yargılanarak idam cezasına çarptırılmıştır. Bunun üzerine geri adım atmak zorunda kalan Fries, Başkan Adams'tan affedilmesini istemiştir. Bu talep karşısında Başkan Adams, Fries'in dolaylı yoldan affedilmesini öngören bir fezleke hazırlamış ve bunu Kabine'ye sunmuştur. Fries'in federal vergilere karşı gelen isyancıları yasadışı bir şekilde serbest bırakması ve bu nedenle de isyancıların lideri sayılması, Başkan Adams tarafından hatalı bir tutum olarak değerlendirilmiş ve böyle bir fezleke hazırlanmasında etkili olmuştur. Kabine üyesi olan Maliye Bakanı Hamilton, Fries'in dolaylı yoldan affedilmesini öngören bu fezlekeye şiddetle itiraz etmiş ve Kabine'nin fezleke aleyhinde karar almasında etkili olmuştur.

Ancak Başkan Adams, Kabine'nin olumsuz karar almasına rağmen inisiyatifini kullanmış ve Fries'ı affetmiştir. Bu gelişme karşısında Hamilton, daha önceden Viski İsyanı'nda olduğu gibi isyancıların affına karşı çıktığını hatırlatmış ve Viski İsyanı'nı çıkaranların Başkan Washington tarafından affedilmesi ile bu tutumun ikinci bir isyan olan Fries İsyanı'nın çıkmasına neden olduğunu savunmuştur. Dolayısıyla, yaşanan bu ikinci isyan karşısındaki bu aynı yöndeki tutumun ilerleyen dönemde üçüncü bir isyana neden olacağını iddia etmiştir.

Hamilton'un bu görüşleri Başkan Adams ile aralarının açılmasına neden olmuş ve hükümetin istikrarı tehlikeye düşmüştür. Nitekim bu gelişmelerin ardından bir yıl sonra 1800 yılında yapılan seçimlerde Thomas Jefferson başkan olarak seçilmiş ve ilk iş olarak Hamilton tarafından önerilen tüm vergileri yürürlükten kaldırmıştır.

3.3.2.6. Gümrük Tarifesi İsyanları, 1828–1861

Amerika'da 1800'den 1861'e kadar olan dönemde vergiler farklı bir karaktere bürünmüş ve sadece vergi tahsil yöntemlerinde değil, vergilerin üretim üzerindeki etkileri de farklı özellikler kazanmıştır. Ülke ekonomisi o dönemde gelişme aşamasında olduğundan, yerel girişimlerin Avrupa ile olan rekabetten olumsuz yönde etkilenmemesi amaçlanmış ve koruyucu gümrük tarifeleri benimsenmiştir. Uygulanan gümrük tarifelerine

zamanla tepkiler gelmeye başlamış ve bu tarifeler haksız ve hatta anayasa dışı bir vergi olarak görmeye başlanmıştır. Gümrük tarifeleri içinde en çok tepki göreni 1828 yılında yürürlüğe konulan ve ülkenin Güney bölgesine yapılan ithalatı konu alan tarifeler olmuştur.

İğrenç Tarifeler (Tariff of Abominations) olarak adlandırılan bu tarifeye göre, Güneyliler kendilerinin vergi ödemelerinde daha büyük pay ödediklerini ileri sürmüş ve gösterilen tepkinin dozu artmaya başlamıştır. Bunun üzerine tarife oranları 1832 tarifesi ile belli bir ölçüde indirilmişse de, bu indirimler Güney Caroline için pek yeterli görülmemiş ve bu tarife, Alexander Hamilton'un yürürlüğe koyduğu vergilerinden bu yana ilk ciddi anayasal krize yol açan, düşmanca bir tepkiye neden olmuştur. Bunun üzerine Güney Caroline, anayasaya aykırı oldukları gerekçesiyle 1828 ve 1832 tarifelerini alışılmadık bir yöntemle geçersiz kılmıştır.

Başkan Andrew Jackson, 1828 ve 1832 tarifelerinin geçersiz kılınmasına şiddetle tepki göstermiş ve tarifelerin uygulanmasına direnen kişilere karşı askeri bir hareketle müdahale edeceğini ve vatana ihanet suçlamaları getirileceği tehdidinde bulunmuştur. Ancak iç savaş çıkma ihtimalleri üzerine böyle bir harekete girişilmemiş ve tarife oranlarında indirim yoluna gidilerek uzlaşmaya varılmıştır. Ancak bu gelişme, Güneylilerin tarifeler konusundaki kanaatlerini pek değiştirmemiş ve 1861 yılında benimsenen ılımlı tarife uygulamalarına kadar durum ciddiyetini korumuştur. Gümrük vergisi isyanları, taşıdığı mahiyet bakımından Amerikan tarihinde önemli bir yere sahiptir. Çünkü bu başkaldırıda, sivil itaatsizlikten çok resmi itaatsizlik hali ön plana çıkmaktadır. Bilindiği gibi Amerikan yönetim sistemi federal sisteme dayanmaktadır. Bu sistemde ülke federal devlet çatısı altında, çok sayıda federe devletten oluşmakta ve kural olarak federe devletler federal devlete bağlı durumdadırlar. Dolayısıyla yaşanan bu olaylarda federe devletlerden biri, federal devletin uygulamalarını yok saydığından resmi itaatsizlik olarak değerlendirilmektedir. Daha önce de değinildiği gibi resmi itaatsizlik, sivil itaatsizlikten farklı olarak devletin bir kurumun kuralları ihlali ile ortaya çıkmaktadır.

3.3.2.7. Büyük Depresyon Yıllarında Vergiye Karşı Direniş 1929

Amerika'da Büyük Depresyon'un ortaya çıktığı 1929 yılında ve izleyen dönemlerde vergiye karşı çeşitli direniş hareketleri olmuştur. Ancak bu direniş hareketlerinin temelindeki düşüncede vatanseverlik, arkadaşlık ve fedakârlık duyguları hâkim olduğundan, oluşan direniş hareketleri vergi isyanı haline gelmemiştir.

Büyük Depresyon döneminde Amerika'daki vergi yükü önemli ölçüde artmıştır. 1929 yılında yüzde 11,6 olan toplam vergi yükü 1932 yılında yüzde 21,1'e yükselmiştir. Vergi yükünün artmasına paralel olarak vergi ödememe eğilimleri de artmıştır. Normal dönemde yüzde 10 olan vergi ödememe oranı (tax delinquency rate) bu dönemde yüzde 30 gibi yüksek bir seviyeye ulaşarak, önemli bir artış göstermiştir. Ayrıca, vergiye karşı direniş hareketleri başlamış ve bu amaçla sayıları 3000 ile 4000 arasında tahmin edilen, çeşitli organizasyonlar oluşturulmuştur. Bunların sayısı tüm ülke çapında 3000 ila 4000 arasında tahmin edilmektedir. Organize olamayan bazı çiftçiler ise, ağır vergilere karşı tepkilerini arazilerini ve çiftliklerini satarak göstermeye çalışmıştır. Vergiye karşı direniş hareketleri özellikle emlak vergisi uygulaması üzerinde yoğunlaşmış ve toplam 16 eyaletteki birçok belediye, yürürlüğe koyduğu düzenlemelerle emlak vergisi oranlarının azaltılmasını sağlamıştır. Ayrıca, federal vergi oranlarında da indirim gidilmiş ve vergi yükü önemli ölçüde azaltılmıştır. Diğer yandan vergiler konusundaki düzenlemelere ilave olarak kamu harcamaları alanında israf ve yolsuzluk sorunları ele alınmış ve halkın bu konularda daha duyarlı hale gelmesi sağlanmıştır.

Amerika'da bu dönemde yaşanan çok sayıdaki vergiye karşı direniş hareketi, ülkenin içine girdiği mali yetersizlik nedeniyle vergi yükünün artırılmasından kaynaklanmıştır. Vergi yükünün artırılmasında ekonomi açısından en az olumsuz etki oluşturduğuna inanılan ve bir servet vergisi niteliği taşıyan emlak vergisi seçilmiştir. Ancak, geçmişinde birçok vergi isyanı tecrübesi bulunan halk, hükümetin bu tutumu karşısında iyimser bir tavır sergilemiş ve cezai uygulamaları kabul ederek vergi ödemelerini aksatmıştır. Vergi isyanlarından farklı olarak pasif direniş olarak değerlendirilebilecek bu tepki hareketleri, hükümetin geri adım atmasına ve vergi oranlarını azaltıcı düzenlemelere başvurmasına neden olmuş ve başarıyla sonuçlanmıştır (Aktan ve diğerleri, 2003: 32–40).

3.3.3. Osmanlı Döneminde Vergi İsyamları

Maliye teorisyenleri ve uygulamacıları hem vergi gelirlerini arttırmak hem de mükelleflerin vergiye karşı tepkilerini engellemek için sürekli arayışlar içinde olmuşlardır. Kimlerin vergi dışı bırakılacağını ve kimlerin ne ölçüde vergi vereceklerini adil bir biçimde belirlemek vergiciliğin en zor alanlarından birisidir. Dolayısıyla vergilemenin adil olup olmadığı üzerindeki karşılıklı tartışmalar insanlık tarihinde devleti idare edenler ile idare edilenler arasında süregelen çekişme konularından birisini oluşturmaktadır. Bu

durum zaman zaman halk-devlet ilişkilerini olumsuz yönde etkileyerek ülkeleri toplumsal bunalımlara sürüklemiştir. Romalıların, kendilerine her şeyin meşru olduğunu sanan vergi memurlarının kural dışı davranışlarına karşı ayaklanmaları, İmparatorluğun gitgide zayıflamasına yol açmıştır. Montesquieu'nun “*Ancak zayıflamakta olan devletlerde daha çok haraca (vergiye) ihtiyaç duyulur ve o suretle ki yükler, onu daha az taşıyacak durumda oldukça artırılmak zorunda kalınır*” şeklinde belirttiği gibi, Roma'nın zayıflaması, haksız vergi uygulamaları nedeniyle gittikçe artarken, mali sorunlara çözüm bulmak için vergiler daha da ağırlaştırılmış ve Roma, savaşın sonunda Barbarlar tarafından istila edilmiştir.

Avrupa ülkeleri hem pagan dönemlerinde hem de Hıristiyan olduktan sonra vergi ödememek için sürekli direniş göstermişlerdir. Bu direnisin temelinde idare edenlerle idare edilenlerin aynı ırktan olmayışları asıl etkenlerden birisidir. Roma Egemenliği ve Hun ve Cermen istilalarında, Avrupa'nın yerli halkı, yabancıların savaş harcamalarını karşılarken, kendilerine zulmedenlerin güçlerini, emekleri ve gelirleri yoluyla arttırmak zorunda kalmış oldukları için hissen ve düşünce olarak vergi ödemeye karşı durmuşlardır. Avrupa'da oldukça düzenli devletler kurulduktan sonra da bu direniş devam etmiş; derebeylik dönemlerinde senyör ile serf ve tebaa ayrı soydan olduğundan dolayı birbirleriyle çatışmışlardır.

Çünkü senyörler için “*tebaa adi, aşağılık ve itaatle yükümlü bir yaratıktır*”. Buna mukabil tebaa için de efendi, gaddar ve zalim bir beladır. Kendisini sömüren ve küçük gören bir yabancıdır. Soya dayanan bu hislere dayanan vergileme Avrupa Devletlerinin en önemli sorunlarından birisi olmuştur. Bu sorunun çözümü için uzun mücadeleler yapılmış, bu süreçte vergileme yetkisine sahip meclisler kurulmasını sağlamıştır. Bu meclisler vergileme tartışmaları sonunda günümüzde parlamentolar gelişmesine neden olmuştur. İngiltere'de Yüz Yıl Savaşları'ndan sonra vergilerin arttırılması, rahipler ve asiller sınıfının toplumdaki eğitici ve askerlik görevleri dolayısıyla vergiden muaf tutulmaları burjuva ve köylü sınıfının üzerinde büyük baskılara yol açmıştır. İngiltere'de Büyük Özgürlük Fermanı'ndan (1215) başlayarak, Haklar Bildirgesi (1688) biçiminde devam eden gelişmeler, kralın bazı vergileme yetkilerinin parlamentoya devredilmesiyle sonuçlanmıştır. İngiltere'de siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması 17. yüzyılda, Kara Avrupası'nda ise 18. ve 19. yüzyıllarda gerçekleştirilebilmiştir. 1789 Fransız Devrimi'nin önemli nedenlerinden birisi keyfi vergiler konulması olmuştur.

Devrimden sonra ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci'nde vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleri ile vergilerin yasallığı ilkesi hükme bağlanmıştır.

Amerikan ayaklanmasının nedenleri arasında da ağır ve adil olmayan vergiler ilk sırada yer almıştır.

Osmanlı Anadolu'su 16. yüzyıl ve 17. yüzyılda, nüfus yapısını bile önemli ölçüde değiştiren Celali Ayaklanmaları'na sahne olmuştur. Celali Ayaklanmaları, vergilerin yükü altında ezilenler, toprakları ellerinden alınmış eski sipahiler, topraksız köylüler, geçim sıkıntısı çekenler v.b. grupların çıkardıkları Anadolu'daki en büyük isyan hareketlerindedir. 16. ve 17. yüzyıllarda Anadolu halkının tepkisinin genel adı olarak kabul edilen "Celali Ayaklanmaları"nın önemli nedenlerinin basında isyancı liderlerden daha önce devlet tarafından tanınan mali rantların geri alınması ve köylülerin bazı yöneticilerin baskıcı sömürülerine tepkileri gelmektedir. 17. yüzyılda yaşanan mali kriz Osmanlı Devleti'nin mali sistemini derinden etkilemiştir. Mali sistemde oluşan bu mali sorunlara çözüm süreciyle birlikte söz konusu durumdan kendi çıkarları için rant arayışı peşinde koşan bir takım kişiler ve gruplar ortaya çıkmıştır.

3.3.3.1.Celali İsyancıları

Celali isyanları ilk olarak 1509-1590 yılları arasında ortaya çıkmıştır.Bu dönemdeki ayaklanmaların başlıca nedenleri, mezhep çatışmaları, merkezi yönetim ile Anadolu'daki Türkmenler arasında yaşanan sorunlar, İran'ın dış politikası, tımar sahiplerinin tımarlarının ellerinden alınması, sürekli artan vergi yükü ve sömürüdür.

Bu dönemdeki ayaklanmaların başlangıcı olarak Şah Kulu Ayaklanması (1509–1510) kabul edilebilir. Tımarları kendilerinden alınarak haksızca başkalarına verilen ve içlerinde çoğunluğunun Teke ili'nden (Antalya) olanların oluşturduğu sipahiler ve bölgedeki Türkmenler mezhep çatışmalarının etkisiyle Şah Kulu Ayaklanması'nı çıkarmışlardır. Şeyh Celâl Ayaklanması'nda (1517) Seyh Celal "*yoksul insanların, topraksız köylülerin, ağır vergiler altında ezilenlerin hayatını düzeltmek, onlara mutluluk getirmek için*" yaklaşık 20 bin kişiyi toplamıştır. Bu ayaklanmaya katılanlara Osmanlı yöneticileri tarafından "Celâli" adı verilmiş ve bu tarihten sonra da Osmanlılar, bu terimi ne türden olursa olsun bütün ayaklanmalar için kullanmışlardır.

Kanuni Sultan Süleyman'ın tahta geçtikten sonra mali bunalıma engel olmak için "arazi tahriri"ni yenilemek suretiyle, hazine gelirini arttırmaya yönelik hareketleri ülke

çapında halkın tepkisine neden olmuştur. Bunun nedeni hem tımarlı sipahilerin hem de çiftçilerin (raiyetin) arazi yazım sonuçlarından etkilenecek olmalarıydı. İl yazıcılarının sipahilerin beratlarında kayıtlı yerlerden "ifrazlar" bularak hazineye geri alacakları tarlaların dönümlerini fazla göstererek de çiftçilerin vergi yükünü ağırlaştıracakları söylentileri halkın hoşnutsuzluğunu arttırarak aniden geniş isyanların çıkmasına yol açmıştır(1525–1527). Ayaklanma İlyazıcı Kadı Muslihiddin'in arazi vergilerini arttırmasına karşı yapılan itirazlarda, kimi Bozok Türkmen ileri gelenlerine "sakallarını kestirmek" gibi Türkmenler tarafından kendilerine hakaret olarak nitelendirilen cezalar vermesi nedeniyle başlamıştır. Olaylar kısa zamanda Sivas, Yeşilirmak çevresi, Maraş, Adana, Tarsus ve İçel bölgelerine yayılmıştır.

Celali Ayaklanmaları'nı dönemin tarihçisi Peçevi “*Dinin koruyucusu saadetli padişah, muzaffer İslam askeri ile bir süre kâfir ülkelerini talan ve yakıp yıkmaya işleriyle uğraşırken Bozok Türk menleri'nden adları geçen eşkıya ayaklanıp önce o bölgede görevli olan Muslihiddin adındaki kadıyı, bunun kâtibi Mehmet'i ve Hersek zade Ahmet Paşa'nın oğlu Sancakbeyi Mustafa Bey'i öldürdüler. Sivas Vilayeti'ne saldırarak, reayanın mal ve yiyeceğini yağmaya ve yakıp yıkmaya başladılar*” şeklinde açıklarken ayaklanmanın nedenini Ali Efendi ise: “*Adı geçen Sülün'ün tasarrufunda olan mezraya iki yüz akçe vergi yazarlar. Her ne kadar o bu paradan yüz akçesinin bağışlanmasını ve yalnız ve yalnız yüzünün alınmasını rica ederse de dinlemezler. Sülünöğlü ise isteğinde direnir. En sonunda öfkelenen görevliler, Sülünöğlü'nun adamlarından birini saklayıp uzun sakalını keserler ve işkence ederler. Rica ve yakarmaları kabul olunmadığından gayri böyle bir ihanete de uğrarlar. İşte bu yüzden ayaklanıp kendilerine bağlanıp katılmayanları öldürürler ve mallarını yağma ederler*” şeklinde anlatmaktadır.

Ayaklanmalar birbirini takip etmiş; Çukurova Bölgesi'nde Domuzoğlan, Bağçe Bey ve Mustafa oğlu Veli Halife ayrı ayrı isyanlar çıkarmışlarsa da bunlardan en önemlisi Kalender Çelebi'nin İsyanı (1528)'dir. Bu ayaklanmanın diğer ayaklanmalardan daha büyük ve şiddetli olması nedeniyle, ayaklanmayı bastırmak için bizzat Vezir-i Azam İbrahim Pasa tarafından bir ordu harekete geçmiş, fakat Kalender Çelebi tarafından ağır bir bozguna uğratılmıştır. Ancak, ayaklanmanın asıl nedenini araştırarak Kalender Çelebi'nin etrafına toplanan kişilerin çoğunun, dirlikleri kesilmiş sipahilerin olduğunu tespit etmesi üzerine İbrahim Pasa dirlikleri ellerinden alınan beyleri çağırarak dirliklerinin geri verileceğini taahhüt etmiş ve bunun üzerine bu kişiler Kalender Çelebi'nin yanından

ayrılmışlar, 300–500 kişi ile kalan Kalender Çelebi de kolayca mağlup edilerek ayaklanma sona erdirilmiştir.

1593 yılında Avusturya seferinin başlaması üzerine yeni bir Celali ayaklanmaları meydana gelmiştir. Bu ayaklanmaların başında çoğu kapıkulu ordusunun atlı birliklerinde vazife gören veya beylerbeyi ve sancak beylerinin emrinde bölükbaşılık, çavuşluk, subaşılık gibi hizmetlerde bulunan küçük rütbeli Anadolu Türkleri gelmektedir.

1598 yılında Karayazıcı Abdulhalim Bey (1598); sekbanlık, bölükbaşılık, kale muhafızlığı yapan ve hatta Celali eşkıyalarıyla mücadele eden birliklerin başında kumandanlık yapan bir kişi olup, kendisine bu hizmetlerinden dolayı sancakbeyliği verilmiştir. Ancak kaymakamlığa bir başka bey atanınca isyan etmiştir. Gerek Karayazıcı'nın kendi kişiliğinde ve gerekse köylü olsun, asker olsun, ayaklamaya katılanların ortak yönü, dirliklerinin kesilmesini önlemek ve vergi yükü artışına tepki göstermektir. Kalenderoğlu (1607), Muslu Çavuş (1607), Yusuf Paşa (1607), Cennetoğlu (1625), İlyas Pasa (1627) ve Karahaydaroğlu (1647) yıllarında dirliklerinin ellerinden alınması veya yerel idarecilerin halka karşı yaptıkları zulümlerden dolayı ayaklanan diğer celaliler olmuşlardır (Gökbunar, 2007: 8-10).

3.3.3.1.1 Celali İsyanlarının Nedenleri ve Sonuçları

Celali Ayaklanmaları'nın katılımcılarına bakıldığında, yeni mali düzenlemelerden ve özellikle de Anadolu'da meydana gelen birçok sosyal ve doğal olaydan etkilenen önemli bir sipahi (tımarlı) kesimin varlığı görülmektedir. Bu kesimin ayaklanma nedenleri ise şöyle sıralanabilir:

- Sipahilerin Savaşlardan Kaçması ve Tımarlarının Merkezi Yönetim Tarafından Elllerinden Alınması

III. Mehmet'in saltanatının en büyük savaşı olarak gördüğü, zaferle sonuçlanan Haç ova Savaşı'nın (1596) sonunda Cağalzede Sinan Pasa, ordudaki disiplini korumak amacıyla, savaştan kaçanları tespit etmek için bir yoklama yaptırmıştır. Bu yoklamada bulunmayanlar "firari" sayılmış, tüm mal ve mülklerine devlet tarafından el konulmuştur. Bu karar yalnız Haçova'da savaş alanından kaçanları değil, orduya hiç katılmayan sipahileri de etkilemiştir. Firari Defteri'nde yalnızca 2000–4000 akçe ile 20,000- 50,000 akçe getiren dirlik sahiplerinin adı da yer almış ve 30.000 sipahinin tımarları ellerinden alınmıştır. Askeri sınıftan binlerce kişinin isyan etmesinde bu eylem etkili olmuştur.

- Vergilerin İltizam Yöntemiyle Toplanması ve Yöntemin Yaygınlaşması

Savaş teknolojisindeki değişiklikler nedeniyle, merkezde daha büyük ve daimi ordular oluşturma gereği ortaya çıkınca, tımar düzeni hem askeri hem de mali önemini yitirmeye başlamıştır. Böylece devletin tarımsal artığın daha büyük bir bölümünü merkezde toplaması yönündeki baskılar da artmıştır.

16. yüzyılın sonlarına doğru devlet, tımar düzenini terk ederek iltizama geçmeye başlamıştır. Mukataa adı verilen birimlerden belirli süreler için vergi toplama imtiyazı müzayede yoluyla satılmaya başlanmıştır. Tımar düzeninde sipahilerin vergi olarak toplanan ürünlerin nakde çevrilmesi görevini, mültezimler veya onların yerel temsilcileri üstleniyordu. İltizam sistemine geçilmesiyle birlikte sipahi tarafından nakit olarak toplanan çift resmi gibi vergilerin de terk edilmesi, sipahilerin geçimlerini sağlamalarını zorlaştırmıştır.

- Sipahi Gelirlerinin Enflasyon Nedeniyle Reel Olarak Azalması

Celali Ayaklanmaları sırasında yaşanan enflasyon ve köylülerin büyük göçü (kaçgunu), sipahilerin gelirini düşürmüştür. 16. yüzyılda fiyatlar artmaya başlayınca, para olarak toplanan vergilerin gerçek değeri erozyona uğramıştır. Bu durumda merkezi devlet, söz konusu vergilerin bir bölümünün miktarlarını sık sık arttırmaya çalışmıştır. Ancak Avrupa'da olduğu gibi Osmanlı Devleti'nde de bu çabalar enflasyon karşısında yetersiz kalmıştır. 1585 yılındaki büyük tahsis sonrasında, devlet bu tür vergilerin miktarlarını yeniden saptamaya yönelmemiştir.

Böylece özellikle tımar düzeni çerçevesinde toplanan sabit miktarlı vergilerin önemi azalmıştır. Fiyat Devrimi'nin etkisiyle sipahilerin tarımsal üreticilerden nakit olarak topladıkları çift resmi gibi vergiler erozyona uğramış, sipahiler güç duruma düşmüşlerdir. Giderek yoksullaşmaya, savaş sırasında orduya katılmamaya ya da asker göndermemeye ve yüzyılın sonlarına doğru da kimi sipahiler tımarlarını terk etmeye başlamışlardır. Enflasyon karşısında, akçe üzerinden toplanan bu vergilerin düzeyinin yükseltilmesi gerekiyordu. Oysa merkezi devlet, sipahilerin topladığı vergilerden vazgeçerek, onların yerine kırsal nüfustan avarız-ı divaniye ve tekâlif-i örfiye diye anılan olağanüstü vergileri toplamaya başlamıştır. Bu tercih, sipahileri ve onların öncülük ettiği taşra ordusunu büyük bir şekilde etkilemiştir. 17. yüzyılın ortalarında, florinin 40 akçe ettiği bir dönemde tespit edilen olağan vergiler, florin 120 akçeye yükseldiğinde de aynı kalmıştır. Böylece rantının

aşağı yukarı % 50 kadarını nakdi olarak alan sipahi, bir de topraklarının daralması sonucu, gelirinde önemli bir azalmayla karşılaşmıştır.

- Yerel Yöneticileri Merkezi Yönetimin Ataması

Merkezde vezirler v.b. üst yöneticilerle kapıkullarının ve yine taşrada ümeranın etkinliğinin artması, bunların gelirlerini artırmak için vergilendirme düzeninde iltizam usulünün yaygınlaştırılması, gelişmelerin önemli bir boyutunu oluşturmuştur. Sultanların taşrayı etkili bir şekilde kontrol edebilmek için merkezden tayin edilen beylerbeylerine dayanmaları sonucunda, 16. yüzyıl sonlarına doğru taşra yönetiminde giderek artan bir biçimde, merkezde yetişmiş kişiler taşra kökenlilere göre etkinlik kazanmıştır.

Fakat eyaletlerdeki memurların terfilerinin önünün kapanması ayaklanmaları teşvik etmiş, ardından da merkezin kontrolü kaybetmesine yol açmıştır. Böylece, Osmanlı merkezi bürokrasisi Celali Ayaklanmaları'nın ciddi teşvikçilerinden birisi gibi davranmıştır. Ayrıca atama düzeyindeki merkezleşme, mali durumda söz konusu olan âdemi merkezleşmeyle dengelenmiştir.

Gittikçe artan nakit para talebi merkezi yönetimin, eyalet valilerinin gelirlerini yavaş yavaş azaltmasına neden olmuş, artık eyalet valilerinin gerekli fonları kendi inisiyatifleri dâhilinde toplamaları bir siyasal manevra alanı sağlamıştır.

- Yöneticilerin Çiftlik Kurma Eğilimi

17. yüzyılda Batı'da hububat ihtiyacının artışı ve fiyat hareketleri, Osmanlı üretim maddelerinin ticari niteliğinin artmasına neden olmuştur. Bu gelişim, bir yandan buğday çiftliklerinin bir yandan da hayvan yetiştirme çiftliklerinin gelişimine yol açmıştır. Bunlardan buğday çiftlikleri genellikle devletin geleneksel buğday yetiştiren ve daha çok Balkanlar'da yer alan ovalarında, hayvan üretme çiftlikleri ise daha ziyade İç Anadolu'da ortaya çıkmıştır. Osmanlı Devleti'ndeki çiftlikleşme eğilimi küçük çiftliklerin birleştirilmesi yoluyla oluşturuluyordu. Dolayısıyla çiftçiler mülklerini çeşitli şekillerde kaybederken, sipahileri de dirliklerini yitiriyorlardı.

- Çift Hane Sisteminin Çökmesi

Çiftliğin boyutları verimliliğine göre altmış ile yüz elli dönüm arasında değişiyordu. Tımarlar, tahrir defterlerinde kayıtlı oldukları halleriyle bölünemez ve değiştirilemez birimler oldukları için, tımarlardan elde edilen gelirin sabitliğini korumak amacıyla, çift-hane birimleri de bölünemez ve değiştirilemez olarak korunuyordu. 17.

yüzyıldaki değişimlere uyum sağlamaya çalışan devlet, çift-hane birimlerinin bütünlüğünü korumaya çalışıyor, köylü ise bu değişimlere ayak uydurabilmek için esneklik imkânları arıyordu. Merkezi yönetimin çift hane birimlerinin parçalanmasını istememesine rağmen, birimlerin gittikçe daha küçük parçalara bölünmüştür. Bu nedenle, alışıldık yekpare birimler yerine, “yarım çiftlik (nim-çift)”, yarım çiftlikten az olan “bennâk” denen çok küçük topraklara sahip kişilere giderek daha sık rastlanılmıştır. Bu eğilim, çift-hane birimlerinin, nüfus baskısının ya da ekonomik sıkıntıların etkisiyle giderek daha fazla parçalandığını göstermektedir. Bu, sadece köylülerin durumunun kötüye gittiğini değil, aynı zamanda çift-hane birimini terk etme seçeneğini benimsemeye başlayan kırsal toplumun dokusunun değişmekte olduğunu da göstermektedir.

İktisadi, mali ve sosyal olaylardan etkilenen halk, bir çözüm arayışı olarak Celali Ayaklanmaları’na katılmıştır. Ancak bu ayaklanmaların liderlerinin ayaklanma nedenleri incelendiğinde amaçlarının, vergi toplama rantının kendilerinden alınmasını engelleme girişimleri olduğu görülmektedir. Örneğin; İran Savaşları’nın çıkmasıyla savaşa gitmesi emredilen Kalenderoğlu Mehmet Pasa, savaşa katılmayı ret ettiği için, dirliklerinin kendisinden alınmıştır. Bu olay üzerine Pasa isyan etmiştir. Yine savaşta yenilginin sorumlusu olarak görülen Halep Valisi Canbuladoğlu Hüseyin Pasa idam edilmiş, dirliklerinin alınması üzerine Hüseyin Paşa’nın kardeşleri isyan etmiştir. Celâli Ayaklanmaları’nın yaşandığı dönemlerde, Celalilerin ortak özelliklerinin devlet memuru olması, amaçlarının sadece vergi toplamanın rantının merkezi hükümet tarafından geri alınmasına tepki olarak oluştuğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca ayaklanmaların sona erdirilme yönteminde de bu hipotezin doğruluğunu test edebiliyoruz. Çünkü Osmanlı Devleti yöneticileri, bu ayaklanmaların çoğunu, isyancı liderlere eski görevlerini geri vererek sona erdirebilmişlerdir (Gökbnar, 2007: 10–13).

3.3.3.2. Patrona Halil İsyanı, 1730

O dönemde uygulanan vergileri bile ödemekte güçlük çeken esnafa, perakende mallar üzerinden alınmak üzere bidat adı altında bir vergi konulmuştur. 1730’da padişahın sefere çıkma kararı ile ciddi bir şekilde bu verginin tahsilâtına başlanınca, esnafın ve esnaflaşan yeniçerilerin hoşnutsuzlukları artmıştır. Ordunun sefere hazırlanması nedeniyle birçok esnaf ordugâha gelmiş, çadır kurmuş, ticari yatırım yapmıştı. Yeniçeriler de dükkânlarını veya işlerini bozup orduya katılmışlardı. Fakat ordunun hareket etmemesi bunların zararına olmuş ve birçok esnaf sermayesini kaybetmiştir. Ticaretle uğraşan

yeniçeriler, esnafılık yapan halkla birlikte isyan çıkarmıştır. Hiçbir direnme ile karşılaşmayan ihtilalciler, 30 Eylül günü amaçlarına ulaşmıştır. Başata İbrahim Paşa olmak üzere bazı vezirler öldürülmüş, III. Ahmet'in yerine I. Mahmut tahta geçirilmiş ve İbrahim Paşa'nın bütün mal ve servetine el konulmuştur. Yeni tahta geçmiş I. Mahmut, Patrona Halil'i çağırıp dileklerini sormuş, o da halkı ezen vergilerin kaldırılmasını istemiştir. Sonunda hükümet, esnafın arzularını kabulden başka çare bulamamış, isyan sadrazam, defterdar gibi birçok devlet görevlisinin öldürülmesiyle sonuçlanmış ve böylece Lale devri kapanmıştır.

3.3.3.3. Atçalı Kel Mehmet İsyanı, 1829–1830

Aydın ve çevresinde halk, gelen tahsildar memurlarının halktan aşırı vergi almasından ve buna itiraz edenlerin şiddetle cezalandırılmasından şikâyetçiydi. Bu olaylar üzerine Atçalı Kel Mehmet, etrafına topladığı adamlarla birlikte bu kişilere karşı kuvvet kullanarak halkı korumuş ancak, her şeye rağmen, hükümetin topladığı vergileri şeriatın emrettiği şekilde alıp İstanbul'a göndermiştir.

Atçalı Kel Mehmet isyanı saraya ve padişaha karşı bir başkaldırı değil, kendilerine vergilendirme yetkisi verilen ve padişahın verdiği bu yetkiyi kötüye kullanan görevlilerin haksız muamele ve zulmüne karşı bir isyan hareketi niteliği taşımaktaydı (Gök, 2007: 157).

3.3.3.4. Niş İsyanı, 1841–1843

Tanzimat Fermanı'nın ilanından sonra Osmanlı Devleti'nin Rumeli eyaletinde çıkan bir isyan da, Niş isyanıdır. Tanzimat Fermanı'ndan sonra, herkesin belirli bir oranda geliri üzerinden vergi ödemesi esaslı ile angaryaların ve iltizam usulünün kaldırılması, Sırbia ile sınırdaş olan Niş bölgesinde özel bir fermanla reaya çorbacılarının hazır bulunduğu bir toplantıda ilan edildi. Buna göre, herkes servetinin yüz kuruşta üç kuruş 12 parasını (bir kuruş 40 para) devlete vergi olarak verecek, bu vergiden Müslümanlar ve diğer imtiyazlı şahıslar istisna edilmeyecek ve reyanın vergisi her köyün knezi tarafından toplanacak, kanun dışı hiçbir vergi alınmayacak, memurlar herhangi bir şekilde kendileri için reyadan hiçbir şey alamayacaklar ve kendilerini reyaya besletmeyeceklerdi. Köylerden subaşılar kaldırılacak, yalnız kır-serdarı kalacak, o da masrafını kendi cebinden karşılayacaktı. Reaya bu ıslahatı memnuniyetle karşıladı.

Fermanın getirdiği yeniliklerin uygulanması kolay değildi. Öncelikle reaya tahrir sırasında servetlerinin fazla belirlenmesinden şikâyetçiydi. Öte yandan daha önce vergi

ödemeyen grupların vergiye tabi olması, bu grupların tepkisine yol açıyordu. Bu vergiden muaf gruplardan biri Niş kalesindeki Müslüman halktı. Bunun dışında vergiye tabi olan Hıristiyan zenginler ise vergilerin artırılmasından şikâyetçiydiler. Bu hoşnutsuz kesimler, reayayı da kışkırtarak isyanın başlamasına neden oldu.

Verginin sekiz kuruşa çıkması şundan ileri gelmekte idi: Hükümet bu bölgeden istenen vergi toplamını aşağı yukarı eski yıllar miktarında tespit etmiş (üç yük 79 bin kuruş) ve bu miktar tespit edilen servet miktarına bölününce oran yüksek çıkmıştı. Demek ki, hükümet vergi gelirini indirmek istemiyor, yalnız bu yekûnun halk arasında servete göre daha adil bir şekilde dağılmasını sağlamak amacını güdüyordu. Şimdi Müslümanlar, Avrupa tüccarları, Yahudi ve Kıptiler de vergiye tabi tutulduklarından gerçekte köylünün ödeyeceği miktar eskisine göre yarıya inmekteydi.

Reaya bu noktayı gördü ve kabul etti. Fakat bağ sahibi olan çorbacılar ve zengin Hıristiyan köylüler şarap ve rakıdan alınan vergiye itiraza devam ettiler. Bağlarını kullanılmaz hale getireceklerini, reayaya artık iş vermeyeceklerini ve onların üzümünü almayacaklarını söyleyerek köylüyü tahrik ettiler. Tahrik olunan reaya Niş kalesi altında toplandı. Paşa, görüşme için aralarından dokuz çorbacıyı çağırdı ve reayayı köylerine geri gönderdi. Sonra bu çorbacıları, tahrikçi sıfatıyla tutuklayarak Sofya'ya yolladı. Çorbacıların tutuklanması olayı büsbütün alevlendirdi. 1500 kadar reaya, tekrar Niş varoşuna toplandılar, yüzde üçten fazla vergi ödeyemeyeceklerini, zira fazlasını memurların ve kocabaşların haksız yere kendilerinden almak istediklerini iddia ettiler. Reayanın vergi işlerinde Osmanlı idarecileri ile birlikte hareket eden kocabaşlara karşı cephe alması özellikle kayda değerdir. Vergi defterleri kocabaşlar ile reaya tarafından incelenmek üzere kiliseye gönderildi. İncelemeden sonra borçlu oldukları vergileri ödemeleri için reayaya bir ay daha süre verildi. İkinci süre de geçtiği halde köylü vergilerini ödemedi ve iddialarında ısrar ederek bu sefer Niş kalesi altına silahlanmış olarak toplandılar. Niş-İstanbul yolunu kestiler. Değirmenleri ele geçirdiler ve rastladıkları Müslümanları katletmeye başladılar. Bunu gören Niş ileri gelenlerinden ve meclis üyelerinden Kerim Bey harekete geçerek reaya üzerine yürüdü ve İstanbul-Niş caddesinin geçtiği Kotine boğazını ellerinden aldı. Bunun üzerine Niş valisi Kosova tarafından Arnavut askerlerini isyancıların üzerine gönderdi. Topların yardımı ile asilerin esas merkezi olan Kamaniça ve Mutafça köylerindeki kuleler zapt edildi. Böylece isyan bastırılmış oldu.

3.3.3.5. Vidin İsyanı, 1847

Osmanlı Devleti'nin Rumeli eyaletinde yer alan Vidin bölgesinde ayanların hâkimiyeti söz konusuydu. Vidin isyanı da bu ayanların halka zulmü sonucunda ortaya çıkmıştır. Ayanlar, özellikle Tanzimat'ın ilanından sonra oldukça güçlenmişlerdi. Ayanların taşrada, hükümet otoritesinden daha fazla güçlenmesi sonucunda bölge halkından şikâyetler gelmeye başlamıştı.

Bu isyanın asıl nedeni, Vidin bölgesindeki hemen hemen bütün arazilerin az sayıdaki Müslüman ağaların eline geçmiş olması, buna karşın reayanın ekonomik açıdan gittikçe daha kötü şartlar altında yaşamak zorunda kalmalarıdır. Ağaların hâkimiyetiyle reayanın bu kişilere karşı yükümlülükleri giderek artıyordu. Bu nedenle bu isyan, toprağı olmayan reayanın arazilerin çoğunu elinde bulunduran ağalara karşı baş kaldırışıdır.

1792'de on keseden fazla geliri olan bütün mukataaların zapt edilerek iltizam usulü ile hazinece işletilmesine karar verildi. Devlet, miri araziye bu şekilde doğrudan doğruya elinde toplamaya çalışırken, bu toprakların bir kısmı da zaten eskiden beri bir takım şahısların elinde mülk haline geçmiş bulunuyordu. Padişahın layık gördüğü kimselere temliknamelerle mülk olarak verdiği veya hazinenin sıkıntısı dolayısıyla mülk olarak satılmış olan bu miri arazi, ağalar zümresinin oluşmasında önemli bir rol oynadı. Birçok yerde şehirlere ve kasabalara ağalar ve ayanlar hâkim oldu. Reayanın karşısında artık tımar ve zeamet sahipleri yerine kendi kişisel çıkarlarını düşünen bir bey-ağa sınıfı yer alıyordu. Bu şekilde köylü, asırlardır işlediği topraklar üzerinde bu miri arazi sahiplerinin kiracıları durumuna düşerken, ağalar merkezi otoritenin gittikçe fazlalaşan zaafi ve kontrolsüzlüğü sonucunda, reaya karşısında miri arazinin hakiki sahipleri durumuna geçmişlerdi. Hatta bunların mahalli nüfuz ve kudretlerine dayanarak siyasi-idari bir kuvvet haline geldiklerini, halkla hükümet arasına girerek ayan, voyvoda sıfatıyla mahalli idareyi doğrudan doğruya ellerine aldıkları da görülmüştü. III. Mustafa döneminde Muhsin zade Mehmet Paşa'nın sadaretinde ayanlık artık devletçe tanınmış bir kamu müessesesi halini almıştı. Bu durum Vidin'de de tamamıyla hâkimdi. Vidin'de miri topraklara dayanan büyük arazi sahibi ağalar rejimi diğer adıyla "Gospodarlık rejimi" çeşitli bakımlardan çok dikkate değer özellikler göstermekteydi.

Vidin'de isyan çıkan alanlarda miri arazi geniş sahalar kaplamakta idi. Buranın bir özelliği de bir serhat bölgesi olmasıydı ve Osmanlı Devleti'nde genellikle Serhan kaleleri etrafındaki mukataalar kaledeki muhafızlara tahsis edilirdi. Böylece Vidin'de de devlet

eskiden beri ağalara buradaki miri köyleri vermiş ve serhat durumu nedeniyle bu araziyi sonraları yalnız Müslümanlar satın alabilmişlerdi. Hıristiyan reaya bu haktan mahrumdu ve bu konudaki istekleri her defasında kesin bir şekilde reddedilmişti. Fakat bu arazi bir tür peşin kira demek olan “muaccele” karşılığında ağanın tasarrufu altına geçse de, yine onun mülkü sayılmazdı. Bununla birlikte ağalar, kiracısı buldukları bu arazi üzerinde yine hiçbir kontrole tabi olmayan mutlak mülk sahipleri gibi hareket etmekte güçlük çekmemişlerdir. Reayaya gelince, onlar bu toprakları, ancak ya doğrudan doğruya devletten veya ağalardan kira ile tutmak suretiyle işleyebilirlerdi ve birinci durum, mültezimlerin suiistimalleri dolayısıyla ikincisinden pek de iyi değildi.

Eski Vidin kanunnamesi, bir taraftan sipahilerin, subaşlarının veya sancak voyvodalarının reayadan fazla bir şey almalarını şiddetle men ederken, diğer taraftan ‘harman mevsiminde söz konusu vilayetin kanun-ı kadimi üzere her müzevvecinden sipahisine birer tavuk, birer bogaça alın’ ifadesiyle eskiden kalma bazı örfleri onaylamaktaydı. Kanuni Sultan Süleyman zamanında Sofya havalisine ait bir kayıt da dikkate değerdir. Bu bölgedeki reaya, mahsulünden öşürü verdikten başka, resm-i harman adıyla sipahiye hane başına iki kilo buğday, iki kilo arpa vermekteydi. Kanuni, Belgrat seferine giderken reyanın şikâyeti üzerine bu mahalli vergiyi kaldırdı. Fakat sonradan sipahiler, tımarlarına noksan geldiğini ileri sürerek bunun iadesini istediler. Yapılan tahkikat üzerine bu verginin Fatih Sultan Mehmet’ten önce de mevcut olduğu anlaşıldığından, Sofya Vilayeti reayasının sipahiye her beş haneden iki kilo buğday ve iki kilo arpa vermesi kabul edildi.

Bu bölgede Hıristiyan reyanın ağalara karşı olan yükümlülükleri vardı. Vidin reayası Tanzimat devrine kadar arazi ücreti karşılığı olarak bir iki ay ağanın hesabına zahire (aşlık) ekerdi. Köylü, ayrıca ağaya senede bir araba odun getirmeye veya onun yerine on iki kuruş vermeye Mecburdu. Her ev “hırızma zahiresi” adıyla her cins zahireden yirmi beşer okkasını; ayrıca “budarlık” namıyla kokoroz (mısır) mahsulünden araba başına kırk okkasını ağaya verirdi. Bağ olan yerlerde her dönüm için (bin asma bir dönüm itibar olunurdu) on iki para ödenirdi. Nihayet koyunların “otlakıyesi” olarak da bir miktar peynir verilirdi. Fakat reyanın verdikleri bununla da bitmezdi. Ağalar, kovan başına kırk para, mandıra parası olarak altmış para vb. daha bir takım vergiler almaktaydı. Böylece köylünün devlete ödediği vergilerden başka ağaya verdiği vergiler, hükümetin incelemelerine göre bu vergilerin toplamına eşit, hatta daha fazlaydı. Ek olarak ağaların,

köylerine gönderdikleri subaşı denilen adamlar, reaya sırtından yer içer; yol harçlığı gibi masraflarına karşılık olarak da yılda 1400–1500 kuruş toplarlardı. İşte ağa namına köyü hükmü altında tutan, reayayı keyfine göre para cezasına çarptıran bu köy kâhyaları, Vidin köylerinde yılda bir iki defa vergi mültezimleri ile kendini belli eden zayıf devlet otoritesi yanında hakiki ağalar hâkimiyetini temsil etmekteydiler. Oysa Tanzimat Fermanı'ndan sonra Vidin reayası ağalar için çalışmak istememekteydiler ve bu durumu saraya bildirdiler. Bunun üzerine Vidin'de angarya kaldırıldı. Fakat uygulamada ağaların angaryaları devam etmişti. İsyân Tanzimat'tan on yıl sonra çıkmış ve bu on yıl zarfında reayanın durumu gittikçe kötüleşmişti.

Reaya, gospodarıkların kaldırılmasını ve arazinin şimdilik doğrudan doğruya mülkiyetini iddiaya cesaret edememekle beraber, beylerden alınıp tapu ile kendilerine ihale edilmesini istemekteydi. Başlıca iki çözüm bulunmuştu: Birincisine göre, toprak doğrudan doğruya hükümetin idare ettiği miri arazi şeklinde reayaya bırakılacak ve onlar tarafından serbestçe işlenebilecekti. Öte yandan gospodarıklık rejiminde reayanın verdiği şeylerden gayri meşru sayılanları kaldırılmakta, kalan gelirin yarısı köy ağalarına verilmekte, diğer yarısı ağalar rejimi yerine kurulacak yeni idare masraflarına karşılık olarak devlet hazinesine alınmaktaydı. İkinci şekle gelince bu reayanın isteklerine daha uygundu: Arazinin, bedelleri alınarak tapu ile reayaya verilmesi ve bu nedenle çıkan para ile ağalara bedelinin ödenmesi düşünülmekteydi; yani reaya, tazminat vermek suretiyle ağaların yerine geçecekti. Fakat hükümet birinci şekle yöneldi. Ağalıkların gelirinden bazıları kaldırılrsa bile reayanın razı olmayacağı, hatta bunun için şimdiden isyana bile hazırlandığı Meclis-i Ahkâm-ı Adliye üyelerinden Nail Bey tarafından sadrazama bildirildi. Gospodarıklık sorunu uzayıp gidiyor, bir türlü çözülemiyordu. Vidin'den gelen korkutucu haberler üzerine hükümet, nihayet şu iki şekilden birini seçmek zorunda bulunuyordu: Birinci şık, sadece gospodarıklık gelirinin yarı yarıya indirilmiş olmasından ibaretti. İkinci şık ise, önceden düşünüldüğü gibi, arazinin doğrudan doğruya tapu ile reayaya ihale edilmesiydi ki, bu şekilde köylü toprağın gerçekten sahibi oluyordu. Sadrazamlık nihayet ikinci şekli kabul etmek zorunluluğunu anladı. Bununla birlikte bu yeni kararda da bir takım şartlar vardı. Öncelikle reayaya satılarak bedeli ağalara (gospodarlara) verilen bu arazinin mülkiyeti mutlak bir şekilde terk edilmiyordu; bütün miri topraklar gibi arazinin mirasçısı olmadan sahibinin ölümü halinde tekrar devlete dönüyordu ve devlet bunu yeniden satılığa çıkarabiliyordu. Diğer taraftan arazinin, yabancıların veya fesadçıların eline geçmemesini sağlamak için ayrı bir madde kondu. Buna karşılık arazi satılığa

çıkarıldığı zaman attırmada o köy reayası, dışarıdan gelen müşterilere tercih edilemeyecekti. Sonunda söz konusu arazilerin reayaya satılmasına izin verildi ve böylece ağalık rejimi zayıflatıldı (Aktan ve diğerleri, 2003: 17–19) .

3.3.3.6. 1906–1908 Yılları Arasında Anadolu’da Çıkan İsyanlar

1906–1908 yılları arasında Anadolu’nun birçok yerinde irili ufaklı isyanlar çıkmıştır. Bu bölümde daha büyük çapta gerçekleşen Erzurum, Kastamonu ve Sinop isyanları ele alınmıştır.

3.3.3.6.1. Erzurum İsyancıları, 1906–1907

Erzurum isyanlarının en temel nedeni, hükümetin toplamaya karar verdiği iki yeni vergi idi. Bu vergilerden biri kişiler üzerinden alınan “Şahsi Vergi” diğeri de evcil hayvanlar üzerinden alınan “ Hayvanat-ı Ehliye Rüsümü” idi. Erzurum’da bu yüzden iki büyük isyan çıkmıştır. 15 Mart 1907 de kent halkından 20000 kişi postaneyi kuşatmıştır. Erzurum halkının Abdülhamit’in koyduğu iki yeni vergiye karşı başlattığı direniş hareketi, kesin başarıya ulaşmış ve iki vergi de kesin olarak kaldırılmıştır.

3.3.3.6.2. Kastamonu İsyancıları,1906

Bu isyanın da başlıca nedeni, Erzurum isyanında olduğu gibi, şahsi vergi idi. Bu dönemde bazı devlet memurlarının vergiden muaf olması halkın tepkisini çekmiştir. Saraya gönderdikleri dikkate alınmayan halk, yapılan belediye seçimlerini de boykot etmiş, istedikleri yine dikkate alınmayınca kalabalık bir grup, vilayet Konağı’nın önünde gösteri yaparak telgrafhaneyi ele geçirmiştir. İsyancılar, kendileriyle görüşmeye gelen şehrin ileri gelenlerinden oluşan heyeti, vali’nin görevden alınmasına ilişkin Sultan’a gönderdikleri dilekçeye imza atılana kadar rehin almışlardır. İsyan sonucunda halkın isteği olmuş, vali ve defterdar görevden alınmışlardır.

3.3.3.6.3. Sinop İsyancıları, 1906

Sinop isyanı da, Kastamonu isyanı ile aynı nedenlerden kaynaklanmıştır. Sinop isyanında mutasarrıfın kötü yönetiminin önemli bir etkisi olmuştur. Zaten vergilerden bunalan Sinop halkı, mutasarrıfın yolsuzlukları sonucunda harekete geçmiştir. Sonunda halkın talepleri dikkate alınmış ve mutasarrıf görevden alınmıştır (Gök, 2007: 158- 159).

SONUÇ

Vergi, toplum halinde yaşamanın meydana getirdiği ortak ihtiyaçları karşılamak için toplumdaki bireylerden çeşitli adlar altında alınan, değişen ekonomik, sosyal ve siyasi şartlara bağlı olarak değişim göstererek günümüze kadar gelen bir kavramdır. Günümüzde devletlerin en önemli gelir kaynağı hiç şüphesiz vergilerdir. Vergi, devlet tarafından bireylerden karşılıksız olarak, hukuki zora dayanarak ve de ödeme gücü çerçevesinde alınmaktadır. Ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler ışığında vergi günümüzde, salt kamusal ihtiyaçların finansmanı olma özelliğinden ziyade ekonomik ve sosyal pek çok hedefin gerçekleştirilmesi için devletin elindeki en önemli araç olmaktadır.

Devlet açısından bakıldığında kendisine yüklenen görevleri yerine getirmek için ihtiyaç duyulan bir finansman kaynağı anlamı içeren vergi, bireyler veya yükümlüler açısından hiç şüphesiz, bir mali külfet diğer bir deyişle bir yükür. Ancak bu yükün dengeli ve adaletli dağıtılması devletle bireyler arasında uyumlu bir vergileme için son derece önemlidir. Vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması devlet gelirlerinin maksimum düzeyde gerçekleşmesini sağlar. Vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılmaması durumunda durumu kötüleşen ve ağırlaşan yükümlüler bu yükten kurtulmanın yollarını ararlar. Ya yasalardan kaynaklan boşluklardan yararlanıp vergiden kaçınırlar ya da yasalara aykırı hareket edip ödemesi gerekenden az veya hiç vergi ödemezler. Bu şekilde mükellefler vergiye karşı bireysel olarak tepki göstermektedir. Doğal olarak bu tepkiler sonucu devlet otoritesi zayıflamakta ve vergi gelirleri azalmaktadır. Azalan vergi gelirleri ya yeni vergilerin konulmasını ya da mevcut vergi oranlarının artırılmasını gerektirir. Ancak bunun yerine kayıt dışı kalmış vergi kaynaklarının devlet otoritesi kullanılarak sıkı denetim ve takip mekanizmasıyla kayıt altına alınarak, vergi gelirlerinin artırılması ve dürüst yükümlülerin üzerindeki vergi yükü azaltılarak devlete olan güvenin sağlanması devletle yükümlü arasındaki uyum sağlayacağı muhakkaktır.

Adil olmayan başka bir deyişle ağır vergi yükü altına giren mükelleflerin nadir de olsa tepkilerini toplumsal olarak göstermeleri de söz konusudur. Özellikle gelişmemiş toplumlarda görülen bu tür tepkiler verginin reddi, vergi grevi veya vergi isyanı olarak nitelendirilir. Vergi sistemlerine ve özelliklere iktidarlara yönelik bu tür tepkilerin ana nedeni vergi politikalarındaki başarısızlıklar olduğu görülmektedir. Maliye tarihi incelendiğinde, vergi isyanı adı altında iktidarlara yönelik birçok eylemin olduğu görülmüş ve bu eylemlerin sonucunda Eski Yunan, Roma ve Alman emperyalizmi yıkılmıştır. Hatta

Amerika'nın bağımsızlığının ve Fransız İhtilâlinin temellerinde vergiye ve vergi otoritesine karşı olan kolektif tepkiler yer almaktadır.

Bir tür verginin reddine yol açan vergiye karşı tepkilerden günümüze en yakın örneği İngiltere'de yaşanmıştır. 1980'li yıllarda yerel vergilendirme ile demokrasi ilişkisini tartışmalı hale getiren bir uygulamaya (Poll Tax- Kelle Vergisi) geçilmesi toplumsal bir reaksiyon doğurmuş, bunun sonucunda da söz konusu vergi uygulaması kaldırılmıştır. Akabinde de uzun süren Margaret Thatcher hükümeti yıkılmıştır.

Sonuç itibariyle, ilkel toplumlardan modern devletlere kadar vergiler, çıkarları gereği yöneten ile yönetilenler arasında hep sorun olmuştur. Mümkün olduğunca fazla gelir elde etmek isteyen devlet otoritesi ile vergilendirme nedeniyle geliri azalan dolayısıyla vergi vermek istemeyen veya mümkün olduğunca az ödemek isteyen bireyler çıkarları nedeniyle çatışma eğilimindedirler. Özellikle vergi yükünün ağırlaştığı, adil ve dengeli bir vergilemenin olmadığı durumlarda zaten vergileme olayına soğuk bakan mükelleflerin vergilere karşı bireysel ve de toplu olarak reaksiyon göstereceği muhakkaktır. Maliye tarihine bakıldığında vergiye karşı bazen kanlı çatışmalara kadar varan direnişler olduğu ve bu direnişlerin çoğunda da yönetim biçimlerine göre kralların, derebeylerin ve hükümetlerin yıkıldığı görülmektedir. Bu tür toplumsal tepkilerin, devlet otoritesinin zayıflaması, vergiye karşı direniş diğer bir deyişle vergi ödememe nedeniyle ciddi gelir kaybı yaşanması ve bireylerin hak ve özgürlüklerini tehlikede görme nedeniyle devlete karşı güvensizlik yaşaması gibi ekonomik, siyasi ve sosyal sorunlar ortaya çıkaracağı görülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akdoğan, Abdurrahman (2006), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10.Baskı, Ankara: Gazi Yayınları.
- Aksoy, Şerafettin (1991), **Kamu Maliyesi**, 2.Baskı İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C.Can ve diğerleri (2003), **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Ankara: Phoneix Yayınevi.
- Anbarlı, Şeniz (2001),“Bir Pasif Direnme Modeli Olarak Sivil İtaatsizlik”, **C.Ü İİBF Dergisi**, 2(1) 320–322.
- Budak, Tamer ve Yakar, Soner (2007), “Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması”, **Ç.Ü Sosyal Bilimler Dergisi**, 16(1) 134–135.
- Çağan, Nami (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Cataloluk, Cuma (2008), “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, (20) 217–221.
- Çelikkaya, Ali (2002), “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler” , **Son Baskı Dergisi** (5), 2.
- Çiçek, Halit (2006), **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tepkileri**, İSMMMÖ Yayınları, No: 65, İstanbul.
- Çiçek, Halit ve diğerleri (2008), **Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, 47
- Demir, Murat (2009), “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler” **Akademik Bakış Dergisi** <http://www.e-akademi.org> (16.08.2009), 6–8.
- Demir, Müslim (2009), “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler” , **Akademik Bakış Dergisi**, 18(10), 2.
- Devrim, Fevzi (1999), **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3.Baskı, İzmir.
- Doğanyığıt, Sadettin (1993), “Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle İlişkilerin Önemi” **Sayıştay Dergisi**, (13), 37.

- Edizdoğan, Nihat (2008), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erdem, Metin ve diğerleri (2003), **Kamu Maliyesi**, 3.Basım, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erginay, Akif (1990), **Kamu Maliyesi**, 3.Baskı, Ankara: Savaş Yayınları.
- Gök, A. Kerim (2007), “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi** XXII(1), 157-158.
- Gökbunar, A. Rıza (2007), Celali Ayaklanmalarının Mali Açısından Değerlendirilmesi, **CBÜ İİBF Dergisi**, 14(1), 8-13.
- Güneş, Gülsen (1998), **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Alfa Basım Dağıtım.
- Kencebay Betül, (2009), “Kayıtdışı Ekonominin Boyutları: Genel Bakış” www.kayitdisiekonomi.com, 2.
- Kıldış, Yusuf (2000), “Kayıtdışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutları ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi**, 2 (2), 2.
- Kırbaş, Sadık (1991), “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, **Sayıştay Dergisi** (3), 3–4.
- King M.L ve diğerleri (1997), **Kamu Vicdanına Çağrı Sivil İtaatsizlik**, (Çev. Yakup Coşar), 1.Basım, İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Kurt, Günseli (1996), “Vergi Yüğü ve Ülkemizdeki Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, (10) 54,
- Musgrave, A. Richard (2004), **Kamu Maliyesi Teorisi**, (Çev. Orhan Şener- Yaşar Methibay), 1.Basım, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Mutluer, M.Kamil ve diğerleri (2007), **Teori ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 1.Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, Halil (1996), **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Orhaner, Emine (2007), **Kamu Maliyesi**, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ökçesiz, Hayrettin (1994), **Sivil İtaatsizlik**, İstanbul: Afa Yayınları.
- Öz, Semih (2005), **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Pehlivan, Osman (2006), **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitabevi.

- Pehlivan, Osman (2010), **Vergi Hukuku ve Temel ilkeler**, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Saraçoğlu, Fatih (2009), “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi** (hakemden geçti, bekliyor), 4–8.
- Savaş, Abdullah (t.y) “İşletme Vergiciliğinde Bazı Temel Kavramlar”, <http://www.muhasabenet.net> , 3
- Şenyüz, Doğan (1992), “Maliye Mükellef İlişkisi”, **Sayıştay Dergisi**, (7), 20.
- Tekbaş, Abdullah ve Dökmen, Gökhan (2007), “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, **Maliye Dergisi**, (153), 197.
- Tekin, Ahmet (1996), “ Türkiye’de Vergi Yüğü (1968- 1995)”, **Sayıştay Dergisi**, (23), 54.
- Tezcan, Keramettin, (2004), “Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi Dairesi Personelinin Psikolojik ve Sosyolojik Yapısı”, **Son Baskı Dergisi**, 1(6), 2.
- Throeau, H.David ve Gandhi, Mohandas K. (1999), **Sivil İtaatsizlik ve Pasif Direniş**, Ankara: Vadi Yayınları.
- Turhan, Salih (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Uluatam, Özhan (2003), **Kamu Maliyesi**, 8.Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi.
- URL, “ Vergi Yüğü” [http:// www.ekodialog.com](http://www.ekodialog.com) / “Vergi Yüğü nedir”.
- URL, “ Verginin Fonksiyonları” [http:// www.ekodialog.com/ kamu maliyesi /verginin Fonksiyonları.html](http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi_verginin_fonksiyonlari.html)
- URL, “Vergi Hukukunun Temel Kavramları” [http:// www.cerezforum.com/ hukuk köşesi/vergi hukukunun temel kavramları.html](http://www.cerezforum.com/hukuk_kosesi/vergi_hukukunun_temel_kavramlari.html).
- URL, “Vergilendirme Süreci” [http: www. turkhukuksitesi.com](http://www.turkhukuksitesi.com).
- Us, Vuslat (2004), **Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği**, Ankara, 13-15.
- User, İnci (1994), “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı”, **Mali Çözüm Dergisi**, (26), 14.
- Uyanık, Atilla (2007), **Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme**, İstanbul: Beta Yayım.
- Yılmaz, Hakan (1996), **Türkiye’nin Vergi Yapısı ve 1980’lerde Sektörel Vergi Yüğü**, DPT Uzmanlık Tezi, 6.

ÖZGEÇMİŞ

27 Nisan 1982'de Trabzon'un Maçka ilçesinde doğdu. İlköğrenimini Mimar Sinan İlkokulu, ortaöğrenimini ise Cumhuriyet Ortaokulu'nda tamamladı. 1999 yılında Trabzon Lisesi'nden mezun oldu. Aynı yıl girdiği üniversite sınavını başarıyla kazanarak Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'ne girmeye hak kazandı.2003 yılında ekonomist unvanıyla mezun oldu. 2004 yılında aynı üniversiteye bağlı Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün yüksek lisans programına girmeye hak kazandı. Halen Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans yapmaktadır. Orta derecede İngilizce bilmektedir.