

T.C.
ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİ KARŞILAŞTIRMASI

Yüksek Lisans Tezi

Zeynep MAZLUM

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Zülküf AYRANGÖL

Erzincan 2018

TEZ BİLDİRİMİ

“Türk Vergi Sistemi ve Avrupa Birliği Vergi Sistemi Karşılaştırması” isimli “Yüksek Lisans” tezini tarafımda intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim. 07/08/2018

Zeynep MAZLUM

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu çalışma, İktisat Anabilim Dalının İktisat Bilim Dalında jürimiz tarafından **Yüksek Lisans** Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman / Jüri : Dr.Öğr.Üyesi Zülküf AYRANGÖL



Jüri : Dr.Öğr.Üyesi Kurtuluş MERDAN



Jüri : Dr.Öğr.Üyesi Şerafettin KELEŞ



TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİ KARŞILAŞTIRMASI

Zeynep MAZLUM

Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ağustos 2018

Tez Danışmanı: Dr. Öğr.Üyesi Zülküf AYRANGÖL

ÖZET

Vergi gelirleri ülkeler için önemli bir gelir kaynağıdır. Verginin nasıl alınacağı, vergide hangi oranların kullanılacağı, uluslararası piyasada hala önemini korumaktadır. Maliye politikası açısından önemini koruyan vergi aynı zamanda Türkiye'nin AB sürecinde de önemli gündem maddelerinden biridir. Dönemler itibariyle uygulanan vergi oranları karşılaştırılarak, vergi uyumlaştırması konusuna vurgu yapılmıştır.

Bu çalışmada, Türkiye'de ve AB'ye üye ülkelerin vergi yükleri incelenmiştir. Ülkeler bazında dolaylı ve dolaysız vergiler incelenerek Türkiye'nin ve diğer birlik ülkelerinin durumu objektif bir şekilde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca AB üyelik sürecinde Türkiye'nin vergi konusunda uygulaması gereken politikalara da yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Yüğü, Türk Vergi Sistemi, AB Vergi Sistemi

**TURKISH TAX SYSTEM AND EUROPEAN UNION TAX SYSTEM
COMPARISON**

Zeynep MAZLUM

Erzincan Binali Yıldırım University, Institute of Social Sciences

Department of Economics, MA Thesis, August 2018

Thesis Supervisor: Dr. Öğr. Üyesi Zülküf AYRANGÖL

ABSTRACT

Tax revenues are important sources of income for countries. How to levy taxes and which rates are to be used in taxes maintain its importance for international markets. The tax which maintains its importance in terms of Fiscal Policy, it is one of the most important agenda items in European Union process of Turkey as well. Comparing tax rates which are applied as of periods, the issue of tax harmonization is emphasized.

In this study, the tax burdens of Turkey and European Union member countries are researched. Analyzing direct and indirect taxes on the basis of countries, the situation of Turkey and European Union member countries is aimed to be showed detachedly. By the way, it is also stated Turkey's tax policies which are necessary to be applied in EU membership process.

Key Words; Tax, Tax Burden, Turkish Tax System, European Tax System

ÖNSÖZ

Öncelikle tez konusunu seçerken benim istek ve ilgi alanımı göz önünde bulunduran ve bana yol gösteren, kaynak taramalarımda bana yardımcı olan, sabırla çalışmamı okuyan, yeni fikirler ile ufkumu açan, bilgi birikimini benden esirgemeyen, bana her şartta çalışmayı sevdiren, her sorun yaşadığımda yanına çekinmeden gidebildiğim, ileride akademik yaşantımda da bana verdiği bilgilerden yararlanacağım değerli hocam, tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Zülküf AYRANGÖL'e sonsuz saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım. Tez çalışmama katkılarından dolayı değerli hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Kurtuluş MERDAN'a ve Dr. Öğr. Üyesi Şerafettin Keleş'e saygılarımı sunar teşekkürü borç bilirim.

Yoğun çalışma hayatım boyunca aldığım her kararda arkamda duran ve Yüksek Lisans eğitimimi ilk günden berri beni destekleyen aileme, uykusuz ve yorgun geçen günlerimde hep arkamda hissettiğim anneme teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ.....	I
TEZ KABUL TUTANAĞI.....	II
ÖZET.....	III
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ.....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
KISALTMALAR.....	X
TABLO LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI TEORİSİ VE TARİHÇESİ

1.1. Genel Olarak Vergi.....	4
1.1.1. Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme Adalet.....	7
1.1.2. Verginin Tarihçesi ve Türkiye'de Vergi Sisteminin Tarihsel Süreci....	9
1.2. Vergilerin Sınıflara Ayrılması.....	14
1.2.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kavramı.....	14
1.2.2. Spesifik- Ad Valorem Vergiler.....	16
1.2.3. Objektif ve Subjektif Vergiler.....	17
1.2.4. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	18
1.2.4.1. Gelir Vergisi.....	19
1.2.4.2. Kurumlar Vergisi.....	20
1.2.5. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.....	24
1.2.5.1. Katma Değer Vergisi.....	25
1.2.5.2. Özel Tüketim Vergisi.....	26

1.2.5.3.Özel İletişim Vergisi.....	27
1.2.6. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	28
1.2.6.1.Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	28
1.2.6.2.Emlak Vergisi.....	29
1.2.6.3.Veraset İntikal Vergisi.....	30
1.3.Vergilendirmenin Amacı.....	30
1.3.1. Vergilendirmenin Ekonomik Amacı.....	31
1.3.2. Verginin Mali Amacı.....	31
1.3.3. Verginin Sosyal Amacı.....	31

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİ İLE VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

2.1. Avrupa Birliğinin Kuruluşu.....	33
2.2. Avrupa Birliğine Katılım Şartları.....	35
2.3. Türkiye ve Avrupa Birliği İlişkileri.....	36
2.4. Avrupa Birliği Vergi Sistemi.....	37
2.5. Avrupa Birliği Vergi Sisteminin Genel Yapısı.....	38
2.6. Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile İlgili Genel Değerlendirme ve Sonuç.....	40
2.7. Türkiye ve Avrupa Birliği Vergi Sistemleri.....	42
2.8. Vergi Yükü Kavramı.....	43
2.8.1. Vergi Yükü.....	44
2.8.1.1. Kişisel Vergi Yükü.....	44
2.8.1.2.Toplam Vergi Yükü.....	47
2.8.1.3.Bölgesel Vergi Yükü.....	48
2.8.1.4.Sektörel Vergi Yükü.....	48

2.8.2.	Genel Olarak Vergi Yüğü Ve Global Düzeyde Karşılaştırılması.....	49
2.8.2.1.	Ücret Gelirleri Üzerinden Vergi Yüğü.....	52
2.8.2.2.	Dolaylı Vergilerde Vergi Yüğü.....	54
2.8.2.3.	Dolaysız Vergilerde Vergi Yüğü.....	55
2.8.2.4.	Servet Vergilerinde Vergi Yüğü.....	55
2.8.3.	Türkiye'de Vergi Yüğü Artış Hızı.....	55
2.8.4.	Bütçe Açığı Vergi Yüğü.....	56
2.8.5.	Milli Gelir Uygulama Yöntemlerinde Değişiklik Ve Vergi Yüğü.....	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AB VERGİ SİSTEMLERİ KARŞILAŞTIRILMASI

3.1.	Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde Vergi Sistemi	61
3.2.	AB ve Türkiye'de Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması.....	65
3.2.1.	Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılmasına İlişkin AB Direktifleri.....	72
3.2.2.	AB ve Türkiye'de Gelir Vergisi Üzerinden Karşılaştırma.....	73
3.2.3.	AB ve Türkiye'de Kurumlar Vergisi Üzerinden Karşılaştırma.....	75
3.3.	AB ve Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Karşılaştırılması.....	78
3.3.1.	AB ve Türkiye'de KDV Üzerinden Karşılaştırma.....	80
3.3.1.1.	Vergi Düzenlemelerinde İlerleme Raporları Işığında Türkiye'nin KDV Uyum Süreci.....	86
3.3.2.	AB ve Türkiye'de ÖTV Üzerinden Karşılaştırma.....	87
3.3.2.1.	AB ve Türkiye'de Alkollü İçecekler Üzerinden Karşılaştırma.....	91
3.3.2.2.	AB ve Türkiye'de Tütün Ürünleri Üzerinden Karşılaştırma.....	93
3.3.2.3.	AB ve Türkiye'de Enerji Üzerinden Vergilendirme.....	93

3.3.2.4.ABve Türkiye'de Özel İletişim Üzerinden Karşılaştırma.....	96
3.3.2.5 AB ve Türkiye'de Banka Sigorta Muamele Vergisi Üzerinden Karşılaştırma.....	98
3.4. AB ve Türkiye'de Servet Vergileri Üzerinden Karşılaştırma.....	98
3.4.1. AB ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Üzerinden Karşılaştırma.....	98
3.4.2. AB ve Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisi Üzerinden Karşılaştırma.....	99
3.4.3. AB ve Türkiye'de Emlak Vergisi Üzerinden Karşılaştırma.....	99
3.5.Türkiye'de Vergi Sisteminin Güçlü Yönleri.....	100
3.6.Türkiye'de Vergi Sisteminin Zayıf Yönleri.....	101
3.7 Türkiye'de Vergi Sisteminin Sağlıklı Çalışması İçin Yapılan Çalışmalar.....	104
SONUÇ.....	106
KAYNAKÇA.....	109
İNTERNET SİTELERİ.....	124

KISALTMALAR LİSTESİ

AAET	:	Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AB	:	Avrupa Birliği
AET	:	Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	:	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
GSYİH	:	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GTİP	:	Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
OECD	:	Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
ÖİV	:	Özel İletişim Vergisi
MTV	:	Motorlu Taşıtlar Vergisi

TABLolar LİSTESİ

		Sayfa No
Tablo 1	Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)	18
Tablo 2	2003-2018 Yılları Arasında Türkiye'de Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları	22
Tablo 3	Türkiye'de 2017 Bütçesi Vergi Gelirleri Dağılımı	27
Tablo 4	2006-2015 Yılları Arası Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri (Vergi Gelirleri/ %GSYH)	62
Tablo 5	Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerin Dolaysız Vergi Bakımından Toplam Vergi Gelirleri (%GSYH)	64
Tablo 6	Türkiye'de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaysız Vergilerin GSYH' ye Oranla Gelişimi (2006-2015)	67
Tablo 7	Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (2006-2014)	68
Tablo 8	Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız Vergi Oranları (2016)	70
Tablo 9	2006-2015 yılı Dolaysız Vergiler Konusunda İlerleme Raporu	71
Tablo 10	2006-2014 Yılları Arası AB Üyesi Ülkelerde Gelir Vergisi Üst Vergi Oranları	74
Tablo 11	AB Üyesi Ülkelerde Kurum Kazançlarına Uygulanan Yasal Üst Vergi Oranları 2000-2014	77
Tablo 12	Çeşitli Özellikleri Açısından Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler	79
Tablo 13	AB ülkelerinde uygulanan KDV Oranları	82
Tablo 14	Avrupa Birliği Ülkeleri GSYH ve KDV	84

	Rasyoları (Milyon €)	
Tablo 15	AB Ülkeleri Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisinde KDV'nin Payı (Milyon €)	85
Tablo 16	1998-2015 Dönemi KDV Uygulamaları Uyum Tablosu	86
Tablo 17	Türkiye'de ÖTV	89
Tablo 18	ÖTV Konusu Mal Gruplarının İçeriği ve Matrah Yapısı Açısından AB ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması	90
Tablo 19	1998-2015 Dönemi ÖTV Uygulamaları Uyum Tablosu	94
Tablo 20	Motor Yakıtları İçin Uygulanmakta Olan Asgari Vergi Oranları	94
Tablo 21	Endüstriyel ve Ticari Kullanım Amaçlı Yakıtlara Uygulanan Asgari Vergi Oranları	95
Tablo 22	Isınma Amaçlı Yakıt ve Elektrik İçin Uygulanan Asgari Vergi Oranları	95

GİRİŞ

Kamu harcamaları yapabilmek için devletlerin maddi kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu harcamaların finansmanı için en uygun araç vergilerdir. Ülkelerde belirli zamanda uygulanan vergilerin tümü vergi sistemini oluşturmaktadır. Verginin esas amacı kamu harcamalarına kaynak sağlamaktır. Bu sebeptendir ki vergi, gerek ülkemizde gerek dünya ülkelerinde önemli bir yere sahiptir.

Vergilerin bazı etkilerini tespit edebilmek için vergi yükü kavramı kullanılmaktadır. Vergi yükü kavramı belirli bir döneme ait ödenen vergilerin belirlenen ölçeklere göre değişebilecek nitelikteki gelire oranı şeklinde ifade edilir. Bundan dolayı vergi yükü, gelir dağılımında sektörel ve bölgesel teşvik kapsamında maliye politikasının sürdürülebilmesi açısından büyük öneme sahiptir.

Kamu alanındaki etkinliklerin maliyeti vergileme, teşebbüs, borçlanma, mülk ve emisyon gelirleri gibi bir takım materyallerle sağlanabilir. Bu materyaller vergileme kavramı vergi, harç, resim vb. kamuya ilişkin gelirleri içeren bir üst kavramdır. Vergilemenin esas gayesi kamu harcamalarını sağlamak adına kaynak oluşturmaktır.

Genel anlamı ile vergilendirmenin amaçları ele alındığında pek çok düşünce ortaya çıkarılabilir; ancak bunları savunan üç farklı fikir bulunmaktadır. İlk görüş ele alındığında, vergi politikasının esas amacı, vergilerin yalnızca devlete kamusal anlamda finans kaynağı sağlamasıdır. İkinci bir görüşe göre, vergi politikalarının mali olmayan amaçları gütmesi, özellikle vergilerin iktisat politikasının aracı olması gerektiği fikridir. Üçüncü görüşe bakıldığında ise vergi politikasının, mali amaçları olduğu kadar mali olmayan amaçlarının da gerçekleştirilmesi için rekabet içerisinde objektifliği ve vergilendirme noktasında adil olma konusunda taviz verilmemesi gerektiğidir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesine bakıldığında, herkes kamu harcamalarını karşılamak adına finansal durumuna göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükümlülüğünün adil ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal kaygısıdır" der. Bu tanımdan şöyle bir sonuç çıkmaktadır; devletin gerçek ve tüzel kişilere egemenlik

hakkına dayanarak yüklemiş olduğu mali yükümlölük olan verginin tahsil edilmesinde asıl amaç devletin mevcut giderlerini karşılamaktır. Verginin amaçlarına bakıldığında sadece mali boyutla sınırlandırılmamıştır, vergi mali amaç dışın da; gelirin dağılımı, iktisadi düzenin tam anlamıyla sağlanması, tasarruf ve yatırımlara ilişkin yöntemlerin uygulanması şeklinde mali büyümenin sağlanabilmesi gibi amaçlar için de kullanılabilir.

En sade şekliyle bir ülkede uygulanan tüm vergilerin meydana getirdiği bütüne vergi sistemi adı verilmektedir. Kamusal alanlarının değerlendirilme şekline göre vergi kavramına bakış konunun; dar ve geniş anlamda olmasına göre değişiklik göstermektedir. Dar anlamda bakılacak olunursa vergi sistemi, merkezi bir idare tarafından toplanan vergileri ve kavramsal olarak vergi adı altında nitelendirilebilecek ödemeleri ifade edecek şekilde algılanmaktadır. Vergi sistemi geniş anlamda ise merkezi idare ile birlikte yerel yönetimler veya çeşitli kamu kurumlarında toplanması uygun olan vergi niteliğindeki ödemeleri içermektedir. Vergi kavramı kapsamında da, vergi sistemine çeşitli bakış açıları kazandırılması olanağı mevcuttur. Gerek dar, gerekse geniş çerçevede bakıldığında; vergi olarak ifade edilen yasal düzenlemeler dikkate alınabileceği gibi, vergi ile birlikte; resim, şerefiye, harç gibi bazı kamusal mali yükümlölüklerin de bu çerçevede ele alınması söz konusudur.

Vergi sistemindeki vergiler dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bir ülkedeki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi içindeki payı, o ülkedeki vergilerin adaletli ve dengeli dağılımını gösterir.

Bireysel ve toplumsal bağlamda gereksinimler; ekonomi ve sosyal şartlar, teknolojik gelişmeler, gereksinimlerin tatmin oranı ve refah algısındaki değişime paralel bir şekilde sürekli gelişim göstermektedir. Bu gereksinimlerin giderilmesine olanak sağlayacak ortam ve şartların yaratılması, bireysel ve toplumsal doyum düzeyi açısından son derece önem taşımaktadır. Bu bakımdan, devletin de karşılamak zorunda olduğu mali, sosyal ve ekonomik özellikler taşıyan sorumlulukları bulunmaktadır. Taraflar arasındaki vergi ilişkilerinin düzenlenmesi, sağlıklı ve etkili bir biçimde uygulamaya dökülmesi, sapmaların ortaya çıkarılması

ve sapmalara neden olan faktör ve sebeplerin göz önünde bulundurulmadığı, gereken tedbirlerin alınması açısından vergi hukuku ve bu bağlamda vergi sistemine ilişkin araştırmalar ve çalışmalar giderek önem kazanmaktadır.

Ulusal egemenliğin temel konularından biri vergi politikasıdır. Buna göre de AB'de de vergilendirme, üye ülkelerin yetkisindedir. Üye ülkelerde farklı vergi sistemlerinin uygulanması ortak vergilendirme politikasının önüne geçmektedir. AB'de de vergilendirme, sosyal ve ekonomik politikaları uygulama için kendini göstermektedir. Ülkelerdeki farklı vergileme sistemi, farklı vergileme politikasını da beraberinde getirmektedir.

Türkiye'nin AB'ye girme süreci Ankara antlaşmasına dayanmaktadır. Avrupa konseyi ise Türkiye'yi 1999 yılında aday statüsüne koymuş ve katılım müzakerelerini Ekim 2005'te başlatmıştır. Türkiye katılım müzakereleri ile birlikte AB ile uyum sürecine girmiştir. Fakat bu uyum sürecinin en önemli ayağı vergi uyumlaştırma sürecidir.

Çalışmanın ilk bölümünde verginin tanımı, tarihçesi, sınıflandırılması, mali, ekonomik ve sosyal amaçları incelenmiştir. İkinci bölümünde ise AB'nin kuruluşu, AB'ye katılım şartları, AB vergi sistemi, Türkiye ve AB vergi sistemi karşılaştırılması ve vergi yükü kavramları incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise Türkiye ile AB vergi sisteminin karşılaştırılması sonrasında Türk Vergi Sisteminin güçlü yönleri ve zayıf yönleri anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI, TEORİSİ VE TARİHÇESİ

1.1. Genel Olarak Vergi

Gaston Jeze vergiyi; “belirli bir hizmet karşılığında ve geri verilmemek kaydıyla kamu giderlerini karşılamak için bireylerden cebir ile alınan para” şeklinde ifade etmektedir (Bodur, 2012, s. 5). Yasal anlamda vergi tanımları ele alındığında, 1982 Anayasasının 73. Maddesi kapsamında herhangi bir şekilde vergi kavramına ilişkin tanım yapılmadığı, buna rağmen “vergi ödevi” adı ile düzenlediği görülmektedir. Anayasanın 73.maddesinde belirtilen “herkes kamu harcamalarını karşılamak adına, mali durumuna göre, vergi vermekle yükümlüdür” hükümleri yer almaktadır. Burada yer alan tanımda vergi tekniği açısından içeriğin kapsamlı olmaması eleştirilerek, verginin mali amacı yerine getiremediği fakat günümüzde mali amacının yanı sıra sosyal kaygının da önem teşkil ettiği ifade edilmiştir (Püren, 2012, s. 8).

Geniş bir ifadeyle vergileme kavramı; toplumsal yaşam içerisindeki sosyo-ekonomik, mali yapı ve siyasi değişimler neticesinde geliştirilen mali yükümlülükleri (harç, resim, parafiskal gelir vb.) içine alan bir kavramdır. Vergilemenin ilk uygulanmasına bakıldığında; şekil ve maddi açıdan gönüllü olarak hediye verilmesi olarak sayılırken, zamanla gönüllü olma özelliğini korumuş fakat geleneksel bir yükümlülük haline gelerek yardım biçiminde alınmış ve en son haliyle de zorunlu bir ödeme biçimine dönüşmüştür. Günümüzde bakıldığında vergilerin konulmasında da yetkinin kullanılmasında da zorlamanın dayanağı olarak anayasal düzenlemeler gösterilmektedir (Armağan, 2007, s. 161).

" Milletlerin Zenginliği" (1776) adlı eserinde Adam Smith'in önemle üstünde durduğu kavramlar belirli olma, adaletlilik, uygun olma ve iktisadilik ilkeleri maliye otoriteleri tarafından benimsenmektedir ve söz konusu ilkeler " Vergilemenin Dört Temel Direği" olarak anılmaktadır. Bu ilkeler aşağıdaki gibidir (Smith, 1976, s. 639-641):

- Adalet İlkesi: Vatandaşlar gelirleri doğrultusunda devlet harcamalarına katkıda bulunmaktadır.
- Belirlilik İlkesi: Ödenmesi gereken vergi miktarının ne zaman ve ne şekilde ödenmesi gerektiğini açıklar.
- Uygunluk İlkesi: Verginin yükümlüler tarafından uygun biçim ve zamanda alınmasını belirler.
- İktisadilik İlkesi: Vergi sisteminin oluşturulması ile birlikte vergi unsurlarının teknik olarak biçimlendirilmesinde başta vergi idaresi olmak üzere bütün mükelleflerin tarh, tahsil ve kontrolden doğan giderleri mümkün olduğunca minimum seviyede belirlenmelidir.

" Kamu Maliyesinin Üç Esası " (Three Extracts of Public Finance) adlı eser'de Wagner'e göre mali ekonominin gerekliliklerinden kaynaklanan ilkeler şunlardır (Musgrave vd., 1989, s. 1-15):

- Mali ilkeler çerçevesinde, vergilendirme getirisi yeterli olmalı ve vergilendirme esnek olmalıdır. Vergi, doğru kaynaktan doğru biçimde alınmalıdır. Vergiler, değişen koşullara ayak uydurmalı ve devletin mali ihtiyaçlarını karşılayabilmelidir.
- İktisadi İlkeler doğrultusunda vergi, doğru biçimde ve doğru şekilde alınmalıdır. Vergi türünün belirlenmesinde verginin hangi kaynaktan elde edileceği hususu belirlenmelidir. Verginin ulusal gelir, üretim, dağıtım ve bireyin davranışları üzerinde yapacağı etkiler dikkate alınmalıdır.
- Toplumsal İlkeler bağlamında, genellik ve eşitlik ilkeleri işaret edilmektedir. Genellik ilkesi, vergi ödevini yerine getirmeyi ifade eder. Eşitlik ilkesine göre herkesin ödeme gücüne göre vergi alınmalıdır.
- İdari İlkeler ise, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir. Vergi kanunları anlaşılır biçimde düzenlenmeli, mükellef uyumu gözetilmeli, vergi toplama maliyeti elde edilecek vergi gelirini aşmamalıdır. Bu maddeler incelendiğinde Wagner'in bu görüşleri Adam Smith'in ilkelerine benzemektedir.

Vergilendirme, devletin toplum üzerinde sahip olduğu en doğal haklardan biridir. Bu hak, devlet kavramının ortaya çıkışı kadar geçmişe dayanan ve meşru

haktır. Devletin kamu tüzel kişiliğinden beklenen birçok hizmetin gerçekleştirilmesi, yönetimin vergilendirme hakkını kullanarak sağlayacağı kaynaklara bağlıdır. Bu nedenle vatandaşlara göre vergi, bir devlet sınırları çerçevesinde yaşamının en doğal gereği olarak görülür. Fakat vergilendirme hakkı, devlete sınırsız bir hak sunmaz. Çünkü vergilendirme hakkı kullanılırken, iktisadi ve toplumsal yaşamın günlük seyrinin sekteye uğraması demek devletin kendi düzen ve işleyişine zarar vereceği anlamına gelmektedir. Dolayısı ile günümüze dek vergilendirme sistemlerinin pek çok açıdan çerçevesi çizilmiş, böylelikle söz konusu hakkın kullanımında optimum hususlar belirlenmeye çalışılmıştır (Demir, 2013, s. 1).

Vergiler ülke kalkınmasında kullanılan mali kaynaklarda ön sırayı almaktadır. Bireylerin tasarruf ve yaptıkları yatırımlarda, devletin alacağı vergiler üzerinde yapacakları artışlar önem teşkil etmektedir. Genel anlamda değerlendirildiğinde vergilerdeki satın alma gücü sınırlayıcı etkisiyle beraber kişilerin gelirlerinden alınan vergilerin artırılması, sermayenin birikmesinde daralma yönünde etki yapmaktadır. Gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde vergiler ile toplanan gelirler yatırım yapmak için değil, cari harcamalar için kullanılması ülke ekonomisinde olumsuzluklara neden olabilmektedir (Demircan, 2003, s. 102).

Devletlerin kamu hizmetlerini ve faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve kamusal gereksinimlerini karşılayabilmesi adına çeşitli gelirlere ihtiyaçları vardır. Söz konusu gereksinimlerin önemli bir payı devletlerin yaptırım kullanarak gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız şekilde aldıkları vergilerden oluşmaktadır. Devlet ile mükellefler arasındaki bu vergi ilişkisi bir takım hukuki boyutlar çerçevesinde sürmektedir. Devlet ile mükellefler arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen hukuk alanına “vergi hukuku” adı verilmektedir (Hekim, 2013, s. 1). Ülkelerin vergi sistemleri de vergi hukuku ile düzenlenmektedir.

Vergilerin işlevlerini gerçekleştirebilmesi için aktif çalışan bir vergi sistemine ihtiyaç vardır. Aktif bir vergi sisteminin ana özellikleri şöyle sıralamak mümkündür:

- Basit, genel, eşitlik ilkesine dayalı, açık, sürekli olarak değişmeyen ve tahmin edilebilir düzenlemeleri kapsayan bir vergi mevzuatı,

- Mükellefleri uymaları gereken vergi kanunlarına ilişkin yeteri kadar bilgi sahibi olmalarını sağlayan, vergi mükellefi olarak üstlerine düşen görevleri zamanında ve gerektiği gibi yerine getirmeleri hususunda her çeşit olanağı tanıyan bir vergi idaresi yapısı,
- Mükelleflerin yürürlükte olan vergi mevzuatındaki kurallara uymaları konusunda, bünyesinde bulunan donanımlı vergi görevlileri ile dış etkenlerden arındırılmış, objektif, tarafsız ve gerektiği gibi vergiyi denetleyen, mükelleflerin vergi mevzuatına uyumunu gönüllü esasına bağlı olarak artıran, eğitici aynı zamanda caydırıcı güçlü bir vergi denetim birimi,
- Birime ulaştırılan vergi şikayetlerini zaman kaybetmeden neticeye ulaştıran, adil bir vergi yargısı (Gökmen, 2012, s. 7-8).

Çağdaş iktisadi düzen içerisinde küreselleşmenin ortaya çıkardığı devletin görevi kapsamında ve kamu maliyesi alanındaki değişimin hızıyla, bilgi ve iletişim teknolojisi ile artış gösteren uluslararası ilişkiler, sermaye, işgücü ve ürün dinamiğinin, liberalizasyonun sahip olduğu dışa açık iktisadi düzende ulusal vergi yapısı ve tekniklerini bu şekil değiştiren iktisadi, sosyal ve politik hayata uygun şekilde tekrar kontrol edilmesi ve düzenlemesi bir gerekliliktir. Bu nedenle 21.yüzyılın ulus devletleri bu gerekliliği baz alarak ulusal vergi düzenine şekil vermiştir (Canbay, 2009, s. 89).

1.1.1. Vergilendirme Yetkisi ve Vergide Adalet

Tarih boyunca bakıldığında insanlar, verginin ne olduğunu sorgulamışlar ve neden verdiklerini anlamaya çalışmışlardır. İlk zamanlar isteğe bağlı verilen vergiler, daha sonra kanun ile zorunlu hale getirilmiştir. Vergi, kavram olarak çeşitli dönemlerde, farklı yorumlara maruz kalmıştır. Hatta mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik ve ahlaki anlamda karmaşık bir olgu haline gelmiştir (Nadaroğlu, 1996, s. 212). Devletin üstlenmiş olduğu bazı görevler vardır. Bu görevler; mali, iktisadi ve sosyal görevlerdir. Devlet üstlenmiş olduğu bu görevleri yerine getirebilmek için vergilendirme yetkisini kullanmak zorundadır. Devletin fonksiyonlarına paralel olarak, vergilendirme stratejisinin kapsam ve özellikleri değişkenlik gösterir (Akdoğan, 2008, s. 651).

Vergilendirme yetkisi ifadesine bakıldığında, devletin vergiyi alma konusundaki yüklenmiş olduğu gerek hukuki gerekse fiili gücü ifade eder. Son zamanlarda devletin vergilendirme yetkisi ile, borçlanma, para basma ve refah harcamaları yetkisinin sınırlandırılması görüşü ağır basmaktadır. Vergileme yetkisinde en önemli kurum yasama organıdır. Yasama organı, vergileme yetkisinin kötüye kullanılmaması için yetkinin sınırlandırılması konusunda önemli adımlar atmaktadır (Hepaksaz, 2008, s. 57). Devletin vergilendirme yetkisini kullanılabilmesi için vergi yükümlüsü ile aralarında hukuki bir ilişkinin oluşması gerekir. Bu hukuki ilişkinin oluşabilmesi için de, ya vergi yükümlüsünün ya da vergi konu olan olayın ülkenin fiziki sınırları içinde yer alması ve ülkenin kişisel egemenliği altında olması gerekmektedir (Yaltı Soydan, 1995, s. 17).

Vergi adaleti vergi sistemlerinde ödeme gücüne bağlı olarak, dikey eşitlik ve yatak eşitlik ölçütlerine sahiptir. Yatay eşitlik kavramı; ödeme gücü eşit olan kimselerin aynı miktar vergi ödemelerini öngörmektedir. Dikey eşitlik kavramı ise; ödeme gücü farklı olan kimselerin farklı miktar dahilinde de vergi ödemelerini öngörür (Case vd., 2012, s. 433). Vergilendirmede adalet kavramını yerine getirebilmek için, eşit duruma sahip olanların eşit muameleye tabi tutulmaları gerekir. Ayrıca verginin ödeme gücü ile orantılı olması ve adil bir dağılıma sahip olması gerekmektedir. Vergi adaletinde eğer kişilerin servet farklılıklarını ortadan kaldırmaya yönelik bir politika izlenirse aktif, mali güçlerine uygun olarak vergilendirme politikası izlenirse ise pasif bir kavram elde edilmiş olur. Vergilendirmede adalet bakımından devlet ve mükellef sürekli kendi istekleri doğrultusunda girişimlerde bulunmaktadırlar. Bu durum sosyal gruplar tarafından kendi lehlerine sonuç sağlayacak, devlet açısından da vergi reformları yapılmasına olanak sağlayacaktır (Kargı vd., 2010, s. 7).

Ekonomistler, vergide adalet için iki kavram üzerinde durmaktadır. Bunlar; Fayda ve Ödeme Gücü İlkleridir (Kargı vd., 2010, s. 29):

Fayda Prensibine Göre: Bu kavram ilk olarak 17. ve 18 Yüzyıl'da Locke, Hobbes ve Hume tarafından savunulmuştur. Düşünürlere göre vergi kavramı " devletin bireyleri korumasına karşılık olarak ödenen bir fiyat veya da kişilerin organize olmuş bir topluluğa girmek amacıyla ödedikleri bir çeşit ücret" şeklinde ifade edilmiştir

(Soğukpınar: 2009, s. 33). Bu kuram incelendiğinde en dikkat edici unsur, vergi ödeyen mükelleflerin, kamu harcamalarına sağladığı faydadır. Örnek olarak karayollarından en çok yararlananlar motorlu araçlar grubudur. Fayda yaklaşımını savunan düşünürlere göre bu yolların maliyetini motorlu araç sahipleri karşılaması gerekmektedir. Genel anlamda sürücülerin karayollarını kullandığı düşünülürse, tükettiği benzin ile doğru orantılı benzinden alınacak vergi ile karayolu hizmetinin maliyeti karşılanabilecektir (Savaş, 2008, s. 15).

Ödeme Gücü Prensibine Göre: Bu yaklaşımda vergide eşitlik için, mükelleflerin ödedikleri vergi ile birlikte dolayı katlanmak zorundaki fedakarlık eşit olması gerekir. Fakat kişilerin gelirlerinin aynı olması veya farklı olması durumunda farklı vergi oranlarına tabi olmalarına rağmen, bu kişilerin masraflarının aynı veya farklı olması ihtimali dikkate alınmadığı sürece gelir eşitlemesi gerçekleşmeyecektir (Soğukpınar, 2009, s. 41). Bu yaklaşımda diğerinden farklı olarak vergi ödeme gücü dikkate alınmaktadır. Bu durumda devlet ile kişiler arasında vergi ödeme ödevini ortaya çıkarmaktadır. Devlet açısından bakıldığında " vergi alma ödevi", kişiler açısından bakıldığında ise " vergi ödeme ödevi" ortaya çıkmaktadır. Günümüz toplumlarında ödeme gücünün unsurları belirtilirken, kişilerin gelir unsuru, kişilerin tüketimi ve sahip oldukları servetler kapsamlı olarak vergi matrahına dahil edilmektedir. Bundan dolayı gelişmiş ülkelerde verginin temeline bakıldığında, ilk olarak kişisel gelir vergisi, kişisel servet vergisi ve daha sonra kişisel harcama vergilerinin oluşturması için düzenlemeye gidilmesi gerekmektedir. Bu üç gelirden kişisel indirimler, istisnalar ve muafiyetler indirildikten sonra vergilendirilmektedir. Bu vergilerin kapsamında yer almayan, kişisel özelliğe sahip olmayan kurumlar vergisi de, kazançlar üzerinden alınmaktadır (Akyol, 2009, s. 6).

1.1. 2. Verginin Tarihi ve Türkiye’de Vergi Sisteminin Tarihsel Süreci

Sosyolojik ve toplumsal yapıların ilk basamağı olan aileden, klan, kabile, aşiret, şehir ve devlet haline geçildikçe, mali olaylar ile kurumlar ve vergilendirme sistemlerinde de değişim ortaya çıkmıştır (Falay, 1996, s. 2). Yazının bulunuşu ile birlikte antik çağda yaşayanlar, çiftçilikle uğraşmışlar, ticaret yapmışlar, üretmişler, para basmışlar, ticari girişimlerde kazanç sağlamışlar ve vergilendirilmişlerdir

(Finley, 2007, s. 5-6). Dünya'da bilinen ilk vergileme sistemi, M.Ö Sumerler tarafından yapılmıştır. İlk koyulduğunda vergilemenin amacı askeri giderleri karşılamak olsa da, sonradan ihtiyaçları gidermek için de devam edilmiş, hatta süreç içerisinde değişik vergiler de alınmıştır. Örneğin, bir ölü mezarlığa gömülme için götürüldüğü zaman, memurlar evine gidip, bir miktar arpa, hurma, ekmek gibi şeyleri vergi olarak almaktaydı (Çığ, 2009, s. 148). Ortaçağ, feodal devlet sisteminin uygulandığı bir çağdır. Devletin gelirlerine bakıldığında, başlıca geçim kaynağı, malikane gelirleridir (Giray, 2001, s. 17). İlk dönemlerde vergi, istisnai başvuru olan bir kaynak olsa da, sonralarda ihtiyaçlar için sık sık vergilere başvurulmuştur. XVI. yüzyılda ise vergi, devletin başlıca finans kaynağı olmuştur. XVII. yüzyılda özel servet vergileri yerine, arazi, bina ve işletme sermayesi gibi unsurlar üzerinden alınan özel servet vergileri almıştır (Canbay, 2009, s. 26). XIX. yüzyılda ise sanayileşme ile birlikte, kurumlar vergisi gündeme gelmiştir. XX. yüzyılın başlarından itibaren artık vergilendirmede amaç sadece kamu giderlerini karşılamak değil, ekonomik ve sosyal hayata da müdahale etmek bakımından önemli bir araç olmuştur (Canbay, 2009, s. 48).

Türkiye’de vergi sisteminin gelişimi 1924’ten günümüze kadar olan bir zaman dilimini kapsamaktadır. Söz konusu dönemde Türk Vergi Sisteminde büyük veya küçük, mali ve de hukuki açılardan birçok düzenleme ve yenilik yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler iktisadi yapının şekillenmesine zemin hazırlamıştır. 1924’ten günümüze kadar Türk Vergi Sisteminde meydana gelen gelişmeler aşağıda sıralanmıştır;

1925 yılında Aşar Vergisi kanunu kaldırılmıştır.

1926 yılında Temettü Vergisi’nin kaldırılmış yerine, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu” “Kazanç Vergisi”, ile “Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi”, “Umumi İstihlak Vergisi” kabul edilmiştir.

1927 yılında Umumi İstihlak Vergisi yürürlükten kaldırılmış yerine Muamele Vergisi’nin getirilmiştir.

1929 yılında Gümrük Tarifesi ve İthalat Umumi Tarifesi Kanunu yürürlüğe girmiştir.

1931 yılında İktisadi Buhran Vergisi, Hayvanlar Vergisi, Bina Vergisi, Arazi Vergisi'nin kabul edilmiş, 1927 yılında ise yürürlüğe konulan Muamele Vergisi içerik olarak, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda değişiklikler yapılmıştır.

1932 yılında Muvazene Vergisi yürürlüğe girmiştir.

1934 yılında, 1926 senesinde kabul edilen Kazanç Vergisi yürürlükten kaldırılmış yerine Yeni Kazanç Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve Tekel mamullerinden sağlanacak Savunma Vergisi kabul edilmiştir.

1936 yılında Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi kabul edilmiştir.

1941 yılında Ayni Muamele Vergisi yürürlüğe girmiştir.

1942 yılında Varlık Vergisi kabul edilmiştir.

1943 yılında Varlık Vergisi yürürlükten kaldırılmış yerine, Toprak Mahsulleri Vergisi getirilmiştir.

1946 yılında Toprak Mahsulleri Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

1947 yılında Ayni Muamele Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

1949 yılında Kazanç Vergisi yürürlükten kaldırılmış yerine Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergisi Kanunları kabul edilmiştir.

1950 yılında Gelir vergisi, Kurumlar vergisi ve Esnaf Vergisi Kanunları yürürlüğe girmiştir.

1954 yılında Yeni Gümrük Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.

1955 yılında Esnaf Vergisi Kanunu kaldırılmıştır.

1957 yılında Hususi Otomobil Vergisi Kanunu kabul edilmiştir aynı zamanda Gider Vergilerinin (İstihsal ve Hizmet) yürürlüğe girmiştir.

1959 yılında Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu tekrar düzenlenmiştir.

1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiştir (Gelir vergisi içeriğinin tarım kesimini kapsayacak biçimde genişletilmiş, esnaf muafiyetinin sınırlandırılması, götürü usulüyle servet beyanı uygulaması yürürlüğe girmiştir), Kurumlar Vergisi Kanunuyla değişiklikler gerçekleştirilmiştir (bu kanun ile sermaye

şirketleri ve kooperatiflerde uygulanan vergi oranının %10 oranından %20 oranına çıkartılmıştır.)

1963 yılında Emlak Alım Vergisi yürürlüğe girmiştir.

1970 yılında Finansman Kanunu ile birlikte “Gayrimenkul Kıymet Artışı”, “Bina İnşaat Vergisi”, “İşletme Vergisi”, “Spor Toto Vergisi”, “Taşıt Alım Vergisi” getirilmiş, bununla birlikte dolaylı vergilere ağırlık verilmiş ve Gider Vergisi’nin kapsamı da genişletilmiştir.

1971 yılında Gelir Vergisi oranına %1 ilave edilmiş ve Mali Denge Vergisi uygulanmıştır.

1972 yılında Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.

1981 yılında Gelir Vergisi Kanunu’nda çeşitli değişiklikler yapılmıştır (Tarife, istisna-muafiyet ve indirimler gibi).

1985 yılında Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalden Alınan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi ile Şeker İstihlak Vergisi yürürlükten kaldırılmış, yerine Katma Değer Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.

1994 yılında Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi yürürlüğe girmiştir.

1998 yılında Gelir Vergisi Kanunu’nda uygulanan götürü usulü kaldırılmış yerine basit usul getirilmiştir.

2002 yılında ÖTV kabul edilmiş ve KDV oranlarında düzenleme yapılmıştır.

2004 yılında Özel İletişim Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi yürürlüğe girmiş ve özel indirim kaldırılmıştır.

2006 yılında ise 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiş, uygulamadaki Gelir ve Kurumlar Vergisinde indirim uygulanmış, Gelir Vergisi içinde yer alan ücret gelirleri ile diğer gelir unsurları arasında mevcut olan %5’lik farklılık kaldırılmış, ücret unsuruna tabi olunan tarife ile diğer gelir unsurlarının tabi olunan tarife matrahları farklılaştırılmıştır.

2008 yılında ise daha önce uygulamada olmayan Asgari geçim indirimi uygulanmaya başlanmıştır (Çelikay, 2017, s. 176).

Yukarıda bahsedilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere ülkemizde vergi yapısı son 50 yılda büyük değişimlerden geçmiştir. Oldukça sık meydana gelen ekonomik krizler sonucu ve meydana gelen bu krizler sonucunda kamu kesiminin kısa sürede ihtiyaç duyduğu yüksek düzeylerdeki mali ihtiyaca ilaveten, devam etmekte olan AB üyelik süreci, hızla ilerleyen küreselleşme süreci ve bunun sonucunda meydana gelen uluslararası düzeydeki ilerlemenin ülkemizde uygulanan vergi sistemine çok ciddi bir şekilde katkısı olduğu görülmektedir. (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014, s. 3).

Tarihsel süreç içerisinde geçmiş yıllarla kıyaslandığında günümüzde vergi sistemleri farklı türden vergilerden meydana gelmektedir. Vergiler ilke olarak; bireylerin gelir sağlamaları, servet sahibi olmaları ve hem gelir ve servet harcamaları hem de bunlara ilişkin işlemleri yapmaları sebebiyle konulmakta ve alınmaktadır. Böylelikle farklı kaynak ve işlemlerden elde edilen çok sayıda vergi ve benzeri yükümlülükler bu üç kaynağa yani servet, harcama ve gelire dayanmaktadır. 1923 yılında Cumhuriyetin ilanının ardından sonra bir müddet ülkemizde Osmanlı Devleti dönemine ait vergi sistemi uygulanmıştır. Daha sonra, servet, gelir ve harcama üzerinden sağlanan vergilerde reform niteliğinde düzenlemeler gerçekleştirilmiş ve günümüzün vergi sistemi meydana getirilmiştir (Öner, 2015, s. 19).

Devam edebilir büyüme bakımından Türk vergi sisteminde bir takım aksamalar bulunmaktadır. Bu aksamalar Türkiye'nin uluslararası rekabet piyasasındaki en önemli problemlerinden biridir. Uygulamada vergi planlamasının olmaması, vergi sistemine duyulan güvenin ve istikrar dâhilinde uygulanmasının önünde meydana gelen en önemli engellerden biridir. Maliye politikasında çok fazla değişiklik yapılması, iş dünyasının mevcut sisteme olan güveni sarsarken diğer yandan vergi rejiminin karmaşık hale gelmesine sebebiyet vermektedir. Küresel boyutta gerçekleşen vergi rekabetine göre, vergi sistemi daha da basitleşmekte ve uygulamadaki vergi oranları her geçen gün biraz daha düşmektedir. Türkiye' deki vergi yüküne bakıldığında ise OECD ortalamasına göre yükseliş göstermektedir (Öztürk vd., 2011, s. 203).

1. 2. Vergilerin Sınıflara Ayrılması

1. 2. 1. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Kavramı

Vergi, tarih boyunca devletler için hayati öneme sahip olmuş ve insanlık tarihi boyunca da önemini hiç yitirmemiştir. Yani devletin olduğu yerde vergi olmak zorundadır. Ancak vergi kavramı çok hassas bir araçtır. Doğru kullanıldığında devletin kalkınma aynı zamanda refah aracı olabilmektedir. Ancak yanlış kullanıldığında ise yoksulluğa sebebiyet vereceği gibi esareti artırıcı unsur da olabilmektedir (Aktan vd.,2002, s. 137). Vergi aracılığı ile makro ekonomik seviyede dengesizlik, genel üretim seviyesinde yetersizlik ve toplam talebe etki de bulunulabilmektedir. Böylelikle talep enflasyonundan kaynaklanan fazlalık kontrol altına alınabilir. Aynı zamanda vergi oranları azaltılarak üretimin canlanması da sağlanabilir. Yani vergi aracılığı ile tasarruf, tüketim ve yatırım kararlarına yön verilebilir (Kanlı, 2007, s. 43).

Dolaylı dolaysız vergi ayrımı en eski tekniklerden biri olmakla beraber vergi bileşenlerinin hesaplanmasında üzerinde durulan ana kıstaslardan birisidir (Güngör, 2017, s. 61). Vergiler dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere ikiye ayrılır. Ancak ayrımın olabilmesi için aşağıdaki kıstasların söz konusu olması gerekmektedir (Odabaşı, 2007, s. 147):

- Genel fiyatlar düzeyini etkilemesi üzerinden; eğer genel fiyatlar düzeyini doğrudan etkiliyorsa bu vergilere dolaylı vergiler denir. Fakat genel fiyat düzeyini direk etkilemiyorsa bu vergilere de dolaysız vergi denir.
- Nispi fiyatlar üzerinden; eğer nispi fiyatları değiştiriyorsa dolaylı vergidir. Nispi fiyatları değiştirmiyorsa dolaysız vergidir.
- Yansıma ölçütüne göre; vergi yükü üçüncü bir şahsa aktarılamıyorsa bu nedenle mükellef üzerinde kalan vergi dolaysız vergidir. Eğer vergi yükü üçüncü şahıslara aktarılabiliriyorsa bu da dolaylı vergidir.

Bir ülkenin vergileme sisteminde dolaylı ve dolaysız vergi oranına bakıldığında, o ülke ile ilgili vergilendirmede ne kadar adil olduğu görülebilmektedir. Yani dolaylı ve dolaysız verginin ülke ekonomisindeki yeri o

ülkenin iktisadi gelişmişliğinin göstergesidir (Kanlı, 2007, s. 51). Temelde harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir. Bir ürün, eşya ya da değer bir kişiden bir başka kişiye devredilmesi veya hizmetlerin satışı esnasında ortaya çıkan vergi türüne dolaylı vergi adı verilmektedir. Bu tür vergilerde yasal yükümlü ve fiili yükümlü değişik kişilerdir, zira vergi yansıtılır. Vergi ödeyen yasal yükümlüler, ticari yaşam sürecinde ödedikleri vergi miktarını tutar olarak alıcıya ya da tedarikçiye yansıtırlar (Yıldırım, 2015, s. 226). Bir başka deyişle, vergiyi devlete vermekle yükümlü olan bireyler, vergi yükümlülüklerini son tüketiciye yansıtmaktadır. Dolayısıyla tüketici harcanabilir gelirinden bahsedilen ürün veya hizmet adına çok daha fazla ödeme gerçekleştirmek durumundadır (Turunç, 2016, s. 9).

Servet üzerinden ve Gelir üzerinden sağlanan vergiler dolaysız vergilerdir. Dolaysız vergi türleri yükümlünün bireysel durumunu göz önünde bulundurur, bu nedenle vergide adaleti sağlama konusunda daha etkilidirler. Örneğin, şahsi ve ailevi durumlar dikkate alınarak bazı indirimler uygulanabilmektedir. Dolaysız vergilerin yükümlüleri önceden belirlidir. Aynı zamanda bu tür vergilerin ödeme tarihleri de bellidir, önceden tespit edilebilir. (Yıldırım, 2015, s. 226). Dolaysız vergi denildiğinde genellikle gelir ve kurumlar vergisinden söz edilmektedir. Özellikle bu iki vergi tüm ülkelerde en büyük iki dolaysız vergiyi teşkil eder. Gelir vergisi dolaysız vergilerin en önemlisidir (Güngör, 2017, s. 62).

Türk Vergi Sisteminde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Şunlardır (Öztürk, 2007, s. 18-20):

Dolaysız Vergi Çeşitleri:

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Emlak Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Dolaylı Vergi Çeşitleri

- Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler
- Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
- Özel İletişim Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar
- Dış Ticaretten Alınan Vergiler
- Gümrük Vergisi
- İthalde Alınan Katma Değer Vergisi

1. 2. 2. Spesifik-Ad Valorem Vergiler

Bu ayırımın yapılma sebebi vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanmaktadır. Ağırlık, hacim, uzunluk vs. gibi ölçüler üzerinden vergilendirmeler spesifik vergiler, matrah üzerinden hesaplanan vergiler ise ad valorem vergilerdir. Maktu, resim ve harçlar spesifik vergilerdir. Ad valorem vergilere ise, KDV, Gelir ve Kurumlar vergisi örnek olarak verilebilir (MEGEB, 2007, s. 10).

Günümüzde spesifik matrahlara çok az önem verilmektedir. Çünkü bunlar mal ve eşyaların değer artışını izleyememektedir (Erginay, 1990, s.41). Gelişen dünyada spesifik vergiler yerini ad valorem vergilere bırakmaktadır (Mutluer, 2008, s.128). Bu tür vergilerin uygulama alanı gittikçe artmaktadır. Çünkü vergi adaletine daha uygun düşmektedirler ve vergi hasılatının kendiliğinden artmasını sağlamaktadır (Akyol, 2009, s. 27).

Yaşadığımız dönemde, spesifik tarifelerin sayısı aşağıda belirtilen sebeplerden dolayı azalma eğilim göstermiştir:

- Özgül tarifelerin Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve KDV gibi belirli bazı vergi çeşitlerine uygulanma olasılığının olmaması.
- Spesifik vergilerin ücret hareketlerini takip etmede son derece yetersiz kalması.

- Ücret değişmelerinde, belirlenen verginin nispi ağırlılığının istenilmeden değişmesi (Çetinkol, 2013, s. 12).

1. 2. 3. Objektif ve Subjektif Vergiler

Ürün ve hizmetlere uygulanan vergiler objektif vergiler, gelir vergisi ve veraset intikal vergisi ise subjektif vergiler türüne örnek teşkil etmektedir (Çetinkol, 2013, s.12). Objektif vergi ve Subjektif vergi ayırımı, vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumunun dikkate alınıp alınmamasına göre yapılan bir ayırımdır. Vergi yükümlüsünün ferdi ve ailevi durumu dikkate almıyorsa bu vergi objektiftir. Bu vergiler mal grubunu hedefler. Yani kişisel vergiler öznedir. Vergilemede malı tüketen kişinin ödeme gücü ve sosyal durumu dikkate alınmaz. Vergi tüm kişilere aynı şekilde uygulanır ve çocuk sayısı, meslek gibi farklılıklar gözetilmez (Erdem vd., 2011, s.100).

Vergi yükü analizleri karşılaştırılırken genellikle objektif vergi yükü kullanılmaktadır. Vergi yükü kavramı, ülkelerin ekonomik yapısı ve siyasal sistemlerine göre değişiklik gösterebilmektedir ve toplumun vergiye karşı tutumlarını gösterebilecek bir araçtır. Ancak vergi yükü açısından değerlendirme yapılırken, sadece objektif vergi yükünün dikkati alınması tek başına yeterli olmamaktadır (Tosuner, 2008, s. 64).

Subjektif vergi yükü, en eski tabiri ile kişilerin vergi dolayısıyla hissettiği psikolojik baskıyı ifade eder (Demir, 2013, s.21). Vergi baskısı kavramı kişisel vergi yükü kavramı yerine kullanılmaktadır ve vergi yükünün kişiler tarafından ne oranda hissedildiğini göstermektedir (Reynaud, 1966, s. 21). Vergi yükü olarak bakıldığında, aynı gelir düzeyine sahip kişiler aynı miktarda vergi ödeseler bile, bireylerin kültürel, sosyolojik ve psikolojik durumlarının aynı olması imkansızdır. Bundan dolayı da subjektif vergi kavramının önemi artmaktadır.

Subjektif vergi yükü, çeşitli alan araştırmalarıyla belirlenmeye çalışılmaktadır. Ancak içinde mevcut olan subjektif unsurlardan dolayı toplumsal anlamda hesaplanabilmesi mümkün değildir. Ancak psikoloji, sosyoloji ve maliye alanında uzman kişilerce yapılacak çalışmalar neticesinde gerçek veya gerçeğe yakın

tahminlerde bulunmak mümkün olacaktır. Genel olarak vergi sistemleri, mükelleflerin ferdi ve ailevi durumlarını dikkate alarak subjektif unsurlara sahip vergiler geliştirerek, doğru vergi ödeme potansiyeline ulaşmayı hedeflemektedir. Bu sebepten ülkemizde mevcut uygulanan gelir vergisi de subjektif özelliklere sahip olup, bu tür vergilere örnek verilebilir (Tosuner vd., 2006, s. 10).

1. 2. 4. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Tablo 1: Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	Gelir Vergisi(1)	Kurumlar Vergisi(2)	KDV (3)	1+2+3/ Vergi Gelirleri
2002	23	9.3	34.2	66.6
2003	20.2	10.3	32.1	62.6
2004	19.5	9.5	34	63
2005	19.1	9.6	32.1	63
2006	21	8.2	33.5	62.7
2007	22.2	9.2	32.4	63.8
2008	23.4	9.8	31.6	64.8
2009	23.4	10.5	30.6	64.6
2010	21	9.7	32.1	62.7
2011	21	10.3	33.6	64.9
2012	22	10.1	32.5	64.6
2013	21.4	8.6	33.7	63.7
2014	22.7	8.8	32.5	63.9
2015	22.7	8	33.1	63.7
2016	23.4	8.9	31.9	64.1

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim tarihi: 07 Ekim 2017

Tablo'da 2002 ve 2016 yılları arasında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV'nin genel bütçe içindeki payları gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde Bütçe Gelirleri içinde Kurumlar Vergisi ve KDV yıllara göre azalış gösterirken, Gelir Vergisi yıllara göre artış göstermiştir. Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve KDV'nin bütçe içindeki payının en yüksek olduğu yıl 2008, en düşük olduğu yıl ise 2003 yılıdır.

1. 2. 4. 1. Gelir Vergisi

Türk Vergi sistemi içinde gelir vergisi üzerinden sağlanan vergiler Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi olarak toplanmaktadır (Çetinkol, 2013, s.13). Tanım olarak Gelir Vergisi, Kanununun 1. maddesinde ifade edilen tanım ile gelir kavramı, bir takvim yılı içerisinde gerçek kişinin sağladığı kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmaktadır, yine söz konusu maddeye göre, gerçek kişilerin gelirlerinden vergi alınır. Aynı kanun kapsamında yer alan 2. Maddeye göre ise, menkul sermaye iratları, ticari kazançlar, serbest meslek kazancı, zirai kazançlar, gayrimenkul sermaye iradı, ücretler ve diğer kazanç ve iratlar, gelir unsurlarını meydana getirir (Yıldırım, 2015, s. 223).

Gelir vergileri, birleşik gelir vergisi, sedüler, üniter (toplam) olarak üç kategoriye ayrılmaktadır (Çetinkol, 2013, s. 13). Söz konusu vergi türlerine ilişkin bilgiler aşağıda açıklanmıştır.

Sedüler Gelir Vergisi: Sedüler vergi sistemine göre, sedül olarak adlandırılan gelir hususlarının her birinin diğerinden farklı olarak değerlendirilmesi ve bunlar üzerinden tek tek vergilendirilmesi şeklinde oluşturulur. Uygulamaya bakıldığında bazı gelir kaynakları üzerinden gayrimenkul sermaye iradı, ticari kazanç, menkul sermaye iradı, zirai kazanç, sair kazanç, serbest meslek kazancı, iratlar ve ücret sağlanan gelirlerden her biri, tek tek tarife üzerinden vergilendirilmektedir. Bu vergi türü kaynak teorisini temel almıştır (Çetinkol, 2013, s. 14).

Toplam (üniter) Gelir Vergisi: Bu vergi türüne göre gerçek kişilerin, gelirlerinden sağladıkları gelirlerin safi toplamı sayılmaktadır. Bu toplama göre, yükümlünün bireysel ve ailevi durumlarına ilişkin iskontolar uygulanmakta ve ödeme yetisine erişmek için gereken araçlar uygulamaya konulmak koşuluyla, kalan kısmı, artan oranlı vergi tarifesi ile vergilendirilmektedir. Yükümlünün ödeme gücü toplam gelir vergisinde, dikkate alındığı görülecektir. Ülkemizde safi artış teorisi esas kabul edilmiştir. (Çetinkol, 2013, s. 14).

Birleşik Gelir Vergisi: Birleşik başka bir ifade ile karma gelir vergisi, gelir faktörlerinin ilk adımda sedüler özellikle bir vergilemeyi, sonrasında toplamlarının

alınması ve bunun sonucunda toplam gelir üzerinden farklı bir vergilendirme yapılmasını öngörür (Çetinkol, 2013, s. 14).

Artan oranın uygulandığı Türk Vergi Sistemi'nde, Bakanlar kurulu kararı ile her sene gelir dilimleri (matrahlar) ve bunlara karşılık gelen oranlar ile gelir dilimlerinin enflasyonun aşındırıcı etkisinden arındırarak kadar arttırılmasına devam etmektedir (Öz vd., 2004, s. 249).

Gelir Vergisi'nin tarihine bakıldığında Osmanlı Devletinin kuruluşundan itibaren eski Türk Devletlerinde de uygulanan sayım yöntemi kullanılmıştır. Fetih edilen her ülkede vergi kaynakları saptanmış ve gerekli sayım işi yapılmıştır. Sık sık yapılan kontrollerde kaynaklar kontrol edilmiş, unutulmuş kaynaklar kayıt altına alınmıştır (Ünal, 2002, s. 130). Osmanlı İmparatorluğunun ekonomisi tarıma dayanmaktaydı. Resmî olarak devlete ait olan toprakların bir kısmı tarım yapan köylülere verilmekteydi. Bu kısım mültezimler tarafından vergi olarak el konulup, önemli bir bölümü ise İstanbul'a aktarılmaktaydı (Kıray, 1993, s. 193). Osmanlı uzun süren savaşlardan sonra her alanda kaynaklarını tüketmiştir. 1915 yılında büyük işletme sayılarına bakıldığında İstanbul ve Anadolu'da 585 adet idi. Çalışan işçi sayısı ise 30.000 civarındaydı (Semiz, 1996, s. 12). 1920'li yıllarda ülkenin bulunduğu olumsuz ekonomik koşullarda bile hakim olan düşünce, piyasa mekanizmasının esas alınması ve özel sektörün aracılığı ile sermaye birikiminin gerçekleştirilmesi idi. Ancak sonuç beklentilerin gerisinde kalmıştır. Bu nedenle hükümet bu dönemde sanayileşmenin hızından ve yapısından memnun kalmamıştır (Altıparmak, 2002, s. 35-38). Türk Vergi Sistemine Gelir Vergisi 1950 yılında 5421 sayılı Kanun ile girmiştir. Bu tarihten önce kazanç vergisinde çok fazla aksaklık olduğu fark edilmiş ve bundan dolayı yerine Alman Gelir Vergisi esas alınmıştır. Bu mevzuata göre de bugün ki Gelir Vergisi son şeklini almış ve kabul edilmiştir (Şenyüz, 2000, s. 3).

1. 2. 4. 2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi, kurum kazançlarını vergilendirmek adına yapılan gelir vergisinin bir türüdür. Tanım olarak Gelir vergisi, gerçek kişi ve kurumlardan elde edilen vergiler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bunlarda ilki gelir vergisi,

ikincisi ise kurumlar vergisi olarak ifade edilmekle beraber, iki verginin de konusu ekonomik olarak aynıdır. Kurumlar vergisi, gelir vergisinin içeriği dâhilindeki gelir faktörlerinin, kanunlarla ifade edilmiş ve kurumlarca sağlanması durumunda, bu kurumların ayrı kişilikleri olduğundan safi kazançlarından elde edilen vergi türüdür (Çetinkol, 2013, s. 14-15).

Kurumlar vergisinin kapsamını ise kurumların sağladığı iratlar meydana getirir. 21 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1.maddesine göre ise, kurum vergisi yükümlüleri, yani “kurumlar”, sermaye şirketleri, dernek ve vakıflara ait işletmeler, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ve iş ortaklarıdır. Yine söz konusu madde kapsamında yer alan 2. fıkrada, kurum gelirlerinin unsurlarının Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan hususlardan oluştuğu karara bağlamıştır (Yıldırım, 2015, s. 223).

Günümüzde Kurumlar Vergisi birçok ülke tarafından kullanılmasına rağmen, maliye literatüründe çokça tartışılan vergi türüdür. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisinden ayrı tutulmasının sebebi, kurumların tüzel kişilik olarak bağımsız bir ödeme gücüne sahip olmasıdır. Diğer bir yaklaşıma göre ise Kurumlar Vergisi’ni Gelir Vergisi yoluyla vergilendirmek çok zordur. Gelir Vergisi’ndeki dağıtılmayan karlar, diğer ihtiyatlar ve yabancı ortakların gelirleri bütünüyle kavrayamadığından Kurumlar Vergisi’nin Gelir Vergisi’ni tamamlayıcı bir özelliği olduğu ileri sürülmektedir (Devlet Planlama Teşkilatı, 1993, s. 3).

Kurumlar Vergisi, gelir vergisi kapsamındaki gelir unsurlarının, yasada ilgili maddede belirtilmiş olup, kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde söz konusu kurumların ayrı hukuki kişilikleri sonucu elde ettikleri net kazançtan alınan vergidir (Edizdoğan, 2012, s. 198).

Kurumlar Vergisi’nin tarihsel gelişimine bakıldığında, 1950 yılından itibaren, %10 oran ile Türk Vergi Sistemi içinde yer almıştır. 1960 ve 1963 yılları arasında bu oran %20 olarak uygulanmıştır. 1964’ten 1980’ e kadar geçen dönemde ise %25’ e yükselmiştir. 1950 1980 yılları arasında da Kurumlar Vergisi’ne ek olarak, dağıtılan kar payı üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi Stopajı yapılmıştır. 1980 sonrasında ise kurum kazançlarına uygulanan Gelir Vergisi Stopajı yöntemi, belirsiz matrah ve

yanlış vergi hesaplamalarına neden olduğundan kaldırılmıştır. Bunun yerine Kurumlar Vergisi %50 oranına yükseltilmiştir (Tosuner, 1989, s. 27). 1995'li yıllarda ise %46 olan Kurumlar Vergisi oranı %25'e dūřürölmüř ve kar payı üzerinden kurumun halka açık olması durumunda %10, kurumun kapalı olması durumunda %20 oranında Gelir Vergisi stopajı uygulanmıştır. Fakat kar payının belli bir miktarı geçmesi durumunda ise kar payını elde eden kişiye beyan yükümlölüğü getirilmiştir. Bu yeni uygulama ile karın dağıtılmaması amaçlanmıştır (Bilici, 2007, s. 285-287).

Tablo 2: 2003- 2018 Yılları Arasında Türkiye'de Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları Aşağıda Verilmiştir:

Yıl	Kurumlar Vergisi
2003	%30
2004	%33
2005	%30
2006 - 2017	%20
2018	%22

Kaynak: Vergi kanunları incelenerek <https://kpmgvergi.com/PratikBilgiler/VergiMevzuatiBilgileri/Oranlar/Pages/Kurumlar-Vergisi-Orani.aspx>. Tarafımızca 18.03.2018 tarihinde alınmıştır.

Tablo 2' ye bakıldığında 2003 yılında Türkiye'de Kurumlar Vergisi oranı %30, 2004 yılında %33, 2005 yılında %30 olarak uygulanmıştır. 2006 ile 2017 yılları arasında ise %20 oranında uygulanmıştır.^{1*} 5520 sayılı kanun ile 2018-2020 yılları arasında kurumlar vergisi oranı %22 olarak uygulanacaktır (Resmi Gazete, 2017, Madde 16).

¹ *Geçici Madde 10 – (1) Bu Kanunun 32. maddesinin birinci fıkrası gereği %20 oran, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır.

Güçlü bir vergi sisteminde kurumlar vergisinin payı oldukça büyüktür. Ancak kurumlar vergisi gereklidir diye bakıldığında, uygun vergi tabanı tüketim açısından irdeleniyorsa, kurumlar vergisi gibi bir vergi söz konusu olamamaktadır. Yalnız kurumun kazancı ortaklara dağıtılıyorsa veya da mal- hizmet şeklinde satın alınıyorsa bu durum vergilendirilmelidir. Bu durum vergi tabanı yaklaşımı çerçevesinde sorgulandığında, kurumlar üzerinden gerçekleştirilecek bir vergilendirme kişisel vergi gibi değerlendirilebilir (Akyol, 2009, s. 18).

Gelir vergisinin dışında Kurumlar Vergisi'ne gerek olup olmadığı görüşü, ülkelerin kurumlar vergisi uygulamasında da kendini göstermiştir. Söz konusu görüşleri doğrultusunda değişik sistemler uygulanmıştır. Bu uygulamalar şu şekilde ifade edilebilir (Mutluer vd.,2010, s. 298) :

- **Bütünleşme Yöntemi:** Bu yönteme göre, kurumların kazançları ortakların kabul edilir. Bu durumda ortaklar kendi paylarına düşen kazançları beyannamede gösterir ve vergisini öder.
- **Ayrı Kişilik Yöntemi:** Bu yöntemde ise kurumlar ile onu meydana getiren kişiler hukuken ayrı düşünülür. Böyle bir durumda kurum kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi ödenir. Kurumlar, kurum kazancını dağıttıklarında kişiler paylarına kazancı Gelir Vergisi üzerinden öder. Dolayısıyla kazanç üzerinden iki defa vergi ödenmiş olur.
- **Ayrı Oranlar Vergi Oranı:** Bu uygulamada ise kurumlar tarafından dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları farklı oranda vergilendirilir. Dağıtılmayan kurum kazançları, dağıtılan kazançlara göre daha fazla vergilendirilir. Bu uygulamada hedef, kar paylarının dağıtılmasını önleyerek, kazancın kurumda kalmasını sağlamaktır.
- **Vergi Alacağı Yöntemi:** Bu uygulamada da kurum, kazancı üzerinden vergi öder. Kurumlar Vergisi ödendikten sonra kurum kazançları ortaklara dağıtılır, ortaklar kendilerine düşen pay üzerinden Gelir Vergisi matrahına ekleyerek vergilerini hesap ederler. Sonra da hesap edilen tutar üzerinden vergi alacağı olarak kabul edilen tutar indirilerek ödenecek vergi ortaya çıkar. Bu yöntemde amaç, çifte vergilendirmenin önüne geçmektir.

1. 2. 5. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya muameleler karşılığında alınan vergilere harcama vergileri denilmektedir. Bu vergiler ayrıca, muamele vergisi, istihsal vergisi, gider vergisi, tüketim vergisi, mal ve hizmetlerden alınan vergiler olarak anılmaktadır. Harcama vergileri sınıflandırılmaktadır. İlki iktisadi muamele vergileri ile hukuki muamele vergileri:

- **İktisadi Muamele Vergileri:** Tüketim, üretim, satış ve ithalat gibi ekonomik unsurlar üzerinden alınır. Örnek olarak KDV, ÖTV ve Gümrük vergisi iktisadi muamele vergisi özelliği taşımaktadır.
- **Hukuki Muamele Vergisi:** Çoklu veya tek taraflı hukuki işlemlerden alınan vergidir. Örnek olarak Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Damga Vergisi ve Harçlar hukuki muamele vergisi özelliği taşımaktadır.

Bir başka ayırım ise genel tüketim vergisi ve özel tüketim vergisi şeklindedir:

- **Genel Tüketim Vergileri:** Bu vergi bütün iktisadi muameleleri verginin kapsamına almaktadır. Örnek olarak KDV ve Gümrük Vergisi
- **Özel Tüketim Vergileri:** Bu vergi ise, sigara, alkol, akaryakıt gibi ürünlerin satışını KDV'ye ek olarak yeniden vergilendirmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergileri dört sınıfa ayrılmaktadır:

- Genel Tüketim Vergileri
 - ✓ Katma Değer Vergisi
 - ✓ Gümrük Vergisi
- Özel Tüketim Vergileri
 - ✓ Özel Tüketim Vergisi
 - ✓ Özel İletişim Vergisi
 - ✓ Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
 - ✓ Şans Oyunları Vergisi
- Kamunun Hizmet veya Mal Satışı Karşılığında Alınan Harcama Vergileri
 - ✓ Değerli Kağıtlar Vergisi
 - ✓ Harçlar

- Çeşitli İşlemler Üzerinden Alınan Vergiler

Damga Vergisi (Bilici, 2017, s. 133-134).

1. 2. 5. 1. Katma Değer Vergisi

Genel satış vergileri içerisinde en yaygın vergi türü Katma Değer Vergisi'dir (KDV). Kasım ayı 1984 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesinde hangi tür işlemlere KDV uygulanacağını sıralanmıştır. Bu bağlamda: "Ülkemizde gerçekleştirilen aşağıdaki işlemler üzerinden KDV uygulanır:

1. Sınai, Ticari, zirai etkinlikler ile serbest meslek etkinlikleri kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler,
2. Her çeşit ürün ve hizmet dışısalımı,
3. Diğer etkinliklerden ortaya çıkan teslim ve hizmetler:
 - a) Telefon, posta, telgraf, teleks ve bunun gibi hizmetlerle radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Her nevi şans ve talih oyunlarının düzenlenmesi ve oynanması,
 - c) Profesyonel sanatçıların bulunduğu gösteriler ve konserlerle profesyonel sporcuların yer aldığı spor etkinlikleri, müsabakalar, yarışlar ve yarışmalar düzenlenmesi, sergilenmesi,
 - d) Müzayedelerde ve gümrükte yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamına dahilinde düzenlenen ürün senetlerinin, ürüne ait senedin ürünü depodan alacak olanlara teslim edilmesi,
 - e) Boru hatları vasıtasıyla ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin sevkiyatı,
 - f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen ürün ve hakların kiralanması işlemleri,
 - g) İl özel idarelerine, dernek ve vakıflara, genel ve katma bütçeli idarelere, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, her türlü mesleki kuruluşlara ait ya da tabi olan ya da bunlar tarafından oluşturulan veya

işletmesi yapılan kurumlar ile döner sermayeli kuruluşların ya da bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, h) Adil olmayan rekabet koşullarını ortadan kaldırmak maksadıyla isteğe bağlı yükümlülükler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.” (Yıldırım, 2015, s. 225).

1. 2. 5. 2. Özel Tüketim Vergisi

Devletlerin sosyal, mali ve iktisadi amaçlarını yerine getirmek için ÖTV kanunu içinde, belirli ürün gruplarındaki istisna ve muafiyetler hariç tutulmak koşulu ile ürünlerin imalatı ve ithalatında bir defaya mahsus olarak alınan vergiler olarak tanımlanmaktadır (Özkan, 2017, s. 16). ÖTV'nin avantajı, matrahın miktar esasına göre uygulanması ve mükellef ile vergi dairesi arasında anlaşmazlığa meydan vermemesidir. Ancak ekonomik dalgalanmaları izleyememesi ve vergilemenin mali amacına ters düşmesi gibi durumlardan dolayı istisnai durumlarda uygulanmaktadır (Oral, 2006, s. 17).

Dolaylı bir vergi türü olan ÖTV, harcamalar üzerinden alınır. Gümrük vergisinden farkı, yerel ürünlerden ya da ithal edilmiş belirli ürünler üzerinde uygulanır. KDV'den farkı ise, sadece belirlenmiş mallar üzerinde uygulanır. ÖTV, özellikle tüketimi kısıtlanmak isteyen mallara uygulanır (Yıldırım, 2015, s. 9).

ÖTV, değer esasına dayalı (ad valorem) ve miktar esasına dayalı (spesifik) olmak üzere iki tekniğe sahiptir. Vergilemeye konu olan malların (hacim, ağırlık, yüzölçümü ve uzunluk) gibi oluşturduğu matrahlar üzerinden birim mutlak miktarlar halinde verginin belirlendiği için spesifik vergidir. Vergiye konu olan malların satış değerinin matrah olarak esas alınmasına ise ad valorem vergiler denir (İliaz, 2006, s. 27).

Osmanlı Devleti'nin ilk kuruluş dönemlerinde ve daha sonra yayılma yıllarında geliri, para ile ödenen düzenli gelirlere dayanmaktadır. Fakat Osmanlı Devleti'nin son zamanların da ÖTV'nin izlerini görmek mevcuttur. Buna örnek olarak; gayrimüslim azınlıklarından alınan Şıra Resmi'dir. 16. yüzyılda " zecriye" adı altında alınan bu vergi, " reftiye, idhaliye " gibi isimlerde almıştır. 1859 yılındaki

kanunname ile "müskirat resmi" adını almıştır (Oral, 2006, s.24). Türkiye Cumhuriyeti döneminde ise modern anlamda vergi hukuku Cumhuriyetin ilanı ile doğmuştur (Öncel vd., 1989, s.10). Türkiye, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda vergi alanında önemli değişikliğe gitmiştir. Damga Vergisi, Harçlar gibi bazı hukuki işlem vergileri ve KDV dışındaki harcama vergileri tek çatı altında toplanması hedeflenmiştir. “Akaryakıt Tüketim Vergisi”, “Taşıt Alım Vergisi”, “Ek Taşıt Alım Vergisi”, “Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi” ve “Ek Vergi” gibi özel tüketim vergilerini ve “Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu” ve “Tütün Üretimini Geliştirme Fonu” kaldırılarak, 12 Haziran 2002 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren ÖTV Kanunu’nda toplanmıştır (Oral, 2006, s. 29).

Tablo 3: Türkiye'de 2017 Bütçesi Vergi Gelirleri Dağılımı

Özel Tüketim Vergisi	%23.24
Gelir Vergisi	%18.56
İthalde Alınan KDV	%14.27
Diğer Vergiler	%13.25
Dahilde Alınan KDV	%9.73
Kurumlar Vergisi	%7.87
Harçlar	%3.38
Damga Vergisi	%2.59
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	%2.22
Gümrük Vergileri	%2.15
Motorlu Taşıtlar Vergisi	%1.93
Özel İletişim Vergisi	%0.82

Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/TR,7453/2017-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html>.2017 verileri. Tarafımızca 18.3.2018 yılında alınmıştır.

Tablo 3'e bakıldığında 2017 yılında en yüksek vergi gelirin ÖTV olduğu görülmektedir.

1. 2. 5. 3. Özel İletişim Vergisi

1999 yılında Adapazarı -Gölcük depremi sonrasında katma değer vergisine ek olarak Özel İletişim Vergisi alınmıştır. İlk zamanlarda geçici olarak alınan vergi, 2004 yılında 5228 sayılı Kanunla 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu içinde

düzenlenerek devamlı hale getirilmiştir. Özel İletişim Vergisi konusuna giren kalemler aşağıdaki gibidir (Öner, 2015, s. 269).

- Her çeşit mobil, telekomünikasyon işletmeciliği içinde yer alan tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri,
- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu veya kablo ortamında iletilmesi hizmetleri,
- Diğer telekomünikasyon hizmetleri

1. 2. 6. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Kökeni Arapçaya dayanan servet kelimesi, farklı biçimlerde yorumlanmakta ve çeşitli tanımlarda kullanılmaktadır. Dolayısıyla herkes tarafından tam anlamı ile kabul görmüş ve ortak bir servet tanımı yoktur demek doğru olabilir. Ayrıca Servet vergisi kavramının bir üst kavram olması, uygulamada onun altında bazı servet vergilerinin oluşmasına sebep olmuştur. Farklı servet vergilerinin ortaya çıkması da, bu vergilerin farklı kriterler temel alınarak sınıflandırılması zarureti gelişmiştir. Bu anlamda ülkemizde servet üzerinden sağlanan pek çok vergi olmasına rağmen günümüzde çağdaş servet vergileri diye ifade edebileceğimiz üç servet vergisi uygulanmaktadır (Öz vd., 2014, s. 1). Bunlar; Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisidir (Yıldırım, 2015:s. 225). Servet vergileri, kazançlar ve harcamalar üzerinden elde edilen vergilerin yanı sıra vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsuru olarak ifade edilmektedir (Gürbüz, 2015, s. 17).

Günümüzde servet vergileri, ülkeden ülkeye ve dönemden döneme çeşitlilik göstererek uygulanmasına karşın, tüm servet vergilerinin ortak özelliği; bireylerin ekonomik etkinliklerini değil, farklı ekonomik etkinliklere sahip olma durumunu, yani serveti vergilendirmeye bağlama çalışmasıdır (Öz vd., 2014, s. 2).

1. 2. 6. 1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

MTV, Motorlu hava ve kara taşıtlarına uygulanan vergidir. Spesifik matrah uygulanmaktadır. Şahsi değildir ve dolaysız bir vergidir. Tahakkuk da zamanaşımı olmaz (Çetinkol, 2013, s. 15). Motorlu taşıtlar vergisinin içeriğini ise, 23 Şubat 1963 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda

yer alan Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube ya da bürolarına kaydı yapılmış ve tescili olan motorlu kara taşıtları ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıtlı ve tescilli uçak ve helikopterler oluşturmaktadır (Yıldırım, 2015, s. 226).

MTV, servet vergilerinin içinde yer almaktadır. Emlak vergisi, veraset vergisi ve intikal vergisine göre oldukça yeni bir vergi türüdür. Motorlu taşıtlar sanayi inkılabından sonra günlük hayatta kullanılmaya başlanmıştır. Çağımızda ülkelerin sosyal ve ekonomik yaşamlarında oldukça geniş bir yere sahiptir. Motorlu taşıtlar, karada, havada, insan, hayvan veya eşya taşımak için kullanılmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinin konusu da herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin servetinde yer alan, kanunda belirtildiği gibi ve malikleri adına trafik şubede tescil edilmiş, binek münübüs, kaptıkaçtı v.b taşıtlar ile, uçak, helikopter ve motorlu deniz araçlarıdır (Gürbüz, 2015, s. 21).

1. 2. 6. 2. Emlak Vergisi

Emlak, ev, arsa, bahçe ve taşınmayan mülklerin ortak adıdır. Taşınmazlar kavramı veya emlak halk dilinde mülkün çoğulu olarak bina, arsa ve arazi niteliğinde oluşan gayrimenkullerden oluşan serveti ifade etmektedir (Gürbüz, 2015, s. 24).

Emlak Vergisi: 11 Ağustos 1970 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 1. ve 12. maddelerine göre, Türkiye’deki binalar, arsalar ve araziler emlak vergisinin içeriğini meydana getirmektedir (Yıldırım, 2015, s.226). Bu kapsamda emlak vergisi belediyelerin emlak sahiplerinden sağlamış olduğu bir vergidir. Özel bir vergidir ve gayrişahsidir. Dolaysız bir vergidir. Bina ve arsa-arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılır (Çetinkol, 2013, s. 15).

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel bir servet vergisidir. Hemen hemen her ülke de gelir vergisinin yanı sıra uygulanır ve objektif bir vergi yüküdür. Emlak vergisi, uygulamada bina ve arazilerin kira ve servet değerlerini dikkate alır. Böylece vergi mükelleflerinin kişisel durumlarını dikkate almadan doğrudan doğruya emlaka bağlı olması sebebiyle objektif vergi olma ilkesini yerine getirmiş olur (Turhan, 1987, s. 91).

1. 2. 6. 3. Veraset İntikal Vergisi

Türkiye’de servet, ödeme kapasitesi kanıtlarından biri olarak kabul edilmesi ile servet ve servetin el değiştirmesi nedeniyle vergi uygulanmaktadır (Ömür vd.,2017, s.207). Servetin el değiştirmesinden dolayı alınan vergiler aşağıda sıralanmıştır (Çetinkol, 2013, s. 16):

Veraset Vergisi: Ölen bireyin geride bıraktığı mirasın vergilendirilmesidir. Şahsa ait bir vergidir.

Tereke Vergisi: Bırakılan mal varlığına tereke adı verilir. Miras parçalanmadan, tamamı üzerinden vergilendirilme sağlanıyorsa buna tereke vergisi denir ve gayri şahsidir.

Miras Payı Vergisi: Bırakılan miras, miras sahiplerine pay edildikten sonra herkes kendi hakkına düşen miras üzerinden vergilendirilmesi yapılıyorsa bu miras payı vergisidir. Ülkemizde uygulanmaktadır. Şahsi bir vergidir.

İntikal Vergisi: Ölüm haricindeki karşılıksız mal intikallerinin vergilendirilmesine olarak adlandırılır. Gayrişahsî olan bir vergidir.

1.3. Vergilendirmenin Amaçları

Günümüz dünyasında devlet anlayışı, insanların toplum yaşamında başvurdukları bir örgütlenme biçimidir. Devlet, ulusal sınırlar içerisinde yaşayan insanların ortak nitelikteki gereksinimlerini karşılamak zorundadır. Devlet kendinden beklenen görevleri yerine getirebilmek için birtakım mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Milli ekonomi için milli gelirlerin payı oldukça önemlidir. XIX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren vergi, sadece kamu harcamalarını karşılamak üzerine konulmamış, aynı zamanda devletin iktisadi ve sosyal hayata müdahale etmede en önemli araç haline gelmiştir. Devlet vergiyi, gelir elde etmenin dışında sosyal ve ekonomik amaçlar içinde kullanmaktadır. Bu ilkeye vergilemede müdahale ilkesi adı verilmektedir (Baş, 2011, s. 25).

1. 3. 1. Verginin Ekonomik Amacı

Verginin gelir sağlama yanında, ekonomiyi düzenleme aracı olarak kullanılması vergiye iktisadi boyut kazandırmaktadır. Yani, ekonomide büyüme ve istikrar vergiye iktisadi bir varlık olma özelliği kazandırır (Pehlivan, 2013, s.98). Günümüzde sadece mali amaçlarla vergi konulmamaktadır. Devlet sosyal ve iktisadi anlamda da yeni görevler yüklenmektedir. Vergi politikası ile gerçekleştirilebilecek amaçlar; yatırımlar, üretim, tüketim, tasarruf, ödemeler dengesini düzenlemek, ekonomik istikrarı sağlamak ve spekülasyonları önlemek örnek olarak verilebilir (Gümüş vd., 2017, s. 213). Vergilere yüklenen diğer bir görevde dalgalanmaları önlemektir. Konjonktürel dalgalanmalarda, talep düşük arz ise fazladır. Devlet bu durumda piyasayı canlandıracak kararlar almalıdır. Bu kararları da maliye, para ve dış ticaret politikaları ile gerçekleştirir. Mali açıdan bakıldığında bu dönemde yapılacak en etkili araç, vergiyi düşürmektir. Böylelikle harcanabilir gelir yükselecek buna bağlı olarak da tüketim artacaktır. Konjonktörün genişlediği dönemde ise, verginin, talebi kısma ve enflasyonist baskıları azaltma şeklinde görevi olacaktır (Kirmanoğlu, 2009, s. 259).

1. 3. 2. Vergini Mali Amacı

Verginin mali fonksiyonuna bakıldığında, devletin devlet olma niteliğinden ve egemenlik hakkını yerinde getirebilmesinden kaynaklanmaktadır. Yani verginin mali fonksiyonu, toplumu meydana getiren kişilere, fiyat karşılığında sunulamayan toplumsal nitelikteki mal ve hizmetler için finansal kaynak sağlamaktır. Devletler, sürekli artan gelirlerini karşılamak için vergilendirme yoluna gidebilmektedir (Pehlivan, 2011, s. 97-98; Edizdoğan vd., 2013, s. 146). Aynı zamanda vergi, modern devlet anlayışında müdahale aracı olarak da kullanılmaktadır (Pierson, 2011, s. 61).

1. 3. 3. Verginin Sosyal Amacı

Devletin maliye politikasının bir bileşeni olan vergilendirme, ekonomik, sosyal ve siyasi açıdan önemi bir yere sahiptir (Glukhov vd., 2014, s. 325). Sosyal güvenlik sisteminin primsiz rejim kısmını oluşturan sosyal yardım ve sosyal hizmetlerin finansmanı için vergi kullanılır. Bundan dolayıdır ki devletin, kişilerin

refah düzeyini yükseltmesi için vergilerin yeri büyüktür. Ayrıca vergileme, servetin ve gelirin yeniden dağıtılmasında önemli bir rol üstlenmeye ve böylece sosyal politika aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır (Steinmo, 2003, s. 228). En geniş kapsam da bakıldığında, sosyal politikanın hedefleri, toplumun en üst düzeydeki amaçlarıyla örtüşmektedir (Güven, 2009, s. 24). Sosyal politikanın bu amaçlara ulaşmada verginin rolü önemlidir. Modern devletlerin en önemli görevlerinden biri de sosyal güvenlik sisteminin oluşturulmasıdır. Sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardım uygulamasının vergi dışı bırakılması, teşebbüslerin sosyal yardımı gider olarak göstermesi, sosyal güvenlik amacıyla tanınan vergi avantajlarından gösterilebilir (Edizdoğan, 2007, s. 164).

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİ

2.1. Avrupa Birliğinin Kuruluşu

Avrupa ülkelerinin birleşmeyi öngörmeleri 19.yüzyılın ikinci yarısında imzalanan Paris Antlaşmasına dayanmaktadır. Avrupalı beş devlet tarafından imzalanan bir anlaşma ile Avrupa Ahengi (Concert European) adında bir ittifak düşünülmüş, sonraları bu birleşime Osmanlı Devleti de alınmıştır. Bu anlaşma ile üye devletlerin aralarındaki problemleri barışçıl yöntemlerle çözüme ulaştırması hatta bir parlamentonun ortaya çıkarılması hedeflense de Avrupa'daki politik ve ekonomik rekabet neticesinde yeni çekişmeler ve savaşlar bu birliğin oluşturulması düşüncesinin unutulmasına yol açmıştır (Çetinkol, 2013, s. 21).

AB'nin ilk adı olan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)'nin ortaya çıkarılmasına ilk aşama, 18 Nisan 1951'de Almanya, Fransa, İtalya, Belçika, Hollanda, Lüksemburg ve Federal Almanya arasında imzalanan Paris Antlaşması ile kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunun (AKÇT), (European Coal And Steel Community, ECSC) 1952 yılında çalışmalarına başlaması ile atılmıştır. Ortak pazar olarak kurulan AKÇT'den sonra altı ülke, 1957'de Roma'da iki anlaşma daha imzalanmıştır. Yapılan bu antlaşmalara ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) (European Economic Community, EEC) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) (EURATOM) kurulmuştur. AET'ye Ortak Pazar da denilmektedir. AET'nin yürütme biriminde üye olan ülkelerin dışişleri bakanlarından meydana gelen konsey, günlük faaliyetleri sürdüren üye ülkeler tarafından atanan komiserlerden meydana gelen komisyon; yasama organı olarak Avrupa Parlamentosu, son olarak da yargı alanında ise Adalet Divanı kurulmuş ve böylelikle yüksek bir entegrasyon kurulmuştur (Çetinkol, 2013, s. 22).

Avrupa Birliği en başından itibaren iktisadi kaygılar taşıyan, daha sonra Lizbon Sözleşmesi ile kabul edildiği biçimde tüzel kişiliği de elinde bulunduran, her ne kadar bu konu tartışmalı da olsa, politik bir yapı olma yolunda devam eden bir oluşumdur. Ancak Avrupa Birliği'nin esas amacı iktisadi bütünleşmedir ve bunun

güçlendirilmesi adına oluşturulan ve sürekli geliştirilen “İç Pazar” kurumu Avrupa Birliği'nin en önemli olgusudur (Yıldırım, 2015, s. 220).

İç pazar olgusuna Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın (“ABİA”) 26. maddesinin 2. fıkrasında yer verilmiştir. Buna göre iç pazar, hizmetlerin, ürünlerin, sermayenin ve insanların serbest bir şekilde dolaştığı, dolaşımı önleyecek herhangi bir engelin ve kısıtlamanın olmadığı bir alandır. Bu alan üye ülkelerin sınırları kapsamında oluşturulmuştur. Üye ülkeler ise 28 olup, bunlar İngiltere, Almanya, Fransa, Belçika, Danimarka, Avusturya, Hollanda, Estonya, İsveç, Bulgaristan, Macaristan, Finlandiya, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti, İtalya, Hırvatistan, Litvanya, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, Slovenya, Lüksemburg, Romanya, Malta, İrlanda, Slovakya, Letonya, Portekiz, İspanya ve Polonya'dır (Yıldırım, 2015, s. 220).

Avrupa Birliği, Avrupa'nın asırlar boyu edindiği tecrübelerle ve ortaya çıkardığı ortak değerler üzerinde meydana gelmiştir. Avrupa ülkelerinin ortak tecrübelerinin neticesinde gelişen ilke ve amaçlar olan kalıcı barış ortamının gerçekleştirilmesi, sosyal refah, demokrasi, dayanışma, özgürlük, hukukun üstünlüğü, girişim özgürlüğü, insan hakları ve piyasa ekonomisi bu yeni bütünleşme faaliyetlerinin alt yapısını oluşturmaktadır. Avrupa Birliği'nin amacı, üye olan ülkelerin ve toplumlarının milli, dini, kültürel ve dil açısından çeşitliliğini bir arada eritmekten ziyade, söz konusu çeşitliliğin sağladığı hareketliliği potansiyel bir güce çevirebilmek şeklinde ifade edilmektedir (T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı). Bunun yanında AB'nin temel politikaları arasında aşağıdaki amaçlar yer almaktadır;

- Uluslararası platformda etkin ve güçlü politika yürütmek,
- Avrupa Birliği içinde ve dışında yasaların üstünlüğü, demokrasi, özgürlük, insan hakları değerlerini güvenceye almak ve yaymak,
- Her nevi ayrımcılığa karşı durmak; özellikle her türlü platformda kadın-erkek eşitliği için emek harcamak,
- Genel iklim koşullarına karşı savaşmak,
- Çevre şartlarını maksimum seviyede koruma altına alırken, iktisadi kalkınmayı devam ettirebilmek,

- Enerji güvenliğini sağlamak,
- Yasal olmayan göç, uyuşturucu kaçakçılığı, insan, uluslararası terörizm ve silah gibi suçlara etkili şekilde savaş açmak ve gerçek anlamda adalet, güvenlik ve özgürlük savunucusu olmak,
- Avrupa Birliğine üye ülkelerde toplumsal korunmanın ve iş fırsatlarının artırılmasına yardımcı olmak,
- Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında toplumsal, bölgesel ve iktisadi uyumu özendirme,
- Avrupa halkının en iyi düzeyde hayat standartlarına ve nitelikli koşullara sahip olmasını sağlamak (T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı).

2. 2. Avrupa Birliğine Katılım Şartları

Avrupa Birliği yönetmeliğinde görüşmeler ve katılım süreci, aday ülkelerin Kopenhag Kriterleri'nin en düşük politik ölçütlerini gerçekleştirmiş olduğu ilerleme raporu ile de onanmış olması halinde, görüşmeler için Avrupa Zirvesi'nde verilen zamanda başlamakta ve AB'ye üyeliğin kabul edilmesi ile sonlanmaktadır. Bir bakıma, bu dönem görüşmelerinden onamaya doğru devam eden bir süreç olarak da ifade edilebilir. Bu zaman dilimi, aday olan her devlet için aynı şekilde işlemektedir. Farklı bir ifadeyle, anlaşma ve katılım basamakları, tüm aday ülkeler adına aynı süreçler şeklinde devam etmektedir (Özer, 2009, s. 98). AB katılım şartlarını oluşturan temel kriterler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

Siyasi kriterler

- Kararlı bir demokratik sürecin varlığı
- Hukuk devleti olmak ve yasaların üstünlüğünün temel alınması
- Çok partili demokratik bir yapının hüküm sürmesi
- Devletin hukuk sisteminde idam cezasının bulunmaması
- Cinsiyet veya ırkçılığa yer verilmemesi
- İnsan haklarına saygı
- Azınlık haklarının korunması

Ekonomik Kriterler

- Arz-talep düzleminin piyasada yer alan güçlerin bağımsız olarak karşılıklı etkileşimi ile sağlanmış olması
- Ticari etkinlikler gibi ücretlerin de liberal olması
- Fiyat kararlılığını kapsayan bir iktisadi düzene erişmiş olması
- Devam ettirilebilir dış dengenin varlığı

Topluluk Müktesebatına Uyum Kriterler

- Avrupa Birliği'nin politik birlik ile iktisadi ve finansal birlik amaçlarının kabul edilmesi
- Avrupa Birliği'nin almış olduğu kararlara ve uygulamış olduğu kanunlara uyum göstermesi
- Gümrük Birliği, ürünlerin ve anaparanın serbestçe dolaşımı gibi ortaklık sözleşmelerinin de ifade edilen koşullara uygun olması
- Topluluğun çevre, tarım, taşımacılık, bilgi teknolojileri, ulaşım, iletişim, enerji, toplumsal haklar, tüketici hakları, işgücü, adalet ve içişleri, istatistik, eğitim ve gençlik, bölgesel politikalar, vergilendirme, genel dış ve güvenlik politikası gibi alanlardaki her çeşit düzenlemesine uyum gösterilmesi (TEMA, 2012, s. 5).

2. 3. Türkiye ve Avrupa Birliği İlişkileri

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) kuruluşundan bir yıl sonra Türkiye, 31 Temmuz 1959 tarihinde Topluluğa ortaklık başvuru talebinde bulunmuştur. Türkiye'nin yapmış olduğu başvuru, AET Bakanlar Konseyi'nce kabul edilerek üyelik şartları uygun oluncaya dek geçerliliğini sürdürecektir bir ortaklık sözleşmesi imzalanmasını tavsiye etmiştir. Bu anlaşma 12 Eylül 1963'te onaylanmış ve 1 Aralık 1964'te yürürlüğe koyulmuştur. Bu bağlamda Ankara Sözleşmesi, Türkiye ile Avrupa Birliği ilişkilerinin yasal dayanağını meydana getirmektedir (Turunç, 2016, s. 78). Türkiye'nin Avrupa Toplulukları'na 1987'de üyelik talebinde bulunması, 1959 yılında gerçekleştirilen ortak üyelik başvurusu ile başlayan Türkiye-AB ilişkilerinde söz gelimi bir milat olmuştur. Türkiye, Tanzimat'tan beri batıya eğilim

göstermiş küresel bağlamdaki tek Müslüman ülkedir. Bunun yanı sıra Türkiye, demokratik ve laik değerleri kabul etmiş, batı dünyası ile ortak sınıra sahip ve ona komşu olan AB ülkeleri ile tarihi ilişkileri olan dünya genelindeki İslam devletleri arasında toplumsal, kültürel, iktisadi ve siyasi platformlarda en gelişmişler arasında bulunan, yaşam şekli olarak kendi kültürel değerlerini koruyarak Batı'yı tercih etmiş bir ülkedir (Özer, 2009, s. 89).

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında, 1 Ocak 1996 yılında uygulamaya koyulan Gümrük Birliği ile Türkiye-Avrupa Birliği Ortaklık İlişkisinin "Son Aşama"sına geçilmiştir. 17 Aralık 2004 yılında yapılan Brüksel Zirvesi'nde, AB-Türkiye ilişkilerinde bir kırılma noktası daha yaşanmış ve Zirve'de Türkiye'nin politik değerleri (Kopenhag Kriterleri) yeterli düzeyde karşıladığı ifade edilerek 3 Ekim 2005 tarihinde görüşmelere başlanması kararı alınmıştır. 3 Ekim 2005'te Lüksemburg'da gerçekleştirilen hükümetler arası konferans ile Türkiye resmen Avrupa Birliği'ne katılım görüşmeleri başlamıştır (Turunç, 2016, s. 79).

2.4. Avrupa Birliği Vergi Sistemi

Mevcut AB vergilendirme sistemi, AB şartlarına uyumlu olması koşuluyla üye devletlerin kendi vergi sistemleri hakkında karar vermelerine müsaade etmektedir. Kurallar, konsey tarafından oybirliğiyle şekillendirilir. AB vergi hükümlerinin geliştirilmesi, doğrudan vergilere göre daha önceden belirlenmiş ve daha derin dolaylı vergiler ile tekel pazarın tamamlanmasına ve düzgün işleyişine bağlıdır. Vergilendirme, ulusal vergilerden, yerel vergilerden ve tüketim işgücü veya sermaye üzerinden vergilendirilen sosyal mükellefiyetlerden oluşan milli bütçeden gelir sağlamaktadır. Vergiler, tekel pazarın düzgün işleyişini desteklemek için AB şartlarına uygun şekilde uygulanan çeşitli politikalarından dolayı karmaşık etkiler ve sonuçlara sahip olmaktadır. Örneğin, rekabet politikasında, devlet yardımı hükümleri doğrudan ticari vergilendirme için de uygulanmaktadır. Ulusal vergi sistemleri, ekonominin küreselleşmesinin sonucunda daha güçlü rekabetle yüz yüze gelmektedir. Vergi rekabeti, bazı vergi mükelleflerini başka mükelleflerin zararına karşılık kayırmaktadır ve aynı durum üye devletler ekonomik aktiviteyi ve vergi gelirini arttırmak için rekabet ettiklerinde de geçerlidir. Dijitalleşme yeni iş

modellerini ortaya çıkarmakta ve ekonomiyi tamamen etkilemektedir. Küreselleşme ve dijitalleşme vergi sistemlerini değiştirme ve güncelleme ihtiyacını tetiklemektedir. Bu ikili, genellikle karmaşık ve vergi kaçırma gibi istenmeyen potansiyelleri ortaya çıkaracak yan etkilere sahip olduğu düşünülen vergi sistemlerini modernize etme fırsatı sunmaktadır. Bu, büyüme ve eşitlik için uygun koşulların belirlenmesinde en önemli hedefle çelişmektedir. Kamu maliyesi konsolidasyonu bağlamında, vergi politikası bütçe gelirlerini sağlama, sosyal ve ekonomik politikaları belirlemek için kullanılır. Özellikle, vergi yükümlülüğünü işgücü ve tüketim olarak ikiye ayıracak ve vergi bazlı genişlemeyi artan vergi oranlarına tercih edecek şekilde vergi yapılandırmasını büyümenin tetiklenmesine hizmet edecek hale getirilecektir. Vergi sistemleri, vergilendirmeyi adil, etkili ve büyümeye olanak sağlayan hale getirme amacına uygun olarak, kaybolan kaynakları geri kazanmaya yardımcı olacak olan vergiye riayet etme konusunda zorluklarla karşılaşmaktadır. Gizlilik ve anlaşılmazlıklarla ilgili vergi kaçırma ve vergi sahteciliğiyle mücadele AB’de ve ulusal düzeyde yaptırımlar gerektirir. Bu yaptırımlar, bu tarz işlerin engellenmesine katkıda bulunacak saydamlığı arttırmayı amaçlar. Bilhassa, bilgi paylaşımının artırılması, vergi kaçakçılığı ve sahteciliğine karşı mücadelede atılmış bir adım teşkil etmektedir (Remeur, 2015, s. 1).

AB’nde her üye ülkenin farklı bir vergi sistemi bulunmaktadır (Aydın, 2007: s.2). Roma Antlaşmasının 23. maddesine göre AB'nin vergilendirme yetkisi belirlenmiştir. Anlaşmanın 90. maddesi, ayrımcı vergilemenin önlenmesini kapsamaktadır. 93. maddesi dolaylı vergilerin uyumlaştırmasından, 94. maddesi ise dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasından bahsetmektedir. 293. madde ise çifte vergilemenin önlenmesine yönelik hükümler içermektedir. 249. madde komisyona, tüzük, direktif, karar, tavsiye ve görüş şeklinde hukuki düzenlemeler yapma konusunda izin ve direktifler vermektedir (Yıldız, 2006, s. 552). Tüzük, direktif ve kararlara uymak zorunludur. Ancak tavsiyelere uymak zorunlu değildir.

2. 5. Avrupa Birliği Vergi Sisteminin Genel Yapısı

AB vergi sisteminde genel amaç; üye ülkeler arasında ve birliğin tamamının vergi sorunlarını çözüme kavuşturmadır. AB'de bir ülkenin izleyeceği vergi

politikası, sadece o ülkeyi değil, diğer üye ülkeleri de etkileyecektir. Bu nedenle ekonomik ve parasal bütünleşme çabasında olan AB için vergi önemli bir yere sahiptir (Dura vd., 2007, s. 792).

Vergi politikası çerçevesine uygun durumlar şu şekilde belirtilmiştir: Üye devletler, AB kurallarına uyumlu olmaları şartıyla kendi tercihlerine göre en uygun vergi sistemini seçmekte özgürdür (Sorensen, 2001, s. 143). Ek olarak, AB'nin vergi alanındaki herhangi bir eylemi için yapılan teklifler orantısal ve yetki ikamesi prensiplerini dikkate almak zorundadır. AB vergi hükümlerinin eylemlerin benimsenmesine dair başlıca özelliği konseyin komisyon teklifi üzerine, AB parlamentosuna danışarak, oybirliğiyle karar vermesidir. Vergi alanında benimsenen hükümler konseyin ulusal hüküm ve kararlarına yakın olan yönergeler içermektedir. Bu hükümlere ek olarak, gerekli olduğu takdirde komisyon tarafından uygulanmasına yetki verilmiş eylemler (düzenlemeler, yönergeler ve kararlar) kabul edilmektedir. Belirtilen yasal bağlayıcı etmenlere ek olarak, yasal olmayan (yumuşak yasalar) bağlayıcı etmenler yasal olmayan öneriler, tüzükler, eylem planları ya da AB yasaları ve şartnameleri hakkında kullanışlı ve gayri resmi rehberlik koşulu ile ortak bir yaklaşım sunmaktadır (Remeur, 2015, s. 6-18):

Çevre ile alakalı vergiler: Bu vergiler finansal olmaktan çok çevreyle ilgili olmaktadır. 4 temel kategoriye bağlıdır; enerji, ulaşım, hava kirliliği ve kaynaklar. Çevresel vergiler ayrıca değer zincirinin farklı aşamalarında (ihraç, sanayi aşaması ya da final aşaması) kullanılmaktadır.

Sağlıkla ilgili vergiler: 'Yağ vergileri' pek çok üye devletlerde tanınmış, obezite ve ilgili hastalıklarla bağlantılı yiyecek ve içerikleri (içecekler, şeker, tuz, yağ, dondurma vs.) ile ilgili düzenlenmemiş belli vergilerle ilgilidir. Sağlık hedefi besin kalitesini arttırmak için yukarıda belirtilen gıdaların ve malzemelerin tüketimini azaltmaya çalışmaktadır. Vergili bir gıdadan veya malzemedan başka bir vergilendirilmemiş eşine değişim verginin amaçlanan sağlık etkisine tesir etmektedir (çünkü önemli olan alınan bireysel besin miktarıdır). Sonuç olarak, bu tarz vergilerin kapsamı sınırlı olmadığı ve benzer gıda türlerini üretme uygulamasında sınırlı olduğunda, sağlık hedefine daha iyi bir şekilde ulaşılmaktadır. Bu durum vergi

politikası kapsamında değişime daha az kapsam sunan vergi esaslarını genişletmekle ilgilidir.

Finansal hizmetler ile alakalı vergiler: AB üye devletlerde ekonomik etkinlikler farklı şekilde vergilendirilmektedir ve genellikle katma değerli vergiden muafırlar. Finansal hizmetlerdeki vergiler bazı üye devletlerde uygulanmaktadır örnek olarak ‘maaş vergisi’ (Danimarka) , sistemik risk ya da pul vergisi (Fransa). ‘Finansal Etkinlikler Vergisi’ ilk olarak, katma değer vergisinden muaf finansal etkinliklerle alakalı çarpıklığı düzeltecek bir yol olarak IMF tarafından 2010’da sunulmuştur. Böyle bir verginin birkaç türü vardır. AB vergi poliçesini ve adil olmasını sağlamlaştıracak bağlamda bazı öncelikler ortaya çıkmıştır. AB içerisindeki ve uluslararası düzeyde gelişmiş koordinasyon ve işbirliği, vergi kaçakçılığına ve vergi sahteciliğine karşı mücadeleye ve özellikle ülkeler arasındaki vergi alışverişlerini ve bilgilendirmeyi daha iyi yapabilmek için planlamaların oluşturulmasına yaramaktadır.

2. 6. Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle İlgili Genel Değerlendirme ve Sonuç

Bazı AB ülkeleri ve OECD ülkeleri uygulanan vergi reformu bakımından geride kalmışlardır. Bazı ülkeler gerekli değişikliğe gitmiştir. Bunlar; ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya, Danimarka ve Yeni Zelanda, Japonya da ise değişiklik bazı önemli kısıtlamalarla karşı karşıya kalmıştır:

- Vergi sisteminin gelir dışında farklı amaçlarla kullanılması, vergi reformu konusunda gerekli stratejiyi belirlemedeki zorluklar
- Hükümetlerin vergi reformu değişikliğinde siyasi kısıtlar ve uygulama zorlukları
- Uluslararası platformda ne tür vergi uygulanacağına dair makroekonomik kısıtlama (Norregaard vd., 2007, s. 4-7).

Gelir dağılımı konusunda vergilemenin kullanımı hakkında değişik düşünceler vardır. Ancak vergi reformu verginin etkinliğini arttırmada önemli bir unsurdur. Öte yandan, vergi etkinliğini arttırmadaki amaç vergi adaletini sağlamaktır.

Tarafsızlık ve etkinlik hedeflerine bakıldığında vergi sistemindeki basitlik gereksinimi ile çatışmaktadır (Whalley, 1984, s. 656). Bu sebeple ki uygulamada vergi reformu önerileri ile hedeflenen sonuçlar arasında sapmalar olmaktadır. Bu sapmanın sebebi hem politik karar alma süreci hem de geçiş dönemlerinde yaşanan uygulama sorunlarıdır. Vergi reformlarına bakıldığında ekonomik anlamda uygulanması uygun görülürken siyasi anlamda engellere takılmakta ve uygulanamadan kaldırılmaktadır.

AB üyesi devletlerin son 20 yıllık vergilendirme sistemlerine bakıldığında, vergi reformunun tabanında adil bir vergi sistemi oluşturmak olduğu görülmektedir. Vergi adaleti sistemine bakıldığında saptanması kolay ancak uygulanması zor olduğu görülmektedir. Pek çok ülkede bu durumu önlemek için özel yardımlar ortadan kaldırıldığı, vergi tabanının genişletildiği ve vergi sisteminin vergilendirme kapasitesindeki değişiklikleri yansıtmaya sağlanarak vergi adaleti gerçekleştirmek amaçlanmıştır. Vergi adaletinin başka bir amacı da; vergisini ödemeyen mükelleflerin ödemekten kaçındığı kısmı vergisini ödeyen mükelleflerin üstüne kalmamasını da amaçlamaktadır. Vergi adaletinin bu kısmı vergiye uyumda gönüllülük esasına dayanan, vergi yükümlülerinin sisteme karşı adaletli olmaması durumunda hükümet, gönüllülük esasını sürdürmekte yetersiz kalacaktır. Vergi reformunun temel problemine bakıldığında ekonomik kararların ve ihtiyaçların mevzuata aktarılmasında yaşanabilecek sorunlardır. Mesela ekonomide enflasyon söz konusu ise ticari kazançların belirlenmesindeki zorlukları, gerçekleşmemiş sermaye kazançlarının belirlenmesindeki zorlukları ve mal sahibinin oturduğu eve karşılık gelen gelirin hesaplanmasında karşılaşılabilecek güçlükleri önlemektedir. Yasal çerçevede bakıldığında ekonomik koşullar sağlanmış olsa da, idarenin yetersizliği veya yasama yetkisinin eksikliği vergi reformuna kısıtlamalar getirebilir. Buna bağlı olarak da açık bir vergi mevzuatının gerçekleştirilmesi zaman alacaktır (Arıkan vd., 2011, s. 37). Reform sonrasında bakıldığında ise vergi sistemi eskisinden basit de olsa eski ve yeni sistem arasında geçiş sağlanmasına ihtiyaç duyulacaktır. AB üyesi ülkeler bu geçiş sürecinde çıkardığı Anayasal düzenlemeler geçiş sürecini hızlandırmada önemli rol oynamaktadır. Vergi reformu yerel yönetimler tarafından sınırlandırıldığında reformun faaliyet alanı da daralmaktadır. Danimarka, Finlandiya,

Japonya ve İsveç gibi devletlerde yerel yönetimler verginin büyük kısmını tahsil etmektedir. ABD, Kanada ve İsviçre gibi ülkelerde ise yerel yönetimler verginin toplam kısmını tahsil etmektedir. Sağlıklı bir vergi reformu için merkezi idare, yerel idare ve vergi idaresi arasında güçlü bir bağın olması gerekmektedir. (OECD, 1999, s. 10-13).

2. 7. Türkiye ve Avrupa Birliği Vergi Sistemleri

Sosyal güvenlik primleri dışında toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranı göz önüne alındığında Türkiye vergi yükü en hızlı artan ülkedir. Yüksek artışa karşın genel vergi yükü açısından Türkiye hala AB ülkelerinin gerisinde kalmıştır. Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü açısından ise Türkiye'de üretim ve istihdam üzerindeki vergi yükü ağırdır ve bu durum yeni yatırımların önüne geçmekte, kayıt dışını büyütme, ekonomik rekabet gücünü ve istihdam artışını zayıflatmaktadır. Diğer yandan kamu personeline ödenen ücretlere dair vergi muafiyet ve istisnaları kamu personeli ile özel sektörde istihdam edilen işçi ücretleri üzerindeki vergi yükünün farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu farklılıkların anayasal vergileme hususları ile uyumlu olduğunu söylemek zordur (Öztürk vd., 2011, s. 197).

Avrupa Birliğinde dolaylı vergiler bakımından uyumlaştırma yüksek oranda kademeler kaydetmiştir. Her şeyden önce katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hakkında uyumlaşmaya dair düzenlenen Birlik yönergeleri ile ciddi adımlar atılmıştır. Fakat dolaylı vergiler bakımından elde edilen bu gelişme direkt vergiler bakımından ortaya koyulamamıştır. Dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler karşılaştırıldığında uyumlaştırılması daha çok ve daha karmaşık problemler oluşturmaktadır. Bu sebeple ulusal vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılmasına dair uyum sağlama faaliyetlerinin neticesini göstermek dolaylı vergilerde olduğu için daha güç meydana gelmektedir (Aydın, 2007, s. 1). Ülkemizde dolaylı vergilerin oranı doğrudan vergilere oranla çok daha yüksek seviyelerdedir. Söz konusu durum mükellefleri vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi yöntemlere yöneltmekte ve vergi hasılatı istenen seviyede gerçekleşmemektedir (Işık vd., 2009, s. 147).

Kişisel gelir vergisi dilimi sayısı, vergi sistemlerinde karmaşıklığın bir göstergesidir. Kurumsal ve bireysel gelir vergi düzeylerinin indirilmesi OECD ve AB

ülkelerinde 2000'li yıllardan itibaren toplam vergi yükünün düşmesinde birincil etken gibi diğer faktörlerin etkisi olsa da (bu sayı aynı anda vergi sisteminde ödenen vergilerin gelir seviyesine göre ne kadar çabuk arttığını da genel hatlarıyla göstermektedir). 12 ülke (İtalya, Avusturya, Yunanistan, Belçika, İzlanda, Slovak Cumhuriyeti, Finlandiya, Meksika, İspanya, Macaristan, Lüksemburg ve Türkiye) vergi dilimi sayılarını azaltmış, beş ülke de (ABD, Yeni Zelanda, Kanada, Portekiz ve Polonya) artırmıştır. İrlanda ve İzlanda'da iki bireysel gelir vergisi dilimi bulunurken, Lüksemburg'da 2000 yılında 17 olan bu adet 11'e düşmüştür. Slovak Cumhuriyeti, 2004 senesinde yürürlüğe giren düz oranlı vergi yeniliği sonucu, temel bir eşik oranının üzerine çıkan tüm kurumsal ve bireysel gelirleri tek bir oran üzerinden vergilendirmektedir. Ülkemizin mevcut bireysel gelir vergisi sistemi dört ayrı dilimden oluşmaktadır. (15., 20., 27. ve 35. dilim) (Canbay, 2009, s. 104-105).

2. 8. Vergi Yükü Kavramı

Vergi yükünün, uygulamada hesaplama çalışmaları 20. yüzyıla dayanmaktadır. Özellikle son çeyrekteki çalışmalar İngiltere, ABD, Kanada, Almanya, Fransa, Hindistan gibi ülkelerde sıklıkla yapılmıştır. Vergi yükü hesaplamaları ilk olarak İngiltere'de yapılmıştır. Birinci dünya savaşından sonra İngiltere Kraliyet İstatistik Kurumu Başkanı öncülüğünde vergi yükü hesaplamaları başlamış, daha sonra Clowyn Komitesi çalışmaları ile geliştirilmiştir. Türkiye'de ise vergi yükü 1950'lerde hesaplanmaya başlanmıştır (Külekcı, 2011, s. 27).

Vergi yükü kavramı bir ülkenin gelişmişlik düzeyinin göstergelerinden biri olmakla birlikte, kamu ekonomisinin milli ekonomi içindeki payını göstermesi bakımından da oldukça önemlidir. Çünkü özellikle gelişmekte olan ülkeler için, büyük sermaye gerektiren altyapı yatırımları için ve özel tasarrufların istenilen düzeyde olmaması buna bağlı olarak kamu hizmetlerinin niteliği ve ulaşılabilirliği vergi yükü kavramının önemini ortaya koymaktadır. Ülkede vergi yükünün kimler tarafından yüklenildiği, gelir dağılımı, vergi yapısı gibi unsurlar, eşitlik ve adalet gibi kavramlar ile birlikte istatistiki verilerle ortaya konmaktadır (Ay vd., 2017, s. 136).

Vergi yükü, parasal tutarla hesaplanan bir oranı ifade ettiği gibi, vergi tazyiki olarak ifade edilen mükelleflerin vergi öderken psikolojik yüklerini de ifade

etmektedir. Bu nedenle vergi yükümlüsünün vergi öderken hissettiği memnuniyetsizlik, vergi yükümlüsünün servetinde ve gelirinde ortaya çıkan azalmayı ifade eden vergi yükünden ayrılmaktadır. Bu sebeple vergi yükü, objektif ve subjektif vergi yükü olarak değerlendirilmelidir. Çalışmalarda ise objektif vergi yükü ile değerlendirme yapılmalıdır (Kılıçaslan vd., 2017, s. 35).

Vergi yükü türleri ve hesaplanması aşağıdaki gibidir (Uygun vd., 2017, s. 31):

Bireysel Vergi Yükü = Vergi gelirleri toplamı/GSMH

Toplam Vergi Yükü = Bireyin ödediği toplam vergi/Bireyin toplam geliri

Net Vergi Yükü = Ödenen vergi-Kamu hizmetlerinden elde edilen fayda/bireyin toplam geliri

Gerçek Vergi Yükü =(Ödenen Vergi+ bireye yansıyan vergi)-(Kamu hizmeti-Yansıtılan vergi)/ Bireyin toplam geliri

2. 8. 1. Vergi Yükü

2. 8. 1. 1. Kişisel Vergi Yükü

“Vergi yükü” (tax burden) olarak adlandırılan bu matematiksel oran, genelde bir ülke ekonomisinde kaynakların ne kadarlık bir oranının devlet tarafından vergi ya da diğer başlıklar altında toplandığını ve toplumun belirli bir dönemdeki vergi ödeme potansiyelini gösteren önemli bir kavramdır. Kayıt dışılığın ana sebeplerinden biri haline gelen ağır vergi yükü, gerçekleştirdiği ek maliyet sebebiyle uluslararası alanda firmaların yarış gücünü de zayıflatmaktadır. Dolaylı olarak vergi yükündeki görülen artış, tasarruf, yatırım ve çalışma çabası üzerindeki negatif etkileri neticesi ekonomik gelişmeyi de negatif yönde etkilemektedir (Canbay, 2009, s. 116). Vergi yükünün olduğu alanların başında ücretler gelmektedir.

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesi kural olarak kabul görmüş olmasının yanı sıra, bazı ücretler “diğer ücretler” grubu kapsamına alınarak daha kolay uygulanabilir bir vergilendirme sürecinin kapsamına dâhil edilmiş bulunmaktadır. Hangi ücretlerin, bu bağlamda vergilendirileceği GVK’nun 64. maddesinde belirtilmektedir. Bu maddeye göre, diğer ücretler dâhilinde

değerlendirilen kişilerin ücret tutarı, asgari ücret yıllık brüt tutarının % 25'idir. Bu açıdan, takvim yılının başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'inin esas alınması gerekmektedir (Akdoğan, 2008, s. 249).

Diğer ücretler kapsamında vergilendirmeye dâhil edilen bireysel vergiler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Kazançları basit usulde belirlenen ticaret erbabı yanında çalışanlar: Şayet işveren konumundaki ticaret erbabı basit usulde vergilendiriliyor ise, yanında çalıştırdığı personelin ücreti, diğer ücretlerle ilgili düzenlemeler kapsamında vergilendirilecektir.
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler: Özel hizmetlerden amaç; ticari, zirai veya mesleki bir etkinlik dâhilinde olmayan, bireysel gereksinimler için çalıştırılan şoförler ile ilgili ücret ödemeleridir.
- Özel inşaat sahiplerinin ücret karşılığında çalıştırdığı inşaat işçileri: Kişisel amaçlarla bağlamında gerçekleştirilen inşaatlar nedeniyle çalıştırılan inşaat işçileri, ücretleri nedeniyle diğer ücretler kapsamına girmektedir.
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar: Sahibi olduğu gayrimenkul faktörler nedeniyle, irat sahibinin yanında çalıştırdığı kişilerin ücretleri diğer ücretler kapsamındadır.
- Danıştay'ın görüşü üzerine Maliye Bakanlığı tarafından diğer ücretler kapsamına alınanlar: Gerçek ücretlerinin belirlenmesine fırsat olmaması dolayısıyla, Danıştay'ın uygun görüşü üzerine, Maliye Bakanlığı tarafından "diğer ücretler" kapsamına alınanlar bu bağlamda vergilendirileceklerdir (Akdoğan, 2008, s. 249-250).

Bireysel vergilerde ücretli kısmın bireysel vergi yükünün vergi adaleti ve ödeme gücüne göre vergilendirme uygulamaları dâhilinde kontrol edilmesi devam ettirilebilir bir büyüme ve kalkınma uygulamaları bakımından son derece ciddi bir unsur olarak dikkati çekmektedir (Öztürk vd., 2011, s. 202).

Bireysel vergi yükü hesaplamalarında kullanılan "bireyin ödediği toplam vergiler/bireyin toplam geliri" oranı ele alındığında, bireyin vergi yükünün ödenen

verginin cinsine ve tarife kapsamına göre değişiklik sergilediği dikkati çekmektedir. Bireysel vergi yükü hesaplarında kesrin paydasında yalnızca kişinin toplam geliri kullanılmaktadır. Ancak vergi yalnızca gelirden değil, kısmen ya da tamamen birikim ve harcamalar üzerinden de sağlanabilmektedir. Bu durumda bireysel vergi yükü son derece yanlış açıklamalara neden olabilmektedir. Söz gelimi, büyük bir çiftlikte yaşayan, birkaç lüks araca sahip olan bir kişinin gelir olarak yalnızca emekli maaşı görünüyorsa, bu kişinin ödemiş olduğu emlak ve motorlu taşıt vergileri dolayısıyla oluşan bireysel vergi yükünün gelirine oranlamasından sağlanacak vergi yükü rasyosu son derece önemli bir değer olarak ortaya çıkacak ve yanlış ifadelere neden olabilecektir (Demir, 2013, s. 11).

Ödenen vergi miktarını tespit eden “ vergi tarifelerinin yapısı” bireysel vergi yükü hesabında önem teşkil etmektedir. Şöyle ki, sabit oranlı bir tarifeye göre vergi hesaplandığında, gelir artsa dahi bireysel vergi yükü değişiklik göstermeyecektir. Ülkemizde uygulanan Kurumlar Vergisi tarifesi buna benzer bir tarifedir. Oysa Türkiye’de bireysel kazançlara uygulanan vergi tarifesi artan oranlı bir tarifedir ve bireysel vergi yükü, kurumlarda olduğu gelir artış gösterdikçe değişim göstermekte, artmaktadır. Buna karşın, dolaylı vergiler çoğu zaman tersine artan oranlı tarife etkisi sergilemektedir. Gelire göre hesaplanan bireysel vergi yükü, ödenen vergilerin önemli bir bölümünün dolaylı vergiler olması halinde, düşük bir oran olarak ortaya çıkacaktır. Söz konusu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse, Gelir vergisi yükümlüsü Bay A, yıllık 100.000 TL gelire sahip ve sabit oranlı vergi tarifesine göre (%40) 40.000 TL gelir vergisi ödüyor. Aynı kişinin yıllık toplam harcamaları 20.000 TL ve bu harcamalar dolayısıyla 2.000 TL dolaylı vergi ödüyor. Bay A’nın bireysel vergi yükü: $42.000/100.000$ TL (% 42) olacaktır. Gelir vergisi mükellefi Bay B ise, yıllık 50.000 TL gelir elde ediyor ve sabit oranlı vergi tarifesine göre (%40) 20.000 TL gelir vergisi ödüyor. Bay B’nin yıllık toplam harcamaları 20.000 TL ve bu harcamalardan dolayı 2.000 TL dolaylı vergi ödüyor. Bay B’nin bireysel vergi yükü: $22.000/50.000$ TL (% 44) olacaktır. Yukarıda yer verilen örnekten de anlaşılacağı üzere aynı oranlar üzerinden ve aynı türden vergi ödemelerine rağmen, dolaylı vergilerin azalan oranlı (veya tersine artan oranlı) etkisi dolayısıyla, geliri yüksek olmasına rağmen Bay A’nın bireysel vergi yükü Bay B’ye göre daha düşüktür. Bu

duruma, baş vergisi ve götürü vergi gibi herkesten eşit miktarda alınan maktu vergileri de eklersek, aradaki fark geliri fazla olan kişinin lehinde artacaktır. Fakat artan oranlı vergi tarifesi uygulandığında bu fark, geliri düşük olan bireyin lehine azalacaktır (Demir, 2013, s. 11-12).

2. 8. 1. 2. Toplam Vergi Yüğü

Toplam vergi yüğü, belli bir dönemde toplanan tüm vergilerin, aynı dönemdeki Gayri Safi Milli Hasıla'ya bölünmesi ile bulunan bir değerdir. Yani toplam vergi yüğü, milli gelirden devlete aktarılan paydır (Demir, 2013, s. 21). Tanımdan da anlaşılacağı gibi, bu büyüklüğü belirleyen iki faktör bulunmaktadır. Bunlardan biri vergi gelirleri, diğeri de Gayri Safi Milli Hasıla'dır. Bu durumda, GSMH sabitken vergi gelirleri artarsa toplam vergi yüğü artacaktır. GSMH sabitken, vergi gelirleri azalırsa vergi yüğü azalacaktır. Toplam vergi yüküne dahil edebilecek unsurlar:

- Genel bütçe vergi gelirleri,
- Yerel yönetimlerin vergi, resim, harç ve benzeri gelirleri,
- Parafiskal gelirler
- Vergiye benzer fon gelirleri.

Vergi yüğü makro düzeyde ele alınmaktadır ve genellikle uluslararası karşılaştırmalarda kullanılır. Uluslararası karşılaştırmayı gerekli kılan etmen, bir ülkedeki vergi yükünün yeterliliği ve vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama yeteneğidir (Demir, 2013, s. 22). Karşılaştırmaların doğru olabilmesi için, yukarıda bahsedilen hesapların içeriğinin doğru olması ve aynı yöntemlerin kullanılması gerekmektedir. Devletler arasında karşılaştırma yapılırken, toplam vergi yüğü ile ilgili çeşitli yargılara ulaşılabilmektedir. Ancak değerlendirme yapılırken, ülkelerin sosyo- ekonomik yapıları, vergi harcamaları ve efektif vergi oranları gibi farklılıklar dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, karşılaştırmalarda marjinal efektif vergi oranı ve alternatif vergi yüğü gibi göstergelerin kullanıldığı görülmektedir (Sağbaşı, 2013, s.75).

2. 8. 1. 3. Bölgesel Vergi Yüğü

Bölgesel vergi yükünün incelenmesi, bölgelere göre vergi yükünün analiz edilmesiyle vergi politikasının bölgeler arasında kaynak ve gelir dağılımını sağlayacak şekilde kullanılmasına yardım etmektir. Bölgelerin gerçek vergi yükünün hesaplanabilmesi için, bölge vergi gelirlerinin, bölge gelirine bölmek suretiyle bulunmaktadır. Türkiye'de bölgesel vergi yükü incelendiğinde, en yoğun iki bölge Marmara Bölgesi ve İç Anadolu Bölgesidir. Bu durum, vergiden daha fazla pay alan bölgenin daha fazla vergi ödediğinin bir göstergesidir. Fakat aynı zamanda belli bölgelerde aşırı vergilendirme, diğer bölgelerde ise vergi muafiyeti ve istisna gibi sebeplerle az vergilendirme sonucunda haksız rekabete buna bağlı olarak gelir dağılımının bozulmasına sebep olacaktır (Tosuner vd., 1992, s. 9). Vergi yüklerinin bölgesel kıyaslamada önemli bir unsuru olan vergi esnekliğı (vergi gelirindeki artış/ milli gelirdeki artış), bölgesel vergi yüküne uyarlanarak vergi yükü gelişimi daha ne görülmektedir (Tekbaş vd. 2007, s. 207).

2. 8. 1. 4. Sektörel Vergi Yüğü

Sektörel vergi yükü, çeşitli sektörlerdeki vergi yükünü ölçmek amacıyla kullanılan bir değerdir. Sektörel vergi yükü hesaplanırken, sektörde ödenen toplam vergilerin GSMH'ya bölünmesi ile bulunmaktadır. Ayrıca sektörde ödenen toplam vergilerin, sektör gelirlerine oranı şeklinde de bulunmaktadır. Ancak gelir dağılımının dengesiz olduğu sektörlerde, kişi başına düşen gelirin vergi kapasitesi ölçüsü sayılamayacağından hesaplamalar pek anlamlı kabul edilmeyecektir. Günümüzde sektörel vergi yükü analizleri, tarım, imalat sanayi, ulaştırma, turizm, inşaat, tekstil, beyaz eşya, otomotiv gibi birçok sektörde kullanılabilir. Bu tarz analizlerin temel amacı, hangi sektörün ne kadar vergi ödediğı, daha fazla vergi ödeme gücüne sahip sektörlerin ne oranda vergi ödediğini görmektir. Bunun için bu analizlerin devletin vergilendirme politikasında önemli olduğu görülmektedir (Demir, 2013, s. 30). Vergi idaresi açısından ise, vergi denetimleri bakımından bu analizlerin önemi büyüktür. Hangi sektörde ne kadar vergi kaçırma eğilimi var, bunun için nasıl önlem alınması lazım gibi konular, vergi idareleri tarafından oldukça önemlidir.

2. 8. 2. Genel Olarak Türkiye'de Vergi Yüğü ve Global Düzeyde Karşılaştırılması

Global vergi yüğü, ülkelerarası uygulamalarda çeşitlilikler olmasına, ayrıca oranların birbiri ile kıyaslanmasında zorluklara rağmen en fazla tercih edilen vergi yüğü kavramlarından biridir (Erdoğan, 2013, s. 165). Globalleşme ile beraber sermaye ve emeğin mobilizesinin yükselmesi, iktisadi etkinlikler üzerinde bir yük meydana getiren vergilerden daha az etkilenmek adına, bu unsurları daha az vergi ödeyebileceği alanlara doğru hareket sağlarken, ülkeler de bu mobil unsurları kendisine çekebilmek adına yeni vergi düzenlemelerini tercih etmektedir. Bu düzenlemelerin en dikkat çekenini ise vergini oransal düzeydeki düzenlemeleridir. Ülkeler, diğer rakiplerinin vergi oranlarında gerçekleştirdikleri düzenlemeler karşısında kendi vergi alt sınırını koruyabilmek için zorunlu olarak uluslararası alandaki bu oransal düzenlemelere uyum göstermek durumundadırlar (Canbay, 2009, s. 100-101). Bu durum global ortamda ülkelerin vergi yükleri arasında bazı farklılıklar olmasına zemin hazırlamaktadır.

Türkiye'de en zengin % 40'ın gelirden aldığı pay % 69.0 iken, en fakir % 40'ın aldığı pay % 16.0 olarak gerçekleşmiştir. En zengin % 40'ın aldığı pay OECD ortalaması olan % 62.1'in üstündedir. Ülkemizde en fakir % 40'ın toplam gelirden sağladığı pay ise OECD ortalaması olan % 20.6'mn altında kalmaktadır. % 40 sınıflandırmasında; en zenginini aldığı payın en yüksek olduğu ülke, % 75.3 ile Şili'dir. Şili'yi % 73.9 ile Meksika izlemektedir. Slovenya ise, % 57.1 ile zenginlerin aldığı payın en düşük olduğu ülke olarak karşımıza çıkmaktadır. En fakir % 40 sınıflandırmasında ise, % 24.4 ile İzlanda, en fakir gelir grubuna sahip olanların toplam gelirden en yüksek payı sağlayan ülke olmaktadır. İzlanda'yı % 24.3 ile Çek Cumhuriyeti ve Norveç ile % 23.7 ile Finlandiya izlemektedir. En fakir grupta toplam gelirden en düşük payı alan ülke ise % 12.5 ile Meksika ve Şili'dir (Uyanık vd., 2015, s. 67). Bu kapsamda global vergi yüğü üzerinde ülkelerin gelir düzeyleri arasındaki farklılıkların da önemli bir belirleyici olduğu söylenebilir. Nitekim gelir, kişilerin mali durumlarını birer göstergesi olarak değerlendirilmekte, gelir seviyesinin yüksekliği ya da düşüklüğü, bireyin fakirlik-zenginlik seviyesini ortaya

koymaktadır. Bu noktadan hareketle gelir üzerinden sağlanan vergilerde mükelleflerin vergi ödeme durumları dikkate alınmaktadır (Ünsal, 2013, s. 160).

Ülkemizde vergi yükü OECD verilerine göre; 2000 yılında 24,2, 2001 yılında 26,1 2002 yılında 24,6, 2004 yılında 24,1, 2005 yılında 24,3, 2006 yılında 24,5, 2007 yılında 24,1, 2008 yılında 24,2 ve 2009 yılında 24,6 olarak uygulanmıştır. Türkiye'nin vergi yükü Avrupa Birliği ortalamasının altında olmakla beraber son dönemlerde dolaylı vergilerin ağırlık kazandığı bir görünüm teşkil etmektedir (Öztürk vd., 2011: s. 200). 2014 yılında ise Türkiye'de vergi yükü oranı 28.8 olarak gerçekleşmiştir. Mevcut yılda OECD vergi yükü ortalaması 34.2'dir (Uygun vd., 2017, s. 34).

Toplam vergi gelirlerinin yurt içi milli hasılaya oranı şeklinde hesaplanan vergi yükü AB-27 için 2007 yılında 39,7, 2008 yılında ise 39,3 olarak gerçekleşmiştir. AB üyesi ülkeler kapsamında en yüksek vergi yükü 2009 yılı için 48,2 ile Danimarka'ya aittir. Yine 2009 yılı için en az vergi yükü 27,8 ile İrlanda'ya aittir. Buna karşın İrlanda'nın vergi yükünün 2009 yılı adına 24,6 olan Türkiye'nin vergi yükünün üstünde olduğu görülmektedir. 2009'da Norveç, Danimarka, Avusturya, Finlandiya, Belçika ve İtalya vergi yükleri %40'ın üzerinde gerçekleşmiştir (Öztürk vd., 2011, s. 200).

OECD ülkeleri global vergi yükü ortalaması 1965-2009 arası dönemlerde %25-35 aralığında sürekli artış göstermektedir. AB-15 ve AB-19 alanında vergi yükü birbirine yakın olmasının yanı sıra, OECD ortalamasının üzerinde görülmektedir. İkinci petrol şokunu takip eden süreçte artan işsizlik oranı, nüfusun yaşlanması ve diğer sosyal değişkenlerle beraber özellikle sosyal güvenlik primlerindeki büyüme ve bütçe açıklarını finanse etmek adına vergi oranlarında artış ön plana çıkmaktadır (Erdoğan, 2013, s.165). Bunun yanı sıra 1965-2010 yılları arasındaki süreçte OECD ülkelerinde gelir vergisinin toplam vergiler içerisindeki payı ortalama %25 düzeyinde gerçekleşmiştir. Aynı dönemde Türkiye'de ise gelir vergisinin payı %25'ten %14'e kadar gerilemiştir. Bu durum, ülkemizde toplam vergi gelirleri kapsamında gerçek kişilerden sağlanan vergilerin oranının OECD ortalamasının oldukça altında olduğunu göstermektedir. Kurumlar vergisi bakımından ise

ülkemizin son yıllarda OECD ortalamasına ulaştığı görülmektedir. OECD ülkelerinde kurumlar vergisinin oranı düzenli bir şekilde %8 düzeylerinde gerçekleşirken, Türkiye’de bu oran ilgili dönemde %4,8’den %7,6’ya yükselmiştir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014, s. 4).

Global olarak değerlendirildiğinde Danimarka ve İsveç vergi yükünün en fazla olduğu ülkeler olarak başı çekerken, Meksika ve Şili global vergi yükünün en düşük olduğu ülkeler arasında değerlendirilmektedir. Türkiye, ABD ve Kore ise yaklaşık olarak %35 olan OECD ortalamasının neredeyse 10 puan altında %25 düzeylerinde vergi yüküne sahip olan ülkeler arasında yer almaktadır. Türkiye’de, global vergi yükü OECD ortalamasının altında kalmakla beraber, OECD ortalamalarına paralel olarak yıl bazında gerek sosyal güvenlik katkıları kapsamında gerekse hariç yükte artış gözlenmiştir. Sosyal güvenlik dahil olmak üzere vergi yükü global vergi olarak kabul görür ve Türkiye’de vergi türlerine dair yük itibari ile OECD ortalamasının üzerinde seyreden değerler olsa dahi global vergi yükü itibari ile özellikle yüksek değildir (Erdoğan, 2013, s. 166).

Dünya uygulamaları ile kıyaslandığında, vergi oranları bakımından ülkemizdeki gelişmeler ele alındığında, özellikle kurumlar vergisi alanında dünyadaki vergi rekabeti ile uyumlu bir yapının sergilendiği görülür. Nitekim ülkemizde kurumlar vergisi 1981 yılında %50 oranında uygulanırken günümüze gelindiğinde bu oran %60 civarında azaltılarak %20’lere kadar düşürülmüştür. Dolaysız vergilerde bulunan indirim yalnızca kurumlar vergisinde olmamış, kişisel gelir vergisinde de vergi rekabetinden dolayı bu oran Türkiye’de düşürülmüştür. Ancak kurumlar vergisi ile kıyaslandığında bireysel gelir vergisindeki değişim kurumlar vergisindeki değişim kadar olmamıştır. Bunun sebebi ise doğrudan yatırım sağlayacak işletmelerin yer seçimi yaparken pek çok unsur ile beraber vergi oranlarını da göz önünde bulundurmasıdır. Nitekim Türkiye’de 1995 yılında gelir vergisinin en üst dilimi için %55 oranı uygulanırken bu oran 1999 yılında %45 oranına düşürülmüş, 2006 yılında ise üst dilim oranı %35 indirilmiştir. Yaşanan dönemde gelir vergisinin en üst dilimi için %35 oranı uygulanmaktadır (Kargı vd., 2016, s. 14).

Ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri dahilindeki payı 1965 yılında %54; 1975 yılında %41,3; 1985 yılında %36; 1995 yılında %37,6; 2007 yılında %47,7 ve 2010 yılında %48,4 olarak gerçekleşmiştir. Bu dönemde, OECD ortalaması ise %33,5 düzeyinde gerçekleşmiştir. Buna göre, ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı son yıllarda OECD ortalamasının yaklaşık 15 puan üzerinde seyretmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014, s. 6). Günümüzde bu oran % 69.7 düzeyindedir.

2. 8. 2. 1. Ücret Gelirleri Üzerinden Vergi Yüğü

Türk Vergi Sistemini meydana getiren vergi türleri içerikleri itibariyle gelir, servet ve servet aktarımı ile harcamaları üzerinden sağlanan vergiler şeklinde ele alınabilir. Bunlardan gelir üzerinden sağlanan vergiler dâhilinde; gelir vergisi ile kurumlar vergisi yer almaktadır. 2005 yılında Gelir vergisinin toplam vergi geliri kapsamındaki payı %20 civarındadır. Kurumlar vergisi ise, vergi gelirlerinin yaklaşık olarak %10'unu meydana getirmektedir (Akdoğan, 2008, s. 172). 2016 yılında ise Gelir vergisi 23.4, Kurumlar vergisi ise 8.9 civarındadır. Hali hazırdaki gelir vergisi sistemimiz, temelde Alman gelir vergisi sistemine dayanarak 1950 yılı başlarında yürürlüğe konulmuş olan sistemden uyarlanmıştır (Öner, 2015, s. 34).

Vergi yüküne dâhil edilen kazançların başında ücretler gelmektedir. Ücret, bir üretim unsuru olan emeğin üretime dahil olması ile sağlanan bir gelir faktörüdür. Emek, üretime koşullara bağlı olarak bedensel ya da fikirsel olarak dahil olabilir. Emeğin üretimi gerek fikren gerekse bedenen olsun dahil olunması durumunda sağlanan bedele ya da karşılığa ücret adı verilir. Emek üretime sermaye ile beraber dahil olursa ticari ya da zirai kazanç faktörü ön planda olur (Şenyüz, 2007, s. 151). Bazı ücret ödemeleri; kaynağı ve özelliği nedeniyle, kaynakta vergilendirme kapsamına alınmamıştır. GVK'nun 95. maddesinde ifade edilen bu ücret ödemeleri şu şekildedir:

- Ücretlerini yabancı bir ülkedeki işverenden birebir alan hizmet çalışanları,
- Yabancı elçilik ve konsoloslukların, diplomat muafiyeti kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler ile

ilgili istisna kapsamına alınmayan, yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,

- Maliye Bakanlığı tarafından yıllık beyanname ile bildirilmesinde zorunluluk görülen ödemeler, nedeniyle, yıllık beyanname ile bildirim yapılması ve vergilendirmenin gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2008, s. 249).

GVK'na göre ülkemizde ücretler üzerinde vergi alınabilmesi için ücretin aşağıdaki gelirlerden birisi olması gerekmektedir;

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye gelirleri
- Menkul sermaye gelirleri
- Diğer kazanç ve iratlar (Edizdoğan vd., 2003, s. 17).

Yukarıda bulunan bilgilerden de anlaşılacağı üzere bir gelirin gelir vergisine tabi tutulması için, kanunun ifade etmiş olduğu nitelikleri barındırması gerekir. Bu nitelik ve şartları barındırmayan kazanç ve iratlar gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu açıdan, gelirin yasalar çerçevesinde ifade edilmiş olan niteliklerini açıklamak oldukça önemli bir noktadır. Zira gelir vergisinde özellikle belli ve sayılmış olan gelir çeşitleri gelir vergisine göre vergilendirilebilir; karşılaştırma yöntemi ile bir takım kazanç ve iratları gelir vergisi dâhilinde saymak mümkün değildir (Edizdoğan vd., 2003, s. 19). Bunun yanı sıra GVK'na göre, ücretin kasa tazminatı, ödenek, tahsisat, tazminat, prim, zam, ikramiye, avans, aidat, gider karşılığı ya da başka isimler altında ödenmiş olması ya da bir ortaklık bağı özelliği taşımaması koşulu ile kazancın belli bir oranı biçimde belirlenmiş olması ücretin niteliğini değiştirmemektedir (Öztürk vd., 2011, s. 200).

Geliri meydana getiren hususları ele aldığımızda, Türk Gelir Vergisinde gelirin dar anlamda irdelendiği ve gelirin ilk altı hususunda bazı tartışılabilir hususlar bir yana, kaynak teorisinin kabul edildiği ortaya çıkmaktadır. Zira ticari, zirai

kazanımlarda sermaye ve teşebbüs unsuru, serbest meslek kazançları bağımsız emek, ücretlerde bağımlı emek, gayrimenkul ve menkul sermaye giderlerinde de sermaye unsuru ekonomi sürecine dâhil edilmekle gelir sağlanmakta ve bununla birlikte bunlar çoğu zaman devamlı olarak gelir sağlamaktadır (Edizdoğan vd., 2003, s. 18).

Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisinin alınması sürecinde bazı güçlükler yaşanabilmektedir ve gelir vergisinin ciddi bir bölümü stopaj yöntemi ile ücretlilerden alınmakta, buna karşın kar oranı ise kısmen düşük vergilendirilmektedir. Ücretlere uygulanan vergi stopaj yöntemi ile sağlandığı için, ücretlilerin vergiden kaçması güç iken, sermaye gelirlilerinin vergiden kaçması daha kolaydır. Ülkemizde vergi dairelerinin teknik ve idari imkansızlıkları, sağlık ve güvenilir bir muhasebe sisteminin olmaması gibi nedenler dolayısıyla gelir vergisinin toplanmasında bazı problemler yaşanabilmektedir (Işık vd., 2009, s. 148).

2. 8. 2. 2. Dolaylı Vergilerde Vergi Yüğü

Türkiye’de yıllar itibariyle toplam vergi gelirleri dâhilindeki dolaylı vergilerin payları artmıştır. Globalleşme kapsamında özellikle Kurumlar Vergisi oranlarındaki indirimler dolaylı vergilerin artırılmasına sebep olmuştur. 1980 yılında ülkemizde dolaylı vergilerin oranı %37, dolaysız vergileri payı %73 iken 2010 yılı için dolaylı vergi payı %70’e çıkarak büyük bir artış göstermiş, dolaysız vergi payı ise aynı yıl için %30’a düşmüştür. Aynı oranlar AB ülkeleri için dolaylı vergilerde %35 ve dolaysız vergilerde %65 civarındadır. Yani aksine bir durum söz konusudur. Bir vergi sisteminin adaletinden bahsedebilmek adına toplam vergi gelirleri dâhilindeki dolaysız vergilerin oranının fazla olması gerekmektedir. Oysaki son dönemlerde toplam vergi gelirleri kapsamında dolaylı vergilerin oranı giderek artmaktadır (Öztürk vd., 2011, s. 205).

Hükümetlerin vergi çekişmesi ile kısıtlanmaları tüketim vergileri gibi dolaylı vergiler üzerine yönelmelerine ve sermaye üzerinden elde edilen vergiler lehine bir durum ortaya koymalarına neden olmaktadır. Tahsilat payları bu durumun açık bir göstergesidir. Bunun yanı sıra dolaysız vergilere kıyasla tüketim vergilerinin payının artması, vergi rekabeti neticesinde vergi yükünün adil dağılmadığı ve mobil unsurlardan ziyade mobil olmayan unsurlar üzerinde bu yükün genelini kaldığını

ortaya koymaktadır. Bir ülkede dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla tahsilatta daha baskın nitelikli olması, o ülkede vergi kültürünün yerleşmediğine ya da yerleşik vergi kültürü varsa dahi olgunlaşmadığına örnektir. Çoğu zaman gelişmiş ülkelerde toplam vergi gelirleri dahilinde dolaysız vergi oranları daha yüksek düzeylerde bulunmaktadır. Fakat gelişmekte olan ülkelerde bu durum tersine işlemektedir (Öztürk vd., 2011, s. 205).

2. 8. 2. 3. Dolaysız Vergilerde Vergi Yükü

Adil olduklarından dolayı dolaysız vergilerin daha uygun olduğu düşünülse de uygulama da durum farklıdır. Çünkü dolaysız vergilerde, vergi yükümlüsü vergi alacaklısı ile karşı karşıya gelmektedir. Bu durumda olumsuz bir hava olmasına ve bazı tepkilere yol açmaktadır. (Nadaroğlu, 1998, s. 330). Ayrıca dolaysız vergiler çok zor yansıtılan vergilerdir. Dolaysız vergi yükünün fazla olduğu ekonomilere bakıldığında, vatandaşlar ödedikleri vergi yükünü daha iyi hissederler. Ayrıca servet ve gelir üzerinden doğrudan alındığından, vatandaşlar üzerinde bir baskı oluşturmaktadır (Aktan, 2006, s. 29).

2. 8. 2. 4. Servet Vergilerinde Vergi Yükü

Servet vergileri, ekonomik düzeyi düşük ülkelerde, siyasi yapıdan ve servetin hesaplama güçlüğünden kaynaklanan sebeplerden dolayı pek kullanılmamaktadır. Servet vergilerinin amacı, sosyal amaçlara hizmet etmektir. Servetten sağlanan gelir ile servet vergisinin miktarı arasında bir ilişki olamaması sebebiyle gelir getirmeyen servet unsurları vergiden etkilenmemektedir. Çünkü gelir getiren servet ile, gelir getirmeyen servetten vergi alınması, serveti üretime sokma yönünde harekete geçirmektedir (Işık vd., 2009, s. 161). Servet vergisi yapısı incelendiğinde, servetin vergilendirilmesinin, çağdaş vergi sistemlerinde öneminin azaldığı görülmektedir. Ancak gerek hasılat düşüncesi ile gerekse adalet düşüncesinden dolayı servet vergisi uygulanmaktadır (Öncel vd., 2002, s. 355).

2. 8. 3. Türkiye'de Vergi Yükü Artış Hızı

OECD ülkeleri arasında vergi yükü artışında rekor Türkiye'dedir. OECD verilerine göre, 1989-2004 döneminde ülkemizde vergi yükü %15,7 artarken;

Almanya, İrlanda, İngiltere, Hollanda ve Lüksemburg'da bu yük tersine azalmıştır. Bu ülkeler aynı anda çoğu zaman işsizlik oranının düşük olduğu ülkelerdir (Öztürk vd., 2011:s.204). Kızılot'a (2005) göre, son 40 yılda, AB ülkelerinde vergi yükü yüzde 50 oranında artarken, Türkiye'de yüzde 240 artmıştır. Bunun yanı sıra son 20 yılda, AB ülkelerinde vergi yükü %4 oranında artmış, Türkiye'de ise %100'ün üzerinden artış meydana gelmiştir. Yüksek artışa karşın, genel vergi yükü açısından Türkiye AB ülkelerinin gerisinde kalmaktadır. Bu sonucun ortaya çıkması durumunda dolaysız vergi gelirlerinden özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisinin gerilemesi toplam vergi gelirleri dâhilindeki payının %27 oranında olmasının payı büyüktür.

2. 8. 4. Bütçe Açığı Vergi Yükü

Bütçe Açığı bütçe gelirleri ile bütçe giderleri arasındaki negatif farktır (Susam vd., 2013, s. 2). Bütçe açıklarını ifade etmeye dönük ekonomi literatürü, iki esas konu üzerine yoğunlaşmıştır. Bunlardan biri son dönemlerde kamu borçlarındaki birikim diğeri ise, bütçe açıkları ve kamu borçlarına ilişkin ülkeler arasında gözlenen önemli farklılıklardır. Geleneksel ekonomik modeller yalnız başına bu durumu yeterli düzeyde ifade etmekte başarılı olamamışlardır. Dolayısıyla, politik ekonomi yaklaşımı olarak ifade edilen yeni analitik çalışmalar mali politikaların özellikle de bütçe dengelerinin ifade edilmesi konularında politik ve kurumsal unsurların rolüne vurgu yapmaktadır (Güvel vd., 2010, s. 286). Oktayer'e (2010, s. 432) göre, bütçe açıkları para arzı artışı ve fiyat düzeyi ilişkisi, özellikle yüksek enflasyon oranlarının tecrübe edildiği gelişmekte olan ülkelere ait en önemli inceleme konularından biri olarak dikkati çekmektedir.

Artan bütçe açıkları konusunda az gelişmiş ülkeler, sermaye piyasaları gelişmediği ve iç borçlanma olanaklarının az olması dolayısıyla dış borçlanmaya gitmektedir. Dış borçlanma neticesinde ülkeye giren yabancı tasarruflar bir yandan toplam talebi yükselterek kısa vadede enflasyonu artırıcı etkide bulunurken diğeri yandan toplam arzı arttırarak faizlerin ve fiyatların azalmasına ortam sağlamaktadır (Kaya vd., 2016, s. 639). Sürekli olarak bütçe açıklarının sürdüğü bir ekonomide para yönetimi bu açıkların baskısı altındadır. Borçlanma tıkanıldığında veya tıkanma

olasılığı olduğunda para politikası çöker ve hem finansal genişleme hem de enflasyon patlama noktasına ulaşır. Zira bütçe açıkları borçlanmak ya da para basmak şeklinde finanse edilecektir (Oktayer, 2010, s. 433). Ülkelerin bütçe açıkları karşısında başvurdukları çözüm yollarının başında vergi yükünü arttırma gelmektedir.

Bilici'ye (2011, s. 152) göre, klasik açıdan vergi yükü hesaplamaları, devletin borçlanma yöntemi ile elde ettiği gelirleri dikkate almamaktadır. Oysa devletler elde ettikleri kamu gelirlerinin yanı sıra borçlanma yöntemi ile kaynak sağlayarak ek harcamalar yapmaktadır. Açık bütçe yapılarak gerçekleştirilen ek harcamanın düzeyi ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Bir ülkenin bütçe açığı oranı, o ülkenin borç olarak yaptığı harcamanın GSYİH'sine oranlanması ile ortaya çıkarılmaktadır. Bilindiği üzere AB'de bütçe açıkları %3 oranı ile kısıtlanmıştır. (Aktaran: Öztürk ve Ozansoy, 2011, s. 203).

Türkiye ekonomisinde uzun yıllardır devam eden bütçe açıkları olduğu bilinmektedir. Genellikle son 30 yıla ait veriler incelendiğinde Bütçe açığı/GSMH oranı %10 düzeylerinde seyretmiştir. Fakat alınan önlemler neticesinde 2005 yılından bu yana bütçe açıkları %10 oranlarından daha düşük seviyelere ulaşmıştır. İç ve dış etkenlerin etkisi ile oldukça fazla karşı karşıya kalınan ekonomik krizler ülkemizde kamu maliyesi alanında ulaşılmak istenen hedefleri gerçekleştirme noktasında önemli engeller oluşturmuştur. Türkiye'de bütçe açıklarının giderilmesinde ilk olarak vergi kaynaklarına başvurulmuş, ya ek vergiler konularak ya da vergi oranları yükseltilerek çözüm arayışlarına gidilmiştir. Fakat bu uygulamalardan pek de olumlu neticeler alındığı ifade edilemez. Özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından ve 2000'li yılların başlarına dek süregelen süreçte bütçe açıkları yüksek düzeylerde seyretmiş, vergi gelirlerinin yeterli olmaması ve siyasi tercihler sebebi ile açıkların finanse edilmesi için iç ve dış borçlanmaya geniş düzeyde başvurulmuş böylelikle kamu borç stoku artış göstermiş, yüksek düzeylere ulaşan faiz oranları borçlanma maliyetlerini arttırarak bütçe açıklarının daha da artması adına uygun koşullar oluşturmuştur (Tüğen vd., 2013, s. 28).

2006 yılında tamamen yürürlüğe giren 5018 sayılı kanun ile yeni bir bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sisteme getirilmek istenmiştir. 2008 yılı krizi Türkiye'yi de etkisi altına almış ve bütçe açıkları artarken, vergi yükünde azalma ortaya çıkmıştır. Özellikle daralan iç talebi canlı tutmak adına vergi indirimlerine başvurulmuştur. 1980 yılı sonrası ülkemizdeki bütçe açıklarının finansmanında çeşitli şekillerde vergi gelirlerine oldukça sık başvurulmuş, fakat bu kaynaktan açıklarını kapatılmasında yeteri düzeyde faydalanılamaması dolayısıyla borçlanma yoluna gidilmiş ve bunun dışında özelleştirme gibi diğer yöntemlere de başvurulmuştur (Tüğen vd., 2013, s. 28).

Yukarıda yer alan bilgilerden de anlaşılacağı gibi vergi yükü hesabının bütçe açıkları da göz önünde bulundurularak yapılması halinde sonuçlar değişecektir. Devletin borçlanma yöntemi ile elde edip kullandığı paraların faiz oranları bugün olmasa dahi takip edilen yıllarda yine mükelleflerden sağlanan gelirlerle geri ödenmektedir. Bu faizler mevcut vergileri artırmak, yeni vergiler koymak, yüksek enflasyon uygulaması gibi yöntemlerle yine piyasadan elde edilen gelirlerle geriye ödenmektedir. Bu gerçekler dikkate alındığında vergi yükü hesaplarında bütçe açıklarının da göz önünde bulundurulması fikrinin haklılığı anlaşılmaktadır. Söz gelimi; Türkiye adına 2002 yılın için bütçe açıklarının göz önünde bulundurulması ile yapılan hesaplama sonrasında %36,5 olan vergi yükü %51,1'e yani AB ortalamasının üzerine çıkmaktadır (Bilici, 2007, s. 153; Aktaran: Öztürk ve Ozansoy, 2011, s. 203).

2. 8. 5. Milli Gelir Uygulama Yöntemlerinde Değişiklik Ve Vergi Yükü

Ekonomik kalkınma ve büyümenin bir getirisi olarak toplumun gelir seviyesinde yaşanacak bir artışın, vergi potansiyelinin ve vergi yükünün de pozitif yönlü etkilenmesini sağlayacağı ifade edilebilir. Ne var ki vergi potansiyelini aktif şekilde kavrayan bir finansal sistemin varlığı vergi yükünün optimum düzeyde gerçekleşmesi bakımından vazgeçilemez bir unsurdur. Bu konu, bir ülkenin vergilendirme gücünü ne yönde kullanabildiği ile de doğrudan ilişkilidir (Çelikay, 2017, s. 169).

Çelikay (2017, s. 169) tarafından yapılan araştırmada milli gelir düzeyi ile vergi yükü arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma bağlamında 1924-2014'li yıllar arasında kişi başına düşen GSYİH ve vergi yükü değişkenleri dikkate alınarak ARDL sınır testi yaklaşımından faydalanılmıştır. Literatürde yer alan birçok çalışmada değişkenler arasında olumlu yönde bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmışsa da çalışma neticesinde bu etkileşimin ancak uzun vadede ortaya çıktığı belirlenmiştir. Nitekim kişi başına düşen GSYİH'da ortaya çıkacak %1'lik bir artış uzun vadede vergi yükü üzerinde yaklaşık %0,07 düzeyinde pozitif açılı bir etki meydana getirdiği bulunmuştur.

Kamu gelirleri kapsamında Türkiye'nin %36,5 olan vergi yükü, %40,4 olan AB ortalamasının altındadır. Buna karşın kişi başına düşen milli gelir düzeyi ve bütçe açığı gibi hususlar ele alındığında esas vergi yükünün AB ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir (Öztürk vd., 2011, s. 202). Bu durum kişi başına düşen milli gelir ile vergi yükü arasında anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır.

Öztürk ve Ozansoy'a (2011, s. 204) göre, vergi yükü hesaplarında ve kıyaslamalarında dikkat edilmesi gereken diğer bir nokta, ülkelerin milli gelir seviyeleridir. Bu durumun göz önünde bulundurulması halinde sonuçların çok daha ciddi boyutlarda değiştiği görülmektedir. GSYİH'nin ne kadarının kamu geliri şeklinde toplandığının yanı sıra, toplumun elindeki paranın ne kadarının vergi olarak alındığı ve sonrasında bu insanların ellerinde tasarruf etmek ya da harcamak adına ne kadar paranın kaldığı da oldukça önemlidir.

Bilici'ye (2007, s. 154) göre, AB-25 ortalaması, kişi başına GSYİH tutarı 2010 yılı adına yaklaşık olarak 25.000 euro, Türkiye'nin kişi başına GSYİH'si ise yaklaşık olarak 7.500 eurodur. Türkiye'deki mükellefler, 7.500 euro olan gelirlerinin (sosyal güvenlik primleri dâhil) yaklaşık %40'ını, yani 3.000 eurosunu vergi olarak vermektedir. Vergiden sonra Türk halkının elinde geçimini sağlamak, yaşamını sürdürmek adına 4.500 euro kalmaktadır. Oysa yine satın alma gücü paritesine göre KBYİH'si ortalama 25.000 euro olan AB vatandaşı bir mükellef, %43 vergi ödediği vakit elinde 14.250 euro gibi bir para kalmaktadır. Ülkemizde vergi yükünün

artırılması Türk vatandaşının elinde kalan 4.500 euroyu daha da aşağılara çekecektir. Bu para ile de zaten sıkıntı içinde olan Türk halkının, tasarruf etmesi bir yana, hayatını sürdürülmesi de zorlaşacaktır. Bu değerlendirmeler ülkemizin vergi yükünün düşük olmadığını göstermektedir (Aktaran: Öztürk ve Ozansoy, 2011, s. 204).

Kişi başına milli gelir düzeyi ile vergi yükü arasındaki ilişki OECD ülkelerinde daha net görülmektedir. Bilindiği üzere tarihsel süre kapsamında OECD ülkelerinde neredeyse gelirin güçlü ve kesintisiz olarak artması ile beraber vergi gelirlerinde de artış meydana gelmiştir. Bu OECD ülkelerinde vergi yükü oranlarının yüksek olmasının temelinde, bu ülke vatandaşlarının Kişi Başı Milli Gelir (KBMG) oranlarının yüksek olması, İskandinav ülkelerindeki sosyal refah devleti uygulamaları ve devletin ekonomi alanındaki payının yüksekliği sebepler yer almaktadır. Çünkü bir ülkenin sosyal ve ekonomik refah düzeyi ile toplam vergi yükü arasında yakın bir bağ bulunmaktadır. Vergi yükünün yüksek olması dolayısıyla bu tip ülkeler sosyal ve ekonomik alt yapılarını kolay bir şekilde tamamlayabilmişlerdir (Işık vd., 2009, s. 153).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3. 1. Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde Vergi Sistemi

AB üye ülkelerde dış ticaret, tarım ve sanayi alanında ortak politikadan söz edilmektedir. Ancak genel olarak bakıldığında ortak bir vergi sisteminden söz etmek mümkün değildir. Çünkü ortak bir vergi politikasının uygulanması için ülkenin, sosyal ve ekonomik koşullarının aynı olması gerekmektedir. Ancak üye ülkelerde vergi alanında alınan karar diğer üye ülkeleri de etkilemektedir. Bu nedenle temel hedefler doğrultusunda üye ülkelerin vergi politikalarının düzenlenmesi amaçlanmaktadır. (Çetinkol, 2013, s. 37).

AB üye ülkelerin vergi politikasına bakıldığında iki bileşenden oluştuğu görülmektedir. Bunlarda biri üye ülkelerin sorumluluğunda yürütülen dolaysız vergiler diğeri de malların ve hizmetlerin serbest dolaşımına etki eden dolaylı vergilerdir. AB'de dolaysız vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Servet Vergisi ve çeşitli yerel vergilerden oluşmaktadır. AB'de dolaysız vergiler konusunda bazı önlemler almaktadır. Bunlar; vergiden kaçınma ve çifte vergilendirmenin önlenmesidir. AB dolaysız vergiler ile ilgili, kişisel vergilerden çok kurum vergisine yönelik politikalar oluşturulmuştur. Bunlar; Ortak Birleştirilmiş Kurumlar Vergisi matrahı uygulamak ve farklı ülkelerde bağlı ortaklıkların ve ana şirketlerinin yaygın uygulamaları üzerinden mali işlem vergisi, faiz ve telif hakkı ödemeleri içermektedir. Dolaysız vergilere bağlı kişisel vergilerde ise; bireysel tasarrufları, gerçek kişi temettü gelirlerini ve Avrupa Sigorta Emeklilik Denetleyicileri Komitesi'nin sınır ötesi koşullara karşı engellerle mücadele vergilemelerinden oluşmaktadır (Yaşa vd., 2016, s. 44).

AB'de dolaysız vergiler; Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi olarak uygulanmaktadır. Ancak üye ülkelerde ekonomik farklılıklar olduğundan dolayı ortak bir uyumlaştırma politikası uygulanamamaktadır. Bunun sebepleri, sosyoekonomik farklılık, vergilendirme yetkisinin ulusal egemenlik sınırları

içerisinde olması, vergilendirme noktasında aşırı müdahalenin doğru olmamasından kaynaklanmaktadır ve müdahale etmek doğru değildir. Bu sebeple her ülkenin vergi oranı, indirim ve muafiyeti farklılık göstermektedir (Yazarkan vd., 2015, s. 67).

Tablo 4: 2006-2015 Yılları Arası Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri (Vergi Gelirleri/ %GSYH)

Ülkeler	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Belçika	44.8	44.5	45.1	44.5	44.8	45.5	46.7	47.7	47.4	46.8
Bulgaristan	29.9	31.4	30.5	27.0	25.8	25.2	26.6	28.1	28.3	28.9
Çek Cumhuriyeti	33.7	34.2	32.9	32.0	32.4	33.6	34.1	34.7	33.7	34.2
Danimarka	47.6	47.5	45.9	46.3	46.4	46.4	47.0	47.9	50.7	47.7
Almanya	38.60	38.7	39.0	39.4	38.1	38.5	39.1	39.5	39.5	39.8
Estonya	30.5	31.2	31.4	35.0	33.3	31.5	31.7	31.8	32.6	33.9
İrlanda	32.6	32.0	30.3	28.9		28.4	28.9	29.4	29.7	24.3
Yunanistan	32.5	33.4	33.6	32.8	34.1	36.0	38.4	38.2	38.9	39.5
İspanya	36.5	36.9	32.7	30.4	32.0	31.9	32.9	33.8	34.4	34.4
Fransa	44.8	44.2	44.2	43.8	44.0	45.1	46.4	47.3	47.7	47.8
Hırvatistan	36.8	37.1	36.8	36.4	36.1	35.2	35.9	36.6	36.6	37.5
İtalya	40.2	41.5	41.3	41.8	41.6	41.6	43.6	43.6	43.4	43.4
Kıbrıs Cumh.	31.8	35.7	34.4	31.5	31.7	31.7	31.4	31.4	33.1	32.9
Letonya	28.8	28.3	28.0	27.5	28.0	27.9	28.7	28.7	29.1	29.3
Litvanya	30.2	30.1	30.6	30.4	28.5	27.4	27.1	27.1	27.7	29.1
Lüksemburg	37.1	37.3	38.0	40.0	38.5	38.6	40.0	39.8	39.3	39.1
Macaristan	36.5	39.4	39.4	39.0	37.4	36.7	38.4	38.0	38.2	39.0
Malta	33.1	33.9	33.2	33.6	32.4	33.0	33.2	33.4	34.9	34.6
Hollanda	36.6	36.3	36.6	35.6	36.3	36.1	36.2	36.8	37.7	37.8
Avusturya	41.6	41.7	42.5	42.1	42.0	42.1	42.7	43.5	43.7	44.3
Polonya	34.4	35.3	34.8	31.9	32.1	32.6	32.8	32.7	32.8	33.2
Portekiz	34.7	34.9	34.8	33.4	33.6	35.4	34.4	37.1	37.0	36.9
Romanya	29.0	29.5	28.1	26.9	26.8	28.0	27.6	27.2	27.4	28.0
Slovenya	37.8	37.1	36.6	36.60	37.3	36.8	37.3	37.2	36.9	37.0
Slovakya	29.2	29.0	28.9	28.8	28.0	28.5	28.2	30.1	31.1	32.2
Finlandiya	42.2	41.5	41.2	41.0	40.8	42.1	42.7	43.7	43.9	44.1
İsveç	46.6	45.7	44.7	44.9	44.0	43.3	43.3	43.7	43.4	44.0
Birleşik Krallık	35.1	34.9	36.5	34.0	35.0	35.6	34.8	34.7	34.2	34.8
AB.ORT.	38.9	39.0	38.9	38.3	38.3	38.7	39.4	39.8	39.9	39.8

Kaynak: Eurostat, <http://ec.europa.eu/eurostat>, (5.4.2018).

Tablo 4'de AB üyesi devletlerin toplam vergi gelirlerinin GSYH'ya oranları verilmiştir. Tabloya göre 2006 yılında toplam vergilerin GSYH'ya oranla en yüksek olan ülke 47.6 ile Danimarka iken, en düşük 28.8 Letonya'dır. Yani Letonya 2006 yılında Vergi yükü en düşük ülkedir. 2015 yılına bakıldığında ise vergi yükü en yüksek olan ülke 47.8 ile Fransa, Danimarka'da bu orana çok yakın, vergi yükü en düşük ülke ise 24.3 ile İrlanda' dır. Tablo' ya bakıldığında yıllar itibari ile vergi yükünde en fazla artış Yunanistan'da görülmektedir. Ülkelerin toplam ortalamalarına bakıldığında ise vergi yükünün en yüksek olduğu yıl 2014 yılı, vergi yükünün en düşük olduğu yıl ise 2009 ve 2010 yıllarıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre ² Türkiye'de bu oranlar, 2012 yılında 24.9, 2013 yılında 25.3, 2014 yılında 24.6 ve 2015 yılında ise 25.1 olarak gerçekleşmiştir.

² http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm.

Tablo 5: Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerin Dolaysız Vergi Bakımında Toplam Vergi Gelirleri (%GSYH)

Ülkeler/Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	16.9	16.6	16.9	15.7	16.1	16.6	17.1	17.8	17.7
Bulgaristan	5.0	7.7	6.3	5.5	5.1	4.9	4.9	5.4	5.5
Çek Cumhuriyeti	8.4	8.6	7.6	6.9	6.6	6.8	6.8	7.0	7.2
Danimarka	29.0	28.8	28.2	28.7	28.9	28.9	29.6	30.7	33.6
Almanya	11.5	11.9	12.2	11.3	10.8	11.2	11.7	12.0	12.0
Estonya	7.0	7.4	7.7	7.4	6.6	6.3	6.6	7.1	7.4
İrlanda	13.8	13.4	12.4	12.0	11.9	12.1	12.9	12.9	13.4
Yunanistan	8.4	8.4	8.4	8.8	8.4	9.3	10.9	10.6	9.8
İspanya	12.1	13.2	10.9	9.8	9.7	9.9	10.6	10.7	10.7
Fransa	12.1	12.0	12.1	10.9	11.4	12.1	12.9	12.9	13.4
Hirvatistan	6.8	7.3	7.1	7.1	6.4	6.2	6.1	6.3	6.1
İtalya	13.8	14.5	14.7	14.9	14.3	14.3	14.9	15.3	14.8
Kıbrıs	9.3	12.0	11.2	9.7	9.5	10.2	9.8	10.3	10.2
Letonya	7.9	8.3	9.1	7.0	7.4	7.3	7.7	7.7	7.8
Litvanya	9.6	9.1	9.2	5.9	4.6	4.4	4.8	5.0	5.1
Lüksemburg	13.4	13.4	14.1	14.7	14.6	14.3	14.6	14.3	14.1
Macaristan	9.2	10.2	10.4	9.7	7.9	6.3	6.8	6.6	6.7
Malta	11.6	12.9	12.4	13.2	12.5	12.5	13.2	13.8	14.4
Hollanda	11.1	11.4	11.1	11.3	11.4	10.9	10.4	10.4	10.9
Avusturya	12.7	13.2	13.8	12.5	12.5	12.6	13.0	13.5	13.8
Polonya	7.4	8.3	8.4	7.2	6.7	6.7	7.0	6.8	7.0
Portekiz	8.3	9.2	9.3	8.6	8.5	9.5	9.1	11.4	10.9
Romenya	6.0	6.7	6.6	6.2	5.7	6.0	5.8	5.9	6.2
Slovenya	9.0	9.0	8.8	8.1	8.1	7.9	7.6	7.1	7.2
Slovakya	6.4	6.4	6.7	5.9	5.7	5.8	5.8	6.4	6.8
Finlandiya	17.1	17.3	17.1	15.8	15.7	16.1	15.9	16.5	16.7
İsveç	21.1	20.1	18.7	18.5	18.2	17.6	17.4	17.8	17.9

Kaynak: European Commission, Taxation and Customs Union, <http://ec.europa.eu/>, (5.4.2018).

Ülkelerin vergilendirme politikalarına bakıldığında dolaysız vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı ne kadar yüksek ise o ülkede vergi adaleti o kadar yüksek demektir. Tablo 5 incelendiğinde AB üyesi ülkeler içinde 2006 yılı itibariyle en yüksek oran

29.0 ile Danimarka, en düşük oran ise 5.0 ile Bulgaristan. Buradan da anlaşılacağı gibi 2006 yılında Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında en adaletli vergi dağılımı Danimarka'da, en adaletsiz dağılım ise Bulgaristan'da olduğu dikkat çekmektedir. 2014 yılına bakıldığında ise en yüksek oran 33.6 ile Danimarka, en düşük oran ise 5.2 ile Litvanya'dır. Bu yıllarda Avrupa Birliği üye ülkeler arasında en adaletli vergi dağılımı Danimarka'da, en adaletsiz dağılım ise Litvanya'da olduğu görülmektedir. Tablo 4 ile karşılaştırma yapıldığında ise vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı %48 olan Fransa'nın dolaysız vergiler oranının yüksek olmadığı, ülkede vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının yüksek olduğu görülmektedir.

3. 2. AB ve Türkiye'de Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması

AB üye ülkelerde dolaysız vergiler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Servet Vergisi ve çeşitli vergilerden oluşmaktadır. Birlik üyesi ülkeler arasında doğrudan vergilendirme konusunda fazla ilerleme kaydedilememiştir. Ancak Çifte vergilendirme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler konusunda ilerleme kaydedilmiştir (Oral, 2005, s. 273). Vergilerde dolaylı ve dolaysız vergi ayrımının yapılması bazı hususlara bağlıdır. Bunlar; vergi yükünün son taşıyıcıya konulup konulmadığı, vergilerin toplanmasındaki yönetsel farklılıklar vergilerin yansıma durumu, (James vd., 1998, s. 11) ve verginin hukuki, idari, iktisadi ve mali kriterleri (Gürdal vd., 2008, s. 86) kullanılmaktadır.

Dolaysız vergilerde en çok uyumlaştırma kurumlar vergisinde görülmektedir. Gelir vergisine ise daha az önem verilmesinin sebebi kişilerin vergiye olan duyarlılığının, sermayeye nazaran daha az olmasıdır (Bilici, 2013, s.265). Ancak Gelir vergisinin uyumlaştırmadaki yeri oldukça büyüktür. Çünkü Gelir Vergisi işgücünün serbest dolaşımını etkilerken aynı zamanda sermayenin de serbest dolaşımını etkilemektedir. Avrupa Birliğine üye ülkeler gelir vergisinin dolaysız mali araçlarla ilgili yetkilerinin kısıtlanması konusunda istekli görülmemektedir (Öztürk, 2010, s. 118).

Üye devletler arasında kurulacak ortak bir pazarda sadece mallar değil, sermayenin de rahatça dolaşabilmesi için, dolaysız vergiler konusunda uyumlaştırma yapmak gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda ise faiz ve kar paylarından yapılan

vergi kesintilerinden uyumlaştırma yoluna gidilmelidir (Güngör, 2017, s. 371). Uyumlaştırma alanında çok fazla ilerleyememenin sebebi ise üye ülkeler tarafından dolaysız vergilendirmenin egemenlik yetkisinin kısıtlayacağı düşüncesidir. Uyumlaştırma çalışmalarında gelir vergisine çok fazla dokunulmamış, genellikle kurumlar vergisi üzerinden çalışmalar yapılmıştır. AB üyesi ülkelerde gelir üzerinden alınan vergiler önemlidir. 2011 ve 2012 yıllarına bakıldığında kişisel gelir üzerinden alınan vergi oranlarında değişikliğe gidilmiştir. Değişiklik yasal çerçevede yapılmıştır. Bu devletler; Belçika, Danimarka, Kıbrıs, Finlandiya, Yunanistan, İrlanda, Fransa, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, İspanya, Slovakya ve İngiltere (European Commission, 2014, s. 25).

Türkiye'de gerek kayıt dışı ekonomin etkisi gerekse maliye politikalarındaki tercihler nedeniyle dolaysız vergilerin toplam vergi içindeki payı azalma eğilimindedir. Gelir, sermaye birikiminden doğar, dolayısıyla da dolaysız vergilerin esas kaynağı sermaye birikimidir. Ülkemizde, kişi başına düşen sermaye birikimi AB üye ülkelere göre düşüktür. Dolayısıyla ekonominin gelişmesi, gelir üzerinden alınan vergilerinde yükselmesine zemin hazırlayacaktır. Türk vergi sisteminde gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda başarısızlık görülmektedir. Ancak stopaj Gelir Vergisinin en önemli unsuru haline gelmiştir. Stopaj, tahsilat anlamında ciddi tasarruf sağlamaktadır (Arslan, 2011, s. 63-64).

Tablo 6: Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaysız Vergilerin GSYH’ ye Oranla Gelişimi (2006-2015)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Merkezi Yönetim Bütçe	22.9	22.6	22.1	22.6	23.0	23.1	23.4	24.9	24.3	24.7
Genel Bütçe	22.2	21.9	21.4	21.9	22.3	22.3	22.6	24.0	23.4	23.8
Vergi	18.1	18.1	17.7	18.1	19.1	19.8	20.5	20.8	20.2	20.9
1. Gelir ve Kazançlar Üzerinden Alınan Vergi	5.3	5.7	5.5	5.9	5.5	5.9	6.1	5.9	6.1	6.1
a)Gelir Vergisi										
b)Kurumlar Vergisi	3.8	4.1	4.0	4.0	3.7	3.8	3.9	4.1	4.2	4.4
	1.5	1.6	1.8	1.9	1.9	2.1	2.2	1.8	1.8	1.7
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergi	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
a)Veraset ve İntikal Vergisi										
b)Motorlu Taşıtlar Vergisi	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
	0.4	0.4	0.4	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.4	0.5
Dolaysız	5.7	6.1	6.2	6.4	6.0	6.4	6.6	6.4	6.6	6.6

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verilerinden tarafımızca hazırlanmıştır, <http://www.bumko.gov.tr>, 15.4.2018.

Tablo 6’da 2006 ile 2015 yılları arasında Merkezi Yönetim Bütçesi içinde yer alan dolaysız vergilerin GSYH’ya oranları verilmiştir. Dolaysız vergilerde önemli kalem olan Gelir Vergisi’nin GSYH’ya oranı 2015 yılında %4.4 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranın AB üyesi ülkelerdeki ortalaması ise %9.4 civarındadır. Kurumlar vergisine bakıldığında ise 2015 yılında Türkiye’de 1.7 olan oran, AB üyesi ülkelerdeki ortalaması %2.4 olarak gerçekleşmektedir.

Tablo 7: Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (2006-2014)

Ülkeler/Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	39.0	38.6	38.8	36.7	37.3	37.9	38.1	39.1	39.2
Bulgaristan	16.9	24.5	20.6	20.3	19.5	19.1	18.6	19.2	19.9
Çek Cumhuriyeti	24.9	25.1	23.1	21.5	20.4	20.3	19.9	20.2	21.2
Danimarka	62.5	62.1	62.9	63.5	63.8	63.7	64.2	65.3	67.4
Almanya	30.7	31.7	32.3	29.9	29.4	30.2	31.0	31.5	31.6
Estonya	22.9	23.5	24.6	21.2	19.8	19.9	20.8	22.7	23.0
İrlanda	44.0	43.6	42.8	42.7	42.6	43.8	45.5	44.8	44.9
Yunanistan	27.1	26.4	26.3	28.5	26.1	27.8	30.7	29.8	27.2
İspanya	33.6	36.4	33.8	33.0	31.0	31.7	32.8	32.4	31.8
Fransa	28.1	28.2	28.6	26.0	27.1	27.9	28.7	29.2	28.7
Hırvatistan	18.5	19.7	19.3	19.6	17.6	17.6	17.0	17.3	16.7
İtalya	34.4	35.1	35.7	35.8	34.6	34.4	34.5	35.2	34.2
Kıbrıs	28.7	32.9	31.9	30.2	29.5	31.8	31.0	32.5	29.8
Letonya	27.6	29.5	32.8	25.9	26.7	26.4	27.1	27.2	27.0
Litvanya	31.7	30.2	30.2	19.7	16.3	16.0	17.9	18.4	18.3
Lüksemburg	36.8	36.7	38.0	37.6	38.5	37.8	37.6	37.6	36.9
Macaristan	25.3	25.7	26.2	24.8	21.1	17.2	17.7	17.4	17.4
Malta	36.3	39.2	38.5	40.6	39.9	39.3	41.0	42.5	42.5
Hollanda	30.5	31.6	30.6	31.8	31.5	30.4	28.8	28.4	29.2
Avusturya	31.3	32.4	33.1	30.4	30.6	30.7	31.0	31.7	32.0
Polonya	21.9	23.9	24.6	23.0	21.4	21.3	21.8	21.3	21.7
Portekiz	26.6	28.8	29.3	28.8	28.0	29.3	28.8	33.5	32.0
Romanya	21.0	23.0	23.9	23.5	21.9	21.5	20.8	21.5	22.4
Slovenya	23.8	24.4	24.0	22.3	21.7	21.4	20.4	19.2	19.6
Slovakya	21.8	22.1	23.3	20.4	20.2	20.2	20.7	21.2	21.9
Finlandiya	40.5	41.6	41.6	38.5	38.4	38.2	37.2	37.9	38.1
İsveç	45.9	44.8	42.6	42.0	42.0	41.5	41.0	41.4	41.8
Birleşik Krallık	46.9	46.7	49.4	46.6	44.8	44.1	42.9	42.8	42.3
AB Ort.	34.8	35.3	35.4	33.5	33.1	33.3	33.6	33.9	33.8

Kaynak: European Commission, Taxation and Customs Union, <http://ec.europa.eu/>, (15.4.2018).

Tablo 7'de AB Üyesi ülkelerin vergi gelirleri içinde dolaysız vergilere ne oranda yer verdikleri görülmektedir. Bu oran Danimarka dışında % 50 'den az olarak gerçekleşmektedir. Türkiye'de bu oran 2015 itibariyle 36.62 olarak gerçekleşmiştir.



Tablo 8: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız Vergi Oranları (2016)

Ülkeler/Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranı	Gelir Vergisi Oranı(max.)
Belçika	%33.99	%50
Bulgaristan	%10	%50
Çek Cumhuriyeti	%19	%22
Danimarka	%25	%55.56
Almanya	%29,55	%45
Estonya	%21	%21
İrlanda	%12.50	%48
Yunanistan	%26	%42
İspanya	%30	%52
Fransa	%33.3	%45
Hırvatistan	%20	%40
İtalya	%31.4	%43
Kıbrıs	%12.5	%35
Letonya	%15	%24
Litvanya	%15	%15
Lüksemburg	%29,22	%43,6
Macaristan	%19	%16
Malta	%35	%32
Hollanda	%25	%52
Avusturya	%25	%50
Polonya	%19	%32
Portekiz	%25	%48
Romanya	%16	%16
Slovenya	%17	%50
Slovakya	%23	%19
Finlandiya	%24,5	%51,13
İsveç	%22	%56.6
Birleşik Krallık	%23	%45

Kaynak: Yaşa vd., 2016, s. 49-50

Tablo 8'de Avrupa Birliğine üye ülkelerde refah düzeyi en yüksek ülke olarak bilinen İsviçre'nin Gelir Vergisi oranı % 56.6 olduğu görülmektedir. Gelir Vergisi en düşük ülke ise % 15 ile Litvanya'dır. Kurumlar Vergisine bakıldığında ise en yüksek oran %35 ile Malta, en düşük oran ise %10 ile Bulgaristan'dır.

Gelir İdaresi Başkanlığına göre³ Türkiye'de 2016 yılı itibariyle, Kurumlar Vergisi %8.9, Gelir Vergisi ise %23.4 tür.

Tablo 9: 2006-2015 yılı Dolaysız Vergiler Konusunda İlerleme Raporu

2006 yılı ilerleme raporu	İlerleme raporunda, dolaysız vergi konusunda çok az ilerleme kaydedildiği belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi kanununda şirket birleşmesi ve bölünmesi gibi konularda yapılan uyumlaştırma doğrultusunda olduğu belirtilmiştir. Ancak işletme vergilerine yönelik davranışsal kurallar getirilmemesi önerilmiştir (Çomaklı vd., s.104).
2007 yılı ilerleme raporu	Dolaysız vergi konusunda bir miktar ilerleme kaydedildiği belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununda şirketlerin bölünmesi, ayrılması ve transfer fiyatlaması konularında ilerleme kaydedilmiştir.
2008 yılı ilerleme raporu	Dolaysız vergi konusunda bir miktar ilerleme kaydedilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nu gözden geçirilmiş, Kurumlar Vergisi Kanunu ise uyumlaştırmak için değiştirilmiştir.
2009 yılı ilerleme raporu	Dolaysız vergi konusunda bir miktar ilerleme kaydedilmiştir. Asgari ücret üzerinden vergi yükünün azaltılması, gelir vergisi dilimlerinin artırılması, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi alanında iyileştirme yapılması kayda değer ilerleme olarak ifade edilmiştir.
2010 yılı ilerleme raporu	Dolaysız vergi konusunda ilerleme kaydedilmemiştir. Gelir Vergisi Kanunu gözden geçirilmektedir diye not düşülmüştür.
2011 yılı ilerleme raporu	Dolaysız vergi konusunda ilerleme kaydedilmemiştir.
2012 yılı ilerleme raporu	Dolaysız vergi konusunda ilerleme kaydedilmemiştir.
2013 yılı ilerleme raporu	Dolaysız vergi konusunda ilerleme kaydedilmemiştir.
2014 yılı ilerleme raporu	Gelir Vergisi Tasarısı TBMM'de hala gözden geçirilmektedir. KDV iadelerine ilişkin süreç kolaylaştırılmış, iade talepleri için elektronik sistem kurulmuştur.
2015 yılı ilerleme raporu	Dolaysız vergi konusunda ilerleme kaydedilmemiştir.

Kaynak: Yaşa vd., 2016, s. 54-55

³ (http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VICVI/Tablo_68.xls.htm)

3. 2. 1. Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırmasına İlişkin Avrupa Birliği Direktifleri

AB'ye üye ülkeler arasında adil ve tarafsız bir rekabet ortamı oluşturabilmek için, üye ülkelerin vergi politikalarının uyumlu olması ve haksız rekabeti önleyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bundan dolayı da Avrupa Birliği içerisinde yıllardır vergi oranlarını uyumlaştırma politikası sürdürülmektedir (Yaşa, 2016, s. 50). Ancak uluslararası ticaret rekabetinin artmasından dolayı, vergi uyumlaştırma süreci çok zor yol almıştır (Özpençe, 2009, s. 391). Avrupa Birliğinin uyumlaştırma sürecindeki hukuki çerçeve Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşma'nın 110. ve 113. maddeleri arasında belirlenmiştir (T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, 2011, s.43). Anlaşmaya bakıldığında direk dolaysız vergileri uyumlaştırması ile ilgili özel bir madde bulunmamaktadır, vergilendirme özgürlüklerine doğrudan ve dolaylı sınırlamalar getirmiştir. Anlaşmalar ve Adalet Divanı'nın yorumu ile bu sınırlamalar; asli mevzuat ile diğeri de direktifler ve mevzuatları kapsayan tali mevzuattır (Yaşa, 2016, s. 51).

AB'nin dolaysız vergiler üzerinde en çok direktifleri Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi alanındadır. Bunlar (Yaşa vd., 2016, s. 51):

Kurumlar Vergisi Direktifleri: Şirket kuruluşu, sermaye artırımını üzerinden alınan damga vergisi, Karşılıklı idari işbirliği direktifi, birleşme direktifi, ana şirket- bağlı şirket direktifi, tahkim sözleşmesi direktifi, faiz ve royalty direktifi.

Gelir Vergisi Direktifleri: Bireysel tasarruflara ödenen faizin vergilendirilmesine ilişkin direktifler.

Dolaysız Vergilere bakıldığında yasal düzenlemeler oldukça azdır. Ancak Avrupa Birliği Mahkemesi'nin her geçen gün büyüyen ve yenilenen kararlarını kapsayan içtihat hukuku doğmuştur (Pistone, 2008, s. 717). Davaların bir kısmı vergi uyumlaştırması konusunda önemli olduğundan, davalar hangi hukuki temele dayalı olarak Mahkemeye götürüldüğü ve Mahkemenin uyuşmazlıkları çözerken kullandığı kriterler oldukça önemlidir (Békés, 2013, s. 9).

3. 2. 2. AB ve Türkiye'de Gelir Vergisi Üzerinden Karşılaştırma

Kişisel gelir vergisi, işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir. Üye ülkelerin direnç göstermesinden dolayı Gelir Vergisi uyumlaştırma kapsamına alınmamaktadır. Nedeni ise, ülkeler Gelir Vergisini, gelirin yeniden dağıtımını için kullanmaktadır (Tokatlıoğlu, 2005, s.20). Üye ülkeler arasında gelir farklılıklarından dolayı uyumlaştırma zorlaşmaktadır. İndirim ve istisnaların ülkeden ülkeye farklılık göstermesi, Gelir Vergisi açısından Avrupa Birliği üye ülkeler ortak bir çaba içerisine girememektedir. Üye ülkelerin tepkisinden dolayı kısa ve uzun vadede Gelir Vergisi, uyumlaştırma kapsamına alınmamıştır. Ancak Avrupa komisyonu tarafından, tasarruf hesaplarının faizi üzerinden alınan vergilerin uyumlu hale getirilmesi ve oranın %15'i aşmaması önerilmiştir. Ancak bu öneri 1989'dan bu yana sonuçlandırılmamıştır (Mezararkalı vd., 2015, s.5).

Türkiye'de Gelir Vergisi genellikle artan oranlı bir tarifeye göre uygulanmaktadır. Mükellefler kazançlarına göre vergilendirilmektedir. Kişisel Gelir Vergisi'nin, gelir dağılımında eşitsizliği giderici olabilmesi için her türlü iradı ve kazancı kapsamaması gerekmektedir. Ayrıca bu şekilde uygulanacak vergi yapısı, vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önlemiş olacaktır (Bilgiç, 2015, s.66). Gelir Vergisi kişilerin kazançları üzerinden alındığı için AB üye ülkeler ile Türkiye arasında farklılıklar olmaktadır.

Tablo 10: 2006-2014 Yılları Arası AB Üyesi Ülkelerde Gelir Vergisi Üst Vergi Oranları

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7
Bulgaristan	24.0	24.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Çek Cumhuriyeti	32.0	32.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	22.0	22.0
Danimarka	62.3	62.3	62.3	62.3	55.4	55.4	55.4	55.6	55.6
Almanya	44.3	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5
Estonya	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
İrlanda	42.0	41.0	41.0	46.0	47.0	48.0	48.0	48.0	48.0
Yunanistan	40.0	40.0	40.0	40.0	49.0	49.0	49.0	46.0	46.0
İspanya	45.0	43.0	43.0	43.0	43.0	45.0	52.0	52.0	52.0
Fransa	45.8	45.8	45.8	45.8	45.8	46.7	50.6	50.3	50.3
Hırvatistan	53.1	53.1	53.1	56.1	50.2	47.2	47.2	47.2	47.2
İtalya	44.1	44.9	44.9	44.9	45.2	47.3	47.3	47.3	47.9
Kıbrıs	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	35.0	35.0	35.0
Letonya	25.0	25.0	25.0	23.0	26.0	25.0	25.0	24.0	24.0
Litvanya	27.0	27.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lüksemburg	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	42.1	41.3	43.6	43.6
Macaristan	36.0	40.0	40.0	40.0	40.6	20.3	20.3	16.0	16.0
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Hollanda	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
Avusturya	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Polonya	40.0	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0
Portekiz	42.0	42.0	42.0	42.0	45.9	50.0	49.0	56.5	56.5
Romanya	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenya	50.0	50.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	50.0	50.0
Slovakya	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	25.0	25.0
Finlandiya	50.9	50.5	50.1	49.1	49.0	49.2	49.0	51.1	51.5
İsveç	56.6	56.6	56.4	56.5	56.6	56.6	56.6	56.7	56.9
Birleşik Krallık	40.0	40.0	40.0	40.0	50.0	50.0	50.0	45.0	45.0
AB-28	39.9	39.7	38.5	38.0	38.6	38.2	38.7	39.4	39.4

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation8.pdf> erişim tarihi (18.5.2018)

Tablo 10'a bakıldığında Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin yıllar itibari ile Gelir Vergisi Oranları görülmektedir. 2006 yılında en yüksek oran 62.3 ile Danimarka iken, en düşük oran ise 10.0 ile Romanya'dır. Genel ortalama ise 39.9 dur. 2014 yılında ise en yüksek oran 56.9 ile İsveç'tir. En düşük oran ise 10.0 ile

Bulgaristan'dır. Yıllar itibari ile bakıldığında ise 2006 yılında 39.9 olan genel ortalama, 2014 yılında 39.4'e kadar düşmüştür.

3. 2. 3. AB ve Türkiye'de Kurumlar Vergisi Üzerinden Karşılaştırma

Kurumlar Vergisinde objektiflik esastır. Bundan dolayı da düz oranlı vergi uygulaması daha basit ve adil uygulanmaktadır. Aynı zamanda tek oranlı vergi tarifesi olması sebebiyle istisna ve muafiyetlere izin verilmektedir. Günümüz maliye politikasında artan oranlı vergilerin kaldırılması ve yerine düz oranlı vergilerin uygulanması doğrultusunda bir eğilim söz konusudur. 1920 li yıllarda Mellon ve 1960'lı yıllarda Keneddy ve 1980'li yıllarda Reagan tarafından ileri sürülen vergi indirimleri ile vergi gelirlerinin arttırılabileceği görüşü maliye dünyasında büyük ilgi görmüştür. 1980'li yıllarda Arz yönlü iktisatçılar tarafından savunulan vergi indirimi politikaları ABD'de kapsamlı bir şekilde uygulanmış ve ekonomik anlamda birçok olumlu gelişmelere yol açmıştır. Uygulamadan sonra ABD başta olmak üzere birçok ülke düz oranlı vergi uygulamasına geçmiştir (Aktan, 2006, s.42).

AB'nin kurulması ile birlikte bir ülkede ticari faaliyet gösteren bir şirket, sadece o ülkede değil tüm AB üye ülke piyasasını faaliyet alanı olarak görmektedir. Bu yapılanma, şirketi AB çapında yenilenmeye götürmektedir. AB'ne üye ülkelerde tek pazarın tam olarak işleyememesinden dolayı şirketler sorunlar yaşamaktadır. Çünkü üye ülkelerde kendi ulusal vergi politikasının diğerinin faaliyet yapısı üzerinde yayılma etkisi bulunmaktadır (Acarkan, 2007: s.28). Üye ülkelerde Kurumlar Vergisindeki uygulama farklılığı rekabet şartlarının bozulmasına neden olmaktadır. Şirketlerin uygulamış olduğu vergi oranlarının farklı olması, vergi yükünün düşük olduğu ülkeye, ülke lehine rekabet avantajı sağlayabilir (Bilici, 2017, s.251). Üye ülkelerin sermaye hareketleri birbirinden farklıdır. Bu sebeple de ülkelerin uyguladıkları kurumlar vergisi oranları birbirinden farklıdır.

Türkiye'de Kurumlar Vergisi ile ilgili uzun süredir çalışma yapılmakta ve AB'ye uyum sürecinde 21 Haziran 2006 tarihinde 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 5520 Sayılı yeni KVK'nın 36'ncı maddesi ile 5422 sayılı KVK'yı, yürürlükten kaldırmakla birlikte, Kurumlar Vergisi ile ilgili birçok yenilik getirmiştir. Bu yeniliklerden en önemlisi 2006 yılında Kurumlar Vergisi'nin

%30'dan %20'ye düşürülmesidir. Böylelikle Türkiye'de, AB üye birçok ülkeden daha düşük Kurumlar Vergisi oranı uygulanmıştır. Bu da Türkiye'nin AB'ye üye ülkelerde rekabet hacmini genişletmiştir. Yine aynı ülkelerde Kurum Kazançlarının vergilendirilmesinde iki unsur olan ikametgah ve kaynak ilkesinden biri uygulanmaktadır. Ancak ülkelerin aynı ilkeyi seçmemesinden dolayı, ülkeler arasında çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır. Bunu önlemek içinde ülkeler arasında çifte vergilendirme anlaşmaları yapılmaktadır. Türkiye ile de AB üye ülkeler arasında mevcut anlaşma yapılmıştır (Acarkan, 2007, s. 87-88).



Tablo 11: AB Üyesi Ülkelerde Kurum Kazançlarına Uygulanan Yasal Üst Vergi Oranları 2000-2014

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belçika	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
Bulgaristan	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Çek Cum.	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Danimarka	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	24.5
Almanya	38.7	38.7	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2
Estonya	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
İrlanda	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Yunanistan	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0	26.0	26.0
İspanya	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
Fransa	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	36.1	38.0
Hırvatistan	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
İtalya	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Kıbrıs	10.00	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	12.5	12.5
Letonya	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Litvanya	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lüksemburg	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	29.2
Macaristan	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Hollanda	29.6	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Avusturya	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Polonya	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portekiz	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	31.5
Romanya	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	6.0	16.0
Slovenya	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	17.0
Slovakya	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	22.0
Finlandiya	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	20.0
İsveç	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0	22.0
Birleşik Krallık	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0
AB-28 Ort	25.1	24.4	23.8	23.8	23.2	23.0	22.9	23.2	22.9

Kaynak : <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation8.pdf> erişim tarihi 18.5.2018

Tablo 11'e bakıldığında Avrupa Birliğine üye ülkelerin yıllar itibariyle Kurumlar Vergisi kazançlarının yasal üst sınırı görülmektedir. 2006 yılına bakıldığında 38.7 ile Almanya en yüksek orana sahip iken, en düşük oran 10.0 ile Kıbrıs'tır. 2014 yılında ise en yüksek oran 38.0 ile Fransa iken en düşük oran ise 10.0

ile Bulgaristan'dır. Genel ortalamalar bazında bakıldığında 2006 yılında ortalama 25.1 iken, 2014 yılında bu oran 22.9 seviyesine düşmüştür.

3. 3. AB ve Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Karşılaştırılması

Dolaylı Vergilerin tanımına bakıldığında; dayanıklı mallardan alınan vergilerin, malların alıcısı veya da üreticisinden alınması, fiyatlara yansıtılarak son kullanana aktarılmasını ifade etmektedir (İliaz, 2006, s.44). Vergi uyumlaştırması, Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında kişisel gelir ve mallar arasında ortak denge sağlanması ve kaynakların daha etkin kullanılmasını amaçlar. Özellikle dolaylı vergi alanında oran uyumlaştırması üretimi ve tüketimi dengeye getirir. Sonuç itibari ile de mali kararlar tüketiciler tarafından tekrar gözden geçirilir ve tüketim tasarruf dengesi belirlenmiş olur (Ülgen, 2001, s.105). Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine bakıldığında dolaysız vergilerin gelişmiş olduğu görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde ise dolaylı vergiler gelişmiştir (Türk, 1992, s. 206-220). Uyumlaştırma sürecinde öncelik verilen vergi KDV'dir (Dura ve Atik, 2007). KDV ilk kez Fransa'da benimsenmiştir. Önceleri Tüketim Vergisi olarak görülmüştür. Daha sonra Neumark Raporunda ortak bir pazar kurulması ve üye ülkeler arasında serbest rekabetin gerçekleşmesi maddesi ile KDV'nin üye ülke topluluğuna yararı anlaşılmıştır (İliaz, 2006, s.45). Dolaylı Vergiler alanın ikinci düzenleme ÖTV'de olmuştur. ÖTV, az miktarda ürüne, çok fazla vergi yükü yüklemeyi olanaklı hale getirmiştir. Avrupa Birliğine Üye ülkelerde ÖTV; tütün mamulleri, alkollü içecekler, madensel yağlar ve diğer bazı mal ve hizmetleri üzerinden alınır. Ülkelerde çok sayıda mal ve hizmet bu kapsamdadır. Ancak seçilen mal ve hizmetler halk sağlığının korunmasında önemli olup, çevre kirliliği ve enerji tasarrufu açısından önemlidir (Batirel, 2002, s. 2).

Türkiye'nin Avrupa Birliği sürecinde, birliğin üye ve aday ülkelere uyguladığı programlardan vergilendirme ile ilgili Fiscalis Programlarına Türkiye'de katılmıştır. Bu kapsamda karşılıklı veri ve bilgi geliştirmeye yönelik sistemler, değişim programları ve seminerler uygulanmaktadır (Çetinkol, 2013, s.68). Bir ülkede toplam vergi içinde dolaylı verginin çok olması, o ülkede adaletsiz bir vergi yapısının var olması demektir. Bu durum aynı zamanda kayıt dışılığın da bir göstergesidir. Bunun

nedeni ise ülke yöneticilerinin kayıt altına alamadıkları kısım kadar dolaylı vergilere başvurmalarıdır. Türkiye' de dolaylı vergi oranları AB üye ülkelerdeki oranlardan fazladır (Arslan, 2011, s.62). Aşağıda ayrı ayrı oranlar ve karşılaştırmalar yapılacaktır.

Farklı özelliklere sahip tüketim vergilerinin birbirinden ayrılan yönlerini aşağıdaki tablo da görmek mümkündür:

Tablo 12: Çeşitli Özellikleri Açısından Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler

Tüketim Vergisi Türü	Verginin Konusu	Verginin Matrahı	Vergileme Aşaması	Mükellefi İktisadi
Harcama Vergisi	Tüketim harcamaları	Gelirden tasarruflar düşüldükten sonra kalan kısım (C=Y-S)	Dönem sonu	Tüketici
ÖTV	Spesifik mal ve hizmetlerin tüketimi	Spesifik mal ve hizmetlerin tüketim satış bedeli	Tüketim aşaması	Tüketici
KDV	Mal ve hizmetlerin tüketim ve satışı	Genel olarak malların üretim aşamalarındaki katma değer	Tüketime kadar her aşama	Tüketici
Ciro Vergisi	Mal ve hizmetlerin tüketim ve satışı	Genel olarak malların üretim aşamalarındaki katma değer	Tüketime kadar her aşama	Tüketici
İmalat Satış Vergisi	Mal ve hizmetlerin imalat aşamasında satışı	Genel olarak malların imalat aşamasındaki satış değeri	İmalat aşaması	Tüketici
Toptan Satış Vergisi	Mal ve hizmetlerin toptan aşamasında satışı	Genel olarak malların toptan aşamasındaki satış değeri	Toptan aşaması	Tüketici
Perakende Satış Vergisi	Mal ve hizmetlerin perakende aşamasında satışı	Genel olarak malların perakende aşamasındaki satış değeri	Perakende aşaması	Tüketici
Gümrük Vergisi	Mal ve hizmet ithalatı	İthal malın değeri ya da miktarı	İthal malın yurt içine girişi	Tüketici

Kaynak: Güran, 2005, s. 264

Tablo 12'de, Tüketim Vergisi türlerinin; vergi konusu, yani verginin hangi aşamada alındığı, vergi matrahı, vergileme aşaması, yani verginin hangi dönemler de alındığı, mükellefi, yani verginin sorumlu olduğu taraf verilmiştir.

3. 3. 1. AB ve Türkiye'de KDV Üzerinden Karşılaştırma

Katma Değer Vergisi, her imalat ve dağıtım sürecinde ürün ve hizmetlerin satışından sağlanan genel bir muamele vergisidir. Söz konusu vergiyi diğer muamele vergilerinden farklı kılan niteliği, verginin her sürecinde ürün veya hizmete dâhil edilen değer, bir başka ifade ile “katma değer” üzerinden hesaplanmasıdır. Katma Değer Vergisi ilk olarak 1954’te Fransa tarafından uygulamaya konulmuş, daha sonra ise dünyada pek çok ülkenin de benimsediği bir kitle de onay almıştır (Çetinkol, 2013, s. 47).

Türkiye’de vergi gelirleri üzerinde etkinlik sağlamak ve AB’ye vergi sistemine uyum için 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren KDV sistemi uygulamıştır. Türkiye’de yürürlükteki KDV sistemi AB ekonomilerinde uygulanan KDV standartlarındadır. Ancak vergiye tabi olan veya olmayan mal ve hizmet grupları ile farklı vergi oranlarının uygulandığı mal ve hizmet grupları bakımından farklılık gösterebilir (Kızıltoprak, 2015, s. 48).

KDV düzeyleri konusunda, Topluluk, 19 Ekim 1992 tarihli yönergesi ile çok oranlı bir yapının neden olacağı iktisadi ve idari zorlukları dikkate alarak iki oranlı bir KDV yapısına geçişi amaçlamıştır. Bu sistem, %5 şeklinde belirlenen düşük oran ve %15 şeklinde belirlenen standart orandan meydana gelmektedir. Söz konusu KDV sistemi hala tam anlamı ile bir düzene girememiş olmakla beraber aşağıda yer alan tabloda da görüleceği gibi farklı istisnaları kapsamında bulundurmaktadır. Geçiş süreci şeklinde ifade edilen bu süreçte, bu oranların üzerine çıkarılmasına ve kimi ülkeler bakımından %5’in altında seyreden mevcut oranların korunmasına izin verilmiştir (DPT, 2007, s. 31). AB’de, indirilmiş oran, süper indirilmiş oran, normal oran ve yaklaştırma oranı olmak üzere dört oranlı bir sistem uygulanmaktadır. Ancak bazı istisnai durumda belirlenen oranın üstüne çıkmasına %5’in altına inilmesine izin verilmektedir. Türkiye’de ise üç oranlı bir yapı söz konusudur. Bunlar; normal oran, süper oran ve indirilmiş orandır. Türkiye’nin tam üyeliğe geçmesi ile birlikte yaklaştırma oranı da kullanacağı düşünülmektedir (Kızıltoprak, 2015, s. 51).

Söz konusu vergi 1985 yılından bu yana uygulanmakla birlikte Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında sürekli olarak değişikliğe uğramıştır. % 1, % 8 ve %18

olmak üzere üç oranlı şekilde uygulanmaktadır (Mezararkalı vd., 2015, s. 8). Türk KDV uygulaması AB KDV uygulamasına genel olarak benzetmekle beraber, ülkemizin sosyo-ekonomik yapısından doğan bir takım farklılıkları da kapsamında barındırmaktadır. Türk KDV gelir türü ile Tüketim Tipi arasında bir özellik sergilerken AB’de Tüketim Tipi KDV modeli kabul edilmiştir. Dolayısıyla, ülkemizdeki KDV uygulaması doğrudan tüketimi amaçlamamakta, yatırımları da vergi sürecine dâhil etmektedir (Çetinkol, 2013, s. 78).

Avrupa Birliği’ne üye devletlerde KDV uygulamasında ticari ürün faaliyetlerinde “giriş ülkesinde vergi uygulama maddesi” geçerlidir. Üye ülkeler dâhilinde gelişen ürün faaliyetlerinde 1.1.1993 tarihinde başlayan Tek Pazar faaliyeti ile önemli bir kolaylık gerçekleşmiştir. Bu tarihe kadar, KDV’nin dışalım gerçekleştiren ülkedeki ücret alma işlemi gümrüklerde gerçekleşirken, yeni düzenleme ile bu işlem daha ileri bir basamağa alınarak, dışalım gerçekleştiren bireyin bulunduğu yere ertelenmiştir. Üçüncü ülkelerden gerçekleştirilen dışalımda ise, gümrüklerde KDV kontrolleri sürmekte, KDV geçmişte olduğu üzere dışalım esnasında, sınırda bilgilendirme yapılarak ödenmektedir (DPT, 2007, s.30). AB ülkelerinde uygulanan KDV oranları Tablo 13’de sunulmuştur

Tablo 13: AB Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları

Üye Ülkeler	Süper İndirilmiş Oran	İndirilmiş Oran	Standart Oran	Yaklaştırma Oranı	Sıfır Oran
Belçika	-	6-12	21	12	0
Bulgaristan	-	9	20	-	-
Çek Cumhuriyeti	-	10-15	21	-	-
Danimarka	-	-	25	-	0
Almanya	-	7	19	-	-
Estonya	-	9	20	-	-
İrlanda	4,8	9-13,5	23	13,5	0
Yunanistan	-	6-13	24	-	-
İspanya	4	10	21	-	-
Fransa	2,1	5,5-10	20	-	-
Hırvatistan	4	5-13	25	-	-
İtalya	4	5-10	22	-	0
Kıbrıs	-	5-13	19	-	-
Letonya	-	5-10	21	-	-
Litvanya	-	6-9	21	-	-
Lüksemburg	3	8	17	14	-
Macaristan	-	5-18	27	-	-
Malta	-	5-7	18	-	-
Hollanda	-	6	21	-	-
Avusturya	-	10-13	20	13	-
Polonya	-	5-8	23	-	-
Portekiz	-	6-13	23	13	-
Romanya	-	5-9	19	-	-
Slovenya	-	9,5	22	-	-
Slovakya	-	10	20	-	-
Finlandiya	-	10-14	24	-	0
İsveç	-	6-12	25	-	0
İngiltere	-	5	20	-	0

Kaynak: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, Erişim: 18.5.2018.

Tablo 13'de Avrupa Birliğine Üye ülkelerde uygulanan KDV oranları yer almaktadır. AB'de indirilmiş oran, süper indirilmiş oran, yaklaştırma oran ve standart oran uygulanmaktadır. Burada kullanılan yaklaştırma oranı, ulusal devletlere normal oranın uygulanması için sağlanmış geçici bir esnekliktir. Yani üye ülkelerdeki bazı

mal ve hizmetlere normal oranın altında bir oranın uygulanmasıdır (Kızıltoprak, 2015, s. 45). Tablo'ya bakıldığında en yüksek standart oran Macaristan'da iken, en düşük oran Lüksemburg'da uygulanmaktadır. Ayrıca standart oranı en yüksek olan ülke Macaristan'dır. İndirilmiş oranlar itibari ile en düşük ülke %5 ve %8 ile Polonya'dır. Karşılaştırma yapıldığında Türkiye' de uygulanan %1'lik oran ile Polonya'nın altında yer almaktadır.

AB'de uygulanan normal oran %15, Türkiye'de ise %18 dir. Bu oran AB'de uygulanan oranın üstünde kalmaktadır. İndirilmiş oran ise AB'de %5, Türkiye'de ise %8 dir. Yine AB'ye göre Türkiye'de bu oran yüksek uygulanmaktadır. Ancak Türkiye'de süper indirilmiş orana bakıldığında AB'de %2-%5'lik marjın altında kalmaktadır. Yine Türkiye'de uygulanan %18 lik KDV oranı %21,22 AB'nin ortalamasının %21,22 altındadır (Kızıltoprak, 2015, s. 52).

Tablo 14: Avrupa Birliği Ülkeleri GSYH ve KDV Rasyoları (Milyon €)

Avrupa Birliği	Cari Fiyatlarla GSYH (2016)	KDV Gelirleri (2016)	KDV/GSYH
Belçika	421.611	28.698	%6.8
Bulgaristan	48.128	4.432	%9.2
Çek Cumhuriyeti	176.564	9.196	%5.2
Danimarka	277.339	26.502	%9.5
Almanya	3.144.050	108.165	%3.4
Estonya	21.098	1.974	%9.3
İrlanda	275.567	18.826	%4.6
Yunanistan	175.887	14.333	%8.1
İspanya	1.118.522	63.738	%5.6
Fransa	2.228.857	142.441	%6.3
Hırvatistan	45.818	6.158	%13.4
İtalya	1.680.522	95.235	%5.6
Kıbrıs	18.122	1.663	%9.1
Letonya	24.866	2.032	%8.1
Litvanya	38.637	3.026	%7.8
Lüksemburg	53.004	3.440	%6.4
Macaristan	113.730	10.586	%9.3
Malta	9.943	728	%7.3
Hollanda	702.641	48.557	%6.9
Avusturya	353.296	27.255	%7.7
Polonya	424.269	30.025	%7.0
Portekiz	185.179	14.296	%7.7
Romanya	169.578	10.968	%6.4
Slovenya	40.418	3.315	%8.2
Slovakya	81.154	5.415	%6.6
Finlandiya	215.615	19.485	%9.0
İsveç	465.200	42.754	%9.1
İngiltere	2.393.133	162.987	%6.8

Kaynak: Eurostat Statistics. Erişim tarihi 19.5.2018

Tablo 14'te AB üye ülkelerine ait GSYH rakamları ve KDV gelirleri görülmektedir. GSYH içinde KDV hacmi analiz edildiğinde Almanya %3.4 ile KDV gelirinin GSYH'ye oranı en küçük ülke olarak görülmektedir. Hırvatistan ise %13.4

ile KDV gelirinin GSYH içinde en yüksek hacme sahip ülkedir. Türkiye'de ise bu durum %5 'tir. Yani Almanya ve İrlanda dışında AB ülkelerinin birçoğundan daha düşüktür. Yine tabloya bakıldığında Malta en düşük GSYH'ya sahip ülkedir. Almanya ise en yüksek GSYH'ya sahip ülkedir.

Tablo 15: AB Ülkeleri Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçerisinde KDV'nin Payı (Milyon €)

Avrupa Birliği	Bütçe Gelirleri (2016)	KDV Gelirleri (2016)	KDV/Bütçe Gelirleri
Belçika	104.660	28.698	%27.4
Bulgaristan	11.490	4.432	%38.5
Çek Cumhuriyeti	50.611	9.196	%18.1
Danimarka	107.424	26.502	%24.6
Almanya	401.015	108.165	%26.9
Estonya	7.314	1.974	%26.9
İrlanda	69.276	12.826	%18.5
Yunanistan	65.119	14.333	%22.0
İspanya	190.356	63.738	%33.4
Fransa	433.388	142.441	%32.8
Hırvatistan	13.609	6.158	%45.2
İtalya	448.037	95.235	%21.2
Kıbrıs	5.325	1.663	%31.2
Letonya	5.277	2.032	%38.5
Litvanya	8.721	3.026	%34.6
Lüksemburg	15.983	3.440	%21.5
Macaristan	34.777	10.586	%30.4
Malta	3.850	728	%18.9
Hollanda	178.835	48.557	%27.1
Avusturya	113.820	27.255	%23.9
Polonya	88.535	30.025	%33.9
Portekiz	56.523	14.296	%25.2
Romanya	37.405	10.968	%29.3
Slovenya	10.399	3.315	%31.8
Slovakya	19.512	5.415	%27.7
Finlandiya	53.218	19.485	%36.6
İsveç	140.456	42.754	%30.4
İngiltere	845.891	162.987	%19.2

Kaynak: Eurostat Statistics. Erişim tarihi 19.5.2018

Tablo 15'te Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde 2016 yılına ait merkezi yönetim bütçe gelirleri ile KDV oranları görülmektedir. KDV gelirlerinin merkezi yönetim bütçesi içerisinde bakıldığında en yüksek oran %45.2 ile Hırvatistan'dır. Merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde KDV'nin en düşük olduğu ülke ise %18.1 ile Çek Cumhuriyeti'dir. Türkiye'ye bakıldığında ise bu oran 2016 yılı itibariyle %23.6 olarak gerçekleşmiştir. Üye ülkelere bakıldığında Türkiye, merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde KDV'nin hacmi bakımından 7 ülke dışında AB üyesi 21 ülkeden daha düşük bir hacme sahiptir.

3.3.1.1. Vergi Düzenlemelerinde İlerleme Raporları Işığında Türkiye'nin KDV Uyum Süreci

Tablo 16: 1998-2015 Dönemi KDV Uygulamaları Uyum Tablosu

Verginin kapsamı	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vergi Oranlarındaki	-	+	-	-	-	-	*	*	-	-	-	-	*	-	-	-
Uyumsuzluk	1998-2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015

-	İlerleme veya gerilemeye ilişkin açıklama yapılmamıştır.
+	Olumlu İlerlemeler belirtilmiştir.
*	Ayrımcı uygulamalar belirtilmiştir.

Kaynak: Keşmir 2016, s. 39

Tablo 16'ya bakıldığında 2006, 2007 ve 2012 tarihlerinde vergi oranlarında uyumsuzluk görülmektedir. 2006 ve 2007 yılındaki ayrımcı uygulamanın nedeni; tekstil, hazır giyim ve bazı tarımsal ürünlerde indirimli KDV (%8-%1) uygulanmasıdır. 2012 yılında ise %1'in getirilmesi yine ayrımcı uygulama olarak nitelendirilmektedir.

Avrupa Birliğinin ilerleme raporları incelendiğinde hemen hepsinde KDV'nin yapısı, istisnaları, özel indirim ve indirimli oran uygulamalarının AB müktesebatına uyumlu olmasını istemektedir. AB'nin KDV oranına bakıldığında %15'ten az olmamak koşulu ile standart oranın %5 civarında olduğu görülmektedir. Türkiye'de

ise iki farkı oranın uygulanması KDV oran sayısı bakımından AB müktesabatına uygun olduğunu gösterir. Ancak İndirilmiş oran %1'in kullanımı uyumsuzluğa neden olmaktadır (Öz vd., 2014, s. 22-23).

2015 İlerleme Raporunda, Türkiye KDV bakımından Avrupa Birliğine üye ülkeler ile tam bir uyum içinde olmadığı belirtilmiştir. İndirimli oranlar bakımından AB müktesabatı ile daha fazla uyumlaştırılması gerektiği vurgulanmıştır.

2014 İlerleme Raporunda ise, KDV'ye ilişkin metinleri tek bir yasal metinde toplayan Türkiye'nin bu tutumu AB tarafından olumlu karşılanmıştır. Türk KDV mevzuatının, AB müktesabatından üstün olan tarafı istisnalar ve muafiyet alanında bakıldığında kamu kuruluşlarına yönelik ve askeri amaçlı istisnalardır. Avrupa birliği KDV istisnaları bakımın özel veya kamu ayırımı yapmaz. Önemli olan istisnanın konusudur. Türkiye'de ise uygulama kamu kurumlarında daha yoğun istisna ve muafiyet uygulanmaktadır. Özellikle ekonomi ve askeri amaçlarda uygulanmaktadır (Bilici, 2007, s. 150).

Türk Vergi Mevzuatı ve AB uygulamalarına bakıldığında en önemli ayırım vergi yükü konusudur. Örnek olarak Avrupa Birliği'ne üye bir ülkede mukim bir şirketin, diğer üye ülkelere yapmış olduğu teslimlerin KDV'nin konusu olması durumunda kurumlar/ gelir vergisi yönünden yükümlülüğü bulunmuyorsa, AB üyesi ülkede mukim şirketin sadece KDV açısından vergi numarası alması ve sadece KDV açısından mükellefiyeti tesis ettirebilmesi mümkündür. Türkiye'de ise bu durum KDV ile sınırlı vergi yükümlülüğü mümkün değildir. Yüklenen vergileri iade edilmesi için Türkiye'de vergi mükellefiyeti bulunması gerekmektedir (Keşmir, 2016, s. 40)

3. 3. 2. AB ve Türkiye'de ÖTV Üzerinden Karşılaştırma

Verginin genel tanımına bakıldığında, toplumun ortak çıkarları olan konulara, bireylerin mal ve para olarak katılmalarını ifade eder (Falay, 1996, s. 8). ÖTV, genel tüketim vergisinden daha eski olmakla beraber, geçmiş Antik Mısır'a kadar dayanmaktadır. Roma döneminde, köle satışlarından alınan vergiler ÖTV olarak günümüzde karşılığını bulmaktadır. Lüks ürünlerden elde edilen özel tüketim

vergileri de oldukça eskiye dayanan ve günümüzde de devam eden bir durumdur (Yıldırım, 2015, s. 227). Avrupa'da ÖTV İngiltere- Amerika savaşı, I. ve II. Dünya savaşları ile Kore savaşı dönemlerinde alınmaya başlanmıştır. Savaşlar sonrasında gümrük vergileri arttırılmış, istenen düzeyde finansman sağlanamayınca ÖTV uygulanmaya başlanmıştır. II. Dünya Savaşı sırasında vergilerin kapsamı genişletilmiş, taşıtlar, mobilya ve buzdolabı üzerinden de ÖTV alınmaya başlanmıştır (İliaz, 2006, s. 24). Türkiye'de ise modern anlamda ÖTV ilk defa Cumhuriyet döneminde doğmuştur. İkinci Dünya Savaşı ile giderlerin çoğalması, yeni vergilerin konulmasını gündeme getirmiştir. 1941 yılında kabul edilen Toprak Mahsulleri Vergisinin amacı, askerlerin beslenme ihtiyacını karşılamaktır. Ancak bu vergi aşar vergisini geri getirdi düşüncesi ile tepki aldı ve kısa sürede kaldırıldı (Oral, 2006, s. 25-27).

ÖTV tanım olarak ekonomik süreçte belirli bir malın yada bütüne ait mal grubunun üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergidir (Batirel, 2007, s. 140). ÖTV ile vergi mükellefiyeti belirlenirken içerik sınırlı tutulmakta, ürün ve hizmetler arasında ayırma dikkat edilmekte ve vergi mükellefiyeti vergi kapsamına alınan ürün ve hizmetlerin açısından ele alınmaktadır. Bu kapsamda özel tüketim vergileri ürün ve hizmetlere eklenen genel tüketim vergilerinden ayrıdır. Bunun yanı sıra genel tüketim vergileri yalnızca mali kaynak oluşturmak için tahsil edilirken, özel tüketim vergileri kaynak sağlamanın yanında belirli toplumsal ve iktisadi kaygı da taşımaktadır. Diğer yandan, genel tüketim vergileri ticari defterler ve dokümanlar üzerinden sağlanan, özel tüketim vergilerininin sağlanması fiziksel kontrol aşamaları ile beraber gerçekleşmektedir (Turunç, 2016, s. 13-14).

Tablo 17 :Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi

Akaryakıt Ürünleri ve Türevleri	<ul style="list-style-type: none">• Uçak Benzini ve Jet Yakıtı• Benzin ve çeşitleri• Denizcilik yakıtı• Motorin ve çeşitleri• Doğal gaz ve çeşitleri• Bio dizel ve çeşitleri
Motorlu Taşıtlar	<ul style="list-style-type: none">• Yarı römork çeşitleri• Otobüs, Midibüs, Minibüs• Otomobiller• Diğer Motorlu Taşıtlar• Motosikletler
Alkol ve Tütün Ürünleri	<p>Hava ve deniz taşıtları</p> <ul style="list-style-type: none">• Kolalı Gazozlar• Biralalar• Şaraplar• Sert İçkiler• Sigaralar• Purolar• Sigaralillolar• Diğer Tütün Ürünleri
Diğer	<ul style="list-style-type: none">• Lüks tüketim ürünleri

Kaynak: Özkan, 2016, s. 32

AB'nde ÖTV; alkollü içecekler, madensel yağlar, tütün mamulleri, bazı mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Bu vergi kapsamına çok fazla mal ve hizmet girse de seçilen mal ve hizmetler halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve enerji tasarrufuna yöneliktir (İliaz, 2006, s. 52). AB'de ÖTV, sını ve ticari amaçlar ile kullanımı söz konusu olduğundan belirlenen vergi oranları düşüktür (Güran, 2005, s. 280).

Tablo 18: ÖTV Konusu Mal Gruplarının İçeriği ve Matrah Yapısı Açısından AB ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması

Mal Grubu	AB Uygulaması	Türkiye Uygulaması**
Enerji Ürünleri ve Elektrik	Benzin (/1000 lt)	Benzin (/1000 lt)
	Kurşunsuz Benzin (/1000 lt)	Kurşunsuz Benzin (/1000 lt)
	Motorin (/1000 lt)	Motorin (/1000 lt)
	Kerosen (/1000 lt)	Kerosen (/1000 lt)
	LPG (/1000 lt)	LPG (/1000 lt)
	Doğal Gaz (/gigajoule*)	Doğal Gaz (/m ³)
	Ağır Fueloil (/1000 kg)	Ağır Fueloil (/1000 kg)
	Kömür ve Kok (/gigajoule)	
Elektrik (/MWh)		
Alkol ve Alkollü İçecekler	Bira (plato/hektolitreye ya da alkol/hektolitreye)	Bira (alkol/litre)
	Şarap (hektolitreye)	Şarap (litre)
	Diğer Fermente İçecek. (hektolitreye)	Diğer Fermente İçecekler (litre)
	Ara Ürünler (hektolitreye)	Alkollü içecekler (alkol/litre)
	Alkollü içecek. (saf alkol/hektolitreye)	
Sigara ve İşlenmiş Tütün	Sigara (PSF** ve 1000 adet)	Sigara (PSF ve adet)
	Puro ve Sigarillolar (PSF veya kg veya 1000ad.)	Puro ve Sigarillolar (PSF ve adet)
	Sarmalık İnce Tütün (PSF veya kg)	Sarmalık İnce Tütün (gr)
	Diğer İçmelik Tütün (PSF veya kg)	Diğer İçmelik Tütün (gr)

Kaynak: Güran, 2005, s.279

* Gigajoul enerji birimi olup, doğalgazla ilgili olarak 1 gigajoul, 25,6 m³ doğal gaza eşittir. Yada 1 m³ doğalgazın enerji değeri yaklaşık 0,039 gigajouldür.

** PSF; Perakende satış fiyatı

*** 08/01/2003 tarih ve 2003/5141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişen matrahlar Tablo 18'e bakıldığında enerji ürünleri bakımından, AB elektik, kömür ve kömür koku ÖTV'nin konusuna girmektedir. Türkiye'de ise ÖTV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de doğalgaz üzerindeki vergi, m³ üzerinden, AB'de ise gigajoule üzerinden alınmaktadır. Bu yaklaşımda kömür ve kok ile uygun bir vergilendirme uygulanabilir. ÖTV 4760 kanununun 11. maddesine göre I ve III sayılı listelerdeki mallara ilişkin vergilendirme, alkol derecesi, litre, kilogram, litre, metre,

metreküp ve kilokalori şeklindedir. Dolayısıyla Türkiye'de gigajoule esasına dayalı vergi uygulanmamaktadır. Bu nedenle bir kanun değişikliğine gidilmesi gerekmektedir (Turunç, 2016, s. 85).

3. 3. 2. 1. AB ve Türkiye'de Alkollü İçecekler Üzerinden Karşılaştırma

Türk Vergi Sisteminde ÖTV'ye bağlı alkollü içecekler, 4670 sayılı kanunun ekinde yer alan III listenin A cetvelinde yer almaktadır. Kanunun 1. maddesi gereğince, bu listede yer alan ürünlerin ithalinde veya imalinde bir kereye mahsus ÖTV'ye tabidir. Bu ürünler, Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları ile tanımlanmıştır. 2203.00 GTİP numaralı mallar (malttan üretilen biralar) için bir litredeki her bir alkol derecesi için, 4460 sayılı kanunun 11. maddesinin 2.fıkrasının a bendine göre, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 GTİP numaralı mallar için her bir litresi, diğer malların da her bir litresi için ÖTV uygulanır. Ancak AB mevzuatında ise vergi, hektolitre başına uygulanmaktadır. Bu durumda Türkiye'deki uygulama ile AB'deki uygulama arasında farklılık görülmektedir. Ancak üye ülkeler 92/84/EEC sayılı direktifte belirlenen tutardan daha fazla vergi uygulamakta serbesttir. Bundan dolayı da Türkiye ile AB müktesebatı arasında bir uyumsuzluk söz konusu değildir (Turunç, 2016, s. 82-83).

Avrupa Birliği genelinde Özel Tüketim Vergileri spesifik olarak bir ya da birkaç ürünü içermektedir. Bunlar; alkol ve alkollü içecekler; enerji ürünleri ve tütün mamulleridir (Yıldırım, 2015, s. 231). 19 Ekim 1992 tarihli ve 92/83/EEC sayılı Konsey Direktife göre AB ülkelerinde alkollü içeceklerle yönelik ÖTV uygulamalarının aşağıdaki maddeler dâhilinde yürütüleceği belirtilmiştir;

- Bira üzerinden alınan özel tüketim vergisi de hektolitre/derece başına aynı vergi oranı yansıtılmalıdır.
- Üye ülkeler, birayı 4 Plato (sulu bira mayasının 100 gramında bulunan şeker özütü oranı) seviyesini geçmeyecek biçimde kategorilere ayırabilir. Her grupta hektolitre başına uygulanan aynı vergi yansıtılmalıdır.
- Üye ülkeler, bağımsız küçük şirketlerce imalatı gerçekleştirilen biralar için iskontolu oranlar uygulayabilir. Böylelikle, şirketin yıllık imalatının 200.000

hektolitreyi geçmemesi ve alınacak ÖTV düzeyinin standart şekilde tahsil edilen ulusal oranın %50'sinden daha düşük olmaması gerekmektedir.

- Üye ülkelerin ayarladığı indirim düzeyleri diğer üye ülkelerdeki küçük ölçekli bir üreticilerinin mallarına eşit oranda uygulanır.
- Üye ülkeler, alkol düzeyi %2,8'i geçmeyen biralar adına asgari düzeyin altında bir oran koyabilir.
- Köpüklü ve köpüksüz şarap ile diğer mayalı içecekler ve ara mamuller üzerindeki ÖTV'nin nihai mal üzerinden hektolitreye başına tahsil edilmesi uygun görülmüştür.
- Üye ülkeler, alkollü içkilerin ayrı ayrı her sınıfı için aynı vergilendirmeyi yapacaktır.
- Üye ülkeler şarap ve diğer mayalı içecekler adına indirimli özel tüketim vergisi oranı tahsil edebilirler fakat alkol düzeyi %8,5'i aşan biralar adına indirimli oran yansıtılmaz.
- Üye ülkeler alkol düzeyi %15'i aşmayan ara mamuller üzerindeki ÖTV adına belirli koşullarda tek indirim düzeyi uygulayabilirler. Bu bağlamda, alkol düzeyi %15'i aşmayan ara mamullerde bu indirimli düzey, en azından ara mamullerden tahsil edilen normal oranların %60'ının altında olmamalıdır ve en az şarap ve diğer mayalı içecekler üzerinde sağlanan orana eşit olmalıdır.
- Küçük işletmelerde imal edilen etil alkol için indirimli düzey uygulanabilir. Fakat bu oranlar en azından ara mallardan alınan normal vergi düzeylerinin en az %50'si seviyesinde olmalıdır. Üye ülkeler, belirlemiş oldukları indirimli oranları, diğer üye ülkelerde yer alan küçük işletmelerden gelen etil alkolle de aynı biçimde uygulanmalıdır.
- Öngörülen sınırlar kapsamında, indirimli ÖTV düzeyleri alkol oranı %10'u aşmayan sert alkollü içecekler ve Rum (Fransız) ve Ouzo (Yunan) içinde alınabilir.
- Herhangi bir alkollü içki, insan tüketimi açısından koşullarının uygun olmaması sebebiyle pazardan çekilirse üye ülke ödenmiş olan ÖTV'yi iade edebilir (Turunç, 2016, s. 43-45).

Türkiye'de şarabın vergilendirilmesinden alınan ÖTV %0' dır. Ancak asgari maktu ÖTV uygulanmaktadır. AB üye ülkelerden Kıbrıs Rum Kesimi, Yunanistan, Bulgaristan, İtalya, İspanya, Slovenya, Lüksemburg, Portekiz köpüklü ve köpüksüz şaraptan hiç ÖTV almazken, Çek Cumhuriyeti, Avusturya, Almanya, Macaristan, Romanya, Slovakya sadece köpüklü şaraplardan ÖTV almaktadır. Türkiye'de uygulama ise, Danimarka, Belçika, İrlanda, Letonya, Estonya, Fransa, Finlandiya, Polonya, Malta, İsveç, İngiltere, Litvanya ve Hollanda'daki gibi hem köpüklü hem de köpüksüz şarap üzerinden sadece asgari maktu ÖTV tahsil etmektedir. Türkiye'ye bakıldığında alkollü içkilerin tamamında AB ortalamasının üstünde özel bir tüketim vergisine tabi tutulduğu görülmektedir. Diğer ürünlere de bakıldığında yine Türkiye ÖTV geliri açısından AB ortalamasının üstündedir (Hayrullahoğlu, 2015, s. 99).

3. 3. 2. 2. AB ve Türkiye'de Tütün Ürünleri Üzerinden Karşılaştırma

Tütün ve tütün ürünleri, Türk Vergi Sisteminde 4460 sayılı kanun ekinde III sayılı listenin B cetvelinde yer almaktadır. Kanunun 1.maddesi gereğince, bu listede yer alan malların ithalatı veya imal edenler tarafından teslim aşamasında bir kereye mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabidir. Genel olarak bakıldığında tütün ve tütün ürünleri bakımında AB müktesebatı ve Türkiye uyumludur. Ancak sigaraların vergilendirilmesi hususunda, ÖTV'nin toplam vergilere olan oranının 2011/64/ EU sayılı direktifte belirtilen minimum oranın altında olması sebebiyle, hem Türkiye'nin bütçe gereklerine hem de sağlık ve sosyal politikalarına uygun bir şekilde uyumlaştırma çalışması yapılmalıdır (Turunç, 2016, s.87).

3. 3. 2. 3. AB ve Türkiye'de Enerji Üzerinden Karşılaştırma

Enerji ürünleri ve elektrik, sadece ısınma yakıtı veya motor olarak kullanılmaları halinde ÖTV kapsamındadır. Elektronik ve metal bilimsel dönemlerde, kimyasal indirgeme ve hammadde olarak kullanılmaları durumunda ÖTV kapsamında yer almamaktadırlar. Bu madde kapsamında yukarıda söz edilen yönerge, ticari, motor yakıtı ve sanayi tipi motor yakıtı, elektrik ve ısınma yakıtına vergi uygulanmasına dair minimum oranlar tespit edilmiştir. AB ülkeleri tarafınca uygulanan vergi düzeyleri, bu kapsamda, yönergeye belirtilen alt sınırın daha altında olamaz (Turunç, 2016, s. 47).

Tablo 19: 1998-2015 Dönemi ÖTV Uygulamaları Uyum Tablosu

Verginin kapsamı	-	-	+	+	*	-	-	-	-	-	*	-	-	-	-	-	
Vergi Oranlarındaki Uyumsuzluk	-	+	+	+	*	-	-	-	+	+	-	-	*	+	+	*	-
	1998 2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	

-	İlerleme veya gerilemeye ilişkin açıklama yapılmamıştır.
+	Olumlu İlerlemeler belirtilmiştir.
*	Ayrımcı uygulamalar belirtilmiştir.

Kaynak: Keşmir, 2016, s. 39

Tablo 19'da 1998 ve 2015 yılları arasında ÖTV uyum tablosu verilmiştir. Tablo'ya bakıldığında ayrımcı uygulamalara, 2004, 2010, 2012 ve 2014 yılları arasında yer verilmiştir. ÖTV oranının alkollü içeceklerde arttırılması ile birlikte yerli alkollü içeceklere ve ithal içeceklere uygulanan vergiler arasındaki rakamsal farkın artması, ÖTV'nin yapısı ve vergilendirilmiş miktarın belirlenmesine yönelik hesaplama bakımından fark olması ayrımcı uygulama olarak ifade edilir.

Tablo 20 : Motor Yakıtları İçin Uygulanmakta Olan Asgari Vergi Oranları

Yakıt Türü (avro/hacim değeri)	Asgari ÖTV oranı (EURO)
Petrol (€/1000 l.)	421
Kurşunsuz petrol (€/1000 l.)	359
Dizel (€/1000 l.)	330
Kerosene (€/1000 l.)	330
LPG (€/1000 l.)	125
Doğal Gaz (€/gigajoule)	2,6

Kaynak: Turunç, 2016, s. 48

AB ülkelerinde endüstriyel ve ticari kullanım amaçlı yakıtlara uygulanan asgari vergi oranları Tablo 21'de sunulmuştur

Tablo 21 : Endüstriyel ve Ticari Kullanım Amaçlı Yakıtlara Uygulanan Asgari Vergi Oranları

Yakıt türü	Asgari ÖTV oranı (EURO)
Dizel (€/1000 l.)	21
Kerosene (€/1000 l.)	21
LPG (€/1000 kg.)	41
Doğal Gaz (€/gigajoule)	0,3

Kaynak: Turunç, 2016, s. 49.

AB ülkelerinde ısınma amaçlı yakıt ve elektrik için uygulanan asgari vergi oranları Tablo 22’de sunulmuştur

Tablo 22: Isınma Amaçlı Yakıt ve Elektrik İçin Uygulanan Asgari Vergi Oranları

Yakıt Türü	Asgari ÖTV oranı (ticari) (EURO)	Asgari ÖTV oranı (ticari olmayan) (EURO)
Dizel (€/1000 l.)	21	21
Ağır Yakıt (€/1000 kg.)	15	15
Kerosene (€/1000 l.)	0	0
LPG (€/1000 kg.)	0	0
Doğal Gaz (€/gigajoule)	0,15	0,3
Kömür ve kok (€/gigajoule)	0,15	0,3
Elektrik (€/MWh)	0,5	1,0

Kaynak: Turunç, 2016, s. 49

AB ülkeleri ile kıyaslandığı zaman Türk vergi mevzuatında ÖTV’nin içeriği son derece kapsamlı tutulmuştur. Hatta o haliyle ÖTV’den genel gider vergisi profili oluşmaktadır. Bunun haricinde AB’de ÖTV alanında sigaralar haricinde ad valorem vergi uygulamalarıyla karşılaşılmamakta, Türk Vergi sisteminde ise ek vergi ile beraber ek ödeneklerin önemli bir bölümü ad valorem yükümlülük temeline dayanmaktadır. Türk Vergi Sistemine bakıldığında öz tüketim vergileri bünyesinde bir takım düzenleme çalışmaları yapıldığı dikkati çekmektedir. Bu düzenlemeler kapsamında 2002 yılında 10 farklı isimle ifade edilen vergi ve fon paylarının yürürlükten kaldırılarak, bunların yalnız bir vergi adı (ÖTV) altında birleştirilmiş halidir. Akaryakıt tüketim vergisi, Ek taşıt alım vergisi, Gençlik, Spor Sağlık

Hizmetleri vergisi, Taşıt alım vergisi, Ek vergi, , Akaryakıt fiyat istikrar fonu, Eğitim ve tütün fonu bu kapsamdaki vergi ve fonlardır (Çetinkol, 2013, s. 79).

AB kapsamında, üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlu hale gelmesi iç pazarın fonksiyonu bakımından önemli olduğundan, ÖTV alanında ikincil mevzuat kabul edilmiştir. AB müktesebatı ile uyum sağlaması adına, Türk vergi sistemi 2002 yılında ÖTV ile tanışmıştır. Ancak, her ne kadar Türkiye üyelik adına başvuruda bulunarak, kendi mevzuatını AB müktesebatıyla uyumlaştırma mükellefiyetine girmişse de, ÖTV sistemi AB sistemi ile tam uyumlu değildir. Diğer yandan, AB seviyesinde de, üye ülkelerin hukuk yapıları arasındaki vergilendirme alanında amaçlanan uyum tam anlamı ile gerçekleştirilememiştir, üye ülkelerin vergilendirme düzenlerinde çeşitlilikler gözlenmektedir (Yıldırım, 2015, s. 219).

ÖTV oranına ilişkin, üye devletler bağlamında görülen ciddi düzeylerdeki farklılıklar, bu alanda net çizgileri olan oran ya da miktarlar kabul edilmesine fırsat vermemiştir. Asgari miktarlar üzerinde fikir birliğine varılması ve üye devletlerin bu miktarları aşabilmesine izin verilmiştir. Vergi düzeyleri tütün ve tütün ürünlerinde ad valorem esasına göre planlamış olmakla birlikte %5 ile %57 arasında değişiklik göstermektedir. Diğer malların tümünde ise, vergilendirme kapsamında spesifik metot temel alınmıştır (DPT, 2007, s. 32).

Tarihsel süreç içerisinde Türkiye ile AB arasında gerçekleştirilen vergi uyumlaştırma çalışmalarında ÖTV 'de yerini almıştır. ÖTV'ye ilişkin önemli ortak düzenlemeler Tek Pazar faaliyetlerinin hemen öncesinde 1992 yılında gerçekleştirilmiştir. 19.10.1992'de yayınlanan altı farklı yönerge ile ÖTV'nin kapsamı, oranları ve matrahı uyumlu hale getirilmiştir. Bu yönergelerle ÖTV'ye konu mallar; sigara, sigara haricindeki tütün ürünleri, mazot ve benzin gibi petrol mamulleri, bira-şarap ve bira-şarabın haricindeki alkollü içecekler olmak üzere beş ayrı sınıfta toplanmıştır (DPT, 2007, s. 32).

3. 3. 2. 4. AB ve Türkiye'de Özel İletişim Üzerinden Karşılaştırma

"6802 sayılı Kanununun 39 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında, ÖİV'nin matrahının, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül ettiği;

beşinci fıkrasında, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

(3) Buna göre, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/A-4.6.) bölümünde yer alan düzenleme çerçevesinde, mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan TL satışları ile sabit telefon hizmeti sunmaya yetkili işletmeciler tarafından yapılan arama kartı satışlarında, ÖİV matrahı ile KDV matrahının aynı olması gerektiği tabiidir.

(4) Örnek: Mobil elektronik haberleşme işletmecisi (K) A.Ş., ön ödemeli hatta yükleme yapılmak üzere, distribütörü (Z) A.Ş.'ye aboneye nihai satış bedeli (vergiler dâhil) 125,50 TL olan yükleme tutarını KDV (%18) ve özel iletişim vergisi (%7,5) hariç 95,00 TL'ye satmıştır. Bu durumda işleme ilişkin ÖİV aşağıdaki gibi hesaplanır.

Aboneye Nihai Satış Bedeli (Vergiler Dâhil)	:	125,50 TL
ÖİV Matrahı [Aboneye Nihai Satış Bedeli (Vergiler Dâhil)/ (100 + KDV Oranı + ÖİV Oranı)*100]	:	100,00 TL
Hesaplanan ÖİV (ÖİV Matrahı * ÖİV Oranı/100)	:	7,50 TL"

Mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde 2018 yılı için alınması gereken maktu ÖİV tutarı (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel İletişim Vergisi Genel Tebliğler Madde 3-4)

Avrupa genelinde pek çok ülkede mobil penetrasyon %100 oranının üzerine çıkmıştır. Litvanya, Estonya, Ukrayna, Estonya, Malta, Bulgaristan, Güney Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Letonya, Slovakya ve Slovenya mobil penetrasyon seviyelerini hızla yükselten ülkelerdir. Bu ülkelerden penetrasyon düzeylerinin artırılmasının asıl sebebi vergi düzeylerinde ortaya çıkardıkları indirimlerdir. Söz gelimi; Slovakya'da 1996 yılından 2004'e dek mobil iletişimdeki KDV düzeyini %25'ten %19'a düşürmüştür, aynı süreçte mobil penetrasyon düzeyi %70 seviyesinden %90'lara ulaşmıştır. Çek Cumhuriyeti mobil iletişimdeki KDV düzeyini %22'den %19'a düşürmüş ve mobil penetrasyon düzeyi %120 düzeyindedir. Romanya 1998'de mobil iletişim KDV düzeyini %18'den 522'ye çıkış, 2000 yılında ise yeniden

%19'a düşmüştür. KDV indiriminden önce %10 civarında olan mobil penetrasyon düzeyi, %80'lerin üzerine çıkmıştır (<http://www.euractiv.com.tr/>: Akt. (Yıldız, 2014, s. 318).

3. 3. 2. 5. AB ve Türkiye'de Banka Sigorta Muamele Vergisi Üzerinden Karşılaştırma

Banka ve sigorta işlemlerini ve doğal olarak mali işlemleri vergilemeyi amaçlayan BSMV, 23 Temmuz 1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununa dayanmaktadır. 6802 sayılı Kanun, banka ve sigorta işlemleri içermekle beraber KDV'nin yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1985 tarihine dek temel dolaylı vergi kanunu olarak kalmıştır. 3065 sayılı KDV Kanunu ile yer verilen Kanunun önemli bir kısmı uygulamadan kaldırılmış, yerine KDV yürürlüğe girmiştir. KDV daha kapsamlı bir vergi olması nedeniyle, vergi bünyesinde ancak BSMV'ye tabi tutulan işlemler özel bir kararla KDV'den istisna edilmiştir (Çakıcı vd., 2014, s. 27).

AB'de 1990 yılı Temmuz ayından bu yana, sigortacılık ve banka hizmetlerinin serbest dolaşımı sağlanmıştır. Üye ülkelerin sigortacılık ve bankacılık kapsamında çalışan firmaları, artık herhangi bir engelle karşı karşıya gelmeden, eşit koşullarda diğer üye devletlerde etkinliklerin gerçekleştirebilmektedirler. Konunun teşvik açısını da dikkate alan 6.Yönerge; sigorta, banka ve reasürans firmalarının işlemlerinin tümünü KDV'den muaf tutmuştur. Bu durum, reasürans ve sigorta firmaları bakımından açık bir nitelik taşımasına karşın, bankacılık faaliyetleri bakımından seçimsel bir istisna türünde hazırlanmıştır (DPT, 2007, s. 41).

3. 4. Avrupa Birliğinde Ve Türkiye'de Servet Vergileri Üzerinden Karşılaştırma

3. 4. 1. AB ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Üzerinden Karşılaştırma

AB'ye üye ülkelerde servetin aktarılması ve servet üzerinden sağlanan vergiler esas anlamda üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar, veraset ve intikal vergisi, emlak ve arazi vergisi ve net servet vergisidir. Öncelikle veraset ve intikal vergisi, servet faktörü olan varlığın bir bireyden bir başka bireye aktarılması işlemi

karşılığında vergi alınmasıdır. Bu vergilerden, veraset vergisi AB'ye üye 20 ülkede, intikal vergisi ise 21 ülkede kullanılmaktadır. AB üye ülkelerinde veraset ve intikal vergisinde muafiyetler geniş kapsamlı olduğundan, verginin tabanının geniş alt yapısının geniş olması ve tarifesinin de yüksek olmasına karşın, bu vergiden sağlanan gelir kısmen daha azdır (European Commission, 2014, 1; Akt. Ömür vd., 2017, s. 201).

Türkiye'de veraset ve İntikal Vergisi, veraset vasıtasıyla ya da ivazsız intikallerde %1 ile % 30 arasında değişen çeşitli oranlarda uygulanmaktadır. Ayrıca belirli kısımları vergiden istisna sayılmıştır (Mezararkalı vd., 2015, s. 7).

3. 4. 2. AB ve Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisi Üzerinden Karşılaştırma

MTV'de ülkemizde bir taraftan motorlu taşıtlardan oluşan hava kirliliğini azaltmanın güçlüğü diğer taraftan ise bu doğrultuda yapacağı araç yaşı yüksek araçları vergilendirmesi düşük gelir grupları olumsuz açıdan yansıyabileceğinden vergi ölçü ve hadleri planlanırken gerek çevreyi gerekse gelir dağılımını gözünde bulunduran bir yasaya gereksinim duymaktadır (Öz vd., 2014, s. 11). Bunun yanı sıra birçok AB ülkesinde Motorlu Taşıtlar Vergisi çevre vergisi olarak ifade edilmesine karşın ülkemizde bu vergi servet vergileri kapsamında yer almaktadır (Ömür vd. Gerçek, 2017, s. 209).

3. 4. 3. AB ve Türkiye'de Emlak Vergisi Üzerinden Karşılaştırma

AB ülkelerinde emlak vergisi üye ülkelerden alınan bir vergidir. AB'ye üye ülkelerin genelinde gerek gayrimenkul sahiplerinden yıllık düzenli olarak vergi elde edilir, gerekse gayrimenkullerin aktarılmasıyla vergi sağlanmaktadır. Vergi oranları genellikle kısmen düşüktür ancak vergiden muaf olanlar ve istisnalar da oldukça azdır. Bu vergiye ilişkin esas problem ise sahip olunan gayrimenkulün gerçek değerinin tespit edilmesidir (European Commission, 2014, 1; Akt. Ömür vd., 2017, s. 201).

Türkiye’de emlak vergisi yapı ve arazileri vergilendirmek amaçlı uygulanmaktadır. Vergi oranları mülkün yer aldığı büyükşehir ya da normal belediye kapsamı içinde yer almasına göre % 1 ve % 6 arasında değişmektedir (Mezararkalı vd., 2015, s. 7).

3. 5. Türkiye’de Vergi Sisteminin Güçlü Yönleri

Türk vergi sisteminin güçlü yönleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014, s. 25-28) :

Vergi Yapısı Gelişmiş Ülkelerle Benzerlik Göstermektedir: Ülkemizde uygulanmakta olan gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV ve emlak vergisi gibi vergiler ve bunların toplam vergi gelirleri dahilindeki dağılım gelişmiş ülkelerle ciddi düzeyde benzerlik göstermektedir. Türkiye’nin ilk olarak AB ve OECD olmak üzere uluslararası organizasyon ve örgütlere olan ilişkileri ve üyelikleri diğer ülkelerle işbirliği yapılmasına ve güncel gelişmelerin izlenmesine olanak tanımakta; özellikle OECD’nin detaylı çalışmaları ile çağımızın gereksinimlerine dönük hazırladığı vergi anlaşmaları ve transfer ücretlendirmesi gibi düzenlemelere vergi mevzuatında kısa sürede yer verilebilmektedir. Ülkemizin vergi sistemi gelişmiş ekonomilerin vergi yapısına uyum düzeyi teknik boyutta yüksektir. Bu durum, ülkemizin hedeflenen ekonomik kalkınma düzeyine erişmesine ilişkin gereken düzenlemelerin çok daha kolay bir biçimde yapılabilmesini olanaklı kılmaktadır.

Vergi Oranları Gelişmiş Ülkelere Göre Düşüktür: Ülkemizde yürürlükte olan vergi uygulamalarının çoğunlukla gelişmiş ülkelerin uyguladığı oranlarla karşılaştırıldığında düşük olduğu görülmektedir. Söz gelimi, ağırlıksız OECD ortalama en yüksek vergisi düzeyi 2010 yılında %41,5 iken ülkemizde maksimum düzeyde gelir vergisi %35 oranındadır. Ülkemizde kurumlar vergisi oranı da OECD ortalama düzeyinin altındadır. 2011 yılı itibari ile OECD ortalama kurumlar vergisi oranı %25,4 iken Türkiye’de kurumlar vergisi oranı %20 düzeyindedir. Kurum kazançlarına ilişkin vergi yükü ülkemizde 2002-2012 yılları arasında %65 oranından %34’e düşmüştür. Bu oran 2012 yılından bu yana Fransa’da %59; Danimarka’da %56, ABD’de %52; İspanya ve Almanya ‘da %49; Avusturya’da %44 ve İtalya’da % 42 düzeylerindedir.

Vergi Mevzuatı Günümüzün Koşullarına Göre Yenilenmektedir:

Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlayan vergi mevzuatı yenileme süreci Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun yenilenmesi faaliyetleri ile sürmektedir. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurumlar vergisi oranı %30 düzeyinden %20 düzeylerine indirilmiş; transfer ücretlendirmesi, örtülü sermaye uygulaması, yurt dışı ortak kazançları istisnası ve kontrol edilen yabancı kurum kazanımlarının vergilendirilmesi şeklindeki ana hususlarda ciddi ve detaylı düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler ülkemizin yabancı sermaye yatırımları adına çok daha elverişli bir ülke haline gelmesine destek sağlamış; yerli girişimcilerin de hem yurtiçi hem de yurtdışı yatırımlarını teşvik etmiştir.

Gerektiğinde Hızlı ve Etkin Vergisel Tedbirler Alınabilmektedir:

Ekonomik kriz süreçlerinde gereken mevzuat çalışmalarının kısa sürede, yürürlüğe girebilmesi, vergi mevzuatının ülkemizin ve dünya ekonomisinin değişen koşullarına hızlı uyum gösterebilmesine olanak sağlamaktadır. Bu nitelik, çabuk karar vermeyi ve uygulamayı gerekli kılan kriz dönemlerinde son derece önem teşkil etmektedir. Kuşkusuz küresel ekonomik krizin yansımalarının ülkemizde de oldukça ciddi şekilde hissedildiği 2009 yılında uygulanan geçici vergi indirimleri Türkiye ekonomisinin hızlı bir şekilde ayağa kalkmasına ciddi katkı sağlamıştır.

Vergisel Deneyimi Yüksek Personel Yapısına Sahip Bir Vergi İdaresi

Mevcuttur: Vergi İdaresinde beşeri kaynakların geliştirilmesi son derece önemlidir. Tümü temel mesleki eğitim görmüş olan çalışanlara düzenli şekilde vergi mevzuatı ve yükümlü merkezli hizmet sunumuna ilişkin eğitimler sunulmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın personel yapısı, belirlenen gelir hedeflerinin verimli bir biçimde uygulanabilmesi, yükümlü hizmetlerinin yüksek nitelikte sunulabilmesi ve etkisinin artırılabilmesi bakımından idareye ciddi fayda sağlamaktadır.

3. 6. Türkiye'de Vergi Sisteminin Zayıf Yönleri

Türk vergi sisteminin zayıf yönleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014, s. 28-34):

Vergi Mevzuatında Sürekli Değişiklikler Yapılmaktadır: Vergi mevzuatında çağın koşullarına uyum göstermek için de olsa devamlı olarak yapılan değişiklikler ileri görüşlülüğü olumsuz düzeyde etkilemektedir. Özellikle yatırım kararlarının alınmasına öngörülebilirliğin ciddiyeti göz önünde bulundurulduğunda, oldukça sık değişen vergi mevzuatının negatif yansımaları daha açık anlaşılacaktır. Diğer yandan, vergi kanunlarında gerçekleşen değişiklikler sebebiyle yükümlülerin vergi mevzuatını takip etmeleri güçleşmekte ve söz konusu durum gerek yükümlülerin gerekse vergi idaresi personelinin yükünü artırmaktadır.

Vergi indirimi, istisna ve muafiyetlerinin çok fazla olması: Vergi indirimi, istisna ve muafiyetlerinin çokluğu, verginin temele yayılmasını kısıtlamakta, vergi zihniyetinin oluşmasına ve yükümlülerin vergiye uyumunu olumsuz açıda etkilemektedir. Bunun yanı sıra, vergi istisna ve muafiyetlerinin varlığı kayıtlı etkinlik sürdüren yükümlülerin de kayıt dışı alanlara yönelmelerine zemin hazırlamakta ve vergiden kaçınmaya olanak sağlamaktadır.

Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Oranının Yüksek Olması: Ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri kapsamındaki oranının yüksek düzeyi vergi sisteminde var olması gereken uyumu bozmakta ve vergilendirme sisteminde adaletli olma maddesini ciddi oranda bozmaktadır. Fakat temel mal ve hizmetlerden sağlanan dolaylı vergiler, uygulama sürecindeki kolaylıklar ve yükümlülerce hissedilmemesi gibi sebeplerle siyasi erkler tarafından tercih sebebi olmaktadır. Türkiye’de yaşanan bu problemin asıl sebebi; vergi yükünün ve genel anlamda dolaylı vergi oranlarının yüksek olması değil; dolaysız vergilerin yeterli oranda alınamamasıdır.

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV Dar Bir Mükellef Tabanı Üzerine Yoğunlaşmıştır: Verginin tabana yayılması aynı oranda verginin daha fazla sayıda vergi mükellefinden alınması, bu nedenle de her bir vergi yükümlüsünün payına düşen vergi tutarının daha düşük olmasını ifade etmektedir. Vergi tabanının yaygın olması vergi yükünün dağılımındaki adaletin ciddi bir göstergesidir. Bu bağlamda, ülkemizde gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV’nin dar bir vergi yükümlüsü tabanına yerleştiği ve bu nedenle verginin tabana yeteri kadar yayılamadığı görülmektedir.

Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanamamıştır: Temelde beyana dayanan vergi sistemimizde beyan sisteminin oturması ve düzenli bir biçimde işlemesi adına vergi denetiminin faaliyetleri son derece mühimdir. Vergi mükelleflerinin vergi denetiminin ciddi ve etkili olduğunu düşünmeleri düzeyinde vergi yükümlülüklerini gerçekleştirme sorumluluğundan kaçma olasılıkları azalacaktır. Ancak, ülkemizde denetim düzeyi hem vergi yükümlülükleri sayısı hem de matrah itibari ile olsun %1-3 arasında değişiklik göstermektedir. Çoğunlukla vergi denetim sonuçları değerlendirildiğinde ise denetimin gerek sayısal gerekse oransal boyutta son derece yetersiz olduğu dikkati çekmektedir. Vergi denetim birimlerinin çok başlılığı ve bunlar arasındaki uyumun sağlanamaması uzun yıllar süresince ülkemizde etkili bir vergi denetiminin önündeki en ciddi engellerden biri olarak dikkati çekmektedir.

Vergi Cezaları ve Uygulamaları Caydırıcı Nitelikte Değildir: Ülkemizde vergi cezaları caydırıcı olmaktan oldukça uzaktır. Bu durumun esas nedeni vergi cezalarının yeterli olmaması değil; cezaların etkili bir biçimde uygulanamamasından kaynaklanmaktadır. Vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olabilmesi adına vergi kaçırmanın vergi mükelleflerinin belirlenmeleri durumunda karşı karşıya kalacakları cezaların, vergiyi zamanında ödemek sureti ile katlanılacak fırsat maliyetinin üzerinde olması gerekmektedir. Fakat bir yandan vergi değerlendirmelerinde ödenmesi gereken verginin tam anlamı ile belirlenememesi diğer taraftan da kesilen cezaların yarısının Vergi Usul Kanunu'nun cezalarda indirimle ilişkin kararları bağlamında indirilmesi vergi cezalarının yeterli düzeyde kalamamasına neden olmaktadır. Bunların yanı sıra vergi affı, anlaşma gibi uygulamaların da katkısı ile ülkemizde vergi kaçırmanın olası cezası, ödenmeyen verginin getirisinin oldukça altında kalabilmektedir.

Kamu Yönetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanamaması Vergiye Karşı Direnci Artırmaktadır: Vergi yükümlülükleri kamu harcamalarını karşılamak adına ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmesi beklemekte ve vergilerin verimli bir şekilde kullanılmasını istemektedirler. Ancak, ülkemizde meydana gelen ekonomik krizlerin bir neticesi olarak uzun yıllar toplanan vergilerin ciddi bir kısmı kamu borç faizi ödemeleri adına kaynaklık etmiştir. Bunun yanı sıra

devlet eliyle yapılan kimi yatırımlar yarım bırakılmış; kimileri ise tamamlanmasına karşın etkin bir şekilde değerlendirilememiştir. Kamu alanlarında yapılan gereksiz lüks tüketim giderleri, son model makam araçları, lüks kurum binaları halkın kamu harcamalarının etkinliğini sorgulamalarına ve bu bağlamda vergiye karşı direniş göstermelerine yol açmaktadır.

Vergi Bilinci Zayıftır: Türk vergi sistemi temelde beyana dayalıdır. Bu nedenle vergi yükümlüsü ödeyeceği vergiyi kendisi tespit etmektedir. Bu yöntem kaçakçılık riskini de taşıdığı için idarenin vergi mükelleflerinin bildirimlerinin doğruluğunu kontrol etmesi gerekmektedir. Vergi bilinci ve eğitimi yeterli olmadığı durumlarda ise verginin beyan dışı bırakılma olasılığı artmaktadır. Ülkemizde vergi mükellefleri bildirimleri ve kayıt dışı ekonominin durumu dikkate alındığında vergi zihniyetinin düşük olduğu göze çarpmaktadır.

Vergileme İşlemlerinde Bürokrasi Fazladır: Çağımızda teknolojinin büyük bir hızla ilerlemesi, bilgisayar, internet ve telekomünikasyon hizmetlerinin artması, bürokrasi iş ve işlem aşamalarının hızlanması şansını da artırmaktadır. Zira teknolojik gelişmeler ve mevzuat altyapısı vergilemede bürokratik etkinliklerin daraltılmasına olanak sağlarken, kimi durumlarda idari etkinlikler ile bürokrasinin azaltılmasından çok artmasına neden olduğu dikkati çekmektedir.

3. 7. Türkiye’de Vergi Sisteminin Sağlıklı Çalışması İçin Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de emek gelirleri üzerinden sağlanan sosyal güvenlik primleri dâhil vergi yükü son derece yüksektir. Piyasa mekanizması kapsamında işverenin ödediği sosyal güvenlik paylarının yansıtıldığı hesaba katıldığında emek geliri elde edenler üzerindeki sektör açısından vergi yükünün ağırlığı daha kolay anlaşılabilir. Bu durum Türkiye’nin uluslararası rekabet koşullarını daraltmaktadır (Öztürk vd., 2011, s. 212).

Kamu personeline yapılan ücret ödemelerine dair vergi muafiyet ve istisnaları kamu personeli ile özel sektörde istihdam edilen işçi ücretleri üzerindeki vergi yükümlülüğünün farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu farklılık yalnızca kamu

kesimiyle özel kesim arasında gerçekleşmemekte kamu personelinin de kendi içinde vergi yükünün ayrı olması sonucuna ortam hazırlamaktadır. Bu nedenle çeşitli kamu personel kanunları kapsamında yer alan muafiyet ve istisnaların kaldırılarak kamu-özel kesim ücret ödemelerinin vergi yükünün eşit hale gelmesi ve bununla birlikte kamu personeli arasındaki ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün eşitlenmesine ilişkin kanun düzenlemelerinin yapılmasının faydalı olacağı görüşü hâkimdir. Bu düzenlemelerin yalnızca vergi yükü ile sınırlı etkiler ortaya koymakla kalmayacağı, kamu yönetimine duyulan güveni artırıcı pek çok alanda mevcut kamu-özel kesim ayrımını ortadan kaldırıcı etkiler doğuracağı açıktır (Öztürk vd., 2011, s. 212).

Türkiye'de, 1906 tarihinden günümüze kadar birçok kez vergi affi uygulanmıştır. Affin uygulanmasında ki gerekçe; artan bütçe açıklarının kapatılmak istenmesi, ekonomik istikrarın sağlanmak istenmesidir (Arıkan vd., 2004, s. 136). Ancak mükellefler tarafından bu durum vergi kaçırmaı arttırarak, vergisini zamanında ödeyen mükellefler için haksızlık olmuştur (Arıkan vd., 1995, s. 83-87). Bu zaafiyeti önleyebilmek için vergi affi konusuna çok dikkat edilmesi gerekmektedir. Zira kişiler toplumsal konuda ne kadar anlayışlı olsalar da, çıkarlarını tehdit eden konularda hassasiyet göstereceklerdir.

Vergi Sisteminde gerek değişen koşullara göre gerekse mali mevzuatla eşitlik sağlayabilmek için değişiklik yapılabilir. Ancak mevcut yasalar uygulanmadığında ve vergi toplanamamasından dolayı sık sık kanun değişikliği yapılması sisteme olan güveni sarsacaktır. Vergi kanunlarındaki olası karmaşıklık yorum farkına sebep olacaktır. Buna bağlı olarak kişinin vergiye olan tutumu değişecektir ileriki zamanda vergi kaybına yol açacaktır (Torgler vd., 2008, s. 329).

SONUÇ

Devletlerin vatandaşları karşısında belirli sorumlulukları vardır. Bu sorumlulukların yerine getirilebilmesi için bazı gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kaynaklar arasında en önemlisi ise vergi geliri olduğu bilinmektedir. Vergi kavramı süreç içerisinde devletlerin gelişmesi ile birlikte değişime uğramıştır. Devletlerin vergiyi algılayışları ve vergiye karşı olan davranışları da değişmiştir. Bu davranışları etkileyen faktörlerden biri vergi yükü kavramıdır. Mükelleflerin üstündeki yük arttıkça vergi karşısındaki davranışları da değişmektedir. Vergi yükü, çok çeşitli şekillerde incelenmesi gereken bir kavramdır. Literatürlerde ve ülkelerarası karşılaştırmalarda genellikle vergi yükünün objektif olarak ele alındığı görülmektedir.

1958 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) olarak kurulan AB'ye Türkiye de kayıtsız kalmayarak 1959'da topluluğa üye olmak için başvurmuştur. Başvuruyu değerlendiren AB, 12 Eylül 1963 tarihinde Türkiye ile Ankara Antlaşması imzalamıştır. 10-11 Aralık'ta Helsinki'de yapılan zirvede Türkiye'nin tam üyeliği onaylanarak süreç başlatılmıştır. Vergileme bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde gerçekleşmektedir. Bu sebeple de birlik, üye ülkelerin vergi uygulamalarına çok fazla müdahale etmemektedir. Ancak süreç içerisinde uluslararası ticarete vergi uygulamalarının önem kazanmasına bağlı olarak gerekli uyumlaştırma çalışmaları yapılması gerekli görülmüştür.

Türkiye yaklaşık 50 yıllık AB yolculuğunda vergi uyumlaştırma politikası ve ayrımcı vergi politikalarının önlenmesi açısından önemli ilerlemeler kaydetmiştir. Türkiye'nin ileriye dönük hedeflerinde KDV ve ÖTV alanlarının uyumlaştırılmasına yönelik önemli adımlar atması ve AB müktesebatına tam uyumlu bir takvim sunması gerekmektedir. Fakat KDV açısından bakıldığında atılan eylem planlarında, özel planlar, yapı, muafiyet, indirimli oranların kapsamı bakımından AB müktesebatı ile daha çok uyumlaştırılması gerekliliği vurgulanmakla birlikte, Ulusal Eylem Planının birinci ve ikinci bölümlerinde gerekli düzenlemelerin yer almadığı görülmektedir.

AB ve Türk vergi mevzuatı karşılaştırıldığında bazı önemli farklılıklar gözlemlenmektedir. Bunların başında ÖTV gelmektedir. Türkiye'de vergi gelirleri

içinde ÖTV geniş yer tutmaktadır. Türkiye'de ÖTV'ye konu olan bazı kalemlerin AB'de ÖTV kapsamında olmadığı görülmektedir. Bu durum ile ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. AB'de ÖTV daha çok sosyal sebepler ve çevrenin korunmasına yönelik uygulanmaktadır. Fakat Türkiye'de ise ÖTV'nin öncelikli amacı vergi geliridir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye'de de gerekli fikri değişikliğin yapılması gerekmektedir. Ancak değişiklik yapılırken, ülkenin en önemli gelir kaynağı olduğu da unutulmamalıdır.

Geçmişten günümüze kadar geçen sürece bakıldığında servet, mali gücü temsil etmektedir ve servet sahiplerinin mali gücü yüksek kişileri temsil ettiği bilinmektedir. Bu sebeple mali gücü yüksek kişilerden sahip oldukları servetleri üzerinden vergi alınmaktadır. Ancak AB'ye üye ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de servet vergilerinin oranı, harcama ve gelir vergilerine göre düşüktür.

AB'de dolaysız vergiler ile ilgili çalışmalar 1960'lı yıllarda başlamıştır. Ortak pazar ve ekonomik bütünleşmenin sağlanabilmesi için dolaysız vergilerin uyumlaştırılması gerekmektedir. Küreselleşmenin hız kazanması ve ekonomik liberalleşme ile birlikte rekabet gücünü koruma ve üye ülkelerin refahını arttırabilmek için AB kurumlar vergisini yakınlaştırma çalışmalarına hız vermiştir. Üye ülkelerde kurumlar vergisinin kapsamı, matrahı ve oranları arasında farklılıkların bulunması, kurumların karları üzerinde vergi yükünü etkilemektedir. Bu durum aynı zamanda şirketlerin kuruluş ve yatırım yerlerini de etkilemektedir. Bu sebepten AB kurumlar vergisi ile ilgili 1962 yılında Neumark Raporu ile 5 direktif, 1 tahkim antlaşması, şirketlerin vergilendirilmesine eylem kodu ve konsolide vergi matrahı çalışmaları ile devam etmektedir. AB'de Kurumlar vergisi ortalaması %22.9'dur. Türkiye'de de Kurumlar Vergisi oranı 2018 yılından itibaren %22 olarak belirlenmiştir.

Yapılan çalışma sonucunda AB ile Türk vergi sisteminde farklılıklar olduğu tablolar ile gösterilmiş ancak genel anlamda çok uyumsuz olmadığı görülmüştür. Süreç içerisinde Türkiye'nin amacı AB gibi güçlü bir vergi sistemine sahip olmaktır. Bu sebeple de AB tarafından gelen direktiflere olabildiğince uyması gerekmektedir. Fakat vergi politikası oluşturulurken Türkiye için özel koşullar da mevcuttur. Bu

nedenle AB tarafından Türkiye'ye verilen her tavsiye ÷lke vergi politikası için olumlu olmayabilir. AB m÷ktesebatı çerçevesinde vergiler ile ilgili düzenlemeler yapılırken ÷lkenin ulusal egemenliği de dikkate alınarak gerekli adımlar atılmalıdır.



KAYNAKLAR

- ACARKAN, İrem; "Avrupa Toplulukları'nda Kurumlar Vergisi ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirmesi" Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Avrupa Birliği ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler (Ekonomi- Maliye), Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s. 28-88.
- AKDOĞAN, Abdurrahman; "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi", Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.
- AKTAN, Coşkun, Can, DİLEYİCİ, Dilek, SARAÇ, Özgür; " Vergi, Zulüm ve İsyan", Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002.
- AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, VURAL Tarık; "Vergi Ne Üzerinden Alınmalı? Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet, Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi", Dokuz Eylül Üniversitesi, Vergi Dünyası Dergisi, 2006, s. 42-43.
- AKTAN, Coşkun Can; " Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi" , Vergi Dünyası, Sayı.203, Ankara, 1998, s.42-43.
- AKYOL, Öznur; "Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbiti" Türkiye Uygulaması, Dokuz Eylül Üniversitesi, Tez Çalışması, İzmir, 2009, s. 6-18.
- ALTIPARMAK, Aytekin; "Türkiye'de Devletçilik Döneminde Özel Sektör Sanayinin Gelişimi", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 13, Kayseri, 2002, s. 35-39.
- ARIKAN, Zeynep, BAHÇE, Abdullah Burhan; "OECD ve AB Üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin, Stratejik Tasarımı, Karşılaştırmalı Ülke Analizi", Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Bölümü, Maliye Hukuk Anabilim Dalı, İzmir, 2011, s.37.

- ARMAĞAN, Ramazan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline ilişkin Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı 153, 2007, s.161.
- ARSLAN, Aynur; "Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali-Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2011, s. 63-64.
- ATSAN, Tecer, Pınar MEZARARKALI; "Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması ve AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler", Econ World , IRES, Torino, Italy, 2015, s.5
- AYDIN, Fazıl; "Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi", Asil Yayın Dağıtım yayınları, 2007.
- BAŞ, Hakan; " Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı " Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Vergi Hukuku Bilim Dalı, Tez Çalışması, Ankara, 2011, s.27.
- BATIREL, Ömer Faruk; " Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı ÖTV Yasası Üzerine Bazı Düşünceler", Vergi Dünyası, Sayı: 253, 2002, s.5.
- BATIREL, Ömer Faruk; "Kamu Maliyesi ve Yönetimi", T.C İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Yayın No: ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş 11. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara 2004 24, İstanbul, 2007, s. 140
- BEKES, Balazs; " Direct Taxation In The European Union", Possibilities and limitations in the national legislation, Thesis of the Doctoral Dissertation, Budapest, 2013, s.9
- BİLGİÇ, Ayşegül; "Türkiye'de Uygulanan Vergilendirme Politikalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri: 1990-2013 Dönemi", Osmangazi Üniversitesi,

Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi,
Eskişehir, 2015, s.66

BİLİCİ Nurettin; "Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi ve
Mali Konular, Vergilendirme)", Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.

BİLİCİ, Nurettin; "Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar", Vergilendirme,
Seçkin Yayınları, 6.Baskı, Nisan, 2013.

BİLİCİ, Nurettin; "Türk Vergi Sistemi", Savaş Yayınevi, 39. Baskı, Ankara, 2017.

BODUR, Şehnaz; "Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik
Faktörler, Tokat örneği". Master's Thesis. Gaziosmanpaşa Üniversitesi,
Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Tokat, 2012, s.5.

CANBAY, Tülin; "Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan
günümüze)", Dora Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı, Bursa, 2009.

CASE, Karl and Fair Richard; "Principles of Economics", 5. Edition, Printice Hall
International, Inc., 2012.

ÇAKICI, Ömer, ve CEYLAN; "Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Teori-
Uygulama-Mevzuat", TBB: Publication, 2014.

ÇELİKAY, Ferdi; " Milli Gelirin Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri: ARDL
"Sınır Testi Yaklaşımı ile Türkiye Üzerine Bir İnceleme", (1924-2014).
Sosyoekonomi, Yıl: 25, S. 32, 2017, s. 169.

ÇETİNKOL, Göksel; "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine
Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması", PhD Thesis, DEÜ, İzmir,
2013, s. 17.

ÇİĞ, Muazzez İlmiye; "Ortadoğu Uygarlık Mirası-1", Kaynak Yayınları, 5.B.,
İstanbul, 2009, s.48

- ÇOMAKLI, Şafak Ertan, AYRANGÖL, Zülküf, TEKDERE, Mustafa ; "Avrupa Birliği İlerleme Raporları Doğrultusunda Türk Vergi Politikalarında Yaşanan Değişimler", Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, VII-II:95-114. Erzincan, 2014, s.104.
- DEMİR, İhsan Cemil; "Türkiye'de Vergi Yüğü," Afyon/Karahisar, Dora Yayıncılık, 2013.
- DEMİRCAN, Siverekli, Esra; "Büyüme, Vergilendirmenin Ekonomik; "Etkisi, Kalkınmaya. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı, 21, 2003, s. 97-116.
- DPT; "Türkiye'de Kurumlar Vergisi, Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi", İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü, Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim, 1993, s.3.
- DPT; *Vergi*, Dokuzuncu Kalkınma Planı, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2007.
- DURA, Cihan, ATİK, Hayriye; "Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye", 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s.792.
- EDİZDOĞAN, Nihat, ÖZKER, A. Niyazi; "Türk Vergi Sistemi", Ekin Kitabevi, Motif Matbaası, İstanbul, 2003.
- EDİZDOĞAN, Nihat; "Kamu Maliyesi 2", Ekin Kitabevi, Bursa, 2012, s.198
- EDİZDOĞAN, Nihat; "Kamu Maliyesi", Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007.
- ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail; "Kamu Maliyesi", Ekin Kitabevi, Bursa, 2011.

- ERDOĞAN, Zahide; "Türkiye’de Global Vergi Yükü ve Vergi Yüküne Etki Eden Faktörlerin Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analizi", Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2013, s. 165.
- ERGİNAY, Akif; "Kamu Maliyesi", Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.41
- EUROPEAN, Commision; " Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth", Revised Final Report EY, October, 2014.
- EUROPEAN, Commission;" Taxation Trends in the European Union", Data for the EU, 2013.
- EUROPEAN, Commission; "Tax Policy in the European Union", EU, 2000, pp. 1-27, 2000.
- FALAY, Nihat; "Maliye Tarihi (Ders Notları)", Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- FINLEY, M.I; "Antik Çağ Ekonomisi", Çev.Hatice Palaz Erdemir, Arkeoloji ve Sanat Yayınları, İstanbul, 2007.
- GİRAY,Filiz; " Maliye Tarihi", Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.
- GLUKHOV, V.Vladimir, ROZKHOV, V. Yuri; "Social implication and functions of tax in market economy conditions", Life Science Journal, 11 (11s), 2014.
- GÖKMEN, Necdet; "Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var", Vergi Dünyası Dergisi, 2012, S. 370, s. 6-13.
- GÜNGÖR, Kamil; "Türkiye’nin Avrupa Birliği Bağlamında Mali Görünümü", Ayrıntı Dergisi, Yıl: 4, S.48, 2017, s.61-66.
- GÜMÜŞ, İskender, PERAN, Tarkan; "Türkiye’de Sosyal Politika Aracı Olarak Gelir Vergisi Uygulaması", Vol:3, Issue12;pp 209-219, 2017.
- GÜRAN, Mehmet, Cahit; "Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Hacettepe

- Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 23, sayı 1, 2005, s. 261-289.
- GÜRBÜZ, Salih; "Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2015, s.21-24.
- GÜRDAL, Temel, Yavuz, Hakan; "AB ülkelerinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişimi, 1995-2007 Dönemi Türkiye'deki Gelişmelerle Karşılaştırmalı Analiz", 2008/2, 84-114. s. 86.
- GÜVEL, E, Alper, KOÇ, Aylin; "Bütçe Açıklarının Politik ve Kurumsal Belirleyicileri: Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerine Bir Uygulama", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 19, 2010, s. 2.
- GÜVEN, Sami; "Sosyal Politikanın Temelleri", 5.Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2009.
- HAYRULLAOĞLU, Betül; "Türkiye'de Tütün Mamulleri ve Alkollü İçeceklerde Özel Tüketim Vergisinin Başarısı", Journal of Economics, Uşak Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Uşak, 2015, s.99.
- HEKİM, Cavit; "Vergi Kaçakçılığı Suçları", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul, 2013, s.1.
- HEPAKSAZ, Engin ,ÖZ, Ersan; "Finans Politik &Ekonomik Yorumlar", Cilt: 45 Sayı:516, 2008, s.57.
- ILIAZ, Ntilek; "Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türkiye", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, S.24- 27.
- IŞIK, Nihat, KILINÇ, Efe Can; "OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", KMU İİBF Dergisi, 2009, Yıl:11, S.17, 2009, s. 147-173
- JAMES, S., C. Nobes; "The Economics of Taxation (1997/98 Edition)", New York:

Prentice Hall Europe, 1998, s.11.

KARGI, Veli, YAYĞIR, Tacim; "Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü", International Journal of Public Finance, Yıl: 1, S.1, 2016, s.1-22.

KARGI, Veli, YÜKSEL Cihan; "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", Maliye Araştırma Merkez Konferansları, 54. Seri, 2010, s.7.

KANLI, Murat; "Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.43.

KAYA, M. Göktuğ, ÖZ, Ersan; "Enflasyon, Bütçe Açığı ve Para Arzı İlişkisinin Türkiye Ekonomisi Açısından Değerlendirilmesi: 1980-2014 Dönemi", Yönetim ve Ekonomi, Yıl: 23, S. 3, 2016, s. 639.

KEŞMİR, Diğdem; "Avrupa Birliği Yolunda Türk Vergi Mevzuatının Uyumlaştırılması", Bölüm I Ulusal Düzeyde Sorumlu Vergicilik, 2016, s.40.

KILIÇASLAN, Harun, YAVAN, Sercan; "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt-13, sayı:2, 2017, s.35.

KIRAY, Emine; "Osmanlı'da Ekonomik Yapı ve Dış Borçlar", İletişim Yayınevi, İstanbul, 1993.

KIZILOT, Şükrü; "AB ve Türkiye'de Vergi Yükü". <http://www.hurriyet.com.tr/ab-ve-turkiye-de-vergi-yuku-3348496>"2005, 2015.

KIZILTOPRAK, Özgür; "Türkiye ve AB de Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması ve Vergi Rekabeti Açısından Genel Bir Değerlendirme", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul, 2015, s. 48.

- KİRMANOĞLU, Hülya; "Kamu Ekonomisi Analizi", 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş, 2009.
- KÜLEKÇİ, Cansu; "Türkiye'de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler", Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Tez Çalışması, Manisa, 2011, s.27.
- NADAROĞLU, Halil; "Kamu Maliyesi Teorisi", 11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş, 1996, s.212.
- NORREGAARD, John, S.KHAN, Tehmina (2007) ; "Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges", IMF Working Paper, WP/07/274, December, 2007, s.1-59.
- MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi); Muhasebe Finansman Vergi, Ankara, 2007, s.10.
- MEZARARKALI Pınar, ATSAN, Tecer; "Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması ve AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler", EconWorld, Italy, 2015, s.5.
- MUSGRAVE, Richard A. and Peggy B. Musgrave; "Public Finance in Theory and Practice". New York: Mc Graw Hill., 1989, s.1-15
- MUTLUER, Kâmil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet; "Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2010.
- MUTLUER, Kâmil; "Vergi Genel Hukuku", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.
- ODABAŞI, Cahit; "Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Bilim, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s.147.

- OECD ; "Taxing Powers of State and Local Government, *OECD Tax Policy Studies*", No. 1, Paris, 1999, OECD Publications.
- OKTAYER, Asuman; "Türkiye’de Bütçe Açığı, Para Arzı ve Enflasyon İlişkisi”, *Maliye Dergisi*, Yıl: 158, S. 1, 2010, s. 431-447.
- ORAL, Hasan; "Avrupa Birliği’nde Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye", *TBB Dergisi*, 2005, Sayı:56,ss.261-280.
- ORAL, Hasan; "Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye" Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2006, s.21-29.
- ÖMÜR, Özgür, Mustafa, GERÇEK, Adnan; "Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması", *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 15, S. 2, 2017, s. 197-216.
- ÖNCEL Mualla; "Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırılması" Mayıs, Ankara, 1989.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- ÖNER, Erdoğan; "Türk Vergi Sistemi", 2015 Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık San ve Tic.A.Ş., 2015.
- ÖNER, Erdoğan ;" Türk Vergi Sistemi", 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara,2015.
- ÖZ, Ersan, KUTBAY, Hüseyin, BUZKIRAN, Davut; "Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Yıl: 2, Sayı 4, 2014, s. 1-19.
- ÖZ, Ersan, RAKICI, Cemil; "Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/mak22.pdf>" , 2012, s.249

- ÖZ, Ersan, YEĞEN, B. ;"AB Uyum Sürecinde Vergisel Düzenlemeler: İlerleme Raporları Analizleri Eşliğinde İstenenler ve Gerçekleştirilenler",Vergi Raporu Dergisi, sayı 179, 2014, s.1-28
- ÖZER, Mehmet Akif; "Avrupa Birliği'ne Tam Üyeliğin Eşliğinde Türkiye, Yönetim ve Ekonomi", Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 16, S.1, 2009, s. 89-105.
- ÖZKAN, Ersan, "Alkol ve Tütün Ürünlerinde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri ve Tüketim İlişkisi Çerçevesinde Türkiye Örneği", Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Çalışması, Tekirdağ, 2017, s.16
- ÖZTÜRK, Ahmet; "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırılması, ve Vergi Rekabeti Sorunu", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans çalışması, İzmir, 2010, s.118.
- ÖZTÜRK, İlhami, OZANSOY, Ahmet; "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi", *Maliye Dergisi*, S. 161, 2011, s. 197-214.
- ÖZTÜRK Neslihan Aslan,,"1990 Sonrası Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiye Önleyici Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2007, s.18
- ÖZPENÇE, Özay; "Avrupa Parasal Birliği'nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye Analizi", Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2009/391), s.391.
- PEHLİVAN, Osman; "Kamu Maliyesi", Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2011.
- PÜREN, Serap; "Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar İle Karşılaştırılması: Zonguldak İlinde Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi. 2012, s.8.

- PIERSON, Christopher , "Modern Devlet", İstanbul: Çiviyazıları , 2000.
- PİSTONE, Pasquale; "European Direct Tax Law: *Quo Vadis?*, A vision of taxes within and outside European borders": Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael.- Alphen aanden Rijn: Kluwer Law International [u.a.], ISBN 9789041126405, 2008, pp. 713-728.
- RESMÎ GAZETE; "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği", (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Seri No:14, Aralık, 2017.
- REYNAUD, Pierre Louis; "İktisadi Psikoloji ve Maliye", İ.Ü. Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. Seri, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, 1966, ss. 19-26.
- REMEUR, Cecile; "IN-DEPTH ANALYSIS," Tax policy in the EU, 2015, s.1-29.
- SAĞBAŞ, İsa; "Vergi Teorisi", Ece Matbaası, Ankara, 2013.
- SAVAŞ, Abdullah; "İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri", Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü, Yüksek Lisans Tez Çalışması, 2008, s.15
- SEMİZ, Yaşar; "Atatürk Dönemi İktisadi Politikası, Milli İktisat ve Tasarruf Cemiyeti", Saray Kitabevi, Konya, 1996, s.12
- SOĞUKPINAR, Gürhan; "Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo- Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği", Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tez çalışması, 2009, s.21-33.
- SORENSEN, Peter, Birch; "Tax Coordination in the European Union: What Are the Issues?", Swedish Economic Policy Review, Yıl: 8, S. 1, 2001, s. 143-196.
- STEINMO, Sven; "The evolution of policy ideas: tax policy in the 20th century", British Journal of Politics and International Relations, Vol. 5, No. 2, May , 2003, pp. 206–236

- SMİTH, Adam; "An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations", MetaLibri 2007, Digital Edition, 1976, p.639-641
- SUSAM, Nazan, ŞEKER, Murat ve KILIÇER, Erkan; "Türkiye Ekonomisi Bütçe Büyüklükleri ve Bütçe Performansı", 2013, *İFESAM*, s. 1-6.
- ŞENYÜZ, Doğan; "En Son Değişikliklere Göre Türk Vergi Sistemi",13. bs. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ŞENYÜZ, Doğan; " Türk Vergi Sistemi" , Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000.
- T.C. AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI; "AB'ye Genel Bakış" Ankara: T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı.
- T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği; "Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma", Ankara, 2011.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı; Vergi, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2014.
- TEKBAŞ, Abdullah, Dökmen, Gökhan; " Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı", Maliye Dergisi, Sayı 153. 2007, s.207.
- TEMA; "Yeni Başlayanlar İçin Avrupa Birliği Çevre Müktesebatı ve Türkiye", İstanbul, TEMA Türkiye Erozyonla Mücadele, Ağaçlandırma ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı, 2016.
- TOKATLIOĞLU, Yıldız, Mircan; "Türkiye'de Dış Ticaretin ve Avrupa Birliği" , Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:10, Antalya., 2005, s.20.
- TORGLER, Benno, Demir, C. İhsan, Macintyre, Schaffner, Murkus; " Causes and Consequences of Max Morale: An Emprical Investigation", Economic Analysis-Poliev, 2008, s. 38
- TOSUNER Mehmet; "1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi", Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989.

- TOSUNER Mehmet, Arıkan Zeynep, Yereli Ahmet, Burçin; "Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri", EĞİAD, Ekonomik Raporlar No: 7, İzmir, 1992.
- TOSUNER, Mehmet; "Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri, Ege Bölgesi Örneği", Dokuz Eylül Üniversitesi Doktora Tezi, İzmir, 2008, s.64.
- TURUNÇ, Sencer; "Avrupa Birliği'nin Vergi Uyum Politikası Çerçevesinde Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Mevzuatına İlişkin Bir Değerlendirme", Avrupa Birliği Uzmanlığı Tezi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2016, s.1-26.
- TURHAN, Salih; " Vergi Teorisi ve Politikası", Der Yayınları, İstanbul, 1987.
- TÜĞEN, Kamil, GÜNGÖR, Gonca; "Türkiye'de 1980-2011 Döneminde Bütçe Açıkları ve Açıkların Finansmanında Vergilerin Rolü, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar", Yıl: 50, S. 575, 2013, s.19-30.
- TÜRK, İsmail; " Kamu Maliyesi", Üçüncü Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- UYANIK, Yücel, PÜRSÜNLERLİ- ÇAKAR, Elif, ATAN, Murat, SARAÇOĞLU, Fatih; "Gelir Dağılımında Gelişmeler ve Vergi Politikası", Sonçağ Yayıncılık Matbaacılık, Ankara, 2015.
- UYGUN, Esra, KASA, Hicran; "Vergi Yükü Kavramı, Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014)", Vol:3, Issue:14, 2017, pp 30-38.
- ÜLGEN, Soner; "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması, Vergi Dünyası", Sayı: 237, Mayıs,2 001, s.104-107.
- ÜNAL, Mehmet; "Ali Osmanlı Müesseseleri Tarihi", Fakülte Kitapevi, 5. Baskı, Isparta, 2002.

- ÜNSAL, Hilmi; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi", Gazi Kitabevi Ankara, 2013.
- WHALLEY, John;Regression or Progression: The Taxing Question of Incidence Analysis ,Canadian Journal of Economics, 17, 1984, s.654-682.
- YALTI SOYDAN Billur, (1995); " Uluslararası Vergi Anlaşmaları", İstanbul, Beta Yayın Dağıtım, 1995.
- YAŞA, ATILGAN, Ayşe, ÖZEN, Ahmet; "Dolaysız Vergi Açısından Türk Vergi Sistemi ile AB Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", International Journal of Applied Economic and Finance Studies; Vol. 1, No.1; 2016 ISSN 2548-043X Published by HEKZA, 2016, s. 44
- YAZARKAN, Hakan, MEZARARKALI , Pınar; "Avrupa Birliği Ve Türkiye İlişkilerinde Doğrudan Vergi Uygulamaları", Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, Kasım, 2015, s. 67.
- YILDIRIM, Ayşe Elif; "Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 19, S.1, 2015, s. 219-252.
- YILDIZ, Fazlı; "Türkiye'de Telekomünikasyon Sektörüne Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 39, 2015, s. 311-325.
- YILDIZ, H. (2006); "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları" ,*EÜHFD*, C:X, S.3-4, 2006, ss.549-569.

İNTERNET SİTELERİ

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation8.pdf>)

<https://kpmgvergi.com/PratikBilgiler/VergiMevzuatiBilgileri/Oranlar/Pages/Kurumlar-Vergisi-Orani.aspx>.

<http://www.bumko.gov.tr/TR,7453/2017-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html>.

http://www.verginet.net/dtt/1/GelirVergisiTarifesi_3804.aspx

<http://www.muhasebettr.com/gelir-vergisi-dilimleri/>

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm,

<http://www.abgs.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf>, 05.10.2016.

<http://www.euractiv.com.tr/05.11.2013>

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0096:20040501:EN:PDF>

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm

.